

Nos 387613, 387631, 387632, 387633,  
387635, 387636, 387637, 387638  
MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES  
c/Société Export Press

Section du contentieux  
Séance du 18 novembre 2016  
Lecture du 2 décembre 2016

## CONCLUSIONS

**Mme Emmanuelle CORTOT-BOUCHER, rapporteur public**

La société Export Press exerce une activité de publication de revues qui ont en commun d'explorer le thème du mystère dans divers domaines de la connaissance humaine. En juin 2012, elle a demandé au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France si huit de ses publications étaient éligibles au taux réduit de TVA, applicable aux livres en vertu du 6° de l'article 278 bis du CGI, abrogé depuis lors.

Le directeur a répondu par la négative, et la société a saisi le tribunal administratif de Paris. Celui-ci a jugé ses conclusions irrecevables au motif que, « *en dépit de leur portée et de leur teneur* », les lettres contestées n'avaient pas le caractère d'actes détachables de la procédure d'imposition et n'étaient donc pas susceptibles d'être attaquées par la voie du recours pour excès de pouvoir.

Mais la cour administrative d'appel de Paris a contredit les premiers juges sur ce point : elle a estimé, en effet, que les lettres litigieuses étaient susceptibles de recours dès lors « *qu'en permettant à l'intéressée de connaître le taux de TVA applicable à ses opérations, [elles] la [mettaient] à l'abri d'éventuelles rectifications, dans l'hypothèse où la société aurait fait le choix d'appliquer le taux réduit de la TVA, et [constituaient] par suite la seule voie offrant un minimum de sécurité juridique à la société* ». La cour a donc annulé les huit jugements qui lui étaient déférés et, évoquant l'affaire, statué immédiatement sur les demandes de la société ; elle a alors annulé les décisions du directeur refusant à la société le bénéfice du taux réduit de TVA applicable aux livres.

Le ministre se pourvoit en cassation contre les huit arrêts rendus en ce sens et soulève trois moyens, dont l'un est tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les conclusions de la société Export Press étaient recevables.

\*

En matière fiscale, le principe d'une garantie attachée aux prises de position formelles de l'administration sur l'appréciation d'une situation individuelle au regard d'une disposition

fiscale a été posé par l'article 19 de la loi<sup>1</sup> du 9 juillet 1987, dite « *Aicardi* », qui a créé l'article L. 80 B du LPF.

Quoique certains parlementaires aient alors émis le souhait d'une procédure calquée sur le modèle américain du « *ruling* » et dotée en particulier d'un mécanisme d'acceptation implicite, cette proposition n'a pas été retenue. Le « *rescrit fiscal* » à la française a été défini par référence à la garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF, et donc conçu, à l'origine, comme une simple extension de celle-ci. Cet alinéa institue, vous le savez, « *une garantie contre les changements de doctrine de l'administration qui permet aux contribuables de se prévaloir des énonciations contenues dans les notes ou instructions publiées, qui ajoutent à la loi ou la contredisent* » (Sect. 20 octobre 2000, *B...*, n° 222675, RJF 2001, n° 67).

En vertu des dispositions de l'article L. 80 B, qui rendent cette garantie applicable « *lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal* », le contribuable peut donc opposer à l'administration, en vue de faire échec à un rehaussement d'impositions antérieures, toute position qu'elle a prise au vu de sa situation individuelle. Encore faut-il, toutefois, que cette prise de position soit formelle, c'est-à-dire suffisamment explicite (29 décembre 2004, *H...*, n° 255831, RJF 2005, n° 220) et qu'elle soit antérieure à l'imposition primitive à l'encontre de laquelle elle est invoquée (13 octobre 1999, *SARL Roubaissienne de prestations, travaux et ventes*, n° 190040, RJF 1999, n° 1517).

Lorsque ces conditions sont remplies, la garantie prévue par l'article L. 80 B confère au contribuable l'assurance que son imposition, à supposer qu'elle soit effectivement établie à l'avenir, le sera conformément à l'analyse qu'a faite l'administration. La garantie ne cesse de produire ses effets, toujours pour l'avenir, que si la situation du contribuable se modifie, ou si la loi fiscale change (16 avril 2012, *G...*, n° 329298, RJF 2012, n° 676), ou encore si l'administration évolue dans son interprétation du droit pourvu que, alors, elle en informe l'intéressé par une nouvelle prise de position rapportant la précédente.

Les prises de position dont le contribuable est ainsi habilité à se prévaloir peuvent être émises en dehors de toute initiative particulière de l'intéressé. Vous admettez qu'elles puissent se loger dans une décision de dégrèvement pourvu qu'elle soit motivée (8 mars 2002, *SA Silmecca*, n° 221667, RJF 2002, n° 681) ou encore dans une décision statuant sur une demande de plafonnement dans laquelle l'administration a incidemment pris position sur la détermination de l'assiette imposable du contribuable (29 décembre 2000, *ministre c. SNCF*, RJF 2001, n° 328).

Mais elles peuvent aussi, et c'est beaucoup plus fréquent, être provoquées volontairement par une demande du contribuable qui invite l'administration à prendre parti sur l'appréciation de sa situation individuelle au regard de la loi fiscale. C'est lorsqu'il est appliqué de cette manière que l'article L. 80 B entre dans la famille de ce qu'il est convenu d'appeler, quoique cela ne recouvre aucune notion juridique précise, les « *procédures de rescrit* ». De manière générale, celles-ci se caractérisent en effet par ce qu'elles conduisent à rendre opposable à l'administration une position que celle-ci a prise sur une demande précise dont elle a été saisie (« *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets* », La documentation française, p. 16).

<sup>1</sup> n° 87-502

Si cette modalité d'application du 1° de l'article L. 80 B n'avait pas été prévue au départ dans la lettre de la loi, elle a été explicitement introduite par la loi<sup>2</sup> du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, qui énonce que l'administration « *se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi* ». Cette loi a aussi, vous le constatez, institué une obligation de réponse à la charge de l'administration, dans un délai de trois mois, sans préciser toutefois les conséquences d'une méconnaissance de celle-ci.

Outre cet apport concernant le rescrit général, les modifications apportées, au fil du temps, à la loi Aicardi ont introduit à l'article L. 80 B des rescrits spéciaux dont la liste s'est progressivement allongée. A l'exception de celle mentionnée au 7°, applicable en cas de conclusion d'un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix de transfert, ces procédures ont en commun de reposer sur un mécanisme d'acceptation implicite. Elles prévoient ainsi que la garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est acquise lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de trois mois à certaines demandes précisément définies. Il s'agit des demandes tendant à obtenir le bénéfice des dispositifs d'amortissement exceptionnel, du régime des entreprises nouvelles ou du régime des entreprises installées dans une zone franche urbaine ou une zone de revitalisation rurale, qui sont visées au 2° de l'article L. 80 B ; également des demandes relatives au crédit d'impôt recherche mentionnées au 3° et au 3° bis, ainsi que des demandes concernant le régime des jeunes entreprises innovantes, visées au 4° ; enfin, des demandes relatives à l'existence d'un établissement stable, mentionnées au 6°, et de celles concernant la qualification catégorielle des revenus d'activités, qui apparaissent au 8°.

\*

En l'état actuel de la jurisprudence, vous considérez que les positions formelles prises par l'administration en réponse à une demande du contribuable sur l'appréciation d'une situation de fait, en principe, ne sont pas susceptibles de recours pour excès de pouvoir.

Non pas que vous estimiez que, par nature, elles constituent des actes qui ne puissent pas faire grief. Il vous arrive en effet de juger que tel est le cas, eu égard à certains de leurs effets. Vous considérez ainsi que les lettres par lesquelles l'administration informe une association de ce que son activité se situe dans le champ concurrentiel, et donc qu'elle est assujettie aux impôts commerciaux « *font grief à l'association eu égard aux sujétions, notamment comptables, qu'elle supporterait en se conformant aux conclusions de l'administration fiscale* » (26 mars 2008, *Association Pro Musica*, n° 278858, RJF 2008, n° 719). Vous jugez qu'il en va de même de la réponse par laquelle l'administration fait savoir à une association qu'elle n'a pas la qualité d'assujettie à la TVA (Plén. 20 juillet 1990, *Association pour l'action sociale de la Charente-Maritime*, n° 84846, RJF 1990, n° 1177), ainsi que de la lettre par laquelle l'administration fait savoir à une société que ses salariés peuvent pas bénéficier d'un régime spécial de déduction (Sect. 5 novembre 1993, *SA Le Courrier de l'Ouest*, n° 132305, RJF 1993, n° 1575).

