

L'opposabilité de la doctrine administrative contraire au droit de l'union européenne : pour une lecture comparatiste de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales

Hugues RABAULT
Professeur à l'Université de Lorraine

La doctrine administrative¹ contraire au droit de l'Union européenne peut-elle prévaloir sur ce même droit ? Cette question ouverte est devenue classique². Les auteurs ont pu relever que son intérêt théorique excède largement l'enjeu pratique. Il s'agit ici de défendre la réponse affirmative, nécessairement assortie d'une restriction³ : la doctrine administrative est en principe opposable à l'administration fiscale, y compris lorsqu'elle est contraire au droit de l'Union européenne, mis à part, le cas échéant, dans des situations particulières, lorsqu'un État, par exemple, utilise le mécanisme pour se soustraire à ses obligations. En somme, le droit de l'Union européenne ne saurait constituer un obstacle à l'application du mécanisme de protection du contribuable.

Le problème initial est le suivant : peut-on imaginer que l'administration s'engage vis-à-vis du contribuable, soit par des réponses individuelles, soit par des normes internes publiées ? En la matière, toutes

1. Pour une présentation générale et les références doctrinales concernant la notion de « doctrine administrative », renvoyons à H. RABAULT, « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : la constitutionnalité de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales », *Les Petites Affiches*, 15 juin 2012, n° 120, p. 20-25.
2. Comme le relève J. TUROT, « Le roi et le moulin. – Brèves observations sur l'avis Monzani », *Droit fiscal*, n° 15, 11 avril 2013, act. 203 : « ce jour tant attendu viendra, la question de l'opposabilité d'une doctrine contraire au droit de l'Union européenne ». La question est régulièrement posée : A. GESLIN, « Le droit communautaire est-il transparent face à la doctrine administrative fiscale ? », *BF Lefebvre* 8-9/03, p. 605-614 ; J. MICHEL, « La compatibilité de la garantie du contribuable instituée par l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales avec le droit communautaire », chr. CAA Douai 26 avril 2005, *Société Segufredo Zanetti France, AJDA* 2005, p. 1556-1559 ; A. COUDERC, « L'opposabilité d'une doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne : une question cruciale encore en suspens », *BF Lefebvre* 10/12, p. 763 et s.
3. Nous suivons ici l'opinion formulée par É. DAVOUDET et O. EL ARJOUN, « Opposabilité de la doctrine contraire au droit de l'Union européenne : état des lieux et perspectives », *Droit fiscal*, n° 37, 12 septembre 2013, 405.

les versions de la tradition de l'État de droit aboutissent à une solution commune. Le contribuable peut se fier, par exemple pour déclarer une base d'imposition, aussi bien aux réponses que lui adresse l'administration qu'aux normes qu'elle diffuse au public. C'est ce qu'on appelle en droit français le principe de l'opposabilité de la doctrine administrative à l'administration fiscale.

Une difficulté surgit dans le cas où l'administration commet une erreur de droit, ou s'il y a divergence d'interprétation entre l'administration et les juridictions. Ici encore, la solution commune consiste à maintenir l'opposabilité des prises de position, textes et même comportements, de l'administration fiscale, y compris dans le cas d'une illégalité commise par l'administration. Les auteurs relèvent que la protection du contribuable dans le contexte des illégalités commises par l'administration fiscale est l'objectif précis de ce type de mécanisme.

Cette solution est logique. Elle consiste à rendre l'administration fiscale, et donc l'État, responsable de la bonne application du droit. La solution inverse conduirait à faire peser la charge des errances de l'administration fiscale sur le contribuable. On dispose donc d'un principe général, partagé par l'ensemble des États de droit. Ce principe n'a pas lieu de disparaître pour le droit de l'Union européenne.

Jusqu'où faut-il aller dans la protection du contribuable ? C'est ici que des divergences apparaissent. L'interprétation française du principe est restrictive. Tel est le sens du refus par le Conseil d'État de la théorie de l'estoppel⁴. En France, si le contribuable peut opposer à l'administration fiscale des réponses écrites ou des normes administratives internes, un simple comportement ne saurait, en principe, lier l'administration. Cet aspect du principe de l'estoppel est appliqué en Allemagne sous la dénomination de *Verwirkung*. Par exemple, l'administration fiscale, tardant à mettre en œuvre une procédure de redressement, alors même que le contribuable l'avait loyalement informée de sa situation, peut aboutir à « perdre son droit », car son attitude justifie la croyance du contribuable dans la légalité de sa situation.

