

Section

Séance du 13 décembre 2013
Lecture du 30 décembre 2013

CONCLUSIONS

Mme Nathalie ESCAUT, rapporteur public

Après l'avis contentieux n° 353782 Mme M..., rendu par votre section le 8 mars dernier, qui a clarifié les effets de l'annulation d'une instruction fiscale par le juge de l'excès de pouvoir, votre formation de jugement est à nouveau saisie aujourd'hui d'une question relative à la doctrine exprimée par l'administration fiscale dans ses instructions. **Vous devez déterminer si une instruction fiscale peut être regardée comme une « règle de droit », au sens et pour l'application de l'article L 190 du livre des procédures fiscales.**

La société Rallye est une société holding dite mixte, elle assure, à côté de son activité patrimoniale, des prestations de conseil et d'assistance à ses filiales. En 1997, elle a supporté d'importants frais pour organiser l'offre publique d'échange qui fera échouer l'offre publique d'achat hostile lancée à son encontre par la société Promodès. Estimant avoir le droit de déduire la TVA ayant grevé ces dépenses, elle a déposé, au titre du quatrième trimestre de l'année 1997, une déclaration de chiffre d'affaires faisant apparaître un crédit de TVA d'un montant de près de 10 millions de francs. Elle en a, le 23 janvier 1998, demandé le remboursement. L'administration a rejeté sa demande, d'abord en lui notifiant, le 27 janvier 1999, un redressement remettant en cause la déductibilité de cette TVA au motif qu'elle avait trait à des dépenses liées à la gestion de ses participations, ensuite en lui adressant une décision, le 30 juillet 1999, qui ne procédait au remboursement de son crédit de TVA qu'à hauteur de la somme de 45 000 francs. La société Rallye n'a pas contesté cette décision.

Mais lorsque deux plus tard, la Cour de justice des Communautés européennes, dans son arrêt en date du 27 septembre 2001 Cibo Participations SA (aff 16/00, à la RJF 12/01 n° 1611), a explicitement reconnu aux sociétés holding mixtes le droit de déduire la TVA afférente aux dépenses supportées pour l'acquisition de filiales, la société Rallye a, le 27 mai 2002, présenté une seconde réclamation tendant au remboursement du même crédit de TVA (*cette fois à hauteur de la somme de 862 673,75 euros, c'est-à-dire le montant de la TVA supportée sur les dépenses afférentes à l'offre publique d'échange, après application d'un prorata de déduction de 57 %*). Le 13 octobre 2004, l'administration fiscale a rejeté sa réclamation comme tardive. Cette analyse a été confirmée par un arrêt de la cour

administrative d'appel de Paris en date du 28 avril 2011 contre lequel la société Rallye se pourvoit régulièrement en cassation.

I) La cassation de l'arrêt attaqué ne soulève guère de difficulté.

La demande de remboursement d'un crédit de TVA a la nature d'une réclamation contentieuse : vous pouvez voir sur cette assimilation par exemple votre décision du 20 octobre 2000 Société ATG Gigadisc, 194730, aux tables p. 934 et à la RJF 1/01 n° 109. Si l'article R 196-1 du livre des procédures fiscales ouvre aux contribuables un délai de réclamation de droit commun qui court jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de la mise en recouvrement du rôle, de la notification de l'avis de mise en recouvrement ou du versement de l'impôt, les dispositions de son c leur accorde un délai supplémentaire de même durée ouvert en cas de « réalisation d'un évènement qui motive la réclamation ».

Votre jurisprudence reconnaît aux contribuables la possibilité de se prévaloir d'un évènement pour présenter une nouvelle demande de remboursement de crédit de TVA, même s'ils ont déjà formé une demande qui a été rejetée par une décision devenue définitive (faute d'avoir été contestée devant le juge de l'impôt dans le délai de deux mois fixé par l'article R 199-1 du livre des procédures fiscales). Ce principe, posé par votre décision du 28 décembre 2005 M. D..., liquidateur de la société Sodinel, 263982, à la RJF 3/06 n° 253, a été réaffirmé récemment par votre décision du 20 mars 2013 M.G..., 357948, à mentionner aux tables et à la RJF 6/13 n° 651.

