

N° 435634

Société Hasbro European Trading

Section du contentieux

Séance du 28 février 2020

Lecture du 13 mars 2020

CONCLUSIONS

Mme Karin CIAVALDINI, rapporteure publique

1. Par une décision de Section du 4 mai 1990, *Association freudienne et autres*¹, qui réitérait sur ce point une décision de Plénière du 29 juillet 1983², vous avez jugé que la publication d'une instruction fiscale au Bulletin officiel de la direction générale des impôts (DGI) n'était pas de nature à faire courir le délai de recours contentieux à l'égard des contribuables.

Tel est toujours l'état de votre jurisprudence, alors même que le cadre juridique et pratique de la question a beaucoup évolué.

1.1. Par la décision de Section du 27 juillet 2005, *Millon*³, vous avez jugé que la publication d'une décision administrative dans un recueil autre que le *Journal officiel* faisait courir le délai du recours contentieux à l'égard de tous les tiers si l'obligation de publier cette décision dans ce recueil résultait d'un texte législatif ou réglementaire lui-même publié au *Journal officiel*. En l'absence d'une telle obligation, cet effet n'est attaché à la publication que si le recueil peut, eu égard à l'ampleur et aux modalités de sa diffusion, être regardé comme aisément consultable par toutes les personnes susceptibles d'avoir un intérêt leur donnant qualité pour contester la décision.

L'obligation de publier les directives, instructions, circulaires, notes et réponses ministérielles dans des « Bulletins officiels » ayant une périodicité au moins trimestrielle a été posée par l'article 9 de la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978⁴ et l'article 1^{er} du décret n° 79-834 du 22 septembre 1979⁵. Ce décret prévoyait que des arrêtés ministériels déterminent, pour chaque administration, le titre exact du ou des bulletins la concernant, la matière couverte par ce ou ces bulletins ainsi que le lieu où le public pouvait le consulter ou s'en procurer copie. En ce qui concerne les instructions fiscales de la DGI, l'arrêté du 16 octobre 1980 relatif aux modalités de publication et de consultation des documents administratifs pour le ministre du budget et le ministre de l'économie, publié au *Journal officiel* du 9 décembre 1980, a prévu qu'elles seraient publiées dans le « Bulletin officiel de la direction générale des impôts »,

¹ n°s 55124, 55137, au Recueil p. 111, à la RJF 6/90 n° 674, chronique J. Turot à la RJF 8-9/90 p. 535, Dr. fisc. 1990 n° 25-26, c. 1272.

² n° 31761, au Recueil p. 313 et à la RJF 10/83 p. 1179.

³ n° 259004, au Recueil p. 336.

⁴ Portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal.

⁵ Portant application de l'article 9 de la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 en ce qui concerne la liberté d'accès aux documents administratifs.

devenu en 1991 le « Bulletin officiel des impôts » (BOI). Cet arrêté indiquait les lieux où ce bulletin pouvait être consulté.

Ces éléments suffisaient théoriquement, compte tenu de la décision *Millon*, pour juger que la publication dans ce Bulletin officiel faisait courir le délai de recours à l'égard des tiers. Vous les avez d'ailleurs retenus, s'agissant du Bulletin officiel des douanes, dans une décision du 26 décembre 2018, *Société Massis import export Europe*⁶, en ne relevant que de manière incidente que ce bulletin officiel était également accessible sur internet. En ce qui concerne le BOI, vous avez toutefois, après la décision *Millon*, explicitement maintenu la jurisprudence antérieure, en jugeant que la publication dans ce bulletin officiel était insuffisante pour faire courir le délai de recours contentieux (13 janvier 2010, *M. et Mme Nemo*⁷). Sans vous laisser arrêter par la circonstance que les critères objectifs fixés par la décision *Millon* étaient satisfaits, vous semblez avoir recherché, comme le prévoit cette décision dans le cas où ces critères ne sont pas satisfaits, si le BOI, eu égard à l'ampleur et aux modalités de sa diffusion, pouvait être regardé comme aisément consultable par toutes les personnes susceptibles d'avoir un intérêt leur donnant qualité pour demander l'annulation pour excès de pouvoir des instructions qui y étaient publiées. Dans ce cadre, et alors que le BOI, qui est susceptible d'être consulté par tous les contribuables soumis à l'impôt en France, personnes physiques et morales, françaises ou étrangères, n'était toujours consultable que dans des lieux physiques, vous avez pu estimer que la condition n'était pas satisfaite.

Le fait marquant suivant est l'arrivée d'internet. La possibilité de consulter les Bulletins officiels sur internet a été introduite à l'article 29 du décret n° 2005-1755 du 30 décembre 2005 pris pour l'application de la loi du 17 juillet 1978⁸ ; elle a été mise en œuvre, pour le BOI, devenu au même moment le « Bulletin officiel des finances publiques - Impôts »⁹, par un arrêté du 7 septembre 2012 modifiant l'arrêté du 16 octobre 1980 et entré en vigueur le 10 septembre 2012. L'arrêté de 1980 prévoyait désormais que le BOFiP-impôts était consultable sur le site internet : impots.gouv.fr.