La jurisprudence française s'est toujours refusée à étendre la garantie jusqu'à protéger le contribuable de simples comportements⁵. Quoiqu'il en soit, dans le cas du mécanisme français, la doctrine administrative devrait rester en principe opposable à l'administration fiscale, y compris lorsqu'elle est contraire à une norme issue du droit de l'Union européenne. En effet ce type de protection peut être considéré comme un standard de l'État de droit (I). Le droit de l'Union européenne ne saurait y introduire une dérogation de principe (II).

4. CE, avis, 1^{er} avril 2010, req. n° 334465, *SAS Marsadis, Dr. fisc.* 2010, n° 17, comm. 299, concl. Collin ; *RJF* 2010, n° 632 ; *BDCF* 2010, n° 72, avec concl. ; *AJDA* 2010. 1327, note Belrhali-Bernard ; *Procédures* 2010, n° 6, comm. 256, note L. Ayrault.

5. Mis à part, par application de la loi, le silence de l'administration : par exemple LPF, art. L. 64 B, L. 80 B, L. 80 C.

I. LE PRINCIPE D'OPPOSABILITÉ DES PRISES DE POSITIONS ET NORMES INTERNES DE L'ADMINISTRATION

Le principe ici évoqué de protection du contribuable est commun à l'État de droit, mais il peut prendre des formes diverses (A). D'une garantie de loyauté réciproque, fondée sur l'idée d'une relation synallagmatique entre l'administration et le contribuable, on peut passer à l'idée d'une garantie objective renforçant le principe initial (B).

A. La loyauté due au contribuable comme composante de l'État de droit

L'idée d'une opposabilité à l'administration fiscale de ses prises de position ou de ses normes internes représente un standard de l'État de droit contemporain. Qu'il s'agisse de la tradition germanique (Allemagne, Autriche, Suisse) ou de la tradition anglo-saxonne, le contribuable se trouve protégé contre l'administration fiscale par des mécanismes d'opposabilité à cette dernière de ses prises de position individuelles ou de ses normes internes. Les mécanismes en cause relèvent de terminologies diverses mais n'en sont pas moins homogènes.

Le principe veut que l'administration fiscale se trouve engagée vis-à-vis du contribuable, qui peut lui opposer, en cas de redressement, ses normes ou ses prises de position singulières. L'objection est connue⁶, elle consiste en l'invocation de la hiérarchie des normes. On pourrait en effet imaginer que l'administration émit des normes internes illégales et se substituât de la sorte au législateur. À cela on peut opposer les considérations suivantes. Premièrement, l'enjeu est en général pécuniaire. La loyauté due au contribuable peut impliquer un coût. Il n'est pas interdit d'estimer qu'entre la justice et le profit la balance puisse peser parfois en faveur de la première. Deuxièmement, cette solution ne vaut qu'au bénéfice du contribuable individuel : nul n'ignore qu'une situation où l'administration interprète la loi en la faveur de ce dernier est rare. Il n'y a pas à craindre qu'elle se généralise. Troisièmement, il appartient à l'État de tenir ses comptes en règles. Qu'une autorité soit sanctionnée par sa hiérarchie pour avoir méconnu la loi relève de la logique administrative interne. Il importe que le contribuable n'en fasse pas les frais.

En d'autres termes, il s'agit ici de séparation des pouvoirs. L'autorité juridictionnelle doit concilier l'application de la loi et les droits du contribuable : elle n'a pas à se soucier du fonctionnement interne de l'administration financière. Les doutes viennent en France de ce que la fonction juridictionnelle est considérée comme garantie de la légalité de l'action administrative avant d'être une protection pour le justiciable.

6. Pour plus de détails renvoyons à H. RABAULT, « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal », *op. cit.*

Les principes qui viennent d'être évoqués sont uniformément reconnus. Si l'on s'intéresse ici essentiellement à l'exemple de l'Allemagne, un détour s'impose par la tradition de *common law*. Diverses notions sont invoquées, telles que la vieille institution de l'estoppel sous diverses formes, la notion plus récente d'attente légitime (*legitimate expectation*) ou celle de déloyauté (*unfairness*). Comme on sait, le mécanisme dit de l'estoppel interdit à une partie de se prévaloir d'un droit légitimement invocable, dans certaines circonstances, sur la base de l'idée qu'il serait injuste ou déloyal de le mettre en œuvre⁷. Le principe est issu du droit privé. Il recouvre l'idée de loyauté des relations entre les sujets de droit. La pratique de *common law* est un sujet d'une grande complexité du fait de la diversité des États qui s'y rattachent, mais le principe d'une protection du contribuable n'en est pas moins homogène. On ne s'étonnera pas que les juridictions soient à l'origine de cette garantie.