Dans l'arrêt attaqué, la cour a méconnu ce cas d'ouverture du délai supplémentaire de réclamation du c de l'article R 196-1 puisqu'elle s'est fondée sur le caractère définitif de la décision de l'administration fiscale, en date du 30 juillet 1999, en tant qu'elle rejetait la première demande de remboursement de la société Rallye, pour en déduire le caractère inopérant du moyen de la société tendant au bénéfice du délai de réclamation résultant de l'évènement constitué par l'intervention de l'arrêt Cibo Participations. **Vous annulerez donc son arrêt pour erreur de droit.**

II) Réglant l'affaire au fond, vous serez saisi de l'appel formé par la société Rallye contre le jugement du tribunal administratif de Paris en date du 27 mai 2009 qui a regardé comme tardive sa seconde demande de remboursement de crédit de TVA.

1) Le premier moyen de la société Rallye tend au bénéfice du délai de réclamation ouvert par le c de l'article R 196-1 à raison de l'intervention de deux évènements : d'une part, l'arrêt Cibo Participations de la Cour de justice des Communautés européennes et, d'autre part, l'instruction n° 3 D-4-01 du 15 octobre 2001 qui a tiré les conséquences de cette décision en modifiant la doctrine antérieure contraire de l'administration. Cette argumentation soulève deux questions inédites d'inégale difficulté.

1° La première, qui est la plus délicate, conduit à s'interroger sur la qualification d'évènement de l'arrêt Cibo Participations de la Cour de justice des Communautés européennes en tant qu'il révèle une incompatibilité entre une instruction fiscale et la 6^{ème} directive.

**** Précisons au préalable que la portée de cette question s'est réduite** à la suite des modifications, intervenues depuis le 1^{er} janvier 2013, des règles applicables aux réclamations fondées sur la révélation, par une décision juridictionnelle, de la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure.

Avant le 1^{er} janvier 2013, en application des dispositions de l'article L 190 et du c de l'article R 196-1 du livre des procédures fiscales, toute décision juridictionnelle émanant du Conseil d'Etat, de la Cour de cassation, du Tribunal des conflits et de la Cour de justice de l'Union européenne (comme l'avait précisé l'article 117 de la loi de finances pour 2006 en date du 30 décembre 2005) révélant, dans le cadre d'un recours en annulation ou d'une question préjudicielle, la non-conformité de la règle de droit, appliquée aux contribuables, à une règle de droit supérieure, ouvrait à ces derniers un double délai :

- d'une part, cette décision avait la nature d'un événement ouvrant aux contribuables un nouveau délai de réclamation jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant son intervention ;

- d'autre part, elle leur permettait de demander la restitution des impositions supportées jusqu'au 1^{er} janvier de la 4^{ème} année précédant son intervention, période réduite à trois ans par la loi du 30 décembre 2005 portant loi de finances pour 2006.

Ce régime, très favorable aux contribuables, a été profondément réformé au 1^{er} janvier 2013 :

- d'une part, le délai de prescription, fixant la période répétable, de l'article L 190 du livre des procédures fiscales a été réduit :

- dans un premier temps, l'article 26 de la loi de finances rectificative pour 2012, en date du 29 décembre 2012, l'a complètement supprimé ;

- dans un second temps, l'article 48 de la loi du 6 décembre 2013 relative à la fraude fiscale et à la grande délinquance économique et financière l'a réintroduit mais en le limitant à deux ans à compter de la mise en recouvrement du rôle, du versement de l'impôt ou de la naissance du droit à déduction.

- d'autre part, le délai de réclamation ouvert par l'intervention d'une décision juridictionnelle a été supprimé par le décret du 18 juillet 2013 relatif aux délais de réclamation applicables aux actions mentionnées aux 3^{ème} et 5^{ème} alinéas de l'article L 190 du livre des procédures fiscale qui a complété le c de l'article R. 196-1.

