

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 2006, n°21-22, page 1026

Fabrice GOGUEL,
Avocat à la cour

A la fois archaïque par son aspect répressif, et moderne par son appartenance au droit communautaire, le droit douanier diffère profondément du droit fiscal. Pourtant, un de ses objectifs, à savoir l'établissement et la perception des droits et taxes est commun avec le droit fiscal. Une décision de la CAA de Douai qui relance la question de la nature de la garantie contre le changement de doctrine est l'occasion de se demander si, paradoxalement, le droit douanier n'est pas, en ce domaine, en avance sur le droit fiscal.

1 – La garantie contre le changement de doctrine et le rescrit sont à la mode ; ils sont aussi bien malades.

Ils sont à la mode car deux nouvelles branches du droit viennent de les adopter : le droit social, avec le « rescrit social » institué par l'ordonnance n° 2005-651 du 6 juin 2005 ; le droit douanier pour lequel l'ordonnance du 7 décembre 2005 a institué un principe d'opposabilité identique en tout point à celui des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF en matière fiscale. Dans ce dernier domaine, le nouveau texte ne concerne que les prises de position des autorités douanières en matière fiscale. La dette douanière proprement dite relève, quant à elle, exclusivement du droit communautaire qui prévoit de longue date des garanties comparables qui feront l'objet de la présente chronique.

Ces garanties sont aussi bien malades, puisque dans un arrêt du 26 avril 2005, la cour administrative d'appel de Douai (CAA Douai, 26 avr. 2005, Sté Segafredo Zanetti France : *Dr. fisc. 2005*, n° 36, *comm. 581, concl. J. Michel* ; *RJF 11/05*, n° 1175) a jugé que la doctrine ne pouvait être invoquée si elle est contraire au droit communautaire. Après un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris (CAA Paris, 17 déc. 1991, n°357 *Restauration Gestion Service* : *RJF 2/92*, n°232) qui avait jugé que la doctrine administrative était opposable même lorsqu'elle était contraire au droit communautaire, Jérôme Turot écrivait : « la garantie contre les changements de doctrine vient de frôler la mort. Elle a été sauvée... » (J. Turot, *La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine* : *RJF 5/92, chron.*, p. 371). Plus de dix ans après, la question se pose donc à nouveau.

2 – En conférant la primauté au droit communautaire sur une doctrine administrative contraire, la cour de Douai a voulu respecter la suprématie absolue du droit européen. Pourtant, nous pensons qu'elle a surtout montré que la réalité de ce droit lui était encore aujourd'hui étrangère. Dans ses conclusions, le commissaire du gouvernement auprès de la Cour s'était bien demandé si le principe de droit communautaire de protection de la confiance légitime, n'aurait pas permis une solution inverse de celle qu'il avait finalement proposée et que la Cour a adoptée : « La seule manière de sauver l'article L. 80 A du LPF, avait-il dit, serait de le considérer comme une traduction en droit interne du principe de confiance légitime ».

Suprématie du droit communautaire sur le droit interne, ou protection de la confiance légitime : lequel de ces deux principes du droit communautaire doit l'emporter ? Pour répondre à cette question, c'est au droit communautaire qu'il faut se référer. Et pour l'étudier de façon concrète, nous proposons de le faire à partir du droit douanier.

3 – Évoquer une garantie accordée au contribuable à partir du droit douanier peut sembler paradoxal, tant ce droit a, à cet égard, mauvaise réputation. Certes, le droit douanier français est bien celui dans lequel les enquêtes, de nature toujours pénale, ne sont assorties de presque aucune garantie, dans lequel tout manquement, même sans conséquence concrète, constitue une infraction, dans lequel il appartient au contrevenant, s'il veut s'en prévaloir, d'apporter lui-même la preuve de sa bonne foi.

Mais, contrairement au volet répressif du droit douanier, régi par le droit national et la jurisprudence de la chambre criminelle de la Cour de cassation et qui reste en France regrettamment archaïque, ses règles de fond sont exclusivement issues du droit communautaire. C'est donc à cet égard un des domaines du droit les plus avancés, et l'application concrète qu'il fait, non seulement du principe de la sécurité juridique mais, plus précisément, de celui de la protection de la confiance légitime peut, nous semble-t-il, servir de modèle au droit fiscal.