Dans la sphère de civilisation germanique, les juridictions ont abouti à une solution identique à travers l'application de la clause générale de loyauté réciproque (*Treu und Glauben*). Pour l'Allemagne, le principe provient du Code civil (§ 242 BGB). En matière fiscale, le juge s'est contenté de transposer des éléments issus de la jurisprudence civile, tout comme si le juge fiscal français avait appliqué la notion de bonne foi de l'article 1134 du Code civil aux relations entre le contribuable et l'administration. La codification des procédures fiscales en Allemagne n'a pas intégré de façon littérale la notion, ce qui témoigne du caractère jurisprudentiel de la garantie⁸.

Des tentatives analogues ont existé en France au XIX^e siècle⁹. La Cour de cassation y mit obstacle, posant qu'il ne saurait y avoir de relation synallagmatique en matière fiscale¹⁰. Les parlementaires adversaires du mécanisme de protection du contribuable avaient anticipé la posi-

7. « Generally, estoppel prevents a party from doing something that in ordinary circumstances the party is legally entitled to do, on the basis that it would be unjust or unfair to allow the party to enforce his or her usual rights. » Voir, par exemple, G. LOUTZENHISER, « Holding Revenue Canada to its Word : Estoppel in Tax Law », (1999) 57 (2) *U.T. Fac. L. Rev.* 127.
8. L'*Abgabenordnung* inclut le principe de manière implicite concernant les modifications dans l'établissement du montant de la dette fiscale par l'administration en imposant la protection de la confiance (§ 176 AO).
9. Pour l'histoire du mécanisme, voir dans *Variis auctores*, « La doctrine administrative en droit fiscal », *Revue française de finances publiques*, n° 75, 2001, p. 7-91, la contribution de J.-J. BIENVENU, « Naissance de la doctrine administrative », p. 11-19.
10. Une juridiction de premier degré avait analysé le rapport entre l'administration fiscale et le contribuable comme une relation synallagmatique. La Cour de cassation, par un arrêt du 13 mars 1895, posa le principe que « la perception des impôts intéresse essentiellement l'ordre public ; qu'elle ne peut donc pas être la matière d'un contrat ni par suite d'une transaction ». Cité d'après Jean-Jacques Bienvenu, *op. cit.*, p. 17-18. De sorte que le refus de la nature synallagmatique des relations en matière fiscale est devenu un principe du droit français (Cass. civ., 13 mars 1895, *Dreyfus Frères et Cie : S. 1895, I, p. 465, note A. Wahl.* – CE, 18 mars 1946, n° 71664 et s. : *Rec. CE*, p. 87).

tion de la Cour de cassation, mettant en garde contre les « *compromissions et abandons des ministres* »¹¹. Il fallut, comme on sait, une loi de 1959, modifiée en 1970, pour que fût garanti le droit du contribuable. En France, c'est au départ la défiance vis-à-vis de l'exécutif qui explique l'orientation prise. Celle-ci eut ensuite pour conséquence une tendance jurisprudentielle à livrer le contribuable au hasard des pratiques administratives¹².

B. Le renforcement de la loyauté due au contribuable par des mécanismes objectifs

La loyauté due par l'administration fiscale au contribuable est une évidence dans la pratique des pays de la sphère austro-germanique. Elle correspond à l'idée d'un équilibre de la relation entre l'autorité et le justiciable. On touche une question aussi culturelle que juridique. Dans le cas de la France, le rejet de toute dimension synallagmatique des relations en matière fiscale remonte à une époque où la fiscalité déclarative était moins importante qu'aujourd'hui. Ce fait pourrait justifier une évolution de l'état d'esprit.

En droit allemand, les auteurs insistent sur la nécessité d'une loyauté réciproque entre le contribuable et l'administration fiscale. Selon la Cour financière fédérale : « *Le principe de loyauté est reconnu sans restriction, en droit fiscal, comme un principe général du droit. Il commande que chacun tienne compte, dans le lien de droit fiscal, des intérêts de l'autre partie et ne se mette pas en contradiction avec son propre comportement antérieur (persistant) dans lequel l'autre a placé sa confiance* »¹³. L'idée d'une relation de bonne foi entre le contribuable et l'administration est inhérente à une fiscalité où l'administration tend à se décharger de la procédure d'imposition sur la société civile. Mais en France ces considérations ont quelques difficultés à s'imposer. Cela explique l'asymétrie à laquelle on aboutit : la législation exige dans de nombreuses dispositions une bonne foi de la part du contribuable, sans contrepartie réciproque¹⁴.