Désormais, les contribuables ne peuvent se prévaloir d'une décision juridictionnelle du Conseil d'Etat, de la Cour de cassation, du Tribunal des conflits ou de la Cour de justice de l'Union européenne, qui, dans le cadre d'un recours en annulation ou d'une question préjudicielle, révèle la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, que s'ils sont encore dans le délai de réclamation de droit commun, qui court, comme on l'a dit, de la mise en recouvrement ou du paiement des impositions. La référence, maintenue aux paragraphes 3 et 5, de l'article L 190 aux actions « fondées sur la

non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, révélée par une décision juridictionnelle » ne confère aux contribuables de droit supplémentaire par rapport au droit commun de la demande de décharge d'une imposition qu'en tant qu'elle leur permet de demander la restitution des impositions dues au titre d'une période de deux ans à compter de leur mise en recouvrement ou de leur paiement. Mais ce délai de répétition n'est plus favorable que le délai de droit commun que pour les seules

impositions locales pour lesquelles la réclamation doit, en application de l'article R 196-2, être présentée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant leur mise en recouvrement. Il correspond en revanche au délai de droit commun de réclamation pour les autres impôts.

**** Mais le litige qui vous est soumis entre dans le champ des anciennes dispositions des articles R 196-1 c et L 190 du livre des procédures fiscales.**

Votre avis contentieux du 23 mai 2011 Société Santander Asset Management SGIIC SA, 344678, au recueil p. 257 et à la RJF 8-9/11 n° 1009, a précisé les conditions de mise en œuvre du délai supplémentaire ouvert par un événement lorsque ce dernier résulte d'une décision de la Cour de justice de l'Union européenne, dans le cadre d'un recours en manquement ou d'une question préjudicielle : retenant une conception stricte de la notion de révélation, il a jugé que seules les décisions « retenant une interprétation du droit de l'Union qui révèle directement une incompatibilité avec ce droit d'une règle applicable en France » constituent un événement ouvrant droit à un nouveau délai de réclamation. Il a toutefois prévu une exception à ce principe, lorsque l'arrêt de la Cour de justice, bien que statuant sur la législation d'un autre Etat membre, donne une interprétation d'une directive qui révèle sa transposition incorrecte en droit français. Vous pouvez voir pour un exemple d'application de cette approche stricte de la notion de révélation votre décision précitée du 20 mars 2013 n° 357948 M. G....

L'arrêt Cibo Participations, dont se prévaut la société Rallye, a, en réponse aux questions préjudicielles posées par le tribunal administratif de Versailles, jugé, pour la première fois, que la 6^{ème} directive du Conseil, dite directive TVA (directive du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires) permettait aux sociétés holding mixtes de déduire la TVA afférente aux dépenses exposées pour les services acquis dans le cadre d'une prise de participation dans une filiale. Cette décision ne contient aucune révélation d'une contrariété des dispositions de l'article 271 du code général des impôts, qui définit le droit à déduction de la TVA, avec la 6^{ème} directive. En revanche, elle accorde aux sociétés holding mixtes un droit à déduction que l'administration fiscale leur refusait jusqu'alors, conformément à la position qu'elle avait exprimée dans une instruction du 8 septembre 1994, n° 3 CA-94. En tant qu'il révèle la contrariété de la doctrine administrative à la 6^{ème} directive, l'arrêt Cibo Participations peut-il être regardé comme révélant la contrariété de la règle de droit dont il a été fait application au contribuable à une règle de droit supérieure ?

Votre jurisprudence récente a retenu une conception extensive de la notion de « règle de droit » au sens de l'article L 190 en l'appliquant à des instructions fiscales dans deux cas de figure :

-le premier est celui dans lequel des contribuables avaient fait application de mécanismes particuliers de déduction de TVA mis en place par des instructions fiscales. Votre décision du 23 décembre 2011 Société Kéolis Cherbourg, 330094, aux tables p. 824, et à la RJF 3/12 n° 300, a qualifié d'événement les arrêts de la Cour de justice qui révélaient la non-conformité à la 6^{ème} directive de dispositifs proches de ceux mis en place par ces instructions fiscales. Il a ainsi été jugé que la doctrine administrative, appliquée par les contribuables, devait être regardée comme une « règle de droit » dont il avait été fait application au sens de l'article L 190 du livre des procédures fiscales.

-le second cas est celui dans lequel une instruction fiscale a été annulée par le juge de l'excès de pouvoir. Votre décision du 30 mai 2012 Société Heppner, 339203, à mentionner aux tables et à la RJF 8-9/12 n° 865, a jugé que la décision prononçant cette annulation, à raison de la contrariété de l'instruction avec le droit communautaire, révélait la non-conformité des dispositions de cette doctrine administrative à une règle de droit supérieure et constituait un événement au sens du c de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales.