Mais même lorsque vous considérez qu'elle fait grief au requérant, vous jugez que la position prise par l'administration en réponse à une demande portant sur l'appréciation de sa situation

---

<sup>2</sup> n° 2008-776

individuelle au regard d'un texte fiscal n'est, sauf exceptions sur lesquelles nous allons revenir, pas détachable de la procédure d'imposition.

A vos yeux, elle s'inscrit ainsi dans le cadre d'un processus qui a pour seule finalité de préparer la décision d'imposition. La légalité de celle-ci ne pouvant être discutée que devant le juge de l'impôt, dans le cadre d'un recours de plein contentieux (Ass. 29 juin 1962, *Société des Aciéries de Pompey*, Rec., p. 438), vous excluez, au nom de l'exception de recours parallèle, qu'un débat puisse se nouer, préventivement et isolément, devant le juge de l'excès de pouvoir à propos d'une prise de position de l'administration fiscale.

Vous jugez ainsi que ne sont pas détachables de la procédure d'imposition la réponse de l'administration indiquant à une association qu'elle est assujettie aux impôts commerciaux (*Association Pro Musica*, précitée) ; une lettre informant un contribuable qu'il ne remplit pas les conditions pour bénéficier d'une exonération (26 juillet 1991, *ministre c. Société Compagnie des entrepôts et gares frigorifiques*, n° 80430, RJF 1991, n° 1291) ; ou encore la mise en demeure émise par la Commission de régulation de l'énergie tendant au versement de la somme due au titre de la contribution au service public de l'électricité (13 mars 2006, *Société Eurodif*, n° 255333 et 258224, RJF 2006, n° 802).

Vous admettez toutefois trois exceptions à cette règle dans lesquelles vous ne faites pas jouer l'exception de recours parallèle et vous regardez comme détachable de la procédure d'imposition la position prise par l'administration en réponse à une demande du contribuable.

Il en est ainsi, en premier lieu, lorsqu'il existe une procédure autonome de celle conduisant à la décision d'imposition, qui se traduit par la délivrance d'un agrément ou d'une autorisation, ou encore par l'intervention d'un organisme indépendant. Vous considérez ainsi que la décision retirant ou refusant le bénéfice d'un agrément auquel la loi fiscale subordonne le bénéfice d'un avantage est susceptible d'un recours pour excès de pouvoir (Sect. 10 mars 1967, *ministre c. Société SAMAT*, n° 64509, Rec., p. 113 ; Sect. 26 janvier 1968, *Société Maison Génestal*, n° 69765, Rec., p. 62). Il en est de même des réponses de l'administration fiscale aux demandes concernant l'application du régime spécial de la presse en matière de TVA dont le bénéfice était, à une époque, subordonné à l'obtention d'un certificat d'inscription délivré par la commission paritaire des publications et agences de presse. Vous aviez alors admis de connaître d'un recours pour excès de pouvoir dirigé contre le refus, opposé par cette commission, de délivrer un tel certificat (Sect. 18 mai 1979, *L...*, n° 13803, RJF 1979, n° 642), ainsi que contre la décision du ministre de retirer le bénéfice de ce régime après que la commission eut décidé de retirer le certificat d'inscription (Sect. 3 novembre 1978, *Dame L...*, n° 3129, RJF 1978, n° 526).

En deuxième lieu, vous regardez la position prise par l'administration en réponse à une demande du contribuable comme détachable de la procédure d'imposition lorsque la voie de l'action fiscale en décharge ou en restitution n'est pas ouverte à l'intéressé. Vous admettez ainsi de connaître du recours formé par un contribuable contre la décision fixant son revenu professionnel et servant d'assiette à diverses prestations de sécurité sociale, dès lors que l'intéressé n'est pas assujetti à l'impôt à raison de ce revenu et, par suite, n'est pas recevable à former un recours devant le juge de l'impôt (Sect. 8 mai 1981, *M...*, n° 17929, RJF 1981, n° 712). Vous ouvrez aussi le prétoire au contribuable qui entend contester la réponse de l'administration lui refusant la qualité d'assujetti à la TVA et qui, ce faisant, le prive de la

possibilité de déduire cette taxe ; « à défaut d'autre voie de recours juridictionnel permettant à l'association de faire valoir ses prétentions en ce qui concerne [la TVA] », le recours de l'intéressée est considéré comme recevable (*Association pour l'action sociale de la Charente-Maritime*, précitée).

Dans cette logique, vous avez été amenés à regarder comme recevable le recours formé contre une réponse de l'administration par le destinataire de celle-ci lorsque la réponse en cause, prenant position sur le régime fiscal d'un tiers, produit des effets à l'égard de l'intéressé. Vous admettez ainsi de connaître du recours formé par une société contre la lettre qui l'informe que certains de ses employés ne peuvent pas bénéficier d'un avantage fiscal réservé aux travailleurs de nuit, et ce faisant, détermine l'issue du différend qui l'oppose à l'URSSAF pour la détermination de l'assiette de ses cotisations sociales (*SA Le Courrier de l'Ouest*, précitée). Vous considérez, de la même manière, qu'une commune est recevable à demander l'annulation de la réponse de l'administration qui lui fait savoir qu'elle n'assujettira pas l'un de ses résidents aux impôts locaux (17 octobre 1984, *Ville de Talant*, n° 39066, RJF 1984, n° 1458). Ou encore qu'une association est recevable à contester la réponse de l'administration lui indiquant qu'elle ne remplit pas les conditions pour que les dons effectués à son profit ouvrent droit, pour leurs auteurs, à une réduction d'impôt (3 juillet 2002, *Association des contribuables associés*, n° 214393, RJF 2002, n° 1169). Enfin, vous n'opposez pas non plus l'exception de recours parallèle à un particulier qui a reçu une lettre de l'administration lui indiquant que les travaux qu'il envisage de faire réaliser ne permettent pas au prestataire qui va les effectuer d'appliquer un taux de TVA réduit (19 février 2014, *G...*, n° 358719, RJF 2014, n° 489).

Enfin, en troisième et dernier lieu, vous acceptez d'examiner sur le fond le recours pour excès de pouvoir dirigé contre une prise de position de l'administration fiscale lorsque, de manière pragmatique, vous estimez que l'action en décharge ou en restitution que le contribuable pourrait exercer devant le juge de l'impôt ne revêt pas une efficacité équivalente. Cette ligne trouve une illustration dans une décision 29 novembre 2002, *SARL Les Courses* (n° 224644, RJF 2003, n° 170) relative au régime spécial de la presse en matière de TVA, qui nous paraît procéder d'une logique différente des précédents que nous avons cités. Alors que l'avis de la commission paritaire des publications et agences de presse était devenu non contraignant pour l'administration, et que vous ne pouviez donc plus l'assimiler à une autorisation ou à un agrément, vous avez en effet implicitement jugé que le refus du ministre, pris au vu de cet avis pourtant favorable, d'accorder au contribuable le bénéfice du taux réduit de TVA était susceptible de recours. Dans un tel cas de figure, l'action de plein contentieux devant le juge de l'impôt n'était pas à proprement parler fermée au contribuable ; mais vous avez considéré que, compte tenu des particularités du régime en cause, elle n'était pas un substitut valable au recours pour excès de pouvoir, celui-ci étant le seul à même, pour reprendre les termes de notre collègue Pierre Collin dans ses conclusions sur cette affaire, d'assurer à l'intéressée « *un minimum de sécurité juridique* ».

\*

Cette jurisprudence restrictive est fondée sur de solides motivations, qui vous ont été régulièrement rappelées à ce pupitre.

D'abord, celle d'éviter les inconvénients qui résulteraient d'un « *doublonnement* » du contentieux fiscal devant les juridictions administratives. En ouvrant de manière trop large le recours pour excès de pouvoir contre des prises de position émises avant la décision d'imposition elle-même, vous pouviez craindre, en effet, d'engorger le prétoire et de limiter la liberté du juge de l'impôt, auquel le juge de l'excès de pouvoir aurait été en mesure d'imposer ses propres solutions en statuant à titre préventif dans des litiges individuels. Cette volonté de respecter la compétence du juge de l'impôt est, de manière générale, celle qui justifie votre attachement très fort au principe de la distinction des contentieux, lequel se manifeste bien au-delà du contentieux relatif aux positions prises en réponse à une demande du contribuable, par exemple en matière de contentieux indemnitaire (Ass. 30 octobre 1996, *ministre c. SA Jacques Dangeville*, n° 141043, RJF 1996, n° 1419).