4 – Avant d'examiner la portée conférée à ce principe par la jurisprudence communautaire en matière douanière, nous procéderons à une analyse rapide des textes.

L'article 220-2-*b* du Code des douanes communautaire (Codification de l'article 5, paragraphe 2, du règlement n° 1697/79 ; par simplification, nous citons toujours les textes selon leur codification actuelle, même si nous faisons référence à une jurisprudence antérieure à la codification) dispose qu'il n'y pas lieu à recouvrement *a posteriori* des « *droits légalement dus* » lorsque leur montant « *n'avait pas été pris en compte par suite 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* ». Il est complété par l'article 239 du Code des douanes communautaire (Codification de l'article 13, paragraphe 1, du règlement n° 1430/79), dit « *règlement d'équité* », qui donne droit à remboursement ou à remise des droits dans des situations particulières « *qui résultent de circonstances n'impliquant ni manœuvre, ni négligence manifeste de la part de l'intéressé* ».

Ces deux dispositifs communautaires semblent *a priori* bien différents de notre second alinéa de l'article L. 80 du LPF qui dispose que « *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 rapportées à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente* ».

5 – Nous pensons pourtant que ces deux dispositifs méritent d'être comparés. Cette comparaison pourrait apporter une pierre à l'édifice déjà abondant dressé par tous ceux qui avant nous ont tenté de cerner « *la vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine* » (J. Turot, *La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine, préc*), et aider à déterminer la solution à retenir lorsque la doctrine se trouve en contradiction avec le droit communautaire.

Une comparaison identique pourrait se faire sur la notion de rescrit proprement dite, « *renseignements contraignants* » en matière douanière, ou « *prise de position formelle* » en matière fiscale. Il nous sera permis de nous en dispenser ici par souci de simplicité et nous n'y ferons allusion que lorsque cela sera utile à notre analyse.

1. Effet pratique

6 – Ce qui nous amène à effectuer cette comparaison réside avant tout dans l'effet pratique de ces dispositions.

Dans chacune de ces deux matières, la doctrine publiée par l'administration permet d'abord au praticien de donner un conseil en toute sérénité, ou de mettre rapidement un terme à un désaccord avec un inspecteur des impôts ou des douanes.

Mais en cas de rappel d'impôts ou de droits de douane, ces textes d'apparence si différente ont un point commun fondamental : si ce rappel se révèle théoriquement fondé au regard des règles de fond ils permettent de s'opposer à un rehaussement de droits exigés *a posteriori* en opposant à l'administration ses propres prises de position. Ainsi que l'a exprimé Jérôme Turot, ils lui interdisent « *de retourner sa veste doctrinale* ».

7 – Bien entendu, leur champ d'application est différent, mais cela résulte en partie de la différence entre ces deux matières. En effet, le contrôle douanier n'est pas seulement un contrôle *a posteriori*, il repose en grande partie sur les contrôles opérés au moment du dédouanement, même si c'est de moins en moins vrai. L'esprit des deux droits est très différents : matériel et axé sur la marchandise pour le droit douanier ; plus abstrait, et en tout cas axé sur des chiffres et sur le droit pour le droit fiscal.

La Douane s'engage non seulement par sa doctrine, mais également par son comportement au moment des opérations de dédouanement, même si elle cherche à s'en défendre car cela ne lui facilite pas la tâche.

Aussi, nos deux textes visent des faits fort différents.

Le texte fiscal se limite à la doctrine et, même complété par la notion de « prise de position formelle » de l'article L. 80 B, il ne concerne que des écrits dûment formalisés. En revanche, le texte douanier ne définit pas la forme que doit revêtir « l'erreur » de l'administration.