Toutefois, postérieurement à ces deux décisions, votre section, dans son avis contentieux du 8 mars 2013 Mme M..., 353782, à publier au recueil, et à la RJF 5/13 n° 518, est venue réaffirmer l'absence de portée normative de la doctrine. Vous avez jugé que l'article L 80 A du livre des procédures fiscales ne confère aucun pouvoir réglementaire à l'administration fiscale mais se borne à instituer un mécanisme de garantie au profit des redevables de l'impôt. Les renseignements fournis par la doctrine fiscale n'ont de caractère contraignant qu'à l'encontre de l'administration et si les contribuables les lui opposent sur le fondement de l'article L. 80 A.

Cette absence de caractère normatif de la doctrine administrative est un principe constant qui irrigue l'ensemble de votre contentieux fiscal :

- si la doctrine, à raison de ses dispositions impératives à caractère général, peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir, elle sera nécessairement annulée si elle comporte des dispositions non prévues par la loi. Vous pouvez voir, parmi de nombreux exemples d'annulation d'instructions fiscales, votre décision du 13 janvier 2010 M. et Mme N..., 321416, aux tables p. 703 et à la RJF 4/10 n° 317.

- par ailleurs un contribuable ne peut se prévaloir d'une instruction au soutien d'un recours pour excès de pouvoir contre une décision réglementaire : vous pouvez voir pour le rappel du caractère inopérant d'un tel moyen votre décision du 14 avril 2008 société T2S, 298777, aux tables sur un autre point p. 643 et à la RJF 7/08 n° 792.

- enfin, la doctrine ne peut être appliquée que littéralement : vous pouvez voir en ce sens votre décision du 30 mars 1992 Société Générale, 114926, au recueil p. 139 et à la RJF 5/92 n° 706. Votre avis d'assemblée du 8 avril 1998 Société de distribution de chaleur de Meudon et d'Orléans, 192539, au recueil p. 170 et à la RJF 5/98 n° 593, a aussi jugé que le fait pour un contribuable de se conformer à la doctrine ne pouvait constituer un abus de droit.

Votre formation de jugement est donc aujourd'hui saisie de la conciliation entre votre avis n° 353782 Mme M... et les décisions Sociétés Kéolis Cherbourg et Heppner. Deux options vous sont offertes :

- la première consiste à consacrer l'autonomie des articles L 190 et R 196-1 c du livre des procédures fiscales. Poursuivant la logique des décisions Sociétés Kéolis Cherbourg et Heppner, elle conduit à assimiler la doctrine à une « règle de droit » au sens et pour l'application de ces dispositions.

- la seconde retient au contraire l'unicité de la notion de doctrine administrative et affirme son absence de caractère normatif, y compris pour l'application de l'article L 190, avec une alternative :

- exclure toute qualification de la doctrine comme « règle de droit »,
 - l'exclure mais sous réserve des cas déjà jugés par vos décisions Sociétés Keolis Cherbourg et Heppner.

1° Examinons d'abord la première option qui consiste à assimiler la doctrine à une règle de droit pour l'application de l'article L. 190.

**** Trois arguments viennent à son soutien :**

- cette assimilation repose sur une approche pragmatique de la portée des instructions fiscales, qui correspond souvent en pratique à l'analyse qu'en font les contribuables.

- elle s'inscrit dans la logique retenue par vos décisions Sociétés Kéolis Cherbourg et Heppner. Lorsque, comme dans l'arrêt Cibo Participations, l'interprétation du droit de l'Union, donnée par la Cour de justice, révèle l'incompatibilité de celle exprimée dans une instruction fiscale, on peut estimer équitable que les contribuables puissent bénéficier du même délai supplémentaire de réclamation, que la doctrine ait été appliquée par eux ou par l'administration fiscale, qu'elle ait été annulée ou non.

- enfin, la Cour de justice a déjà eu l'occasion de condamner la France pour manquement à raison du contenu d'une instruction fiscale limitant le droit à déduction de la TVA : vous pouvez voir pour une telle condamnation son arrêt du 6 octobre 2005 Commission c/ République française, aff 243/03, à la RJF 12/05 n° 1497.