Ensuite, votre prudence s'explique par le souci de ne pas perturber la répartition des compétences entre les ordres judiciaire et administratif. En vertu de l'article L. 199 du LPF, le contentieux des décisions individuelles d'imposition est réparti entre les deux ordres de juridictions selon une frontière qui est le fruit de l'histoire. Celle-ci ne fait bien sûr pas obstacle à ce que vous examiniez les actes réglementaires ou les instructions fiscales qui régissent les impôts relevant des tribunaux judiciaires, et vous le faites d'ailleurs régulièrement. Mais dans la décision *Société Maison Géneval* précitée, vous avez jugé que cette répartition ne faisait pas non plus obstacle à ce que vous statuiez sur un recours pour excès de pouvoir visant un refus d'agrément opposé en matière de droits de mutation. Cette solution a été validée par le tribunal des conflits (TC 17 octobre 1988, *ministre c. Société Compagnie méridionale de navigation*, n° 02523, Rec., p. 494). Il est donc possible qu'un rescrit individuel, en raison de son caractère administratif, relève de votre compétence naturelle telle qu'elle résulte de la décision du Conseil constitutionnel du 23 janvier 1987, *Conseil de la concurrence* (Cons. const. n° 86-224 DC). Il n'y a toutefois là qu'une éventualité car les juridictions judiciaires se reconnaissent elles aussi compétentes pour statuer sur des recours en annulation visant certaines positions prises dans le cadre de procédures de rescrit. Il en va ainsi, en particulier, pour les renseignements tarifaires contraignants pris en matière douanière (Cass. Com. 20 septembre 2011, *Société Kip Europe et autres*, n° 10-21.692), et pour les rescrits prévus à l'article L. 243-6-3 du code de la sécurité sociale (Cass. 2<sup>e</sup> Civ. 28 mai 2014, *Société Compagnie méditerranéenne des cafés*, n° 13-16.915). Plus qu'un basculement inévitable vers les juridictions administratives, nous voyons donc un conflit de compétences qui, le moment venu, devra être tranché par le tribunal des conflits. L'éventualité de ce basculement explique pour une part votre réticence à admettre la recevabilité des recours pour excès de pouvoir visant les positions prises par l'administration en réponse à des demandes individuelles de garanties.

Pour fondées que soient ces objections, l'exclusion de principe à l'égard du recours pour excès de pouvoir que vous avez posée, en dernier lieu avec la décision *Association Pro Musica* précitée, ne tient pas suffisamment compte, à nos yeux, des effets propres que produisent les rescrits.

Votre jurisprudence n'ignore certes pas leurs effets de droit puisque, nous vous l'avons dit, elle admet que les prises de position défavorables puissent « *faire grief* ». Mais elle néglige les effets pratiques des rescrits, en partant du postulat que l'intéressé peut toujours passer outre et « *prendre son risque* ».

Or cette hypothèse de base nous paraît devoir être revue : lorsque l'administration prend position sur une demande de garantie présentée par un contribuable dans un sens défavorable à l'intéressé, elle lui signale que la voie qu'il envisageait sera sans filet, sans assurance et qu'il s'y engagera à ses risques et périls. Il est certes toujours possible d'emprunter un chemin glissant et sans parapet, en bravant les mises en garde qui figurent à son entrée. Mais il n'est pas besoin d'être grand psychologue pour deviner qu'en pareille hypothèse, la pente naturelle est de faire demi-tour. Pour le contribuable, de la même manière, elle est de suivre la ligne indiquée par l'administration, quand bien même il n'est pas convaincu de son bien-fondé. Pour s'éloigner de cette ligne, il faudrait en réalité être doté d'une psychologie atypique, puisqu'il faudrait ne pas ressentir l'aversion pour le risque qui est la tendance dominante. Les économistes le savent depuis longtemps, qui élaborent leurs modèles en prenant pour hypothèse de base l'aversion au risque des acteurs du jeu (v. notamment la théorie de von Neumann et Morgenstern). Le juriste ne peut pas feindre de l'ignorer en collant à l'idée que, en dehors des effets proprement juridiques que les positions prises par l'administration en réponse à des demandes de garantie sont susceptibles d'avoir, celles-ci n'ont aucun effet pratique dont le juge doit tenir compte.

Bien sûr, le contribuable qui estime avoir raison contre l'administration peut, tout en se conformant à la position qu'elle lui a indiquée, former une réclamation tendant à la restitution de l'impôt qu'il estime avoir indûment payé, puis saisir le juge d'une action en restitution de cet impôt. Mais ce juge ne peut pas tout, et il est des effets pratiques, extra-fiscaux, sur lesquels il ne pourra pas revenir. Lorsque ces effets sont bloquants ou pénalisants pour le contribuable, le recours fiscal n'offre donc pas une protection équivalente à celle du recours pour excès de pouvoir. En opposant à l'intéressé l'exception de recours parallèle, vous le privez de toute possibilité effective de faire cesser de tels effets quand bien même la position de l'administration ne serait pas conforme au droit. Il y a donc bien là un angle mort du contentieux.

A vrai dire, ce constat a déjà été fait par d'autres. Dans le rapport qu'il a remis au Premier ministre en 1998 sur la clarification du régime fiscal des associations, le Président Goulard avait relevé que « *[compte] tenu de son importance pratique, il semblerait logique que la prise de position adoptée par l'administration, en réponse à la demande de l'association qui l'interroge sur son statut fiscal, puisse faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir devant le tribunal compétent* » (fiche n° 14).

En 2008, dans un rapport, consacré à l'amélioration de la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, le Président Fouquet avait lui aussi conclu à la nécessité d'élargir les possibilités de recours contre les rescrits. Il avait alors recommandé d'instituer une voie de droit dédiée, « *sur le modèle du référé précontractuel* », qui aurait permis au juge de statuer rapidement et de faire usage d'une large palette de pouvoirs.

En réponse à cette invitation, le législateur a pris une option plus modeste : celle de la création d'un recours administratif facultatif devant un collège spécialisé. En vertu de l'article L. 80 CB du LPF, issu de la loi<sup>3</sup> du 30 décembre 2008, : « *Lorsque l'administration a pris formellement position à la suite d'une demande écrite, précise et complète déposée au titre des 1° à 6° ou du 8° de l'article L. 80 B ou de l'article L. 80 C par un redevable de bonne foi,*

---

<sup>3</sup> n° 2008-1443

*ce dernier peut saisir l'administration, dans un délai de deux mois, pour solliciter un second examen de cette demande, à la condition qu'il n'invoque pas d'éléments nouveaux ».*

Mais cette faculté nouvelle n'est bien sûr pas l'équivalent du recours juridictionnel que le Président Fouquet avait appelé de ses vœux ; elle n'a certainement pas répondu aux critiques qui avaient été formulées, lesquelles, à vrai dire, sont aujourd'hui encore plus difficile à réfuter qu'hier. Il faut compter, en effet, avec la multiplication et l'institutionnalisation des procédures de rescrit. Dans le LPF, on n'en dénombre actuellement pas moins de dix : outre le rescrit général et les six rescrits spéciaux dont nous vous avons déjà parlé, on trouve encore un rescrit abus de droit, prévu à l'article L. 64 B, un rescrit sur la valeur vénale des biens, visé à l'article L. 18 et un rescrit « *mécénat* », mentionné à l'article L. 80 C, qui conduit l'administration à se prononcer sur le point de savoir si une association est habilitée de recevoir des dons ouvrant droit à avantage fiscal et à en délivrer reçu aux donateurs. En dehors de la matière fiscale, la même tendance est à l'œuvre : s'il en était besoin, l'illustration en est fournie par l'ordonnance<sup>4</sup> du 10 décembre 2015 relative aux garanties consistant en une prise de position formelle, opposable à l'administration, sur l'application d'une norme à la situation de fait ou au projet du demandeur ; elle a encore créé une série de nouvelles procédures de rescrit en matière d'affichage des prix, de transfert d'autorisation temporaire du domaine public, de modification des structures agricoles, de cotisations sociales agricoles et de respect des obligations incombant aux employeurs en matière de parité et d'emploi des personnes handicapées. L'étude que vous avez consacrée au rescrit en 2013, sous la direction du Président Bachelier, préconisait d'ailleurs un usage renforcé de ce type de procédure, dans des domaines diversifiés du droit.

C'est peu dire, donc, que le rescrit a le vent en poupe. Et c'est par suite un pan croissant de l'activité administrative qui se trouve soustrait au contrôle du juge du fait de la jurisprudence *Association Pro Musica* : l'angle mort, tel l'étoile mystérieuse, grossit à vue d'œil. En 2015, le nombre de rescrits délivrés par l'administration fiscale s'est ainsi établi à 18 101 contre 13 305 en 2007. Sur ce total, 55% des réponses ont été accordées dans le cadre du rescrit général, 31% dans le cadre du rescrit « *mécénat* », 7% au titre du rescrit relatif aux dispositifs d'amortissement exceptionnel, 4% au titre du rescrit relatif aux jeunes entreprises innovantes et 2% au titre du crédit d'impôt recherche.