8 – On constatera, et ce ne sera pas la dernière fois, que la jurisprudence communautaire en a profité pour donner aux articles 220-2-b et 239 des champs d'application très large. La position traditionnelle de la douane française était que la simple acceptation d'une déclaration ne l'engageait en rien, et qu'en cas de vérification effective d'une déclaration ou d'un dédouanement, elle n'était alors tenue par la « reconnaissance du service » que dans les seuls termes de celle-ci, et pour la seule opération effectivement vérifiée. La CJCE en a jugé différemment. Elle a décidé que, lorsque les autorités douanières n'ont soulevé aucune objection pour un grand nombre d'opérations alors que le rapprochement entre les termes des déclarations et les documents présentés auraient dû permettre de découvrir une anomalie, cela pouvait suffire à ouvrir droit au « non-recouvrement » des droits légalement dus. C'est ainsi un simple comportement passif de l'administration qui l'engage.

9 – Bien entendu, la situation est radicalement différente en matière fiscale. Citons pour exemple la position particulièrement restrictive retenue par le tribunal administratif de Toulouse (TA Toulouse, 5 avr. 2005, n°01-3082, Sarl Technic Euro Négoce : *RJF 12/05, n° 1436 et BF Lefevbre 2005, n° 1258*), qui a considéré que le visa apposé par l'administration fiscale sur le certificat fiscal prévu par l'article 242 *quaterdecies* de l'annexe II au CGI concernant les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport ne constituait pas une prise de position formelle sur une situation de fait au sens de l'article L. 80 B du LPF au motif que ce document ne serait que purement déclaratif.

10 – À défaut de définir son champ d'application par la nature de l'acte ou du fait qui engage l'administration, l'article 220-2-b définit, en termes tout à fait crus ce qui conditionne son application : c'est bel et bien « l'erreur » de l'administration compétente.

Ce faisant, l'article 220-2-b se contente d'exprimer tout haut ce que l'article L. 80 implique tout bas : ces deux textes ont bien en commun de n'avoir d'effet juridique que si l'administration a commis une « erreur ». Dans une décision sur les *fonds turbo* (CE, 8 avr. 1998, n° 189179 Sté Gras Savoye : *Dr. fisc. 1998, n° 18, comm. 393 et 398, concl. P. Collin ; RJF 5/98, n° 563*), le Conseil d'État a constaté l'illégalité de la doctrine invoquée, et il n'a pas pour autant mis en cause son opposabilité. À la suite de cette décision, M. Stéphane Verclytte écrivait (Chron., Abus de droit et garanties des contribuables ayant appliqué la doctrine administrative : le triomphe de la sécurité juridique : *RJF 5/98, p. 359*) : « une instruction ou une circulaire qui confère des droits est par nature illégale puisqu'elle ne peut avoir cet effet, via la garantie de l'article L. 80 A du LPF que si elle ajoute à la loi ». Dès lors que l'instruction est conforme à la loi, le juge donne satisfaction au contribuable sur le terrain de la loi, et ne se réfère pas à la doctrine. Ainsi, celle-ci n'a d'effet juridique que lorsqu'en la publiant, l'administration contrevient à la loi, ou tout au moins ajoute à cette dernière, ce qu'elle n'a pas le pouvoir de faire : elle a bien commis une « erreur ».

Ainsi, le champ d'application des textes du droit douanier communautaire et du droit fiscal interne ont déjà en commun leur effet : s'opposer à un rehaussement *a posteriori* qui aurait été fondé sur la base de la loi applicable, et leur condition de base : l'erreur de l'administration.

2. Détail des conditions d'application

A. – La source de la décision

11 – La question est beaucoup plus simple en droit fiscal, où seule l'autorité nationale est impliquée, qu'en droit douanier où plusieurs autorités sont à prendre en considération.

En droit fiscal, la question de la source de la décision se pose donc rarement. Signalons cependant que seule l'autorité fiscale est impliquée. Le Conseil d'État (CE, 24 févr. 1988, n°67990 et 75819 : *RJF*

4/88, n°431) a ainsi jugé qu'une réponse du ministre du Travail à la question écrite d'un parlementaire ne constitue pas une interprétation du texte fiscal formellement admise par l'administration.