****Mais cette assimilation des instructions fiscales à une « règle de droit » se heurte à leur absence de caractère normatif en droit interne que vient de réaffirmer votre avis n° 353782 Mme M.... Or, nous croyons que la notion de « règle de droit » au sens de l'article L 190 implique que le texte appliqué aux contribuables ait un caractère normatif.**

Si l'article L 190 mentionne les demandes de réduction ou de restitution d'une imposition induite «fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure », votre jurisprudence a toujours retenu une conception stricte de cette notion d'« application ». Votre commissaire du gouvernement,

Stéphane Verclytte, dans ses conclusions sur votre décision du 6 octobre 2004 G..., 257585, aux tables p. 656 et à la RJF 12/04 n° 1268 (*conclusions au BDCF 12/04 n° 154*), soulignait le fait qu'il fallait interpréter cette mention de l'article L 190 à la lumière de la notion d'évènement, au sens du c de l'article R 196-1, en raison du caractère indissociable de ces deux dispositions. Or, pour constituer un évènement, votre jurisprudence impose que la circonstance invoquée par le contribuable soit de nature à exercer une influence sur le principe de son imposition, son régime ou son mode de calcul. Cette exigence, posée par votre décision de plénière du 30 janvier 1976, 96173, au recueil p. 71 et à la RJF 3/76 n° 124, est appliquée de façon constante : vous pouvez voir par exemple votre décision du 5 octobre 2007 Société Média Compo, 294318, à la RJF 12/07 n° 1479. Malgré une rédaction différente, l'article L 190 du livre des procédures fiscales est ainsi interprété comme la disposition équivalente, pour les droits indirects, de l'article 352 ter du code des douanes, dont la rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 1991 est postérieure de deux ans à celle de l'article L. 190. Le code des douanes limite en effet la possibilité de se prévaloir du défaut de validité d'un texte révélé par une décision juridictionnelle aux seuls textes « fondant la perception d'une taxe recouvrée par les agents de la direction générale des douanes et des droits indirects ».

Or, votre jurisprudence a toujours déduit de l'absence de caractère normatif de la doctrine l'impossibilité pour une instruction fiscale de fonder une imposition. L'administration ne peut en effet établir d'imposition que sur le fondement de la loi fiscale et non sur celui de l'interprétation qu'elle en donne dans sa doctrine : vous pouvez voir sur ce principe constant votre décision de plénière du 26 juillet 1985 Société Lefebure Isolants réunis, 45149, au recueil p. 237 et à la RJF 10/85 n° 1283, ou votre décision du 27 février 1989 SCI La résidence du bocage, 57066, à la RJF 4/89 n° 423.

D'ailleurs, votre avis contentieux précité Société Santander Asset Management SGIIC SA a lui-même limité la notion de révélation aux arrêts de la Cour de justice qui révèlent soit « directement une incompatibilité ... d'une règle applicable en France », soit « la transposition incorrecte [d'une directive] en droit français ». Faute de portée normative, une instruction fiscale ne peut entrer dans aucun de ces deux cas de figure.

Il nous semble donc que, même pour l'application des dispositions de l'article L 190, la doctrine ne peut être assimilée à une règle de droit.

2° Nous croyons dès lors que lorsqu'un arrêt de la Cour de justice retient une interprétation du droit de l'Union différente de celle exprimée par une instruction fiscale, il ne révèle pas la non-conformité d'une règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure.

Se pose alors la question du sort à réserver aux règles posées par vos décisions Sociétés Heppner et Kéolis Cherbourg. Il est vrai que leur abandon vous éloignerait de la jurisprudence de la Cour de cassation qui a déjà regardé comme un évènement à la fois la décision par laquelle vous annulez une doctrine (vous pouvez voir l'arrêt de sa chambre commerciale du 6 avril 1999 Société Ricard, à la RJF 7/99 n° 945) et la décision par laquelle est déclarée illégale une doctrine dont le contribuable a demandé le bénéfice (voir l'arrêt de sa chambre commerciale du 17 novembre 1998 Consorts Maillot, à la RJF 2/99 n° 258).