11. *Ibid.*, p. 18. Chose singulière, les parlementaires opposaient l'honnête administration fiscale soucieuse de légalité aux ministres corrompus. Si l'on retient le principe de l'unité de l'État, c'est invoquer à son profit sa propre turpitude.
12. Voir H. RABAULT, « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article L. 251 du LPF », *Les Petites Affiches*, 28 avril 2014, n° 84, p. 7-12.
13. « *Der Grundsatz von Treu und Glauben ist im Steuerrecht als allgemeiner Rechtsgrundsatz uneingeschränkt anerkannt. Er gebietet, daß im Steuerrechtsverhältnis jeder auf die Belange des anderen Teiles Rücksicht nimmt und sich mit seinem eigenen früheren (nachhaltigen) Verhalten nicht in Widerspruch setzt, auf das der andere vertraut hat* » (BFH-Urteil vom 9.8.1989 (I R 181/85) BStBl. 1989 nr S. 990). À comparer avec définition de la Haute cour administrative autrichienne : « *Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben wird verstanden, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund im Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben* » (VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063).
14. Par exemple, Livre des procédures fiscales, art. L. 18 ; L. 62 ; L. 80 A ; L. 80 B ; L. 80 CB ; L. 247 A.

L'idée d'une loyauté de l'administration vis-à-vis du contribuable n'a pas eu besoin en Allemagne d'une consécration législative¹⁵. C'est aujourd'hui un principe généralement admis par la jurisprudence et consacré occasionnellement par la législation¹⁶. À la différence du mécanisme français de protection, la garantie englobe, comme on a vu, les comportements. Mais ce principe n'était pas suffisant, et c'est ce qui explique l'idée d'une protection de la confiance (*Vertrauensschutz*). Les auteurs soulignent la différence entre le principe de loyauté et celui de protection de la confiance. La loyauté suppose la réciprocité, alors que la protection de la confiance est une garantie unilatérale contre l'État. En ce sens, la protection de la confiance vient renforcer, au bénéfice du contribuable, la protection issue du principe de loyauté.

Lorsqu'il est question de sécurité juridique ou de confiance légitime, on aboutit en France à l'idée de règles mal définies et d'application étroite, qu'on peut opposer entre elles¹⁷. Dans l'architecture découlant de la Loi fondamentale allemande, on dispose tout au contraire d'un système de concepts¹⁸. Les auteurs évoquent une chaîne logique : État de droit, sécurité juridique, protection de la confiance, loyauté réciproque (*Treu und Glauben*). Tout découle du principe de primauté de la constitution et de la loi (Loi fondamentale, article 20 III). Le principe de sécurité juridique résulte du concept d'État de droit et se trouve au même niveau que la primauté de la loi ou le principe de proportionnalité. Il inclut, par exemple, l'exigence de précision de la loi, de clarté des normes, de publication, etc.

Le principe de protection de la confiance en est une conséquence directe, avec l'idée d'une protection de la confiance envers la loi et dans les relations entre le justiciable et l'administration. Cependant, en aucun cas il ne faut voir dans la notion de protection de la confiance un

15. On se référera essentiellement à une édition récente d'un traité classique de droit fiscal : K. TIPKE, J. LANG (direction), *Steuerverecht*, Köln : Verlag Dr Otto Schmidt, 2010. Voir R. SEER, « Steuerverfahrenrecht », *ibid.*, p. 941-1148 (pour la question traitée voir p. 947-957). Voir encore J. LANG, « Grundlagen der Steuerrechtsordnung », *ibid.*, p. 1-172 (sécurité juridique et protection de la confiance, voir *ibid.*, p. 107-123 ; sur la question des normes internes de l'administration fiscale, voir *ibid.*, p. 143-147).
16. Le Livre des procédures fiscales allemand (*Abgabenordnung*) traite ainsi des prises de position formelles de l'administration fiscale (*Zusagen*) dans le cadre d'opérations de contrôle fiscal. Il précise que ces prises de position s'imposent à l'administration fiscale « sauf lorsqu'elles sont contraires au droit au détriment du contribuable » (§ 206 AO, alinéa 2, nous soulignons). Voir encore § 89 AO, alinéa 2, et § 42^e EStG (la loi relative à l'impôt sur le revenu).
17. Voir, par exemple, M. LONG, P. WEIL, G. BRAIBANT, P. DELVOLVÉ, B. GENEVOIS, *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative (GAJA)*, 18^e édition, Paris : Dalloz, 2011, concernant CE Ass., 24 mars 2006, *Sté KPMG et autres*, n° 288460 et s., p. 880 : « La sécurité juridique a un caractère objectif, la confiance légitime un caractère subjectif [...]. Les deux notions peuvent se recouper mais ne se superposent pas ».
18. Par exemple, HANS D. JARASS, B. PIERROTH, *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Kommentar*, München : C. H. Beck, 2004, p. 539 et s.

principe univoque et sans limites. C'est ce qu'illustre la jurisprudence de la Cour constitutionnelle fédérale allemande en matière de non-rétroactivité de la loi fiscale. Si le principe de non-rétroactivité des lois vaut en matière fiscale comme en matière pénale, au nom, précisément de la protection de la confiance, il n'est pas sans certaines restrictions.