Enfin, c'est l'objectif même de sécurité juridique que poursuit l'article L. 80 B qui, du fait de l'état de la jurisprudence, se trouve évincé, alors pourtant que vous avez explicitement pris acte de ce que telle était bien la finalité de cet article dans votre avis de Section M... du 8 mars 2013 (n° 353782, Rec., p. 28 ; concl. E. Crépey). Ainsi que l'a relevé le Président Fouquet dans le rapport précité, il apparaît en effet « *de plus en plus difficile de subordonner le dénouement d'un éventuel désaccord entre l'administration et le demandeur à la poursuite d'un contentieux d'assiette ; la sécurité juridique recherchée* », relevait-il, « *se concilie mal avec l'incertitude qui en résulte* ».

Nous pensons donc qu'il est nécessaire de faire évoluer la jurisprudence, non pas pour ouvrir la voie à un contentieux généralisé des rescrits délivrés par l'administration, mais pour remédier à l'absence de recours dans les cas où elle est pénalisante en raison des effets propres que produit le rescrit en cause et sur lesquels il ne sera pas possible de revenir dans le cadre d'une action en décharge ou en restitution devant le juge de l'impôt.

<sup>4</sup> n° 2015-1628

Pour y parvenir, nous allons vous proposer de lever, dans certains cas particuliers, l'exception de recours parallèle à laquelle vous vous en tenez en principe. Mais pour que ce déverrouillage partiel puisse être utile, vous devrez d'abord vous convaincre que les positions prises par l'administration en réponse à une demande présentée dans le cadre de l'article L. 80 B du LPF sont des actes susceptibles de recours ou, plus précisément, des décisions faisant grief. C'est à cette condition, en effet, que la levée à laquelle nous allons vous inviter pourra permettre d'atteindre l'objectif recherché : celui de résorber l'angle mort dont nous vous avons déjà parlé.

\*

Puisque c'est donc par là qu'il faut commencer, nous dirons d'emblée que, à nos yeux, les positions formelles prises en réponse à une demande du contribuable présentée dans le cadre de l'article L. 80 B du LPF sont des actes qui font grief et qui sont, donc, par nature, susceptibles de recours.

Telle que nous vous l'avons décrite, votre jurisprudence a été jusqu'à présent plutôt réticente à admettre cette qualification pour des mesures prises avant la décision d'imposition elle-même, sans que l'on sache toujours très bien si le caractère préalable de ces actes s'opposait au principe même du recours à leur égard, ou s'il conduisait seulement, au nom de l'exception de recours parallèle, à regarder comme prématurée l'action qui pouvait être engagée à leur encontre. Votre approche, quoi qu'il en soit, était dominée par l'idée que le seul acte produisant de véritables effets juridiques en matière fiscale est la décision d'imposition. Hors des exceptions que nous avons décrites, vous écartiez, dès lors, toute possibilité de contestation à l'égard d'actes ayant un autre objet et intervenant, en tout état de cause, avant la décision d'imposition.

Il faut toutefois bien mesurer que cette jurisprudence a été bâtie, pour une large part, avant même l'intervention de la loi Aicardi qui a créé l'article L. 80 B du LPF et, ce faisant, introduit en droit fiscal une nouvelle catégorie de mesures : celles des réponses de l'administration auxquelles une garantie juridique est attachée ou aurait pu être attachée.

Il y a là un changement de paradigme dont votre jurisprudence n'a finalement eu que très peu d'occasions de tirer les conséquences. A vrai dire, parmi les précédents que nous avons cités, seule la décision précitée *Association Pro Musica* mentionne explicitement l'article L. 80 B, et elle retient la qualification d'acte faisant grief à propos d'une réponse de l'administration engageant cette dernière en application de cet article.

Cette qualification, en effet, nous paraît s'imposer s'agissant de réponses de l'administration auxquelles une garantie juridique est attachée ou aurait pu être attachée.

La qualité d'acte décisoire, d'acte faisant grief ou de décision, selon la formule que l'on préfère, est acquise, pour reprendre les termes du Professeur Chapus, « *lorsque la manifestation de volonté de son auteur se traduit par l'édition d'une norme destinée à modifier l'ordonnancement juridique ou bien, au contraire, à le maintenir en l'état* » (R. Chapus, *Droit administratif général*, tome I, n° 555, 10<sup>e</sup> éd.).

Lorsqu'elle est saisie d'une demande qui satisfait aux conditions requises par l'article L. 80 B, et qu'elle y répond de manière formelle, l'administration manifeste sa volonté d'accorder une protection juridique ou, au contraire, de la refuser. Ce faisant, elle édicte bien une norme qui vise à modifier l'ordonnancement juridique ou, au contraire, à le maintenir en l'état : elle décide d'accorder ou de refuser une garantie dont l'existence est prévue par la loi à un redevable qui la lui a régulièrement demandée. On pourrait même parler, depuis la loi du 4 août 2008, d'une garantie à laquelle le contribuable a droit, pour autant bien sûr qu'elle soit conforme à la légalité, puisque depuis lors, l'article L. 80 B, nous vous l'avons dit, fait obligation à l'administration de répondre aux demandes dont elle est saisie dans un délai de trois mois.

Certes, il n'est pas possible de savoir, d'emblée, si la protection juridique conférée par la garantie obtenue sera effectivement utile à celui qui en bénéficie. Il est nécessaire d'attendre pour cela la décision d'imposition qui, le cas échéant, amènera le contribuable à opposer à l'administration l'engagement qu'elle a pris. Certes, encore, il n'est pas possible de savoir, d'emblée, si l'absence de protection juridique, lorsque celle-ci a été refusée au contribuable, le pénalisera véritablement : il faut, là encore, attendre la décision d'imposition qui sera prise si, d'aventure, l'intéressé décide de passer outre à la ligne indiquée par l'administration, ce qui lui est toujours possible.

Mais quelle que soit l'incertitude qui existe sur l'utilité réelle de la garantie, ou sur le manque véritable causé par son absence, il nous paraît difficile de contester qu'elle est prise dans le but de produire des effets juridiques ou, au contraire, qu'elle est refusée pour éviter à l'administration de se lier. On ne saurait mieux dire, à cet égard, que les auteurs de l'étude que vous avez consacrée aux rescrits en 2013 : « *Le rescrit n'est rescrit que parce qu'il n'a pas d'autre effet que d'accorder une garantie opposable à l'administration. Dans un Etat de droit, toutes les décisions administratives sont, en principe, opposables à l'administration, au moins tant qu'elle ne les a pas abrogées ou retirées. La particularité du rescrit est de conférer cet effet juridique à une simple prise de position qui, en tant que telle, n'a aucun effet de droit* » (p. 17).

Il nous semble ainsi que la qualité de décision doit être retenue sans qu'il y ait lieu de prendre en compte le contenu ou le sens de la réponse apportée par l'administration : seuls importent, d'une part, le contenu et la forme de la demande du contribuable, qui doit être « *écrite, précise et complète* » et respecter les formes prévues par l'article R. 80 B-11 à 14 du LPF ; et d'autre part, la forme de la réponse, qui doit être « *formelle* » puisque cette caractéristique est seule de nature à faire considérer que l'administration a entendu s'engager ou, au contraire, ne pas s'engager.

S'il doit, donc, rester indifférent pour apprécier la nature décisive de la réponse apportée par l'administration, le sens de celle-ci, bien sûr, n'est pas sans incidence au moment où il s'agit d'apprécier si le requérant a intérêt pour agir. Lorsque la réponse est favorable au contribuable, elle ne sera pas alors susceptible d'un recours formé par l'intéressé lui-même ; mais elle pourra, le cas échéant, être contestée par un tiers lésé qui tentera de convaincre le juge qu'elle est illégale. Quoique vous ne l'ayez pas jugé, il nous semble en effet qu'il faudrait admettre la recevabilité d'un recours formé à l'encontre d'une prise de position favorable par un tiers qui, appartenant au même cercle d'intérêt que le bénéficiaire de la réponse, s'estimerait pénalisé par celle-ci. Vous ne feriez ainsi que transposer aux prises de

position individuelles ce que vous avez déjà admis à l'égard des instructions de l'administration fiscale (Sect. 4 mai 1990, *Association freudienne et autres*, n° 55114 et 55137, RJF 1990, n° 674). Lorsque, au contraire, la réponse faite au contribuable ne comble pas ses attentes, il a alors lui-même intérêt à en demander l'annulation par la voie du recours pour excès de pouvoir, la garantie souhaitée n'ayant pas été accordée.