Néanmoins, il nous semble que la logique de l'absence d'assimilation de la doctrine à une règle de droit devrait vous conduire à abandonner ces deux jurisprudences.

C'est le cas, d'abord, nous semble-t-il, lorsque la doctrine a été annulée :

- en effet, dans la mesure où une instruction fiscale ne peut jamais fonder une imposition, son annulation ne peut exercer aucune influence sur l'impôt dû. Il n'y a donc pas de différence à opérer selon que l'instruction fiscale a été annulée ou simplement déclarée illégale.

- il faut en outre souligner que, dans un certain nombre de cas, il pourra être difficile au contribuable de savoir que le redressement dont il a fait l'objet reprend une interprétation de la loi fiscale exprimée dans une instruction finalement annulée. C'est ainsi que dans le présent litige, la notification de redressement ne faisait mention que de la loi fiscale. L'existence de l'instruction de 1994, limitant le droit à déduction des holdings, n'a été invoquée que dans les écritures de cassation.

- enfin, regarder comme un événement la décision juridictionnelle annulant une instruction fiscale introduit une différence de traitement quant au droit à réclamation du contribuable selon que l'interprétation retenue par l'administration a, ou non, été exprimée dans une instruction.

L'absence d'assimilation de la doctrine à une règle de droit devrait aussi vous conduire à abandonner les principes posés par votre décision Société Kéolis Cherbourg. En effet, comme le montre le fichage de cette décision, cette dernière est directement fondée sur l'idée selon laquelle « une instruction de l'administration fiscale constitue « une règle de droit » au sens et pour l'application de l'article L 190 ». Etaient en l'espèce en cause des instructions qui, pour l'application de la règle du prorata de déduction de l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts, avaient mis en place un système dérogatoire spécifique aux entreprises délégataires de service public, en dehors de tout dispositif légal. Si des sociétés en avaient fait application à raison des éléments favorables qu'il comportait en matière de droit à déduction de TVA, il nous semble difficile d'en déduire que les instructions en cause pouvaient être regardées comme des règles de droit. En effet, comme l'a clairement jugé votre avis n° 353782 Mme M..., l'article L 80 A du livre des procédures fiscales constitue un mécanisme de garantie au profit des contribuables. Si l'instruction fiscale invoquée peut ainsi créer des droits au profit de celui qui s'en prévaut, elle ne devient pas pour autant une règle de droit. Même si on comprend les raisons d'équité qui ont conduit à l'adoption de la décision Société Kéolis Cherbourg dans le cas particulier dans lequel des mécanismes fiscaux sont régis exclusivement par des instructions fiscales, ce raisonnement ne nous semble pas compatible avec l'absence de caractère normatif de la doctrine, réaffirmé depuis par votre avis n° 353782 Mme M....

Enfin il nous semble que retenir le principe selon lequel la doctrine administrative n'est pas une règle de droit au sens et pour l'application de l'article L. 190, non seulement, ne se heurte à aucun obstacle juridique, mais surtout présente d'importants avantages.

**** Le refus de regarder une instruction comme une règle de droit au sens de l'article L. 190 ne rencontre pas d'obstacle juridique :**

- d'une part, il ne porte pas atteinte au droit au recours des contribuables dans la mesure où ces derniers disposent de deux voies de droit efficaces pour contester l'application par l'administration de l'interprétation contenue dans sa doctrine. Ils peuvent en effet, soit former, sans condition de délai (voir pour les instructions publiées au Bulletin officiel des impôts votre décision de section du 4 mai 1990 Association freudienne, 55124, au recueil p. 111 et à la RJF 6/90 n° 674, et pour la mise en ligne de la doctrine dans la base Bofip-Impôts, votre décision du 7 avril 2011 La Cimade, 335924, aux tables p. 724), un recours pour excès de pouvoir contre l'instruction, soit contester les impositions mises à leur charge. Dans les deux cas, le juge peut poser une question préjudicielle à la Cour de justice si l'interprétation du droit de l'Union n'est pas claire. Vous pouvez voir pour une telle question soulevée à l'occasion d'un recours pour excès de pouvoir contre une instruction fiscale votre décision du 9 février 2000 Syndicat des producteurs indépendants, 203415, aux tables p. 880, et à la RJF 3/00 n° 351.