Pour lier l'administration fiscale à ses propres normes internes, la Cour constitutionnelle fédérale a procédé de surcroît à un raisonnement de pur droit objectif, qui permet de renforcer la garantie au bénéficiaire du contribuable. Les auteurs soulignent que l'obligation de l'administration fiscale s'impose eu égard, précisément, à l'impératif de sécurité juridique (*Rechtssicherheit*), corrélatif du principe d'État de droit au sens du droit allemand et impliquant une protection de la confiance (*Vertrauensschutz*). Mais le fondement constitutionnel concret attribué au caractère obligatoire pour l'administration de ses propres normes n'est autre que le principe d'égalité devant la loi de l'article 3 I de la Loi fondamentale.

En vertu d'une formule de principe de la Cour constitutionnelle fédérale allemande, l'égalité devant la loi n'exige pas seulement « l'égalité du devoir fiscal normatif », mais encore « l'égalité de son application dans la levée de l'impôt »¹⁹. Cela signifie que l'égalité devant la loi n'est pas seulement une égalité propre aux normes législatives, mais aussi une égalité dans l'application des normes : les normes internes à l'administration ont, en ce sens, pour fonction la garantie de la concrétisation pratique du principe d'égalité. L'administration se lie par ses propres prescriptions car le fait d'y déroger constituerait une violation du principe d'égalité.

Ce raisonnement serait applicable en droit français. Le droit fiscal allemand voit donc dans ce qu'on appelle en France la « doctrine administrative "générale" » un véritable droit interne de l'administration, qui entraîne son « autoliasion » (*Selbstbindung*). Dans le droit anglo-saxon, les notions de « *public tax ruling* » ou de « *tax guidance* » désignent ce genre de normes internes, exprimant la position de l'administration sur des questions d'application du droit fiscal, ce qui témoigne de l'universalité du problème²⁰. Dans tous les pays on dispose de la sorte d'une documentation, aujourd'hui consultable en ligne, tout à fait analogue à notre « doctrine administrative "générale" », qui lie²¹ l'autorité administrative.

Le problème de l'opposabilité de doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne ne semble pas, eu égard aux considérations

19. Cour constitutionnelle fédérale, décision du 27 juin 1991 (« Zins-Urteil », BVerfGE 84, 239 et s.).

20. On distingue « *public* » et « *private* », « *rulings* », ce qui correspond à notre distinction entre doctrine administrative générale et prises de positions singulières.

21. La proximité du vocabulaire est parlante : en allemand *Selbstbindung*, en anglais *binding rulings*.

précédentes, poser de problème spécifique. La doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne devrait en principe être opposable à l'administration fiscale, dans la mesure où ce droit reconnaît tout à la fois l'idée de confiance légitime et d'égalité en droit. Mais cela ne vaut que tant qu'un intérêt supérieur protégé par le droit de l'Union européenne n'est pas mis en danger.

II. LE PROBLÈME EN DROIT POSITIF FRANÇAIS : LA RÉTICENCE JURISPRUDENTIELLE À PROTÉGER LE CONTRIBUABLE

Le mécanisme de protection du contribuable apparaît ici comme autonome et inhérent à l'idée d'État de droit. Toutefois, l'opposabilité de la doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne donne lieu, dans la jurisprudence française, à une divergence d'interprétation (A). Celle-ci est le produit d'une lecture erronée du mécanisme de protection du contribuable (B).

A. Le conflit d'interprétation

Pour ce qui est du droit français, revenons à l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales (LPF). Il a été vu que cette disposition est le produit historique du hasard de rapports de force. Le mécanisme a longtemps fait l'objet d'une sourde hostilité. L'autorité exécutive tenta même de le faire déclarer inconstitutionnel²². L'article dispose en son premier alinéa : « *Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration* ». Aux termes de cette disposition, le contribuable peut opposer à l'administration fiscale sa propre interprétation des textes législatifs, mais à condition de démontrer que celle-ci a été « formellement admise ». La disposition vise ici les prises de positions formelles concernant des situations singulières.

