

**N° 272618**  
**SARL Friadent France**

**Section du contentieux**  
**Séance du 9 décembre 2005**  
**Lecture du 16 décembre 2005**

## **CONCLUSIONS**

### **M. Laurent Olléon, commissaire du gouvernement**

La société Friadent France, antérieurement dénommée Friatec Médical France, est implantée à Nemours (Seine-et-Marne) et a pour activité la commercialisation de prothèses médicales, notamment dentaires. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle lui ont été notifiés, pour la période allant du 1<sup>er</sup> février 1992 au 30 novembre 1993, des compléments de TVA au motif que ses opérations relatives aux implants dentaires devaient être assujetties au taux normal, et non au taux réduit.

Afin que vous saisissiez immédiatement les raisons du litige, il faut que vous sachiez que l'article 278 quinquies du code général des impôts a prévu, dans ses versions successives, l'application du taux réduit de TVA, qui se monte aujourd'hui à 5,50 %, aux opérations d'achat, d'importation, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur certains dispositifs médicaux. Le champ des dispositifs concernés, qui est, en application de la loi fiscale, déterminé par le pouvoir réglementaire, a évolué dans le temps. Il est lié au périmètre des dispositifs médicaux remboursables par la sécurité sociale, dans des conditions sur lesquelles il nous faudra revenir.

Les réclamations qu'elle avait formées contre les compléments de TVA mis à sa charge ayant été rejetées, la société Friadent France a saisi en vain le tribunal administratif de Melun. La cour administrative d'appel de Paris lui a, en revanche, donné raison, par un arrêt que vous avez confirmé en cassation (CE 28 novembre 2003, n° 245279, Ministre c/ SARL Friatec Médical France : RJF 2/04 n° 138, concl. P. Collin BDCF 2/04 n° 22). A cette occasion, vous avez jugé que les implants dentaires, constitués de pièces métalliques implantées dans les tissus osseux de la mandibule ou du maxillaire pour servir de fondation à une prothèse dentaire fixe ou amovible par l'intermédiaire d'un élément de couplage, sont des objets de prothèse interne, au sens des dispositions de l'arrêté du 24 janvier 1978 complétant le chapitre 6 du titre V du tarif interministériel des prestations sanitaires (T.I.P.S.) auquel renvoyait l'article 278 quinquies du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 1987, et bénéficiaient, par suite, du taux réduit de TVA. Vous avez jugé que les implants dentaires sont également des prothèses internes au sens des dispositions de l'arrêté du 24 juillet 1992 complétant le titre III du T.I.P.S., auquel renvoyait l'article 278

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

quinquies du code général des impôts, dans sa rédaction ultérieure, issue de la loi du 17 juillet 1992. Par une décision du même jour, vous avez enfin jugé que les implants dentaires sont

aussi des dispositifs médicaux destinés à être implantés en totalité dans le corps humain au sens des dispositions de l'arrêté du 24 janvier 1996, qui a remplacé l'arrêté du 24 juillet 1992 (CE 28 novembre 2003, n° 245281, Ministre c/ Sté Nobel Biocare France : RJF 2/04 n° 138).

En jugeant ainsi que les implants dentaires répondaient à la définition des appareillages pour handicapés bénéficiant du taux réduit en application de l'article 278 quinquies du code général des impôts, vous avez infirmé la doctrine administrative exprimée dans une réponse faite à M. Jacques Chaban-Delmas, député, le 10 avril 1995.

Pourtant, l'administration ne s'est pas ralliée à cette jurisprudence. En réponse à une question parlementaire qui lui avait été adressée le 13 octobre 2003, le ministre de la santé a estimé qu'en se référant au T.I.P.S., puis à la liste des produits et prestations remboursables (L.P.P.), le législateur avait entendu réserver l'application du taux de 5,5 % aux dispositifs dont l'inscription sur cette liste a été validée, en vue de leur remboursement par la sécurité sociale, par le ministre chargé de la santé, seule autorité compétente en la matière. Les implants dentaires, qui ne sont pas mentionnés dans cette liste, sont donc, selon le ministre, soumis au taux normal de la TVA. Cette réponse ajoute que votre jurisprudence du 28 novembre 2003, qui pourrait laisser penser que le taux réduit est applicable aux implants dentaires, résulte de la structure du T.I.P.S. à l'époque du litige. Or cette structure a évolué, notamment avec la disparition complète du remboursement sur facture. Aussi cette jurisprudence ne saurait-elle trouver à s'appliquer depuis que la liste des produits et prestations remboursables (L.P.P.) s'est substituée au T.I.P.S., car elle n'est pas transposable (Rép. H..., JOAN 27 juillet 2004, p. 5786).

La société Friadent France vous saisit aujourd'hui d'une requête tendant à l'annulation pour excès de pouvoir de cette réponse ministérielle.