S'il peut y avoir alors un risque de développement du contentieux contre les instructions fiscales, il ne nous paraît pas plus important que celui lié à la réouverture du délai de réclamation en cas d'intervention d'une décision de justice révélant l'illégalité d'une doctrine. En outre il évite l'incertitude juridique qui peut peser sur l'identification de la décision constitutive d'une révélation de la contrariété de la doctrine notamment au regard du droit de l'Union, incertitude qui avait conduit votre rapporteur public, Pierre Collin, dans ses conclusions sur votre avis précité Société Santander Asset Management SGIIC SA (publiées au BDCF 8-9/11 n° 104), à souligner le fait que : « L'intérêt des justiciables et, plus largement, la sécurité juridique commandent d'interpréter strictement la notion de révélation ».

- d'autre part, l'absence d'assimilation de la doctrine administrative à une règle de droit ne méconnaît pas le droit de l'Union puisque celui-ci n'impose pas aux Etats membres de rouvrir au profit des redevables un délai de réclamation à la suite de l'intervention d'un arrêt de la Cour de justice révélant qu'une imposition a été recouvrée en méconnaissance de ce droit : vous pouvez voir en ce sens l'arrêt de plénière de la Cour de justice des communautés européennes du 2 décembre 1997 Fantask, à la RJF 2/98 n° 211. Même si l'autonomie procédurale des Etats est limitée par le respect des principes d'effectivité et d'équivalence, la Cour de justice a jugé, dans son arrêt du 17 juin 2004 Recheio-Cash & Carry SA, à la RJF 10/04 n° 1060, qu'un délai de forclusion de 90 jours, qui commence à courir dès l'exigibilité de l'imposition, n'est pas contraire au principe d'effectivité du droit communautaire.

**** Par ailleurs, il nous semble que ne pas regarder la doctrine comme une règle de droit au sens de l'article L 190 présente des avantages déterminants :**

- cela évite d'abord d'introduire des discriminations entre les contribuables en fonction, d'une part, de la nature de la décision juridictionnelle rendue, et d'autre part, de leur propre attitude :

- tout d'abord, il ressort tant de votre jurisprudence que de celle de la Cour de cassation, qu'une décision qui statue sur le recours de plein contentieux d'un contribuable n'est jamais regardée comme un événement ouvrant le délai du recours contentieux : vous pouvez voir sur cette approche votre décision du 12 janvier 1987 SA Sopalin, 47517, à la RJF 3/87 n° 353, ainsi que l'arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 24 mai 1994 Clair, à la RJF 8-9/94 n° 1005. Regarder la doctrine comme une règle de droit ouvrirait donc un nouveau délai de réclamation aux contribuables lorsque la révélation de sa contrariété à une norme supérieure résulte d'un arrêt de la Cour de justice statuant sur une question préjudicielle ou d'une de vos décisions l'annulant alors que ce délai ne leur est pas ouvert lorsque cette même contrariété résulte d'une décision statuant sur la situation d'un autre contribuable.

- la seconde discrimination tient à l'attitude des contribuables car celui qui a agi dans les délais pour contester son imposition et a obtenu une décision juridictionnelle défavorable se verra opposer l'autorité de la chose jugée alors que celui n'a pas exercé les voies de droit qui lui étaient ouvertes pourrait à nouveau former une réclamation.

-plus important encore, le refus de regarder une instruction comme une règle de droit assure la cohérence juridique de la notion de doctrine et s'inscrit dans la logique de votre avis n° 353782 Mme M.... Cela assure aussi la cohérence entre le mécanisme de l'article L 190 du livre des procédures fiscales et son pendant pour les taxes recouvrées par les agents des douanes, l'article 352 ter du code des douanes précité, qui, comme on l'a dit, ne permet de se prévaloir de la révélation du défaut de validité que des textes « fondant » l'imposition, ce qui exclut nécessairement la doctrine administrative.