Le second alinéa porte sur les textes émanant de l'administration en vue de l'interprétation de normes législatives et réglementaires : « *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* ». D'abord cantonnée aux opérations d'assiette et de liquidation, la

22. Cons. const., décision n° 80-113 L du 14 mai 1980 : « *Le Conseil constitutionnel n'a pas compétence pour répondre à la demande d'avis du Premier ministre portant sur la conformité à la Constitution de l'article 1649 quinquies E du code général des impôts* ».

protection fut récemment élargie²³ : « Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales ».

Quant au problème de l'opposabilité de la doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne, les juridictions ont abouti à trois solutions. La première posa que l'incompatibilité d'une interprétation du texte fiscal exprimée dans la documentation administrative avec les objectifs définis par la sixième directive CEE en matière d'assiette de la TVA est sans influence sur le droit reconnu au contribuable de se prévaloir, sur le fondement de l'art. L. 80 A du LPF, de l'interprétation faite par l'administration d'un texte fiscal en vigueur²⁴. On dispose d'une lecture littérale de l'article et d'une sorte d'isolation du mécanisme de protection qui le soustrait à toute question en termes de hiérarchie des normes.

L'article institue une protection générale du contribuable. Il ne précise pas que cette protection joue y compris si la prise de position ou la norme interne de l'administration fiscale est illégale. La disposition, qui correspond à l'origine à la légalisation d'une solution administrative, ignore toute interrogation en termes de hiérarchie des normes. À plus forte raison, aucune condition n'est exigée en ce qui concerne le droit international. Le mécanisme législatif de protection du contribuable apparaît, selon une lecture stricte, comme inconditionné.

La spécificité française surgit avec une jurisprudence ultérieure qui considéra qu'un contribuable ne peut bénéficier, sur le fondement de l'art. L. 80 A du LPF, de l'interprétation du texte fiscal donnée par l'administration dans une instruction contraire aux objectifs définis par la sixième directive²⁵. L'argument résidait ici dans la primauté du droit de l'Union européenne. On dispose alors d'une interprétation restrictive de la protection du contribuable. L'idée est que le contribuable ne dispose d'aucun droit à une quelconque loyauté de principe de la part de l'administration. Celle-ci peut donc toujours se prévaloir de la législation, quelle que soit une prise de position ou une norme interne antérieure. Dans ce contexte, le mécanisme de l'article L. 80 A du LPF introduit une dérogation, qui doit être interprétée strictement. Aussi le juge ne met-il en œuvre cette protection que par exception. La protection ne vaut donc que dans une sphère d'application législative. Que surgisse une norme supra-législative et le mécanisme de

23. L. n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, art. 47.

24. CAA Paris, plén., 17 décembre 1991, req. n° 357 : *RJF* 1992. 155, concl. Bernault (extraits) ; *Dr fisc.* 1992, comm. 944, concl. Bernault ; *RJF* 1992. 371, chron. Turot. La même solution fut admise pour l'interprétation du texte fiscal exprimée dans une instruction et incompatible avec les objectifs de la sixième directive. TA Strasbourg, 5 février 1998, req. n° 95128 : *RJF* 1998, n° 1105 ; *BDCF* 1998, n° 103, concl. J. Miet.

25. CAA Douai, plén., 26 avril 2005, req. n° 02-736, *SA Segafredo Zanetti France*, *Dr fisc.* 2005, n° 36, comm. 581, concl. Michel ; *AJDA* 2005. 1556, chron. Michel ; *RJF* 2005, n° 1175 ; *BDCF* 2005, n° 137, avec concl.

protection disparaît. Ce raisonnement exprime la logique originelle de l'interprétation jurisprudentielle du mécanisme, correspondant à l'adage *lex specialis derogat legi generali*.

C'est la référence à la notion de confiance légitime en droit de l'Union européenne qui a permis au juge de sortir de l'impasse résultant du conflit entre la garantie et l'idée de hiérarchie des normes : « la garantie prévue par [les dispositions du second alinéa de l'art. L. 80 A], qui assurent en droit interne le respect du principe de confiance légitime reconnu en droit communautaire, permet au contribuable de bonne foi de se prévaloir de l'interprétation faite par l'administration d'un texte fiscal, même si elle est contraire à une norme communautaire ; [...] cette garantie n'affecte pas l'obligation faite aux États membres, sauf à s'exposer à une action en manquement, de prendre les mesures nécessaires en vue d'assurer la pleine efficacité du droit communautaire »²⁶. L'idée est ici que l'article L. 80 A du LPF ne s'inscrit pas seulement dans une logique de droit national, mais exprime aussi la logique interne du droit de l'Union européenne.