L'intérêt de l'affaire est double. Elle va vous conduire à tester la solidité des fondements de votre jurisprudence de 2003. Elle va également vous pousser à vous interroger sur la possibilité pour vous de connaître de recours pour excès de pouvoir dirigés contre des réponses ministérielles.

C'est ce second point que nous examinerons en premier, d'autant que le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie soulève en défense une fin de non recevoir, tirée de ce que les réponses ministérielles ne constituent pas des décisions faisant grief. Il est exact que, par une décision de Section du 12 juin 1936, Hitzel, p. 641, vous avez jugé que les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires ont la nature de simples renseignements et ne font pas grief, même si elles contiennent des positions de principe. Vous avez encore récemment fait application de cette jurisprudence, en jugeant irrecevable le recours pour excès de pouvoir dirigé contre le refus implicite du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie d'abroger les décisions contenues dans des réponses ministérielles

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

(CE 22 octobre 1999, n° 192127, 8<sup>e</sup> s.-s., Office public d'HLM de la ville d'Avignon : RJF 1/00 n° 93).

Etant donné la constance de cette jurisprudence, la messe pourrait vous sembler dite, et notre présence devant vous quelque peu incongrue. Mais votre appréhension de la recevabilité du recours en excès de pouvoir contre les instructions et circulaires a récemment évolué. Cela devrait, selon nous, vous conduire à écorner votre jurisprudence des années 1930.

Par votre décision de Section du 18 décembre 2002, Mme D..., p. 463, vous avez jugé que l'interprétation que l'administration donne des lois et règlements qu'elle a pour mission de mettre en œuvre n'est pas susceptible d'être déférée au juge de l'excès de pouvoir lorsque, étant dénuée de caractère impératif, elle ne saurait, quel qu'en soit le bien-fondé, faire grief. En revanche, les dispositions impératives à caractère général d'une circulaire ou d'une instruction doivent être regardées comme faisant grief, tout comme le refus de les abroger.

Cette jurisprudence a bien vite été appliquée au contentieux fiscal, par une décision du 19 février 2003, Société Auberge Ferme des Genêts (RJF 5/03 n° 616), qui juge dépourvues de caractère impératif les dispositions d'une note qui se borne à donner, aux agents chargés du contrôle fiscal d'un secteur d'activité, des indications relatives à l'exercice de ce contrôle. Est en revanche recevable le recours dirigé contre une instruction fiscale (voyez, pour une illustration récente : CE 12 janvier 2005 n° 262273, SARL Azur bâtiment : RJF 4/05 n° 368, qui annule partiellement une instruction du 20 août 2003).

Conduits à préciser les limites de la recevabilité, vous avez statué, en 2004, sur un recours dirigé contre le refus du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie de modifier le précis de fiscalité édité par son ministère. Or, pour juger que ce document ne contenait aucune disposition impérative à caractère général, nouveau critère de recevabilité posé par votre décision D..., vous avez relevé, d'une part, que le précis, qui a pour seul objet de présenter sous une forme facilement consultable les dispositions essentielles du droit fiscal afin de les rendre accessibles à un large public, ne donne aucune instruction aux services fiscaux. Mais vous avez ajouté que, d'autre part, cet ouvrage qui indique, dans son avant-propos, qu'il ne se substitue pas aux documentations administratives officielles, ne peut être regardé comme étant au nombre des prises de position de l'administration fiscale pouvant lui être opposées par un contribuable sur le fondement de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales (CE 1<sup>er</sup> mars 2004 n° 254081, Syndicat national des professions du tourisme CGC : RJF 5/04 n° 520). Par conséquent, vous avez admis, a contrario, que constituait une disposition impérative à caractère général une prise de position opposable à l'administration sur le fondement de l'article L. 80 A.

Cela couvre, bien sûr, les instructions fiscales. Mais cela couvre également les réponses ministérielles fiscales, dont vous jugez depuis 1968 qu'elles sont opposables à l'administration fiscale sur le fondement des dispositions de l'article 100 de la loi du 28 décembre 1958, reprises à l'article 1649 septies G du code général des impôts, et figurant

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

aujourd'hui à l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales (CE 24 juin 1968, n° 66883, p. 384).

Ainsi que l'expliquait votre commissaire du gouvernement Guillaume Goulard dans ses conclusions sur l'affaire Syndicat national des professions du tourisme CGC (publiées au BDCF 5/04 n° 67), la référence faite par cette décision à la doctrine opposable sur le fondement de l'article L. 80 A découlait de la jurisprudence par laquelle vous aviez opéré le lien entre le fait qu'un document émanant de l'administration ne lui soit pas opposable sur le fondement de ces dispositions et l'absence de décision faisant grief (CE 27 juillet 2001, Association "La défense libre" : RJF 11/01 n° 1432). Dans cette affaire, vous aviez jugé que le "guide pratique" présentant un nouveau régime fiscal des associations, diffusé par la Documentation française, qui ne se substituait pas aux commentaires de l'administration et ne saurait valoir prise de position formelle de cette dernière au sens des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales, ne constituait pas une décision faisant grief, susceptible de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir. A l'inverse, il suffit donc de constater qu'une instruction est susceptible d'être invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales pour en déduire qu'elle présente, de ce seul fait, un caractère à la fois général et impératif pour l'administration.