La chronologie invite à mentionner ici un élément qui a pu obscurcir quelque peu la question. Sans préjudice de la publication dont nous avons parlé jusqu'à présent, celle qui est de nature à faire courir le délai de recours contentieux, le décret n° 2008-1281 du 8 décembre 2008 (article 1^{er}) a prévu que les circulaires et instructions adressées par les ministres aux services et établissements de l'Etat devaient être tenues à la disposition du public sur un site internet relevant du Premier ministre (il s'agit du site : « circulaires.gouv.fr »). Vous avez jugé que la publicité assurée sur ce site n'avait ni pour objet, ni pour effet de faire courir à l'égard des tiers le délai de recours contentieux (7 avril 2011, *La CIMADE et le GISTI*¹⁰) et que l'absence de mise en ligne sur ce site était sans incidence sur la recevabilité d'un recours en excès de pouvoir contre la circulaire en cause (7 avril 2011, *Association SOS Racisme-Touche pas à mon pote*¹¹).

Le décret n° 2012-1025 du 6 septembre 2012 a ajouté au décret du 8 décembre 2008 un article 1-1, disposant qu'un arrêté du Premier ministre pouvait prévoir que, pour les

⁶ n° 424759, aux T. du Recueil sur ce point et à la RJF 3/19 n° 297, avec nos conclusions au C 297.

⁷ n° 321416, aux T. du Recueil sur un autre point, RJF 4/10 n° 317.

⁸ relatif à la liberté d'accès aux documents administratifs et à la réutilisation des informations publiques, pris pour l'application de la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978.

⁹ Par l'effet de l'arrêté du Premier ministre du 10 septembre 2012 relatif à la mise à disposition des instructions et circulaires publiées au Bulletin officiel des finances publiques-impôts (PRMX1234122A).

¹⁰ n° 335924, aux T. du Recueil.

¹¹ n° 343387, au Recueil p. 155.

circulaires et instructions intervenant dans certains domaines marqués par un besoin régulier de mise à jour portant sur un nombre important de données, la mise à disposition sur un site internet autre que le site « circulaires.gouv.fr » produisait les mêmes effets que la mise à disposition sur ce site. Sur cette base, un arrêté du Premier ministre du 10 septembre 2012 a prévu que la mise à disposition des instructions et circulaires publiées au BOFiP - impôts sur le site internet : « <http://bofip.impots.gouv.fr> » avait les mêmes effets que celui qu'aurait eu leur mise à disposition sur le site « circulaires.gouv.fr ».

Il résulte de l'intervention presque concomitante des arrêtés du 7 septembre et du 10 septembre 2012 qu'à compter de leur entrée en vigueur, le site internet « <http://bofip.impots.gouv.fr> » était, non seulement le site permettant la mise en œuvre du décret du 8 décembre 2008, mais aussi l'une des modalités de consultation du BOFiP – impôts, pour l'application de la loi du 17 juillet 1978 et du décret du 30 décembre 2005.

Sans le juger explicitement, vous n'avez toutefois pas non plus tiré de conséquence du fait que le Bulletin officiel au sein duquel la publication d'une instruction fiscale était susceptible de faire courir le délai de recours contentieux était, depuis le 10 septembre 2012, disponible sur internet (cf. *20 décembre 2013, Société Axa France Vie et autres*¹² et de nombreuses décisions postérieures qui ont confirmé, implicitement, l'absence de délai de recours). Les observations à la Revue de jurisprudence fiscale (RJF) sous la décision *Société Axa France Vie* évoquent la question, mais en faisant la confusion, nous semble-t-il, entre la publication et la mise à disposition en application du décret de 2008¹³. Dans les conclusions sur cette décision, Nathalie Escaut mentionnait, pour sa part, que la base BOFiP-impôts disponible en ligne se substituait au BOI, mais elle ne proposait pas de tirer de conséquence du changement de mode de diffusion de ce bulletin officiel, alors même qu'il devenait ainsi incomparablement plus accessible. Elle relevait que la base BOFiP-impôts étant une base globale, remise à jour de façon permanente, il paraissait difficile d'opposer un tel mode de publicité comme point de départ du délai de recours. Elle faisait ainsi référence au fait que la base internet BOFiP-impôts contient l'ensemble des instructions fiscales, dans leurs versions successives et avec l'indication de la période au cours de laquelle chaque version a été « en vigueur », selon la terminologie employée par le BOFiP-impôts.

1.2. Si nous évoquons le sujet devant vous aujourd'hui, c'est parce qu'il nous semble que la modification des textes, à compter du 1^{er} janvier 2019, va conduire le contentieux fiscal à sortir du « splendide isolement » dans lequel il était jusqu'à présent resté. A cette occasion, la question de l'existence d'un délai de recours contentieux contre les instructions fiscales publiées au BOFiP-impôts mérite sans doute d'être plus globalement réexaminée. La question est posée dans ces deux facettes par la requête de la société Hasbro, qui est dirigée contre

¹² n° 371157 et autres, à la RJF 3/14 n° 284. Était contestée une instruction publiée au BOFiP-impôts le 14 juin 2013.