B. Les évolutions du droit fiscal français

Une conception presque universelle reconnaît l'idée d'îlots de relation synallagmatique en droit fiscal. En pratique, ce genre de relation existe nécessairement. On a dit qu'à travers le système déclaratif et les mécanismes de contrôle fiscal qui en découlent la relation synallagmatique est même systématisée. C'est au quotidien que l'administration fiscale négocie avec les contribuables. La question qui se pose est celle de la reconnaissance juridique d'une telle relation. Dans la tradition germanique ou de *common law*, la consécration de la loyauté réciproque inhérente à la relation synallagmatique a été effectuée par les juridictions par transposition de principes issus du droit des contrats.

Le juge français en revanche a refusé d'admettre ce type de relation. Pourtant la relation synallagmatique protégée n'est pas inexistante. C'est le législateur qui a été amené à introduire des dispositions en la matière. Ces dispositions se sont multipliées ces derniers temps. Il s'agit non seulement de l'article L. 80 A du LPF, mais encore des mécanismes de rescrit des articles L. 80 B et suivants, qui le complètent. Les règles traditionnelles régissant la transaction des articles L. 247 et suivants correspondent à la même consécration législative de relations synallagmatique en droit fiscal. Si l'article L. 80 A demeure une garantie formelle, c'est à travers d'autres dispositions que la garantie se trouve étendue de prises de positions formelles à des comportements tels que le silence de l'administration.

26. CAA Paris, plén., 25 mars 2010, req. n° 08PA03658, *SARL A La Frégate*, *Dr. fisc.* 2010, n° 36, comm. 465, concl. Gouès, note Guichard et Grau ; *RJF* 2010, n° 709 ; *BDCF* 2010, n° 81, concl. Gouès.

L'avis *Monzani*²⁷, du 8 mars 2013, témoigne d'une évolution analogue de la jurisprudence. Le problème concernait les effets de l'annulation d'une instruction sur l'application de l'article L. 80 A du LPF. L'habitude tendait à l'idée qu'une telle annulation privait en toute hypothèse le contribuable de la possibilité de se prévaloir de cette norme interne devant les juridictions. L'avis pose le principe du maintien de l'opposabilité de la doctrine administrative annulée pour les impôts dont le fait générateur est antérieur à l'annulation. Il ajoute que les effets de l'annulation sont étroitement cantonnés à l'acte visé et ne s'étendent pas à des actes analogues qui restent opposables.

L'argumentation demeure située sur le terrain du droit objectif. Mais les conclusions du rapporteur public critiquent « une lecture normative de l'article L. 80 A du LPF » ou le recours à « un raisonnement en termes de normes ». L'interprétation traditionnelle fait de la garantie du deuxième alinéa de l'article L. 80 A une garantie de droit objectif au sens où sont opposables des normes internes de l'administration fiscale non pas simplement publiées, mais juridiquement valides. D'où l'existence de normes accessibles au public mais implicitement invalidées du fait d'un changement législatif²⁸ ou, selon le problème posé par l'avis *Monzani*, d'une jurisprudence. Le problème demeure, par exemple, du statut d'une doctrine administrative réitérée malgré une annulation.

Il peut sembler que l'analyse de droit objectif constitue un artifice pour refuser de reconnaître la loyauté due au contribuable. Qu'en est-il du droit de l'Union européenne ? Le raisonnement de la Cour administrative d'appel de Paris, dans l'arrêt de 2010, peut être retenu : les dispositions de l'article L. 80 A « assurent en droit interne le respect du principe de confiance légitime reconnu en droit communautaire ». Le contribuable peut se prévaloir de la doctrine administrative « même si elle est contraire à une norme communautaire ». Cela ne remet pas en question la primauté du droit de l'Union européenne puisque les États peuvent « s'exposer à une action en manquement ».

27. CE, sect., 8 mars 2013, n° 353782, *Mme Monzani*, *Dr fisc.* 2013, n° 15, comm. 240, concl. É. CRÉPEY, note O. FOUQUET. L'avis *Monzani* a attiré l'attention par sa référence à « l'objectif de sécurité juridique poursuivi » par la disposition en cause, ce qui semble mettre fin à la controverse autour de la constitutionnalité de la disposition ».

28. Exemple récent, CE, 28 juin 2013, req. n° 952090, *SARL L2PI* : « si le paragraphe 16 de la documentation administrative 6 E-2211 prévoyait, dans sa version à jour au 10 septembre 1996, que les emballages identifiables récupérables n'étaient imposables "que pour la fraction normalement présente dans l'usine de remplissage. Il y a lieu, en effet, de considérer que les emballages présents chez les clients ne sont plus à la disposition de l'entreprise". L'entrée en vigueur de la loi du 30 décembre 2003 insérant un 3° bis à l'article 1469 du CGI a rendu caduque cette interprétation ; [...] en relevant que la loi du 31 décembre 2003 a seulement modifié l'article 1469 du code général des impôts et n'a pas abrogé l'interprétation administrative précitée [...] la cour a entaché son arrêt d'une erreur de droit ». Comparer avec CAA Nancy, 23 juin 2011, n° 10NC00967, *SARL L2PI*, *LPA* 2012, n° 116, note Rabault, p. 10-16.