Cet enchaînement jurisprudentiel doit vous conduire à admettre, aujourd'hui, la recevabilité des recours pour excès de pouvoir dirigés contre les réponses ministérielles fiscales, et donc à écorner, ainsi que nous vous le disions tout à l'heure, votre jurisprudence de Section de 1936. Il nous faut toutefois appeler votre attention sur une conséquence un peu inattendue, et que vous trouverez sans doute regrettable, d'une telle évolution.

Que va-t-il se passer si vous jugez recevables les recours pour excès de pouvoir dirigés contre les réponses ministérielles invocables sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ? Saisis d'une requête dirigée contre une réponse ministérielle, vous devrez vous demander si cette réponse entre dans le champ de l'article. Or, quelles sont les réponses ministérielles opposables à l'administration sur le fondement de ces dispositions ? Ce sont les réponses qui remplissent les conditions légales qu'elles fixent. Au nombre de ces conditions, on trouve l'exigence que la réponse contienne une interprétation formelle du texte fiscal, c'est-à-dire qu'elle ne se borne pas à le commenter, mais ajoute des règles qu'il ne prévoit pas. Par conséquent, pour savoir si le recours dirigé contre une réponse ministérielle fiscale est recevable, il vous faudra examiner si cette réponse ajoute au droit en modifiant les règles applicables.

Voici qui n'est pas sans vous rappeler une démarche à laquelle vous étiez accoutumés. En effet, faire dépendre la recevabilité du fond est un raisonnement que vous avez pratiqué pendant près de quarante ans, à partir de votre arrêt d'Assemblée du 29 janvier 1954, Institution Notre-Dame du Kreisker (p. 64). Le problème vient de ce que c'est, précisément, avec cette démarche que vous avez entendu rompre, sans aucune équivoque possible, par votre jurisprudence D....

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Par conséquent, en admettant la recevabilité du recours pour excès de pouvoir contre les seules réponses ministérielles invocables sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, vous ressuscitez votre jurisprudence Notre-Dame du Kreisker. Vous le ferez certes dans un champ circonscrit : vous n'en introduirez pas moins un coin dans une jurisprudence que vous aviez voulue homogène en 2002, donnant par là même une nouvelle illustration de ce particularisme du droit fiscal que certains décrivent, quand d'autres s'en réjouissent. Pour autant, nous ne voyons pas comment vous pourriez échapper à l'ouverture de la recevabilité du recours pour excès de pouvoir aux réponses ministérielles opposables à l'administration fiscale, dans la mesure où votre jurisprudence est d'ores et déjà fortement engagée dans le sens d'une telle évolution.

Vous pourriez toutefois être tentés d'échapper à l'inconvénient que nous venons de souligner en empruntant une voie qui vous paraîtrait d'une cohérence plus heureuse avec la logique de votre jurisprudence D.... Comme nous le disions à l'instant, cette décision de Section juge recevables les recours dirigés contre les dispositions impératives à caractère général par lesquelles l'administration fait connaître l'interprétation qu'elle donne des lois et règlements qu'elle a pour mission de mettre en œuvre. Or, les motifs de cette décision prennent soin de préciser que c'est "notamment" par voie d'instructions et de circulaires que l'administration diffuse cette interprétation. Ce "notamment" souligne qu'il existe d'autres voies pour l'administration d'atteindre ce résultat. Or, une réponse ministérielle à une question posée par un parlementaire sur un régime juridique donné vise, précisément, à fournir l'interprétation que l'exécutif, c'est-à-dire l'administration, donne des textes en cause. Lorsque la réponse n'est pas suscitée par une question portant sur un cas individuel qui n'appellerait aucune explication de texte, elle présente bien un caractère général. Enfin, selon la façon dont elle est rédigée, elle peut revêtir un caractère impératif. Ainsi, si le ministre, après avoir cité les textes applicables, les commente en disant : "C'est ainsi que ces dispositions doivent être comprises ou interprétées", ou encore "C'est ainsi que mes services appliquent les dispositions en cause", il nous semble difficile de ne pas considérer que la réponse qu'il apporte lie l'administration, laquelle devrait d'autant moins pouvoir s'écarter de l'interprétation ainsi donnée qu'elle en est, le plus souvent, l'auteur.

En d'autres termes, bien qu'il ne s'agisse ni d'une instruction, ni d'une circulaire, la réponse ministérielle est selon nous susceptible d'être contestée par la voie du recours pour excès de pouvoir. En effet, à présent que vous avez modifié les règles de la recevabilité du recours pour excès de pouvoir, les réponses ministérielles sont susceptibles de remplir les nouvelles conditions posées par votre jurisprudence D....