En droit douanier, de nouveau, cette question a été l'occasion pour la Cour de justice de montrer sa volonté de donner une large portée à cette garantie. Dans un premier arrêt (CJCE, 27 juin 1991, aff. C-348/89, Mecanarte : *Rec. CJCE 1991, I, p. 3277*), la Cour a admis que l'erreur de l'autorité du pays d'exportation ouvrait droit au non-recouvrement *a posteriori*, quant bien même les droits n'étaient légalement dus que dans le pays d'importation. Au cas d'espèce, le pays d'exportation était un pays de la Communauté. Beaucoup plus remarquable, la Cour a ensuite étendu sa jurisprudence au cas de certificats d'origine erronés établis par l'autorité d'un pays tiers (CJCE, 14 mai 1996, aff. C-153/94, Faroe Seafood et Føroya Fiskasøla et aff. C-204/94, Smith : *Rec. CJCE, 1996, I, p. 2465*). Pour donner une idée de la portée d'une telle décision, essayons d'imaginer qu'en matière fiscale, un contribuable pourrait échapper à un redressement sur des prix de transfert dans le pays d'acquisition au motif que les autorités du pays de vente lui auraient confirmé le caractère normal des prix pratiqués...

12 – Dans un cas particulier, la Cour (CJCE, 1er avr. 1993, aff. C-250/91, Hewlett Packard c/ Directeur général des douanes : *Rec. CJCE 1993, I, p. 1819*) a eu à connaître du cas d'un importateur qui disposait d'un renseignement par la suite révélé inexact, sur l'espèce tarifaire d'un produit, donné à sa société sœur par les autorités d'un pays membre de l'Union européenne qui n'était ni le pays d'exportation, ni celui d'importation. À l'époque, la réglementation qui permet d'utiliser dans toute l'Union européenne un renseignement contraignant émis dans n'importe quel pays membre n'existait pas. Il était donc impossible de considérer comme « autorité compétente » la douane qui avait fourni ce renseignement. En tout état de cause, même dans le cadre réglementaire actuel, le renseignement n'aurait pas pu être valablement opposé dès lors que son titulaire n'était pas la société importatrice mais une société sœur de cette dernière.

La CJCE a cependant fait en sorte de protéger l'opérateur contre les conséquences du renseignement inexact donné à sa société sœur en jugeant que sa situation constituait une « circonstance particulière » au sens du règlement d'équité devenu aujourd'hui l'article 239 du Code des douanes communautaire. La Cour a ainsi décidé que l'opérateur avait le droit à la remise des droits légalement dus.

B. – La bonne foi de l'opérateur

13 – Le premier alinéa de l'article L. 80 A ne prévoit pas expressément la condition de bonne foi du contribuable. Dans ses conclusions sur l'affaire des *fonds turbo*, le commissaire du gouvernement avait estimé que la condition de bonne foi ne s'appliquait pas au deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, et il en concluait que « *l'absence de condition tenant à la bonne foi peut être comprise comme une façon de mieux protéger le contribuable qui s'est conformé à une interprétation administrative* ». Dans sa chronique faisant suite à la décision du Conseil d'État, M. Stéphane Verclytte (Chron., Abus de droit et garanties des contribuables ayant appliqué la doctrine administrative : le triomphe de la sécurité juridique, *préc*) analysait l'arrêt comme ayant réservé la question. Il estimait pour sa part que la bonne foi était une condition de l'application du second alinéa de l'article L. 80 A, mais, pour éviter que cette condition ne devienne dans certains cas un substitut de l'abus de droit permettant d'écartier l'opposabilité de la doctrine, il plaidait pour une conception purement objective de cette notion, limitée en pratique à la seule vérification de ce que le contribuable ait bien satisfait aux conditions fixées par la doctrine elle-même.

Cette interprétation ne paraît guère discutable, dès lors que le juge fiscal s'attache seulement à vérifier que les conditions fixées par la doctrine sont remplies, suivant en cela l'analyse de l'administration telle qu'exprimée dans la doctrine relative à l'article L. 80 B : « *le contribuable concerné est de bonne foi si sa situation est strictement identique à celle sur laquelle l'administration a pris position et si le contribuable s'est conformé à la solution admise par l'administration* » (Inst. 16 déc. 1988 : BOI 13 L-1-89 ; Dr. fisc. 1989, n° 6, instr. 9630 ; Doc. adm. 13 L-1343, § 59, 15 août 1994).