¹³ Les observations sont les suivantes : « La publicité assurée, conformément aux exigences de l'article 1^{er} du décret 2008-1281 du 8 décembre 2008 relatif aux conditions de publication des instructions et circulaires, aux actes administratifs mis en ligne sur le site Internet créé en application de ces dispositions n'a ni pour objet ni pour effet de faire courir à l'égard des tiers le délai de recours contentieux contre ces mêmes actes (CE 7 avril 2011 n° 335924, La Cimade et Le Gisti : RJDA 11/11 n° 988). Cette solution est, implicitement mais nécessairement, transposée pour les instructions fiscales publiées sur le site Bofip-impôts. La jurisprudence rendue antérieurement (par exemple, CE 11 février 1998 n° 185804, Martin : RJF 4/98 n° 368, concl. G. Bachelier BDCF 2/98 n° 26 ; CE 13 janvier 2010 n° 321416, Nemo : RJF 4/10 n° 317) sur le caractère insuffisant pour faire courir ce délai d'une publication au Bulletin officiel des impôts est donc confirmée sous l'empire d'une publication sur un site internet dédié du ministère de l'économie et des finances. »

deux versions d'une instruction fiscale respectivement mises en ligne antérieurement et postérieurement au 1^{er} janvier 2019¹⁴.

1.2.1. L'intervention du décret n° 2018-1047 du 28 novembre 2018 relatif aux conditions de publication des instructions et circulaires, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2019, nous semble impliquer de modifier la jurisprudence fiscale, pour les circulaires et instructions publiées à compter du 1^{er} janvier 2019. Ce décret a été pris pour l'application des articles L. 312-2 et L. 312-3 du code des relations entre le public et l'administration (CRPA), dans leur rédaction résultant de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un Etat au service d'une société de confiance – l'ensemble des textes¹⁵ que nous avons mentionnés précédemment a en effet été intégré à compter du 1^{er} janvier 2016 dans le CRPA.

Ce décret met fin à la coexistence antérieure des règles relatives à la publication (qui prenaient leur source dans la loi du 17 juillet 1978) et des règles relatives à la « mise à disposition », au sens du décret du 8 décembre 2008. Ces deux corpus de règles, d'une part, avaient des champs d'application qui ne se recoupaient que partiellement : les règles relatives à la publication concernaient les directives, instructions, circulaires, notes et réponses ministérielles comportant une interprétation du droit positif ; les règles de « mise à disposition » visaient les « circulaires et instructions adressées par les ministres aux services et établissements de l'Etat » ; d'autre part, les effets produits, notamment en matière de déclenchement ou non du délai de recours contentieux, n'étaient pas les mêmes. La « mise à disposition », prévue à l'article R. 312-8 du CRPA intervenait ainsi « *sans préjudice des autres formes de publication éventuellement applicables* » aux actes concernés, prévues notamment à l'article R. 312-3 du CRPA (devenu, à compter du 1^{er} janvier 2019, l'article R. 312-3-1).

Depuis le 1^{er} janvier 2019, la structure des textes est très différente. L'article R. 312-3-1 du CRPA traite de la publication dans les Bulletins officiels des instructions, circulaires, notes et réponses ministérielles qui comportent une interprétation du droit positif ou une description des procédures administratives, dans la continuité de la loi du 17 juillet 1978. Mais l'article R. 312-8 ne vient désormais plus en complément, pour traiter de la « mise à disposition » des circulaires et instructions adressées par les ministres aux services et établissements de l'Etat. D'une part, depuis le 1^{er} janvier 2019, il s'applique, non plus « *sans préjudice* » de l'article R. 312-3, mais « *par dérogation à l'article R. 312-3-1* » ; il constitue donc, par rapport à l'article R. 312-3-1, une *lex specialis*¹⁶ ; d'autre part, il ne prévoit plus que les circulaires entrant dans son champ d'application sont « *tenues à la disposition du public* », mais qu'elles sont « *publiées* » sur le site internet relevant du Premier ministre. La notion de « mise à disposition » au sens du décret du 8 décembre 2008 disparaît donc ; ne reste que celle de publication qui est régie, pour les commentaires administratifs en matière fiscale, exclusivement par l'article R. 312-8. Au surplus, l'article R. 312-9, dans sa rédaction en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2019, reprend les dispositions de l'article 1-1 du décret du 8 décembre 2008, mais la notion de « publication » y est également substituée à celle de « mise à disposition ». Depuis le 1^{er} janvier 2019, dès lors qu'on peut considérer que l'arrêté du Premier ministre du 10 septembre 2012, toujours en vigueur, est pris en application de l'article R. 312-9 du CRPA, dans sa rédaction résultant du décret du 28 novembre 2018, c'est

¹⁴ Ce dossier est en outre le premier dans lequel est contestée une instruction fiscale mise en ligne postérieurement au 1^{er} janvier 2019.