Cette approche qui retient le caractère décisoire de la réponse de l'administration indépendamment du sens ou du contenu de celle-ci a pour mérite d'être en phase avec la ligne que vous avez adoptée, dans d'autres branches du droit, à propos d'actes produits dans des conditions similaires et ayant des effets juridiques équivalents. En particulier, elle fait écho à la jurisprudence relative aux certificats d'urbanisme que vous avez qualifiés de décisions à partir du moment où leur délivrance a été assortie, par la loi du 16 juillet 1971, d'une garantie, pour le demandeur, tenant à ce que la position prise par l'administration ne pourrait pas être remise en cause pendant une durée d'un an. Dès une décision du 29 juin 1977, *ministre c. R...* (n° 05520, Rec., T. p. 705 et 1001), vous avez jugé que de tels certificats « *n'étaient pas de simples fiches de renseignement mais des actes susceptibles de recours pour excès de pouvoir* ». Vous avez ainsi admis qu'ils puissent faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir, y compris lorsqu'ils étaient négatifs, à l'initiative, alors, de leur destinataire (10 juin 1981, *J...*, n° 25700, Rec., p. 255). Vous n'avez depuis lors pas dévié de cette ligne qui a encore été réaffirmée par une décision du 6 juin 2012, *V...* (n° 329123, Rec., T. p. 892), énonçant que « *eu égard aux effets qu'ils sont susceptibles d'avoir pour leurs destinataires et pour les tiers intéressés, les certificats d'urbanisme délivrés sur le fondement des dispositions de l'article L. 410-1 du code de l'urbanisme (...) doivent être regardés (...) comme des décisions administratives susceptibles de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir* ». Il nous est difficile de voir quel particularisme de la matière fiscale pourrait justifier de ne pas retenir la même approche à propos des prises de position qui sont susceptibles d'engager l'administration en application de l'article L. 80 B du LPF.

Il semble du reste que les juges judiciaires admettent eux aussi par principe le recours contre les prises de position auxquelles une garantie est attachée ou aurait pu être attachée. Il en est ainsi des « *renseignements tarifaires contraignants* » qui sont délivrés par l'administration douanière en application de l'article 12 du code des douanes communautaire et qui lient l'ensemble des Etats membres pendant six ans quant au classement d'un bien donné dans la nomenclature douanière européenne. Lorsqu'ils ne donnent pas satisfaction au demandeur, ces renseignements tarifaires contraignants sont susceptibles de recours devant le tribunal d'instance qui peut les annuler, puis d'appel devant la cour d'appel, et enfin, de pourvoi devant la Cour de cassation (Cass. Com. *Société Kip Europe et autres*, précité ; Cass. Com. 3 février 2015, *Société Wirquin*, n° 13-13.560). Il n'existe pas non plus, à notre connaissance, de condition relative à la nature de l'acte qui limiterait la possibilité d'un recours en annulation pour les rescrits délivrés sur le fondement des articles L. 243-6-3 du code de la sécurité sociale, et qui est apparemment ouverte devant les tribunaux des affaires de sécurité sociale, sous le contrôle des juridictions d'appel et de la Cour de cassation (Cass. 2° Civ., *Société Compagnie méditerranéenne des cafés*, précité).

Nous vous invitons donc à juger qu'une prise de position formelle de l'administration en réponse à une demande « *précise, complète et écrite* » portant sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal a, eu égard aux effets qu'elle est susceptible

d'avoir pour le contribuable et, le cas échéant, pour les tiers intéressés, le caractère d'une décision susceptible de recours.

\*

Ce premier obstacle étant franchi, vous trouverez sur votre chemin celui, autrement plus sérieux, de l'exception de recours parallèle qui vous a conduits, nous l'avons rappelé, à regarder comme non détachables de la procédure d'imposition les réponses formelles données par l'administration fiscale dans le cadre de l'article L. 80 B du LPF. Nous vous proposerons de lever cet obstacle, si ce n'est « *d'une main tremblante* » ainsi que le recommandait le Président Bachelier (G. Bachelier, « *Le rescrit fiscal* », Revue française des finances publiques, 2015, n° 130, p. 57), du moins avec prudence, c'est-à-dire dans les seuls cas où cela nous paraît nécessaire : soit parce que le législateur nous semble avoir manifesté sa volonté en sens ; soit parce que l'absence de recours pour excès de pouvoir pénalise notablement le contribuable.

(1) D'abord, pour ce qui concerne les rescrits spéciaux visés à l'article L. 80 B, les conditions nous paraissent réunies pour que vous puissiez considérer que le législateur a eu la volonté d'instituer une procédure autonome de la procédure d'imposition.

Ces rescrits possèdent en effet trois caractéristiques communes qui nous paraissent déterminantes : ils encadrent avec précision la question qui peut être posée à l'administration fiscale ; ils comportent un mécanisme d'acceptation implicite en cas d'absence de réponse de l'administration dans le délai qu'ils fixent ; enfin, ils donnent lieu à des décisions qui, lorsqu'elles sont formelles, peuvent faire l'objet d'un second examen par le collège prévu à l'article L. 80 CB du LPF.

Ces traits communs révèlent que le législateur a entendu faire en sorte que les choses aillent vite. Le manque de diligence de l'administration ne peut pas laisser le contribuable dans l'incertitude ; si celle-ci veut s'opposer aux intentions de l'intéressé, elle est tenue de se manifester. Le législateur a également voulu que l'erreur ou la mauvaise volonté de l'administration puisse être surmontée à l'occasion d'une seconde discussion devant le collège prévu à l'article L. 80 CB.

Ce faisant, il a fait savoir que l'attente n'était pas de mise, que les enjeux étaient tels qu'il n'y avait pas de place pour l'incertitude pouvant résulter de l'absence de réponse de l'administration. En prenant acte de cette nécessité, il a signifié qu'un désaccord entre l'administration et le contribuable devait trouver un autre traitement que le seul contentieux en décharge ou en restitution de l'impôt.

Il y a ainsi de quoi saisir, sur la branche de la procédure d'imposition, des rameaux indépendants que le législateur y a greffés en souhaitant qu'ils puissent permettre de surmonter une difficulté particulière, spécifiquement identifiée et située en amont de la décision d'imposition. Il est logique que les décisions prises dans le cadre de ces procédures conçues comme autonomes puissent avoir une destinée contentieuse propre, distincte de celle de la décision d'imposition.

Il n'en va différemment que pour ce qui concerne la procédure instituée par le 7° de l'article L. 80 B, laquelle prévoit une garantie en cas de conclusion d'un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix de transfert. Ce dispositif, en effet, ne conduit pas l'administration à émettre une prise de position ni à répondre à la demande d'un contribuable. La question de l'ouverture d'un recours ne se pose donc pas à son égard.

Sauf dans cette hypothèse, nous vous invitons donc à considérer que les positions formelles prises dans le cadre des rescrits spéciaux prévus à l'article L. 80 B sont susceptibles de recours, de la même manière que vous l'avez admis pour les refus ou les retraits d'agrément avec les décisions précitées *ministre c. société SAMAT* et *Société Maison Génestal*. Cette proposition vaut également pour les positions prises dans le cadre de l'article L. 80 C du LPF, lesquelles sont émises à l'issue d'une procédure qui a ceci de particulier qu'elle présente les trois caractéristiques communes dont nous vous avons dit qu'elles singularisent à nos yeux les rescrits spéciaux prévus à l'article L. 80 B et à partir desquelles nous croyons pouvoir identifier une procédure autonome.

(2) Ensuite, pour ce qui concerne le rescrit général prévu au 1° de l'article L. 80 B, il va sans dire que les caractéristiques procédurales définies par le législateur ne permettent pas de considérer que, par principe, les prises de position exprimées par l'administration dans ce cadre seraient détachables de la procédure d'imposition.

Contrairement aux rescrits spéciaux dont nous venons de vous parler, en effet, le rescrit général n'encadre pas le contenu de la question susceptible d'être posée à l'administration ; il ne prévoit pas non plus de mécanisme d'acceptation implicite, et se borne à poser une obligation de réponse dans un délai de trois mois dont la méconnaissance emporte des conséquences qui ne sont pas précisées. Certes, le collège prévu à l'article L. 80 CB du LPF peut être saisi pour un second examen de toute position formelle rendue en application du 1° de l'article L. 80 B. Mais il n'y a pas là un signe suffisant de la volonté du législateur de créer une procédure autonome permettant de résoudre de manière anticipée des difficultés sans attendre l'intervention de la décision d'imposition. Vous devrez donc en rester à l'idée que, en principe, les prises de position rendues dans ce cadre ne sont pas détachables de la procédure d'imposition.