14 – Face à cette conception purement objective de la notion de bonne foi de notre article L. 80, l'article 220-2-b du Code des douanes communautaire est manifestement plus restrictif, puisqu'il

prévoit non seulement la condition de bonne foi du redevable, mais également celle que l'erreur de l'administration n'ait pas été « *raisonnablement décelable* » par l'opérateur.

La CJCE fait prévaloir une interprétation subjective de cette dernière condition, prenant en considération l'expérience professionnelle ainsi que la diligence de l'opérateur et la plus ou moins grande complexité de la réglementation à appliquer. Certaines décisions de la Cour paraissent sévères, comme le refus de considérer comme non raisonnablement décelables des erreurs commises par des administrations nationales dans la publication de tarifs d'usage nationaux, au motif que nul n'est censé ignorer que le *Journal officiel de l'Union européenne* constitue la seule source du droit positif, et qu'un opérateur diligent se doit de le consulter (CJCE, 26 nov.1998, aff. C-370/96, Covita). En revanche, le caractère incorrect de certificats d'origine délivrés par des autorités de pays tiers a souvent été considéré comme une erreur non raisonnablement décelable par l'importateur (CJCE, 14 mai 1996, Faroe Seafood et Føroya Fiskasøla, aff. C-153/94, *préc.* et CJCE, 14 nov. 2002, Illumitronica, aff. C-251/00 : *Rec. CJCE 2002, I, p. 10433*). Notons par curiosité que la jurisprudence de la CJCE se fonde sur une analyse concrète de la bonne foi, sans en faire reposer la preuve sur l'opérateur, alors que le droit répressif français oblige l'opérateur qui veut échapper à des pénalités, à apporter lui-même la preuve de sa bonne foi. En théorie au moins, et malheureusement quelquefois en pratique il est donc plus facile pour un opérateur d'échapper au paiement des droits sur le fondement du droit communautaire, que d'échapper au paiement des pénalités devant une juridiction répressive française.

15 – En ce qui concerne la prise de position erronée d'une administration sur l'application de la réglementation, il n'existe pas de jurisprudence de la CJCE car la Commission, qui s'efforce pourtant en général d'éviter une application extensive de l'article 220, a spontanément admis qu'il s'agissait d'une erreur non raisonnablement décelable (Comm. CE, déc. REC 15/98). En conséquence, il n'y a pas eu besoin de contentieux pour trancher cette question. De même, la Commission a admis le non-recouvrement de droits légalement dus dans le cas de publications d'instructions nationales contenant des informations erronées (Comm. CE, déc. REC 3/90 ; Comm. CE, déc. REC 11/98).

En pratique, on peut donc considérer qu'une erreur consistant à émettre une doctrine erronée n'est pas une erreur raisonnablement décelable pour l'opérateur. Cette condition n'est donc pas de nature en l'espèce, à limiter la garantie conférée par l'article 220-2-*b* du Code des douanes communautaires.

3. Conséquences sur la nature et les objectifs de la garantie contre le changement de doctrine

16 – Nous pensons avoir mis en évidence que notre article L. 80 A et l'article 220-2-*b* du Code des douanes communautaire, bien que formulés en des termes bien différents, aboutissent à des conséquences identiques, tout du moins en ce qui concerne les hypothèses dans lesquelles l'erreur de l'administration a consisté en la publication d'une doctrine contraire à la loi, même si le texte communautaire couvre un ensemble d'actes ou de faits juridiques plus étendu.

Reste à se demander s'ils n'ont pas la même nature, et ne visent pas le même objectif.

17 – En ce qui concerne les articles 220-2-*b* et 239 du Code des douanes communautaire, la CJCE a pris une position claire.