¹⁵ Articles de loi ou décrets.

¹⁶ Les articles R. 312-8 et R. 312-9 composent la sous-section 2 de la section 2 du chapitre II du titre I^{er} du livre III du code intitulée « Règles particulières applicables aux circulaires et instructions adressées par les ministres aux services et établissements de l'Etat ».

donc directement la publication sur le site « <http://bofip.impots.gouv.fr> » qui vaut publication, au sens de la loi du 17 juillet 1978 devenue l'article L. 312-2 du CRPA. La lecture combinée des articles L. 312-2, R. 312-3-1 et R. 312-8 et R. 312-9 du CRPA nous paraît donc faire échec à la dernière justification avancée pour le maintien de votre jurisprudence, celle liée à la spécificité de la base BOFiP-impôts évoquée par Nathalie Escaut dans les conclusions sur la décision *Société Axa France Vie et autres*.

Pour conclure sur ce point, nous vous proposons donc de juger que la publication, à compter du 1^{er} janvier 2019, des instructions fiscales dans la base internet BOFiP-impôts déclenche le délai de recours de deux mois prévu à l'article R. 421-1 du code de justice administrative. Votre décision aura aussi une portée plus générale : elle impliquera, par analogie, que, pour les circulaires et instructions adressées par tous les ministres aux services et établissements de l'Etat, c'est la publication sur le site « circulaires.gouv.fr » qui fait courir le délai de recours contentieux. Dès lors qu'il ne restera plus trace de la notion de « publicité » ou « mise à disposition » au sens du décret du 8 décembre 2008, votre jurisprudence rendue dans le cadre de ce texte deviendra caduque.

La règle, que vous dégagerez pour la première fois s'agissant des instructions fiscales, découle directement des dispositions législatives et réglementaires en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2019. Elle s'appliquera donc sans qu'il y ait lieu de s'interroger sur une éventuelle modulation dans le temps de ses effets. La décision d'Assemblée du *16 juillet 2007, Société Tropic Travaux Signalisation*¹⁷, qui prévoit une telle possibilité en cas de risque d'atteinte rétroactive au droit au recours, concerne seulement le changement d'une règle jurisprudentielle. Et vous avez déjà réservé le cas où les règles dégagées par votre décision sont « édictées par un texte » (Section, *6 juin 2008, Conseil départemental de l'ordre des chirurgiens-dentistes de Paris*¹⁸).

1.2.2. Vous devrez aussi prendre position pour les circulaires et instructions publiées avant le 1^{er} janvier 2019. La société Hasbro vous demande en effet l'annulation pour excès de pouvoir des commentaires administratifs publiés au BOFiP-impôts sous la référence BOI-TVA-BASE-10-20-10, non seulement dans leur version actuellement applicable (publiée le 7 août 2019), mais aussi dans leur version antérieure, publiée le 12 septembre 2012. En l'absence de délai de recours contentieux, le recours pour excès de pouvoir contre l'instruction de 2012, qui est toujours accessible dans la base BOFiP-impôts, reste possible et conserve un objet, cette instruction ayant produit des effets, au sens à tout le moins où elle a constitué l'interprétation des textes retenue par l'administration, pendant une période donnée, pour leur application aux contribuables¹⁹.

Vous pourriez bien sûr, notamment pour des raisons d'opportunité, maintenir votre jurisprudence actuelle pour les instructions fiscales publiées avant le 1^{er} janvier 2019. Mais nous pensons avoir montré en quoi elle avait été progressivement ébranlée. Il nous semble qu'à partir du moment où le BOFiP-impôts a été disponible sur internet, dans des conditions d'accessibilité pour le public au surplus particulièrement soignées, la jurisprudence aurait dû évoluer pour rejoindre celle applicable en contentieux général : l'absence de délai de recours

¹⁷ n° 291545, au Recueil p. 360.

¹⁸ n° 283141, au Recueil p. 204.

¹⁹ Pour des exemples de demande d'annulation de plusieurs versions des mêmes commentaires administratifs, voir : *8 décembre 2017, n° 411941* ; *5 mars 2018, n° 416836* ; *18 juillet 2018, n° 411796* ; pour des exemples d'annulation partielle de plusieurs versions des mêmes commentaires administratifs, ou d'annulation de commentaires administratifs qui n'étaient plus en vigueur à la date d'introduction de la requête, voir : *14 juin 2017, n° 400855* ; *27 mars 2019, n° 424953* ; *9 mai 2019, n° 428692* ; *22 novembre 2019, n° 431867*.

ne se justifiait plus, même en tenant compte de considérations liées aux modalités selon lesquelles les instructions fiscales étaient accessibles au public, comme vous l'aviez sans doute fait en 2010 (cf. décision *Nemo*).