Retenir une telle approche présenterait deux avantages par rapport à la démarche consistant à limiter l'ouverture de la recevabilité aux seules réponses ministérielles invocables sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales. D'une part, s'agissant des recours dirigés contre de telles réponses, elle vous éviterait de faire dépendre la recevabilité du fond. D'autre part, vous ne réserveriez pas un sort particulier aux réponses fiscales, mais traiteriez de façon homogène toutes les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires. Ce faisant, vous ne vous borneriez pas à faire une petite entorse fiscale à votre jurisprudence de Section de 1936. Vous jugeriez au contraire que les nouveaux

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

critères de recevabilité dégagés par votre décision D... doivent vous conduire, par souci de cohérence, à abandonner cette jurisprudence ancienne.

Au cas d'espèce, vous pourriez alors relever que la réponse H... du 27 juillet 2004 donne de l'article 278 quinquies du code général des impôts une interprétation qui présente non seulement un caractère général mais aussi, de par la formulation que nous vous avons livrée tout à l'heure, un caractère impératif. Le recours dirigé contre cette réponse serait donc recevable. En revanche, si vous préférez vous en tenir à l'autre démarche, il vous faudra vous demander si la réponse H... est opposable à l'administration sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales : nous reviendrons sur cette question un peu plus loin, avec l'examen au fond de la requête.

Pour en finir avec les questions de recevabilité, il nous faut vous dire quelques mots sur les délais. Dans le présent litige, la requête de la société Friadent France a été enregistrée au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat le 27 septembre 2004. Dirigée contre une réponse ministérielle publiée au Journal officiel de l'Assemblée nationale du 27 juillet 2004, elle n'est en tout état de cause pas tardive. Qu'en serait-il dans d'autres hypothèses ?

La publication au Journal Officiel fait toujours courir le délai de recours contentieux (CE Section 19 juin 1959 Sieur Casès, p. 372; Assemblée 12 avril 1972 Sieur B..., p. 272). Vous refusez en revanche cet effet aux bulletins officiels des ministères (CE 31 janvier 1979, de B..., p. 34), sauf en ce qui concerne les agents du service concerné (CE Section 14 mars 1975, Sieur D..., p. 193).

Vous avez appliqué cette jurisprudence au contentieux fiscal, en jugeant que la publication d'une instruction ou note au Bulletin officiel de la Direction générale des impôts ne constitue pas une mesure de publicité suffisante pour faire courir le délai de recours contentieux contre ce texte (CE 29 juillet 1983, n° 31.761, Plén. : RJF 10/83 n° 1179 avec chronique P.F. Racine p. 493).

La logique qui inspire cette jurisprudence est bien celle du caractère suffisant de la diffusion. Demeure toutefois inédite la question de savoir si la publication des réponses ministérielles au Journal officiel, édition des débats parlementaires, vaut publication suffisante pour faire courir le délai du recours pour excès de pouvoir.

Il nous semble qu'il faut répondre à cette question par la négative. En effet, l'édition des débats Assemblée nationale et Sénat n'a pas la même diffusion que celle de l'édition "Lois et décrets" et nécessite un dépouillement complet au lecteur désireux de ne pas manquer une réponse l'intéressant spécifiquement. Dans ses conclusions sur des affaires jugées en Plénière le 18 mars 1988 (n° 73.693 et 73.694 : RJF 5/88 n° 627), Bruno Martin Laprade a montré que le Journal officiel des débats, avec ses 12.000 réponses par an (à l'époque), ne constituait pas un excellent mode de publicité. Votre commissaire du gouvernement s'était longuement expliqué sur ce point dans le dessein de démontrer que le Bulletin Officiel de la Direction Générale des Impôts présentait une publicité supérieure à

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

celle du Journal Officiel Débats, si bien qu'une instruction publiée au BODGI pouvait valablement rapporter une doctrine exprimée dans une réponse à un parlementaire publiée au Journal officiel des débats, ce que vous avez jugé de façon implicite. Par conséquent, à partir du moment où vous considérez que la publication au BODGI ne suffit pas à faire courir les délais, vous devrez selon nous considérer, a fortiori, que la publication d'une réponse ministérielle au Journal officiel, édition des débats, ne fait pas non plus courir les délais.

Pour que votre information soit complète, sachez que le Journal officiel des Débats "Questions écrites" paraît tous les mardis pour l'Assemblée nationale et tous les jeudis pour le Sénat. Il est diffusé à hauteur de 4 200 exemplaires pour l'Assemblée et 3 500 exemplaires pour le Sénat, et la tendance est à la baisse. Cette diffusion ne s'opère que sur abonnement et en réponse à des commandes ponctuelles. Aucune diffusion n'est faite sur le site Internet du Journal officiel, les questions/réponses étant en revanche accessibles sur le site de chacune des assemblées.