Ces deux textes « **poursuivent le même but, à savoir limiter le paiement *a posteriori* des droits à l'importation ou à l'exportation aux cas où un tel paiement est justifié et où il est compatible avec un principe fondamental tel que le principe de la confiance légitime** » (CJCE 1er avr. 1993, aff. C-250/91, Hewlett Packard France c/ Directeur général des douanes : *Rec. CJCE 1993, I, p. 01819*).

Leur « nature » est celle d'une limitation au droit d'exiger le paiement de droits *a posteriori*.

Leur objectif est celui de la protection de la confiance légitime.

On sait que dans la hiérarchie des normes communautaires, les droits fondamentaux et les principes généraux du droit ont une valeur supérieure à celle du droit dérivé (directives et règlements).

18 – Devant la CJCE, le principe de la confiance légitime, branche du principe de sécurité juridique, est souvent invoqué par des opérateurs se plaignant d'un changement sans transition d'une situation

juridique déterminée. Dans ce sens, bien que son existence dans l'ordre juridique communautaire soit reconnue sans équivoque, ses applications concrètes demeurent exceptionnelles (V. F. Hubeau, Le principe de la protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes : *Cah. dr. eur.* 1983, p. 143).

En revanche, sur la base des articles 220-2-b et 239, la CJCE a saisi l'occasion de faire une application concrète et fréquente de la protection de la confiance légitime.

19 – Si en droit communautaire la nature de ces dispositions et leur objectif ne font pas de doute, le moins qu'on puisse dire est que la situation est infiniment moins claire dans le cas de la garantie contre le changement de doctrine dans le droit fiscal français.

Bien des juristes qualifiés se sont penchés sur ces questions, avec des conclusions souvent opposées, et nous nous bornerons à résumer les éléments du débat.

20 – La première question classique est de savoir si l'opposabilité de la doctrine a pour effet de faire de celle-ci une norme juridique.

Dans sa chronique de 1992, Jérôme Turot s'opposait à cette idée, concluant ses propos par l'affirmation que « la doctrine administrative n'est pas du droit, mais elle est créatrice de droit ».

Dans le même sens, M. Victor Haïm (V. Haïm, L'article L.80 du Livre des procédures fiscales est-il inconstitutionnel ? : *Dr. fisc.* 1995, n° 12, p. 549 à 552), dans une chronique publiée en 1995, estimait que « la doctrine administrative n'a ni la portée ni les effets d'une norme » et que « c'est précisément parce qu'elle est du non-droit qu'elle crée des droits (en vertu des dispositions expresses de l'article L. 80 A du LPF) ».

Pourtant, en 1998, dans ses conclusions devant le Conseil d'État sur l'affaire des *fonds turbo*, le commissaire du gouvernement M. Guillaume Goulard estimait que le caractère normatif de la doctrine résultait notamment de ce que le juge, saisi d'un recours pour excès de pouvoir contre une instruction doit rechercher si elle ajoute à la loi, et l'annuler si c'est le cas (CE, 4 mai 1990, n°55124, Association freudienne et a. : *Dr. fisc.* 1990, n°25-26, comm. 1272 ; *RJF* 6/90, n° 674. – CE, 8 août 1990, n° 68387, CCI de Dunkerque : *Dr. fisc.* 1990, n°41, comm. 1869, concl. P.-F. Racine ; *RJF* 8-9/90, n° 1101, *chron. J. Turot, Les recours en annulation contre la doctrine administrative*, p. 535).

M. Stéphane Verclytte, dans sa chronique précitée considère, que le Conseil d'État a implicitement tranché en ce sens dans son avis et ses décisions du 8 avril 1998.

Dans ses conclusions devant la cour d'appel de Douai, le commissaire du gouvernement estimait pour sa part que les instructions auraient « une valeur quasi normative », par l'effet de la « loi, autrement dit de l'article L. 80 A du LPF ».

En ce qui concerne le principe appliqué, M. Victor Haïm voyait dans les objectifs de l'article L. 80 d'une part « assurer un minimum de sécurité juridique », et d'autre part « shunter une procédure complexe et aléatoire : le contribuable obtient dans le cadre de la procédure fiscale (dégrèvement ou décharge) ce qu'il aurait été contraint de chercher à obtenir dans le cadre d'une action en responsabilité ».