L'examen de la question par votre formation de jugement nous paraît être l'occasion de procéder à ce revirement de jurisprudence, pour les instructions publiées au BOFiP-impôts depuis la mise en place de la base internet, le 10 septembre 2012 et jusqu'au 31 décembre 2018. Outre les raisons juridiques que nous avons exposées, il ne nous paraît pas souhaitable que coexistent à l'avenir deux régimes de recours sensiblement différents, selon qu'une instruction fiscale aura été publiée avant ou après le 1^{er} janvier 2019, alors même que les conditions concrètes de sa publication auront été identiques. Si vous nous suivez, vous devrez selon nous différer les effets dans le temps de la règle nouvelle, comme le demande la société. Vous reviendrez sur une jurisprudence ancienne et constante, encore implicitement confirmée tout récemment²⁰. Par ailleurs, le recours pour excès de pouvoir a certes pu être qualifié de « parent pauvre du droit fiscal »²¹, dès lors notamment qu'il ne peut produire d'effets sous forme d'espèces sonnantes et trébuchantes, mais il s'agit néanmoins d'une voie de recours spécifique, à laquelle vous apporterez une limitation. Vous distinguez les règles de forme dans lesquelles le recours doit être exercé, qui sont d'application immédiate, de celles qui sont des éléments constitutifs du droit au recours. Dans la seconde catégorie, on trouve les règles relatives aux voies selon lesquelles le recours peut être exercé, ainsi que les délais impartis à cet effet (Section, *13 novembre 1959, Secrétaire d'Etat à la reconstruction et au logement et ministre des anciens combattants et victimes de la guerre c/ Sieur Bacque*²² ; *27 mars 2000, Mme Leroy*²³). Nous proposons donc de n'appliquer la règle nouvelle qu'aux requêtes enregistrées plus de deux mois après la date de lecture de votre décision.

1.3. Bien que la solution que nous proposons, au moins pour les commentaires administratifs publiés au BOFiP-impôts à compter du 1^{er} janvier 2019, nous semble commandée par les textes, il est utile de tenter de cerner sa portée, ce qui permettra, nous semble-t-il, de relativiser le trouble qu'elle pourrait susciter.

La durée de vie de votre jurisprudence issue de la décision de Plénière du 29 juillet 1983 nous semble en effet en partie liée au pouvoir particulier du recours en excès de pouvoir contre les instructions fiscales, qu'ont déjà souligné de nombreux commentateurs²⁴. La somme des instructions fiscales est considérable et la plupart des règles applicables s'y trouvent commentées. Le nombre des requêtes en excès de pouvoir reste cependant raisonnable : 25 requêtes ont été enregistrées en 2016, 35 en 2017, 30 en 2018 et 16 en 2019.

L'intérêt du recours en excès de pouvoir contre les instructions fiscales tient d'abord à la rapidité avec laquelle il permet de faire préciser la portée de la loi directement par le Conseil d'Etat, statuant en premier et dernier ressort ; à ce titre, il est souvent utilisé en complément d'une action de plein contentieux qui dure, elle, plusieurs années. Lorsque la question revêt

²⁰ *23 janvier 2020, n° 435562, M. Bardin et Mme Mehrdad*, à mentionner aux T. du Recueil.

²¹ « Recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales : la photographie du droit existant n'est pas contestable », chron. L. Olléon, RJF 2004 p. 271.

²² *n°s 38805 et 39949 bis*, au Recueil p. 593.

²³ *n° 196836*, au Recueil p. 139.

²⁴ Voir, par exemple : « Recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales : la photographie du droit existant n'est pas contestable », chron. L. Olléon, RJF 2004 p. 271 ; « Réflexions sur le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale et la portée des réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel », G. Blanluet, Y. Rutschmann, Y. Aguila, Dr. fisc. n° 40 du 6 octobre 2016, c. 533 ; conclusions de Romain Victor sur la décision du *29 mars 2017, n° 399506, Société Layher* (inédite au Recueil, à la RJF 6/17 n° 614, cl. R. Victor au C 614).

une certaine ampleur, il ouvre aussi une voie de recours à des associations représentant les intérêts d'une catégorie de contribuables (par exemple, l'association française des entreprises privées-AFEP). Ses potentialités ont été décuplées avec la procédure de QPC : dès lors que vous avez jugé qu'était recevable une QPC soulevée à l'appui d'un recours contre une instruction fiscale, alors même que l'inconstitutionnalité alléguée des dispositions dont elle prescrivait l'application était l'unique moyen soulevé à l'encontre de cette instruction et que les litiges individuels relatifs à l'application de ces dispositions aux contribuables relevaient des tribunaux de l'ordre judiciaire (9 juillet 2010, *M. et Mme Mathieu*²⁵), les recours en excès de pouvoir contre des instructions fiscales ont désormais, dans presque la moitié des cas, pour objet principal, voire unique, de servir de support à la présentation d'une QPC²⁶. Ils permettent aussi de soulever directement devant le Conseil d'Etat des moyens d'inconventionnalité de la loi²⁷. Les contribuables « court-circuitent » ainsi les juridictions administratives du fond, devant lesquelles un litige de plein contentieux est souvent en cours ou sur le point d'être noué ; ils se jouent aussi parfois des règles de répartition du contentieux fiscal entre les deux ordres de juridiction, telles qu'elles résultent, pour les litiges de plein contentieux, pour l'essentiel des dispositions de l'article L. 199 du livre des procédures fiscales. Outre l'intérêt que présente son pouvoir « accélérateur », le recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales peut ainsi être vu comme un outil de régulation du contentieux, dont bénéficie la collectivité des citoyens.