Il reste que vous avez fait de cette exception une interprétation très stricte qui, pour les raisons que nous avons déjà dites, doit être assouplie. Selon le Président Odent, en effet, « *un recours n'est qualifié de parallèle que (...) si, étant accueilli, il produit des effets équivalents à ceux d'une annulation pour excès de pouvoir (...). L'action juridictionnelle parallèle doit, si elle réussit, avoir pour le requérant les mêmes effets pratiques qu'une annulation pour excès de pouvoir* » (R. Odent, *Contentieux administratif*, Dalloz, 2007, Tome II, p. 281 et p. 286).

Ainsi que nous l'avons déjà souligné, la position prise par l'administration en réponse à une demande de garantie peut, en raison de l'effet d'incitation qu'elle a sur le contribuable, produire des effets pratiques dont certains resteront hors de la portée du juge de l'impôt dès lors qu'ils ne se traduisent ni par une surcharge fiscale, ni par des obligations fiscales. Lorsque ces effets pratiques sont notables, l'exception de recours parallèle doit être levée.

Il en va ainsi, en premier lieu, lorsqu'en suivant la ligne fixée par l'administration, le contribuable est amené à se placer dans une situation concurrentielle défavorable. Telle est la

situation, en particulier, de celui auquel l'administration indique qu'il doit appliquer un taux normal de TVA, et non un taux réduit, et qui sera ainsi amené à majorer ses prix. Les transactions qui n'ont pas été réalisées du fait de cette majoration sont définitivement perdues ; même si le juge de l'impôt accorde à l'intéressé la restitution demandée, assortie d'intérêts moratoires, il ne reviendra pas sur l'insuffisance des ventes à laquelle, le cas échéant, la prise de position de l'administration aura pu conduire, ni sur le handicap qu'elle aura pu causer à la stratégie de développement commercial de l'entreprise en cause.

L'absence de recours au juge est gênante, en deuxième lieu, lorsqu'en suivant la prise de position de l'administration, le contribuable est contraint à de lourdes sujétions, par exemple comptables. Il en va ainsi d'une association à laquelle l'administration répond qu'elle est assujettie aux impôts commerciaux, et qui, en se conformant à cette prise de position, sera conduite à tenir une comptabilité, et peut-être même à embaucher un comptable. Si elle est en désaccord avec le fisc, cette association peut, bien sûr, se conformer à la prise de position qui lui a été signifiée et fourbir ses arguments en attendant de saisir le juge de l'impôt d'une action en restitution des impôts commerciaux qu'elle aura acquittés. Mais ce dernier ne pourra pas revenir sur les sujétions subies et les coûts supportés. Nous pensons qu'il faut, dans ce cas-là, lui ouvrir une possibilité d'action directe contre la prise de position de l'administration, et nous vous invitons donc à abandonner le parti pris dans la décision précitée *Association Pro Musica*, dans le sens de ce qu'avait proposé le Président Goulard dans son rapport précité.

L'absence de recours au juge, enfin, est encore plus contestable lorsque la position prise par l'administration conduit le contribuable tout simplement à abandonner le projet dans le cadre duquel il avait sollicité la prise de position qui a déçu ses attentes. Le recours au juge de l'impôt n'est alors évidemment pas une option puisque, faute pour le projet envisagé d'aboutir, il n'y aura pas d'imposition. L'inconvénient est de même nature lorsque le contribuable est conduit à modifier substantiellement un projet pour tenir compte de la position prise par l'administration.

Dans ces trois cas, la voie du recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt n'offre pas au contribuable une protection équivalente à celle que lui assure le recours pour excès de pouvoir formé, isolément et préventivement, contre la prise de position de l'administration fiscale en réponse à sa demande de garantie. Cette dernière voie doit donc être ouverte, dans l'esprit de la solution que vous aviez déjà retenue dans la décision précitée *SARL Les Courses*.

\*

Si vous nous suivez pour adopter cette conception un peu plus souple de l'exception de recours parallèle, il vous faudra préciser les modalités selon lesquelles les recours pour excès de pouvoir que vous autoriserez ainsi devront être exercés.

Quoique la lettre de la loi ne le dise pas, il nous paraît juridiquement possible, et en opportunité très souhaitable, que vous fassiez du recours administratif devant le collège prévu à l'article L. 80 CB un préalable obligatoire à la saisine du juge de l'excès de pouvoir.

Du silence du législateur, vous ne sauriez déduire que celui-ci a entendu exclure une telle possibilité. A l'époque où le collège prévu à l'article L. 80 CB a été créé, en effet, l'état

restrictif de votre jurisprudence faisait que la question des modalités d'exercice d'un recours juridictionnel contre les prises de position de l'administration fiscale ne se posait pas.

Vous pourrez donc considérer que le législateur n'a pas pris parti sur les modalités selon lesquelles devrait s'exercer un recours pour excès de pouvoir contre les prises de position formelles de l'administration en réponse à une demande. Vous n'aurez alors besoin que d'un peu d'audace pour imposer le recours préalable que nous vous proposons.

Puisque le recours pour excès de pouvoir existe même sans texte (Ass. 17 février 1950, *ministre c. Dame Lamotte*, Rec., p. 110), vous êtes libres d'en arrêter les modalités, pour autant qu'aucun texte ne s'y oppose. Alors même que vous ne disposiez pas d'une aussi grande liberté, dès lors qu'était en cause un recours de plein contentieux, vous avez imposé de manière prétorienne un recours préalable obligatoire dans les litiges relatifs aux redevances perçues par les agences financières de bassin, après avoir jugé qu'elles avaient la nature d'impositions innommées et, donc, que l'article L. 190 du LPF imposant cette réclamation ne leur était en principe pas applicable (Ass. 20 décembre 1985, *SA « Etablissements Outters »*, n° 31927, Rec., p. 382 ; RJF 1986, n° 194 ; concl. P. Martin DF 1986, c. 1112).

Vous pourriez, du reste, être gênés d'autoriser l'accès direct au juge de l'excès de pouvoir alors que le législateur a voulu qu'un collège soit spécifiquement dédié à l'examen des désaccords opposant le contribuable et l'administration à propos d'une position formelle prise par cette dernière. Une telle option, en effet, pourrait conduire à marginaliser ce collège et, en définitive, apparaître comme contraire à l'intention du législateur.

Si vous nous suivez, vous imposerez donc la saisine préalable du collège prévu à l'article L. 80 CB dans tous les cas où le contribuable entend contester la position formellement prise par l'administration sur une demande présentée au titre du rescrit général, ainsi que sur tous les rescrits spéciaux visés au même article, à l'exception de celui mentionné au 7° relatif aux accords en matière de prix de transfert. La position prise par le collège se substituera à la position initialement exprimée par l'administration fiscale (29 avril 1953, *Collin*, Rec., p. 198 ; 21 novembre 1958, *ministre de l'éducation nationale*, Rec., p. 551 ; 5 janvier 1979, *Société « Clinique chirurgicale Francheville »*, n° 05499, Rec., p. 9 ; Sect. 18 novembre 2005, *H...*, n° 270065, Rec., p. 513). Enfin, si vous qualifiez les prises de position de l'administration de décision, ainsi que nous l'avons proposé, elles seront soumises aux dispositions de l'article R. 421-5 du CJA qui imposent de mentionner les voies et délais de recours et, lorsqu'il est obligatoire, de faire état de la nécessité de former un recours administratif préalable (1<sup>er</sup> avril 1992, *Abit*, n° 88068, Rec., p. 144 ; 26 mars 2012, *ministre c. Société Sonavi*, n° 325404, Rec., T. p. 563 et 693).

Si cette règle devait être appliquée dans le cadre du présent litige, elle conduirait à regarder comme irrecevables les conclusions présentées par la société Export Press dès lors que celle-ci n'a pas saisi le collège prévu à l'article L. 80 CB d'une demande de réexamen. Il est sans incidence, à cet égard, que les décisions contestées ne mentionnent pas, au titre des voies et délais de recours, le recours préalable obligatoire que nous vous avons invité à admettre. Vous jugez en effet qu'une telle omission, en principe, ne doit pas conduire à écarter l'irrecevabilité, mais permet en revanche à l'intéressé de former le recours préalable qui faisait défaut sans que l'expiration du délai prévu à cette fin puisse lui être opposée (19 mai 2004, *J...*, n° 248175, Rec., p. 234).