Voici donc pour la recevabilité. Mais, vous entretenant de cette question, nous ne voudrions pas vous donner le sentiment que nous avons franchi un peu allègrement, voire avec une légèreté coupable, un autre obstacle pouvant se dresser sur votre chemin, à savoir la question de la compétence en la matière du juge administratif.

Certes, la question de la compétence de la juridiction administrative ne vous a pas arrêtés par le passé. En 1936, pour juger irrecevable le recours dirigé contre une réponse ministérielle, vous avez implicitement mais nécessairement reconnu la juridiction administrative compétente. Et vous n'avez pas non plus semblé tourmentés par cette question de compétence lorsque vous avez confirmé cette irrecevabilité de principe par la décision de 1999 que nous mentionnions tout à l'heure.

Pourtant, vous auriez pu vous demander si le système des questions parlementaires et réponses ministérielles ne s'inscrivait pas dans les rapports entre exécutif et législatif, dans lesquels vous vous interdisez de vous immiscer. Rappelons en effet que dès les années 1930, vous aviez rangé dans la catégorie des actes de gouvernement le refus de présenter un projet de loi au Parlement (CE Section 18 juillet 1930, Rouché, p. 771), ainsi que la décision de le déposer ou de le retirer (CE Assemblée 19 janvier 1934, Compagnie marseillaise de navigation à vapeur Fraissinet), mais aussi le décret de promulgation d'une loi (CE Section 3 novembre 1933, F... p. 993). Ces trois décisions de Section et d'Assemblée ne pouvaient être ignorées de votre Section lorsque, en 1936, elle s'était implicitement reconnue compétente pour juger irrecevable le recours dirigé contre une réponse ministérielle. Nous en déduisons que vous avez, depuis cette date, refusé de voir dans la réponse ministérielle un acte de gouvernement relatif aux rapports entre pouvoirs exécutif et législatif.

Pourquoi, alors, vous entretenir à nouveau de cette question ? De même que nous avons estimé nécessaire de vous proposer une évolution de la jurisprudence sur la recevabilité à la lumière des critères dégagés par votre décision D..., une autre jurisprudence de l'année 2002 nous a incité à nous interroger sur l'éventualité d'un revirement sur la question de la compétence. Il s'agit de votre décision d'Assemblée du 25 octobre 2002, G..., p. 345, par

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

laquelle vous avez jugé que l'objet du règlement par lequel le Conseil constitutionnel définit un régime particulier pour l'accès à l'ensemble de ses archives n'est pas dissociable des conditions dans lesquelles le Conseil constitutionnel exerce les missions qui lui sont confiées par la Constitution. Vous en avez conclu que ce règlement ne revêt pas le caractère d'un acte administratif dont la juridiction administrative serait compétente pour connaître.

Cette jurisprudence est à rapprocher de celle par laquelle vous vous êtes attachés à donner une définition de l'acte de gouvernement s'agissant des rapports entre exécutif et législatif. Par votre décision de Section du 25 septembre 1998, *Mégret*, p. 340 (avec conclusions contraires de Christine Maugué RFDA 1999 p. 345 et *chron. AJDA* 1999 p. 414), vous avez jugé que le décret par lequel le Premier ministre charge un parlementaire d'une mission que celui-ci doit accomplir auprès d'une administration ou en son sein constitue le premier acte de l'exécution d'une mission administrative dont ce parlementaire se trouve temporairement investi. Vous avez précisé qu'un tel acte, qui est détachable des rapports entre le pouvoir exécutif et le pouvoir législatif tels qu'ils sont organisés par la Constitution, revêt le caractère d'une décision administrative susceptible de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir. A contrario, vous ne pourriez pas connaître d'un acte qui serait indétachable des rapports entre le pouvoir exécutif et le pouvoir législatif tel que les organise la Constitution.

Qu'en est-il des réponses ministérielles ? Dans une thèse qu'il avait consacrée en 1964 aux "questions, instruments du contrôle parlementaire", Michel Ameller écrivait que "la question se définit comme l'acte par lequel un membre d'une assemblée demande à un ministre des explications sur un point déterminé. Cet acte est dépourvu de sanction politique immédiate et, dans cette mesure, il se distingue nettement d'autres procédures de contrôle du régime parlementaire, telles que la motion de censure ou l'interpellation, qui visent également à provoquer des explications".

Les questions écrites ont été respectivement introduites dans le règlement de la Chambre des députés et du Sénat par des résolutions des 30 juin 1909 et 7 décembre 1911. Leur régime est resté inchangé tout au long du vingtième siècle, hors la période de Vichy, l'entrée en vigueur des Constitutions de 1946 et 1958 étant de ce point de vue sans incidence. Elles n'ont donc d'autre fondement juridique que le règlement des assemblées. Il nous semble difficile, dans ces conditions, de juger, dans la ligne de votre jurisprudence *Mégret*, qu'il s'agirait d'actes indétachables des rapports entre exécutif et législatif "tels que les organise la Constitution". Ainsi que l'écrivait encore Michel Ameller, dans sa thèse précitée, "la procédure [des questions] écrite[s] n'est pas d'essence parlementaire. [Elles] sont totalement détachées de la séance publique, malgré l'artifice qui a longtemps consisté à ne les insérer qu'à la suite du compte-rendu des débats".