Pour nuancer légèrement cette appréciation, signalons que vous n'êtes pas toujours saisis de requêtes portant sur des questions pouvant être regardées comme d'intérêt collectif. Certaines requêtes traduisent davantage la recherche infructueuse par le requérant d'une instruction fiscale énonçant la règle qu'il souhaite contester ; car, en matière de circulaires, « on n'annule pas le vide », comme le rappelait Romain Victor dans les conclusions sur la décision du 27 juin 2018, *Société CERP Rhin Rhône Méditerranée*²⁸. D'autre part, les requêtes, souvent accompagnées d'une QPC, qui portent sur des impositions dont le contentieux relève de l'ordre judiciaire vous conduisent à prendre position sur des points de principe, alors même que vous n'êtes pas le juge des litiges de plein contentieux permettant un maniement plus concret des règles en cause : on pourrait estimer préférable que la QPC soit présentée à l'occasion du litige fiscal correspondant. Pour relativiser, enfin, le pouvoir « accélérateur » du recours en excès de pouvoir, on peut rappeler que, pour la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les revenus distribués, dont la non-conformité au droit de l'Union, entraînant son inconstitutionnalité, a eu sur les finances publiques un impact estimé à 10 milliards d'euros²⁹, vous aviez été saisi en parallèle d'une

²⁵ n° 339081, aux T. du Recueil et à la RJF 11/10 n° 1079, cl. L. Olléon au BDCF 11/10 n° 120.

²⁶ Statistique établie sur les requêtes enregistrées au titre des années 2016 à 2019 : sur les 106 requêtes, 51 (48 %) comportaient une QPC. 5 de ces QPC ont fait l'objet d'une transmission au Conseil constitutionnel.

²⁷ Voir, par ex, la décision n°s 377207, 379955 du 2 juillet 2014, *Sté Red Bull on Premise, Sté Red Bull Off Premise* (renvoi d'une QPC au Conseil constitutionnel), et la décision n° 377207 du 10 avril 2015 (après que le Conseil constitutionnel a déclaré la loi contraire à la Constitution, en différant dans le temps les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité, les requérantes obtiennent satisfaction sur le terrain de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales) ; voir aussi, comme exemple de « stratégie contentieuse » avec maniement en parallèle du recours de plein contentieux, de la QPC et de la mise en cause de la conventionnalité de la loi, les trois décisions du Conseil d'Etat n° 417875 du 28 novembre 2018, n° 429009 du 7 juin 2019 et n° 431867 du 22 novembre 2019 et l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 11 février 2020, n° 18VE03982.

²⁸ n° 419030, aux T. du Recueil et à la RJF 10/18 n° 1010, cl. R. Victor au C 1010. Pour d'autres exemples, voir : n° 412470 du 11 octobre 2017 ; n° 433632 du 13 novembre 2019 ; n° 432986 du 22 novembre 2019.

²⁹ Source : Rapport de la Mission d'enquête IGF : « La contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 3 % sur les revenus distribués (dividendes) », novembre 2017.

requête présentée par l'AFEP contre l'instruction fiscale correspondante, formée dans le délai de deux mois et assortie d'une QPC³⁰ et d'une QPC transmise par le TA de Montreuil³¹.

Les bénéfices que peut apporter le recours pour excès de pouvoir contre les instructions fiscales sont néanmoins incontestables. Mais ils ne nous semblent pas compromis par l'introduction proposée d'un délai de recours.

Certes, les contribuables ne seront pas toujours en situation d'introduire une requête dans le délai de deux mois après la publication d'une instruction, notamment parce que le motif qui pourrait les y conduire, un redressement fiscal le plus souvent, pourra ne pas être encore intervenu. Mais, au-delà du recours direct en annulation, les personnes ayant intérêt à agir disposeront de la possibilité d'attaquer, devant le Conseil d'Etat, un refus explicite ou implicite qui aura été opposé par le ministre à leur demande d'abrogation d'une instruction fiscale. Dans la décision *Société Massis import export Europe* concernant le Bulletin officiel des douanes, si vous avez jugé que le recours contre une circulaire de 2018 se bornant à réitérer à l'identique des énonciations déjà contenues dans des circulaires antérieures, que la société n'avait pas contestées dans le délai de recours, était tardif, vous avez admis qu'elle demande, dans le délai de recours, l'annulation pour excès de pouvoir du refus qui avait été opposé à sa demande tendant à l'abrogation de la circulaire de 2018 (cf., sur la possibilité d'attaquer le refus d'abroger des dispositions confirmatives d'une circulaire : *9 juillet 2007, Syndicat EGF-BTP et autres*³²). Et on peut bien sûr présenter une QPC à l'appui d'un recours pour excès de pouvoir contre une décision de refus d'abroger une circulaire (cf. par exemple : *15 mai 2019, Société Autolille*³³ ; *18 décembre 2019, Section française de l'Observatoire international des prisons, M. Tsakiris*³⁴).