-enfin, comme le soulignait votre commissaire du gouvernement, Stéphane Verclytte, dans ses conclusions précitées sur votre décision n° 257585 du 6 octobre 2004 G..., faire de la doctrine une règle de droit pour l'application de l'article L 190 risque, à raison de ses incidences budgétaires, de dissuader l'administration fiscale d'explicitier publiquement son interprétation de la loi fiscale. C'est ainsi que, paradoxalement, en regardant la doctrine comme une règle de droit, on ne renforce pas les droits des contribuables car on fragilise en réalité le mécanisme de l'article L 80 A. Cette garantie, source de sécurité juridique pour les contribuables, doit demeurer indépendante de la garantie procédurale de l'article L 190 pour conserver son efficacité.

Si vous nous suivez dans cette analyse, vous jugerez que la doctrine n'est jamais une règle de droit au sens de l'article L 190 et qu'en conséquence la révélation, par une décision juridictionnelle, de son illégalité ne peut constituer un événement ouvrant le délai de réclamation offert aux contribuables. Vous rejetterez donc le moyen de la société Rallye reposant sur la qualification d'événement de l'arrêt de la Cour de justice Cibo Participations.

2° Vous écarterez aussi le second moyen tiré de la qualification d'événement qui pourrait être donnée à une instruction modifiant l'interprétation fournie antérieurement de la loi fiscale par l'administration.

En effet, la doctrine administrative ne pouvant fonder une imposition, elle ne saurait être regardée comme un événement au sens du c de l'article R 196-1. Contrairement à ce que soutient la société requérante, la publication de l'instruction 3 D-4-01 du 15 octobre 2001, qui a commenté le droit à déduction de la TVA reconnu aux sociétés holding à la suite de l'arrêt Cibo Participations, ne peut lui rouvrir un nouveau délai de réclamation.

2° Les autres moyens de la société requérante ne devraient pas vous retenir.

**** Tout d'abord la société Rallye ne saurait bénéficier du délai de réclamation spécial ouvert par l'article R 196-3 du livre des procédures fiscales.**

En effet, si cette disposition offre au contribuable, qui fait l'objet d'une procédure de redressement, un nouveau délai de réclamation égal à celui dont dispose l'administration, ce délai n'est pas ouvert au contribuable qui a fait, comme c'est le cas pour la société Rallye, l'objet d'une procédure de vérification opérée afin d'instruire sa demande de remboursement de TVA. Cette procédure n'est en effet pas assimilable à une procédure de redressement (voir sur cette qualification votre décision de plénière du 8 janvier 1982 Association syndicale d'arrosage de Courbiac, 09766, au recueil p. 7 et à la RJF 3/82 n° 300) : vous pouvez voir en ce sens votre décision du 19 mai 2009 Société Safy, 315858, à la RJF 11/09 n°1018. (Voir au contraire sur le bénéfice de ce délai en cas de procédure de vérification « autonome » votre décision du 19 octobre 1977 Société Les confiseries de Saint-Michel, 03374, au recueil p. 392 et à la RJF 11/77 p. 371).

* Par ailleurs, dès lors que vous reprenez la tardiveté de la seconde réclamation de la société Rallye, devient inopérante son argumentation tenant à ce que le rejet de sa réclamation méconnaîtrait les principes de neutralité, d'équivalence et d'effectivité de la TVA.

* Est aussi inopérant le moyen tiré de ce que l'absence de mention du crédit de taxe sur les déclarations émises en 2000 et 2001 ne faisait pas obstacle à la présentation de sa seconde réclamation puisque les conditions formelles d'exercice du droit à déduction de la TVA, posées par l'ancien article 224 de l'annexe II au code général des impôts encore applicable en l'espèce, sont sans incidence sur le délai de réclamation du contribuable.

* Enfin la demande subsidiaire de la requérante tendant à mettre en cause la responsabilité de l'Etat est irrecevable car présentée pour la première fois en appel, comme le fait valoir le ministre : vous pouvez voir sur le rappel récent de cette règle votre décision du 21 mars 2011 Société hôtelière et de bains de Montal, 332281, au recueil p. 135.

Nous vous proposons donc de rejeter la requête d'appel de la société Rallye, y compris, par voie de conséquence, les conclusions qu'elle a présentées au titre de l'article L 761-1 du code de justice administrative.

Par ces motifs, nous concluons :

1° à l'annulation de l'arrêt attaqué de la cour administrative d'appel de Paris ;

2° et au rejet de la requête d'appel de la société Rallye ainsi que de ses conclusions au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.