Ces éléments contribuent à chasser les réticences que nous avons éprouvées sur ce sujet devant vos sous-sections réunies, réticences qui nous avaient conduit à vous suggérer un artifice, consistant à connaître en excès de pouvoir non pas de la réponse ministérielle elle-même, mais de l'interprétation administrative que cette réponse révèle. Au demeurant, une telle pirouette, consistant à déconnecter ce que dit l'acte de l'acte lui-même, n'aurait pas été

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

très orthodoxe au regard des règles de l'excès de pouvoir, qui est et doit demeurer le procès fait à un acte administratif donné.

Nous vous invitons donc, nonobstant l'intervention de votre décision G..., à confirmer la position par laquelle vous vous estimez implicitement compétents, depuis l'entre-deux-guerres, pour connaître des recours dirigés contre les réponses ministérielles. Ajoutons d'ailleurs qu'en opportunité, dès lors que vous vous jugez compétents pour connaître des recours en excès de pouvoir formés contre les instructions ministérielles, il serait fâcheux de refuser cette compétence s'agissant des réponses ministérielles, dès lors que, nonobstant la différence de vecteur, les unes et les autres disent parfois exactement la même chose. Ce miroitement serait d'autant plus regrettable qu'il arrive que la réponse ministérielle soit la seule source de la doctrine administrative sur un sujet. Selon qu'elle est exprimée par une instruction ou par une réponse ministérielle, vous vous reconnaissez compétents ou pas pour statuer sur sa légalité, ce qui ne serait pas de bonne politique.

Il ne nous reste plus qu'à en venir au fond du dossier.

Nous avons indiqué à vos sous-sections réunies, au mois d'octobre dernier, que nous ne nous croyions pas autorisés à remettre en cause, moins de deux ans après, la solution adoptée dans la même formation de jugement, par laquelle vous aviez considéré que les implants dentaires devaient être soumis au taux réduit de la TVA. Nous arguions alors de ce qu'au nom de la sécurité juridique et en vertu des règles de fonctionnement de cette maison, un revirement de jurisprudence ne pouvait être opéré que par une formation supérieure.

A présent que nous nous trouvons devant vous, nous nous sentons libres de vous proposer la solution qui nous semble la plus conforme à l'état du droit, et qui n'est pas celle que vous avez retenue en 2003.

Par vos décisions précitées du 28 novembre 2003, vous avez implicitement mais nécessairement interprété les dispositions de l'article 278 quinquies du code général des impôts, qui ouvrent le bénéfice du taux réduit de TVA aux appareillages visés par certaines parties du tarif interministériel des prestations sanitaires, comme concernant les appareillages qui remplissent les critères énoncés par la section du tarif interministériel des prestations sanitaires (TIPS) intitulée "champ d'application". En revanche, vous n'avez pas considéré que, pour bénéficier du taux réduit de TVA, les appareillages en cause devaient également être inscrits dans la nomenclature qui figure dans la suite de l'arrêté.

La succession des arrêtés portant tarif interministériel des prestations sanitaires n'a pas changé les données du problème. Tant l'arrêté du 24 janvier 1978 complétant le chapitre 6 du titre V du TIPS, que celui du 24 juillet 1992 complétant le titre III du T.I.P.S., que celui du 24 janvier 1996 ou, plus récemment, que celui du 26 juin 2003, sont bâtis de la même façon : d'abord des critères définissant le champ d'application, puis une nomenclature des dispositifs médicaux remboursables. Le législateur fiscal a bien sûr veillé à suivre l'évolution de ces textes, et notamment de leur structure, en opérant les coordinations nécessaires au sein de l'article 278 quinquies du code général des impôts.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Pourquoi avez-vous statué en 2003 en interprétant l'expression "appareillages visés au TIPS" comme renvoyant seulement aux critères généraux fixés par le tarif ? La raison en est simple: à l'époque, jamais l'administration n'a soutenu que l'inscription dans la liste était également une condition nécessaire à l'application du taux réduit. Elle s'était battue exclusivement sur le premier terrain, en s'attachant à démontrer que les implants dentaires ne remplissaient pas les critères généraux posés par le TIPS. Vous aviez pour votre part jugé le contraire.

L'administration soutient désormais que le champ d'application du taux réduit de TVA doit, en la matière, correspondre à celui du remboursement par la sécurité sociale. Il nous semble que tel est bien, à la fois, le sens des textes et la volonté du législateur.