En outre, les différences entre les règles applicables au recours direct contre un acte et au recours contre un refus de l'abroger doivent être relativisées, s'agissant des instructions fiscales.

La différence quant à la date d'effet de la reconnaissance de l'illégalité de l'acte est sans portée en matière d'instructions fiscales. La doctrine fiscale ne constitue jamais le fondement de la décision d'imposition (cf. Plén., *25 février 1985, Société "Institut international de formation Ecole parisienne des hôtesse"*³⁵). En ce qui concerne la possibilité pour le contribuable d'invoquer la doctrine, vous avez jugé qu'eu égard à l'objectif de sécurité juridique poursuivi par les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, en dépit de l'effet rétroactif qui s'attache normalement à l'annulation pour excès de pouvoir, ces dispositions permettaient à un redevable de se prévaloir à l'encontre de l'administration de l'interprétation qui, dans les conditions prévues par l'article L. 80 A, était formellement admise par cette dernière, alors même que serait ultérieurement intervenue l'annulation par le juge de l'acte, quel qu'il soit, par lequel cette interprétation avait été exprimée (Section (Avis), *8 mars 2013, Mme Monzani*³⁶).

³⁰ Cf. *27 juin 2016, n° 399024, AFEP et autres*, RJF 10/16 n° 866, cl. N. Escaut au C 866.

³¹ Cf. *27 juin 2016, n° 398585, Société Apsis*, RJF 10/16 n° 866, cl. N. Escaut au C 866.

³² *n° 297711 et autres*, au Recueil p. 298.

³³ *n° 428206*.

³⁴ *n°s 434746, 434748*.

³⁵ *n° 39003*, au Recueil p. 55, à la RJF 4/85 n° 544, chronique J. Gaeremynck p. 271, cl. O. Fouquet, Dr. fisc. 42/85 c. 1783.

³⁶ *n° 353782*, au Recueil p. 28, à la RJF 5/13 n° 518, cl. E. Crépey au BDCF 5/13 n° 60.

Par ailleurs, depuis votre décision d'Assemblée du *18 mai 2018*, *Fédération des finances et affaires économiques de la CFDT*³⁷, les vices de forme et de procédure dont serait entaché un acte réglementaire ne peuvent plus être utilement invoqués dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir dirigé contre la décision refusant d'abroger cet acte. Mais les recours ici en cause ne se prêtent pas à l'invocation de ce type de vice, qui est très exceptionnelle³⁸.

Il faut toutefois signaler que les effets actuels du recours pour excès de pouvoir pourraient, selon les choix que vous ferez lorsque la question se présentera, faire l'objet d'une restriction, qui demeurerait en tout état de cause limitée. Cette restriction dépendra de la façon dont vous définirez la notion d'abrogation d'une instruction fiscale, eu égard notamment à la structuration particulière de la base BOFiP-impôts. Comme l'écrivent MM. Blanluet, Rutschmann et Aguila dans les « Réflexions sur le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale et la portée des réserves d'interprétation du Conseil constitutionnel » (Dr. fisc. n° 40 du 6 octobre 2016, c. 533), « chaque mise en ligne [dans la base BOFiP-impôts], qu'elle soit entièrement nouvelle ou qu'elle constitue une mise à jour ou une modification de la doctrine antérieure, vient s'agréger à un ensemble consolidé qui représente, à tout instant, une somme à jour et exhaustive de la doctrine de l'administration fiscale. (...) L'ensemble des versions successives [d'une instruction fiscale] coexistent dans la base BOFiP-impôts, mais ne s'appliquent pas aux mêmes périodes ».

Si vous raisonnez de manière « classique », vous jugeriez sans doute que la publication d'une nouvelle version d'une instruction fiscale a pour effet d'abroger la version antérieure. Précisons d'abord que, dans ce cas, il nous semble que l'instauration d'un délai de forclusion de deux mois pour les recours directs impliquerait d'abandonner la règle dont vous avez quelques fois fait application, aux fondements d'ailleurs contestables³⁹, selon laquelle un contribuable dispose seulement d'un intérêt à attaquer la version de commentaires administratifs contemporaine de l'année ou des années auxquelles son intérêt à agir, sur le fond, se rattache⁴⁰. Dans le cadre d'un régime où le recours contre le refus d'abroger deviendra parfois la seule voie possible, le contribuable doit pouvoir attaquer le refus d'abroger la dernière interprétation de la loi par l'administration qui lui fait grief, compte tenu de la nature de son intérêt à agir, sur le fond.