Au cas d'espèce, l'application immédiate de la règle nouvelle de procédure que nous proposons de dégager ne porterait donc pas atteinte au droit au recours de la société Export Press. Elle aurait toutefois un inconvénient majeur : celui d'obliger l'intéressée à reprendre à zéro son parcours contentieux, alors qu'elle a déjà saisi trois degrés de juridiction. Nous préférons donc vous inviter à réserver l'application de cette règle nouvelle de procédure aux demandes de garantie présentées après la décision que vous allez rendre en faisant usage de la faculté que vous vous reconnaissez, depuis votre décision d'Assemblée *Société Tropic Travaux Signalisation* (16 juillet 2007, n° 291545, p. 360), de moduler dans le temps les effets de vos changements de jurisprudence. Certes, cette faculté n'est explicitement ouverte, en l'état de la jurisprudence, que lorsque l'effet rétroactif de vos décisions porte atteinte au droit au recours ou à la sécurité juridique, par exemple à la stabilité des relations contractuelles. Mais nous vous proposons d'admettre qu'elle l'est également lorsque cet effet rétroactif serait contraire à la bonne administration de la justice, ce qui nous paraît être le cas en l'espèce.

\*

Avant de terminer, il nous reste à préciser un dernier point qui, à nos yeux, constitue un élément essentiel de l'équilibre du système que nous vous proposons : il s'agit de savoir quel traitement réserver à l'hypothèse où l'administration ne répond pas à la demande du contribuable présentée dans les conditions prévues à l'article L. 80 B.

Par définition, la question ne se pose que pour le rescrit général prévu au 1° de l'article L. 80 B, à tout le moins si l'on se borne à envisager l'hypothèse d'un recours formé par le contribuable, puisque les rescrits spéciaux prévus au même article comportent tous, à l'exception de celui visé au 7°, un mécanisme d'acceptation implicite. Dans le cas du rescrit général, au contraire, il n'existe pas de mécanisme de ce type ; la loi se borne à prévoir, nous vous l'avons dit, que l'administration doit répondre dans un délai de trois mois.

Vous devrez donc d'abord vous demander si la règle législative selon laquelle silence vaut acceptation s'applique lorsque l'administration n'a pas répondu à l'expiration du délai de trois mois prévu par la loi. En vertu de l'article L. 231-1 du code des relations entre le public et l'administration, créé par l'article 21 de la loi<sup>5</sup> du 12 novembre 2013 habilitant le Gouvernement à simplifier les relations entre l'administration et les citoyens : « *Le silence gardé pendant deux mois par l'administration sur une demande vaut décision d'acceptation* ». Si un décret du 23 octobre 2014 a prévu des dérogations pour le ministère des finances à l'application de cette règle, il ne mentionne pas l'article L. 80 B et ne fait état que des articles L. 13 C et L. 13 CA du LPF.

Vous ne sauriez en déduire, néanmoins, que la garantie prévue au 1° de l'article L. 80 B est automatiquement accordée lorsque l'administration n'a pas répondu au contribuable dans un délai de trois mois. Si l'on considère ce 1° de manière isolée, il y a peut-être place pour une telle interprétation ; mais si on le rapproche des autres alinéas du même article, cette lecture ne peut qu'être écartée. Les autres alinéas, en effet, prévoient tous expressément le mécanisme d'acceptation tacite qu'ils instituent ; ils invitent donc à faire une lecture *a contrario* du premier alinéa et à interpréter le silence du législateur comme la manifestation

<sup>5</sup> n° 2013-1005

de sa volonté de ne pas instituer le même mécanisme dans le cadre du rescrit général. Vous avez donc affaire à une loi spéciale qui déroge à la loi générale postérieure : l'absence de réponse de l'administration dans le délai prévu par la loi ne fait pas naître de décision implicite d'acceptation.

A vrai dire, nous ne pensons pas qu'elle fasse naître non plus une décision implicite de rejet. Il faudrait, pour cela, que la demande mentionnée au 1° de l'article L. 80 B soit encadrée de manière à ce qu'elle ne puisse appeler qu'une réponse positive ou négative de l'administration. Mais il faut bien admettre qu'un tel encadrement fait défaut et qu'il est fort possible que la demande du contribuable invite l'administration à lui indiquer, entre plusieurs options qu'il lui signalerait, celle qui correspond à l'interprétation qu'elle fait du texte fiscal en cause. Comment le juge pourrait-il ainsi déterminer le sens de la réponse de l'administration lorsque, par exemple, elle n'a pas répondu à une demande tendant à savoir si une opération économique donnée relève de la livraison de biens ou de la prestation de services ou de l'exonération pure et simple pour l'application des règles en matière de TVA ?

Nous pensons donc que les demandes visées au 1° de l'article L. 80 B du LPF sont hors du champ d'application de l'article L. 231-1 du code des relations entre le public et l'administration. Lorsque l'administration garde le silence sur une demande, il n'en résulte aucune décision implicite ; il ne se passe rien.

Pour inhabituelle qu'elle puisse paraître, cette solution peut se recommander de plusieurs précédents. Vous l'avez d'abord appliquée dans une décision *F...* du 18 juillet 2011 (n° 343901, Rec., p. 366) alors que l'Office français de protection des réfugiés et apatrides s'était abstenu de statuer sur une demande. Il est vrai que, dans ce précédent, vous aviez pu vous appuyer sur le second alinéa de l'article L. 723-3-1 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile qui prévoit qu'« aucune décision ne peut naître du silence gardé par l'office ». Mais il vous est arrivé de retenir une solution identique en l'absence de dispositions expresses, au vu seulement de l'économie générale de la loi. Tel est ce qu'illustre notamment votre décision de Section du 9 juin 1995, *T...* (n° 127763, Rec., p. 233) dans laquelle vous avez interprété l'article 11 d'un décret pris dans le cadre du régime des installations classées pour la protection de l'environnement, prévoyant que le préfet devait statuer sur la demande d'autorisation dans les trois mois à compter du jour de réception du dossier de l'enquête transmis par le commissaire enquêteur. Vous avez alors jugé que « si ces dispositions font obligation au préfet (...) de statuer dans un délai de trois mois, l'expiration de ce délai ne fait pas naître de décision implicite et ne dessaisit pas l'autorité administrative, qui reste tenue de statuer sur la demande (...) qui lui a été présentée ».

De la même manière, nous pensons que l'absence de réponse de l'administration dans le délai de trois mois fixé par la loi ne fait pas naître de décision implicite. Nous sommes confortée dans cette interprétation de la loi par le fait que l'article L. 80 CB ne prévoit pas de recours administratif en l'absence de position formelle de l'administration, c'est-à-dire de réponse expresse. Nous en déduisons en effet que le législateur a considéré que la discussion ne pouvait pas s'engager sur la base sur seul silence de l'administration, ce qui plaide pour considérer qu'il a estimé qu'il n'était pas possible d'en interpréter le sens.

En s'abstenant de répondre, l'administration méconnaît toutefois l'obligation posée par la loi et, ce faisant, elle commet une faute de nature à engager sa responsabilité. Il y a alors place

pour une demande de réparation si le contribuable démontre que cette absence de réponse lui a causé un préjudice. Il y a place également, nous semble-t-il, pour une demande présentée sur le fondement de l'article L. 521-3 du CJA. Saisi en application de cet article, le juge des référés peut prononcer toute mesure, à condition que l'urgence le justifie, qu'elle soit utile et ne fasse obstacle à l'exécution d'aucune décision administrative. Dans la décision *Fathi* précitée, vous avez jugé que ces dispositions sont applicables lorsqu'une demande ne fait pas naître de décision implicite ; elles nous paraissent donc pouvoir être utilement invoquées si vous nous suivez dans l'interprétation que nous vous proposons de faire du 1° de l'article L. 80 B.

\*

Au terme de cet exposé, vous vous direz peut-être que la prise en compte des effets pratiques produits par les rescrits aurait pu être réalisée dans le cadre de votre nouvelle jurisprudence relative au « *droit souple* », telle qu'elle a été dégagée par vos deux décisions d'Assemblée du 21 mars dernier *Société Fairvesta International GmbH et autres* (n° 368082, à publier au Recueil) et *Société NC Numéricable* (n° 390023, à publier au Recueil). Certains observateurs, en effet, en ont émis l'idée (O. Fouquet, « *Le droit souple : quel avenir fiscal ?* », Droit fiscal n° 17, avril 2016, comm. 297) ; d'autres, au contraire, l'ont fermement récusée (L. Dutheillet de Lamothe et G. Odinet, « *Un recours souple pour le droit souple* », AJDA 2016, p. 717). Pour notre part, nous avons écarté l'éventualité d'un tel patronage.

Il nous semble en effet que l'application de cette jurisprudence dans le cas des rescrits fiscaux vous conduirait à sortir du domaine qui lui a été explicitement assigné par vos deux décisions d'Assemblée, et qui est celui de la régulation. Une telle extension supposerait donc de créer une nouvelle catégorie d'actes de droit souple, constituée des rescrits. Certes, elle pourrait être utile si elle vous permettait de saisir des actes qui ne produisent pas d'effets juridiques et sur lesquels vous estimeriez néanmoins devoir exercer un contrôle, mais selon des modalités particulières. C'est bien ce double intérêt, en effet, que présente la voie ouverte par vos deux décisions d'Assemblée.