Pour apprécier la légalité de la réponse ministérielle attaquée, il vous faut vous placer à la date du 27 juillet 2004. La rédaction applicable de l'article 278 quinquies du code général des impôts est alors celle qui est issue de l'article 21 de la loi de finances pour 2002 (loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001) et qui est antérieure à l'entrée en vigueur, le 1<sup>er</sup> janvier 2005, de l'article 83 de la loi de finances rectificative pour 2004 (loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004). Aux termes de ces dispositions : "La TVA est perçue au taux de 5,50 % en ce qui concerne les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon, portant sur les appareillages pour handicapés visés aux chapitres 1er, 3 à 7 du titre II et aux titres III et IV du tarif interministériel des prestations sanitaires fixé en application de l'article L. 314-1 du code de la sécurité sociale, ainsi que sur les équipements spéciaux, dénommés aides techniques et autres appareillages, dont la liste est fixée par arrêté du ministre chargé du budget et qui sont conçus exclusivement pour les personnes handicapées en vue de la compensation d'incapacités graves (...)".

Ces dispositions, vous le voyez, renvoient à l'article L. 314-1 du code de la sécurité sociale, dont l'article 32-VI de la loi n° 99-1140 du 29 décembre 1999 avait prévu l'abrogation à compter de la publication du décret en Conseil d'Etat prévu à l'article L. 165-1 du même code de la sécurité sociale, article créé par l'article 32-III de la loi de 1999. Ce décret étant paru<sup>1</sup>, il faut lire l'article 278 quinquies du code général des impôts comme renvoyant à l'article L. 165-1 nouveau du code de la sécurité sociale. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, la référence à l'article L. 314-1, obsolète, a d'ailleurs été remplacée par celle à l'article L. 165-1.

A la date du 27 juillet 2004, l'article L. 165-1 disposait que : "Le remboursement par l'assurance maladie des dispositifs médicaux à usage individuel... et des prestations de services et d'adaptation associées est subordonné à leur inscription sur une liste établie après avis d'une commission dont le secrétariat est assuré par l'Agence française de sécurité sanitaire des produits de santé. L'inscription est effectuée soit par la description générique de

---

<sup>1</sup> Décret no 2001-256 du 26 mars 2001 relatif à la prise en charge des produits et prestations mentionnés à l'article L. 165-1 du code de la sécurité sociale et modifiant ledit code ainsi que le code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

tout ou partie du produit concerné, soit sous forme de marque ou de nom commercial... / Les conditions d'application du présent article, notamment les conditions d'inscription sur la liste, ainsi que la composition et le fonctionnement de la commission sont fixées par décret en Conseil d'Etat."

Le décret n° 2001-256 du 26 mars 2001 a ainsi introduit dans le code de la sécurité sociale un nouvel article R. 165-1, aux termes duquel "les produits et prestations mentionnés à l'article L. 165-1 ne peuvent être remboursés par l'assurance maladie, sur prescription médicale, que s'ils figurent sur une liste établie par arrêté du ministre chargé de la sécurité sociale et du ministre chargé de la santé (...)". Un nouvel article R. 165-3 a été inséré dans le même code, aux termes duquel : "L'inscription sur la liste est effectuée par la description générique du produit ou de la prestation. Cette description est constituée par l'énumération de ses principales caractéristiques (...)".

Plusieurs arrêtés ont modifié la liste en question, qui correspond au TIPS. Le texte aujourd'hui applicable est l'arrêté du 26 juin 2003, qui a substitué au TIPS la liste des produits et prestations remboursables (LPP), et qui a fait l'objet de modifications mineures ultérieurement.

Au regard de l'architecture de ces textes, il n'est pas douteux que le champ du taux réduit de TVA coïncide bel et bien avec celui des dispositifs médicaux remboursables. Et cette coïncidence des champs n'est pas seulement le fruit des textes les plus récents : elle correspond selon nous depuis toujours à la volonté du législateur, révélée par les travaux parlementaires. C'est ainsi que lors du débat sur la loi de finances pour 1988, M. Alain Juppé, ministre du budget, déclarait au sujet de l'article 278 quinquies du code général des impôts : "Cette disposition représente une charge pour l'Etat, évaluée à 340 millions de francs, et, naturellement, un allègement à due concurrence pour les comptes de la sécurité sociale". Or pour que joue le principe des vases communicants, il fallait bien sûr que le périmètre du taux réduit fût celui des dispositifs remboursables.

Et l'on pourrait encore citer le rapport fait, à l'Assemblée nationale, sur la loi de finances pour 1989, s'agissant de l'article étendant le bénéfice du taux réduit aux appareillages correspondant à des handicaps plus légers : "A l'instar de ce qui avait été retenu pour le gros appareillage, les opérations de location portant sur ces appareils sont exclues du champ d'application de la réduction du taux à laquelle il est procédé, car non prises en compte par les chapitres du tarif interministériel<sup>2</sup>".