Il a été néanmoins à juste titre souligné que le droit de l'Union européenne peut restreindre l'application du principe de confiance légitime²⁹. Cela ne signifie pas l'existence d'un obstacle général. La jurisprudence citée vise des situations où les États peuvent chercher à s'abriter derrière le principe en cause pour se soustraire aux contraintes communautaires, par exemple pour octroyer des aides illicites aux entreprises³⁰.

Un argument décisif est issu du droit douanier de l'Union européenne³¹. Les articles 11 et suivants du Code des douanes communautaire, à travers la notion de « renseignements tarifaires contraignants », mettent en œuvre un mécanisme analogue au système anglo-saxon des « *private rulings* ». Le même code, à l'article 220, au b du deuxième alinéa, traite de l'opposabilité « *d'une erreur des autorités douanières elles-mêmes, qui ne pouvait raisonnablement être décelée par le redevable, ce dernier ayant pour sa part agi de bonne foi et observé toutes les dispositions prévues par la réglementation en vigueur en ce qui concerne la déclaration en douane* ». Ces dispositions témoignent du souci d'intégrer au droit de l'Union européenne un mécanisme de protection du contribuable proche de celui de l'article L. 80 A du LPF. Cela invalide l'argument selon lequel celui-ci devrait relever d'une application spécifique dans le champ du droit de l'Union européenne.

Conclusion. – L'idée d'une opposabilité à l'administration fiscale de ses prises de position ou de ses normes internes relève en somme d'un mécanisme universel en termes d'État de droit. Ce mécanisme peut être fondé sur des principes fondamentaux relevant d'une terminologie diverse, souvent intégrée par le contrôle de constitutionnalité : « sécurité juridique », « confiance légitime », « attente légitime », « loyauté », « estoppel », etc. Tout cela n'est pas nouveau, et vient en fait d'une tradition juridique ancienne, dont on trouve l'expression dans l'adage *venire contra factum proprium*. Le droit de l'Union européenne, synthèse de traditions juridiques, saurait-il s'opposer d'une façon systématique à ce principe ? Il existe aujourd'hui une théorisation de l'État de droit autour du thème de la confiance : l'institution de la confiance a pu être conçue comme une fonction intrinsèque du droit³².

29. É. DAVOUDET, O. EL ARJOUN, *op. cit.*

30. Exemple typique, CJCE, 20 septembre 1990, aff. C-5/89, *Commission c/Allemagne* : *Rec. CJCE 1990*, p. I-03437. Le problème portait sur l'application d'une disposition législative d'un État fédéré : le danger était que l'État utilisât le principe confiance légitime comme un écran pour rendre des pratiques illicites intangibles.

31. F. GOGUEL, « La garantie contre le changement de doctrine face au droit communautaire. Le droit douanier peut-il sauver l'article L. 80 A du LPF », *Droit fiscal*, n° 21, 25 mai 2006, 22.

32. Voir H. RABAULT, « La confiance comme mécanisme social et l'approche fonctionnaliste du droit », *Droit et Société. Revue internationale de théorie du droit et de sociologie juridique*, n° 67, 2007, p. 741-758, republié dans id., *Un monde sans réalité ? En compagnie de Niklas Luhmann : épistémologie, politique et droit*, Québec : Presses de l'Université Laval, 2012, p. 263-293.

Aussi ne peut-on plus réduire la notion d'État de droit à l'idée de hiérarchie des normes. Pour reprendre une formulation issue du droit allemand, il convient de passer de la théorie de l'État de droit formel à celle de l'État de droit matériel. La garantie de la confiance du justiciable envers la loi ou l'administration est une expression de principes supérieurs à la légalité formelle. La seule alternative à la confiance est la défiance. Peut-on admettre que la pratique fiscale repose, vis-à-vis de l'administration, sur une défiance légitime ? Le droit fiscal français exprime une certaine réticence à se convertir à l'idée d'une protection de la confiance du contribuable. D'où l'interprétation restrictive des mécanismes de garantie. Cette interprétation ne correspond cependant guère à l'esprit du droit de l'Union européenne : il serait paradoxal qu'on fit de ce dernier l'ultime argument d'une application limitative des garanties au bénéfice du contribuable.