Mais ce double intérêt nous paraît faire défaut dans le cas des rescrits. Car d'une part, ainsi que nous l'avons indiqué, ceux-ci produisent à notre avis des effets de droit, même lorsqu'ils sont défavorables : ils s'apparentent alors à un refus d'assurance juridique, qui fait grief, ainsi que vous l'avez d'ailleurs jugé dans la décision précitée *Association Pro Musica*. S'il y a lieu de prendre en compte leur caractère favorable ou défavorable, c'est pour apprécier l'intérêt pour agir du requérant ; mais cela ne saurait retentir sur la nature juridique intrinsèque de l'acte en cause qui est selon nous décisive.

D'autre part, le contrôle distancié qui est rendu possible dans le cadre du droit souple, et dont vous avez récemment fait application dans la décision *M... et autres* (10 novembre 2016, n° 384691, 384692 et 394107, à paraître au Recueil), ne nous paraît guère adapté s'agissant d'un dispositif qui poursuit un objectif de sécurité juridique et dont l'objet même est de lever des incertitudes pour le demandeur. Dans les rares cas où vous avez admis le recours pour excès de pouvoir contre des prises de position de l'administration fiscale, vous n'avez d'ailleurs jamais procédé ainsi (*SARL Les Courses*, précitée). A cet égard, l'application de la jurisprudence *Fairvesta* et *Numéricable* pourrait être perçue comme une régression. Elle présenterait en outre l'inconvénient de soumettre à des régimes contentieux différents le même rescrit selon qu'il est attaqué par un tiers ou par le contribuable.

Par ailleurs, si vous souhaitiez vous engager dans cette voie, il vous faudrait, nous semble-t-il, fixer dès à présent les modalités de ce contrôle distancié puisque les actes auxquels vous appliqueriez alors la jurisprudence relative au droit souple ne relèvent pas de votre compétence de premier ressort, mais de celle des tribunaux administratifs. Il est à craindre en effet que, en l'absence d'un tel cadre, ces juridictions soient plongées dans une certaine confusion. Il y a en outre qu'une telle option ne pourrait à notre avis pas rester limitée à la matière fiscale ; elle devrait intégrer l'ensemble des actes apparentés aux rescrits et vous amènerait donc, vraisemblablement, à faire évoluer votre jurisprudence sur les certificats d'urbanisme, en distinguant selon que ceux-ci sont favorables ou défavorables, et en appliquant, selon le cas, un régime contentieux différent.

Enfin, et plus fondamentalement, nous avons le sentiment que la jurisprudence relative au droit souple s'accommode mal d'actes qui sont émis dans le cadre d'un article législatif précis, selon une procédure encadrée et dont nous vous avons proposé, au surplus, qu'elle soit complétée par un recours administratif préalable obligatoire. Vous êtes ainsi face à un dispositif institutionnalisé qui a pour objet de produire des réponses à des demandes de garanties. Vous n'avez donc pas affaire à ce droit insaisissable qui se loge insidieusement dans des déclarations ou des délibérations des autorités de régulation et dont vous avez traité dans vos décisions *Fairvesta* et *Numéricable*. Nous vous invitons donc à vous placer sous l'empire du droit dur en qualifiant les rescrits, même défavorables, de décisions, en reconnaissant qu'ils peuvent toutefois produire à l'égard du contribuable, en plus de leurs effets strictement juridiques, des effets pratiques, et en tenant compte de ces effets pratiques pour apprécier s'il y a lieu ou non de lever l'exception de recours parallèle qui est en principe applicable.

\*

Après ces divers détours, vous pourrez enfin prendre position sur le premier moyen du ministre, tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en admettant la recevabilité des conclusions de la société Export Press dirigées contre les réponses par lesquelles l'administration fiscale lui a indiqué qu'elle ne remplissait pas les conditions pour bénéficier du taux réduit de TVA applicable aux livres.

Le ministre admet explicitement dans ses écritures que ces réponses sont des décisions faisant grief, ce qui n'est effectivement pas contestable eu égard à leur caractère formel et aux termes précis et complets des demandes présentées par la société. Vous pourrez considérer que ces réponses sont en outre bien détachables de la procédure d'imposition, ainsi que l'a jugé la cour, dès lors que, en s'y conformant, leur destinataire est amené à subir immédiatement des effets pratiques qu'elles produisent et qui ne pourront pas être effacés dans le cadre d'un contentieux en restitution de la TVA prélevée au taux normal.

A titre principal, ces effets pratiques tiennent à ce que l'application du taux normal de TVA rehausse le prix de vente des biens commercialisés par la requérante et à ce qu'elle est, par suite, susceptible de pénaliser ses ventes c'est-à-dire de créer une distorsion de concurrence. A supposer que la société Export Press ait raison contre l'administration, les conséquences de la distorsion qu'elle subit en se conformant à la ligne de conduite indiquée par celle-ci ne pourront pas être annulées ou effacées dans le cadre d'une action en restitution de la TVA

prélevée à tort. A titre subsidiaire, il s'y ajoute le fait que, en vertu du 3 de l'article 273 du CGI, « toute personne qui mentionne la TVA sur une facture est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation ». Il résulte de ces dispositions que, à supposer qu'elle ait raison contre l'administration, la société Export Press ne pourra pas récupérer le surplus de TVA qu'elle aura alors indûment prélevé sur les consommateurs finaux.

De tels effets sont à notre avis de ceux qui justifient que les prises de position contestées soient regardées comme détachables de la procédure d'imposition. Nous vous invitons donc à écarter le premier moyen d'erreur de droit que soulève le ministre.

\*

Il ne vous restera alors plus qu'à examiner les deux autres moyens du pourvoi, qui sont tirés de ce que la cour aurait commis erreur de droit et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que les publications litigieuses devaient être regardées comme des livres au sens du 6° de l'article 278 bis du CGI.

Vous jugez que la notion de livre au sens de ces dispositions est une qualification juridique qui doit être contrôlée en cassation (17 juin 1996, *SA France Sud Diffusion*, n° 145594, RJF 1996, n° 902 ; chron. S. Austry p. 478). Et vous considérez que « les livres s'entendent des ouvrages qui constituent des ensembles imprimés homogènes comportant un apport intellectuel » (16 juillet 2014, *Société Ancleberg*, n° 364477, RJF 2014, n° 1000, concl. V. Daumas, BDCF 2014, n° 106 ; 21 novembre 2011, *SARL Editions Ixora*, n° 320089, RJF 2012, n° 113 ; concl. L. Olléon BDCF 2012, n° 17).

Au cas d'espèce, la cour a relevé que chacune des huit publications litigieuses se présentait comme « un ensemble imprimé et broché, contenant plusieurs articles traitant de manière approfondie de sujets variés d'ordre historique, géographique, culturel, scientifique et médical », en relation, selon le cas, avec le thème du « mystère, des mythes et des légendes », « du Moyen Age », « de l'histoire des religions et des mythes », ou encore « de la seconde guerre mondiale ». Elle en a déduit que chacune de ces publications constituait un livre au sens du 6° de l'article 278 bis du CGI.

Vous considérez que le fait qu'une publication soit éditée à titre périodique ne fait pas obstacle à ce qu'elle puisse être qualifiée de livre. Vous avez ainsi admis cette qualification à propos de romans photos publiés à un rythme mensuel (29 septembre 1982, *ministre c. SA Diffusion Princesse*, n° 27824, RJF 1982, n° 1043). Mais lorsqu'une publication se présente comme une collection d'articles signés d'auteurs différents et agencés sans cohérence particulière, il peut y avoir matière à hésiter quant au point de savoir si le critère d'homogénéité que vous avez posé est effectivement rempli. Au cas d'espèce, il nous paraît néanmoins possible de confirmer la qualification retenue par la cour compte tenu du lien thématique fort entre les articles des publications litigieuses, ainsi que du caractère particulier et limité des thèmes en cause.

Au demeurant, le ministre ne critique pas explicitement les arrêts attaqués sur le terrain de l'erreur de qualification juridique des faits. Vous n'êtes en effet saisis que d'un moyen de dénaturation et d'un moyen d'erreur de droit, qui ne sont à notre avis pas plus fondés l'un que l'autre. Car d'une part, la présentation que la cour a faite des publications litigieuses est

parfaitement fidèle à la réalité telle qu'elle ressort des pièces du dossier. D'autre part, la cour s'est fondée sur une définition juridique du livre qui est conforme au dernier état de votre jurisprudence.

A ces différents titres, nous vous invitons donc à juger que les moyens du ministre ne sont pas fondés. Par ces motifs, nous concluons au rejet des pourvois et à ce que l'Etat verse à la société Export Press une somme globale de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.