Or la Cour de cassation juge que, pour être remboursables, les appareils doivent être inscrits sur la liste ou à la nomenclature des prestations sanitaires, inscription qui ne peut être supplée par aucune autre considération (Cass. Soc. 16 mars 1978 : Bull. civ. V n° 209). La prise en charge d'une fourniture ou d'un appareil ne figurant pas au TIPS ne constitue qu'une simple faculté pour l'organisme d'assurance maladie (Cass. Soc. 9 juillet 1998 CPAM de l'Eure c/ Mme Murray, n° 3293D ; Cass. Soc. 15 février 1968 : Bull. Civ. II n° . civ. V, n° 109).

---

<sup>2</sup> Rapport n° 294, AN, procès-verbal de séance du 13 octobre 1988, p. 77.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Il est constant que les implants dentaires ne figurent pas sur la liste fixée par arrêté : dans ces conditions, la position que vous avez retenue en 2003, qui revient à appliquer le taux réduit de TVA à des dispositifs non remboursés par la sécurité sociale, n'est pas conforme aux textes. En revanche, la réponse ministérielle attaquée est, elle, conforme à l'état du droit.

Avant de conclure, nous souhaitons vous apporter quatre ultimes précisions.

En premier lieu, sans doute par souci de vous ménager, la réponse ministérielle ne conteste pas frontalement votre jurisprudence de 2003, se bornant à souligner que l'état du droit est différent aujourd'hui. Pourtant, ainsi que nous venons de le démontrer, aucune modification de l'état du droit ne justifie une solution différente aujourd'hui et hier. Dès lors, vous pourriez être tentés d'annuler la réponse en tant qu'elle semble accepter votre position de 2003. Mais se poserait alors une difficulté, qui est tirée de ce que la société requérante n'a pas intérêt à agir contre cette partie de la réponse, qui lui est favorable. Pour contourner ce problème, nous vous suggérons, comme vous avez coutume de le faire, de lire les conclusions de la société à la lumière de son intérêt à agir, et de considérer qu'elles sont uniquement dirigées contre la réponse en tant qu'elle statue pour le futur. Vous pourrez ainsi les rejeter sans état d'âme.

En deuxième lieu, vous n'aurez pas manqué de relever un paradoxe : devant vos sous-sections réunies, nous n'avons pas voulu remettre en cause la jurisprudence de 2003, pour les raisons que nous vous avons exposées. Cela nous conduisait à vous proposer d'annuler la réponse ministérielle attaquée, ce qui supposait, au préalable, que soit expressément écartée la fin de non recevoir opposée par le ministre. Pour ce faire, il nous fallait aller à l'encontre de votre jurisprudence de 1936, et donc porter l'affaire devant votre Section. Mais à présent que nous sommes devant votre formation, nous pouvons proposer d'abandonner la jurisprudence de 2003, ce que nous venons de faire, ce qui a pour conséquence le rejet des conclusions à fin d'annulation : vous n'êtes alors plus tenus d'écarter expressément la fin de non recevoir opposée par le ministre. Afin d'éviter ce que les joueurs d'échecs appellent une fourchette, qui vous empêcherait de juger le point le plus intéressant de l'affaire, nous vous invitons à statuer expressément sur la fin de non recevoir avant de rejeter les conclusions au fond : vous aurez ainsi, d'une seule décision, fait d'une pierre deux coups, et jugé deux points que votre formation était seule à même de trancher.

En troisième lieu, si vous préférez vous en tenir à une ouverture modérée de la recevabilité du recours pour excès de pouvoir à l'encontre des seules réponses ministérielles opposables à l'administration sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, vous jugerez que, n'ajoutant rien à l'état du droit, la réponse ministérielle attaquée n'est pas susceptible de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir, et pourrez rejeter le recours pour ce motif.

Enfin, ultime observation : vous n'étiez saisis aujourd'hui que du cas des réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires. Ces réponses, vous le savez, sont mûrement réfléchies par une administration qui prend le temps nécessaire à leur conception et

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

choisit le moment de leur publication au Journal officiel, édition des Débats. C'est une des raisons qui militent, selon nous, en faveur de la solution consistant à les faire regarder comme des modes d'expression de la doctrine administrative que les justiciables peuvent contester par la voie de l'excès de pouvoir. Demeure réservée la question de la solution à appliquer aux réponses aux questions orales des parlementaires, notamment celles qui sont posées au cours des séances de questions au Gouvernement. Vous n'avez pas à trancher cette question aujourd'hui. Mais nous serions pour notre part assez défavorable à ce que, vu l'urgence dans laquelle ces réponses sont conçues, vous leur accordiez le même statut qu'aux réponses aux questions écrites s'agissant des possibilités de recours. Tout n'est pas source de doctrine administrative contestable par la voie de l'excès de pouvoir, et certainement pas les réponses faites par un ministre, souvent au débotté, à la question qu'un parlementaire vient de lui poser en séance.

Le rejet des conclusions à fin d'annulation fera obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat la somme que la société requérante demande au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

Et par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*