21 – Nous ne cacherons pas que nous adhérons plus facilement à la première de ces propositions qu'à la seconde qui nous paraît précisément méconnaître la particularité fondamentale de la garantie contre le changement de doctrine (ou des articles 220-2-b et 239 du Code des douanes communautaires). À nos yeux, toute l'originalité de ces dispositions est que, dans bien des cas, elle permet au contribuable d'éviter de payer les droits **légalement dus** consécutivement à l'opération réalisée. On est très loin des résultats d'une action en responsabilité dans laquelle, le plus souvent, l'administration pourrait soutenir que son erreur n'a pas causé au contribuable d'autre préjudice que de lui avoir fait croire, à tort, qu'il n'aurait pas à payer des droits dont il était en réalité redevable.

Le fait même qu'un commentateur aussi avisé que M. Victor Haïm ait cru devoir ajouter, au soutien de sa position sur la conformité à la Constitution de l'article L. 80 A, un argument aussi contestable à celui tellement plus évident de la nécessité de la sécurité juridique, nous conduit à penser que toute la

complexité des débats sur la nature et l'objectif de la protection contre le changement de doctrine résulte de la timidité que nous avons comme juristes français à tirer toutes les conséquences de ce principe.

22 – Le Conseil Constitutionnel (Cons. const., déc. n° 2005-531 DC, 29 déc. 2005 : *JO n° 304, 31 déc. 2005, p. 20705*) vient de se montrer beaucoup plus audacieux : dans sa décision du 29 décembre 2005, à l'occasion de l'examen de la constitutionnalité d'un amendement à la loi de finances rectificative pour 2005 qui tendait explicitement à priver les usagers du bénéfice de décisions judiciaires qui leur aurait permis de récupérer la TVA sur les péages acquittés avant le 1er janvier 2001, le Conseil constitutionnel a estimé que ce texte « portait atteinte au principe de séparation des pouvoirs et à la garantie des droits ». Et le commentaire officiel de cette décision s'est expressément référé « aux notions de sécurité juridique et de confiance légitime ».

Conclusion

23 – Quelles conséquences tirer de ces analyses sur le débat relatif à l'opposabilité de la doctrine contraire au droit communautaire ?

Devant la cour d'appel de Douai, pour refuser de « sauver l'article L. 80 A » (dans le cas d'une contrariété de la doctrine avec le droit communautaire), sur la base du principe de la protection de la confiance légitime, son commissaire du gouvernement avait considéré que « ce principe n'a en droit interne qu'une très faible densité juridique ». À nos yeux, l'erreur de ce raisonnement est de se fonder sur le seul droit interne, alors qu'il faut se référer au droit communautaire lui-même.

Nous aimerions avoir convaincu le lecteur que, si les garanties de l'article L. 80 A du LPF et des articles 220-2-*b* et 239 du Code des douanes communautaire ont la même nature et le même objectif, les textes communautaires ont l'immense mérite d'être beaucoup plus clairs dans leur rédaction.

24 – Si on se réfère au texte communautaire, la doctrine qui a un effet juridique est une « erreur » : ce n'est donc pas une norme.

Cette erreur évite au redevable de payer « des droits légalement dus », avec pour objectif la protection de la confiance légitime qu'il avait placée dans le comportement de l'administration compétente.

Ces textes appliquent donc un des principes du droit communautaire, dont la CJCE, dans ses décisions rendues en matière douanière, a montré qu'elle entendait lui donner une large portée, et dont en outre, le Conseil constitutionnel pense avoir trouvé un fondement en droit français dans le principe « de la garantie des droits ».

Ainsi, comme en matière de dette douanière, la garantie contre le changement de doctrine en matière fiscale a pour objectif de faire respecter un principe du droit communautaire.

La garantie contre les changements de doctrine, fondée sur un principe du droit communautaire qui a une valeur supérieure à celle du droit dérivé, directive ou règlement, doit à notre avis s'appliquer même lorsqu'elle lui est contraire.