Mais, même si vous définissez de cette manière plus large l'intérêt à agir *ratione temporis*, il n'est pas certain que le contribuable puisse obtenir, dans tous les cas, une décision portant sur la version de la loi qui l'intéresse. Il pourra certes demander l'abrogation des commentaires administratifs, dans leur dernière version publiée, quand bien même les énonciations contestées seraient purement confirmatives de celles de commentaires administratifs antérieurs ; mais cette dernière version pourra commenter une loi dont la substance aura changé par rapport à la rédaction de la loi intéressant le contribuable. Dans un tel cas, ce n'est que si les commentaires rappellent également l'état antérieur de la législation que le contribuable pourra s'en saisir utilement. Ajoutons, mais c'est une autre question, que pourra avoir une incidence le fait que vous déciderez ou non de transposer au refus d'abroger une circulaire la règle nouvelle fixée par la décision d'Assemblée du *19 juillet 2019*,

³⁷ n° 414583, au Recueil p. 187.

³⁸ Pour un des rares exemples, voir : *22 novembre 2019*, n° 432648, *Association APF France Handicap* (à la RJF 2/20 n° 108 avec nos conclusions au C 108).

³⁹ Elle s'inspire sans doute de la jurisprudence relative à l'application de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

⁴⁰ Pour des exemples, voir : *5 février 2020*, n° 435854 ; *22 novembre 2019*, n° 431867.

*Association des Américains accidentels*⁴¹. Un autre « angle mort » pourrait apparaître si les dispositions législatives étaient, non pas modifiées, mais abrogées, et que l'administration fiscale abrogeait également explicitement les commentaires administratifs s'y rapportant⁴². Cette hypothèse d'abrogation des dispositions législatives n'est cependant pas très fréquente.

Vous pourriez toutefois envisager, eu égard aux particularités de la base BOFiP-impôts, de vous écarter de ce mode de raisonnement classique, selon lequel une instruction ne peut être en vigueur à un instant donné que dans une unique version. Les versions des commentaires administratifs antérieures à la dernière, consultables dans la base, pourraient continuer à « être en vigueur », en tant que l'interprétation qui a été formellement admise par l'administration pendant une période donnée (entre leur « Date de publication » et leur « Date de fin de publication », mentionnées en entête de l'instruction). Dans cette logique, si l'interprétation de la loi était modifiée parce que la loi elle-même avait changé, la publication d'une nouvelle version des commentaires administratifs ne signifierait pas que l'administration a entendu abandonner l'interprétation précédente, en tant qu'elle s'appliquait à la version précédente du texte. Une demande d'abrogation pourrait alors être envisageable. En revanche, si la loi était inchangée, et que l'administration modifiait sa doctrine, elle abandonnerait alors explicitement l'interprétation précédente, qui devrait être regardée comme abrogée.

Cette réflexion prospective mérite bien sûr d'être approfondie et, si vous nous suivez pour modifier les règles de délais applicables aux recours en excès de pouvoir contre la doctrine fiscale, l'avenir en donnera l'occasion. Quoi qu'il en soit, les différences entre le recours pour excès de pouvoir tel qu'il fonctionne actuellement et les règles que nous proposons d'instaurer à l'avenir en matière de délai de recours ne nous paraissent pas porter une atteinte substantielle à la possibilité de contester les instructions fiscales. On peut enfin faire valoir les vertus d'un dialogue avec l'administration, préalable à la saisine du juge, qui sera rendu possible chaque fois que le contribuable devra commencer par demander au ministre d'abroger tout ou partie d'une instruction fiscale.

2. Nous pouvons maintenant en venir à l'examen du recours pour excès de pouvoir de la société Hasbro European Trading BV.

En ce qui concerne la version publiée le 12 septembre 2012, dès lors que nous avons proposé de différer dans le temps les effets d'un éventuel revirement de jurisprudence, le recours n'est, en tout état de cause, pas tardif. Le recours contre les commentaires administratifs, dans leur version publiée le 7 août 2019, a été introduit plus de deux mois après cette date mais vous pourrez, en tout état de cause, rejeter au fond les deux séries de conclusions.

Les énonciations contestées (paragraphe 50 à 120 des commentaires administratifs) portent sur les règles applicables, en matière de TVA, aux bons de réduction et bons de remboursement grâce auxquels les consommateurs obtiennent une réduction sur des produits déterminés. Dans le cas des bons de réduction, la réduction est octroyée au client final par le

⁴¹ n^{os} 424216, 424217, au Recueil p. 296. Dans cette décision, vous avez jugé que, lorsqu'il est saisi de conclusions aux fins d'annulation du refus d'abroger un acte réglementaire, le juge de l'excès de pouvoir est conduit à apprécier la légalité de l'acte réglementaire dont l'abrogation a été demandée au regard des règles applicables à la date de sa décision.

⁴² Rappelons qu'en revanche, l'abrogation de dispositions législatives fiscales ne rend pas sans objet un recours pour excès de pouvoir contre des commentaires administratifs commentant ces dispositions (cf. 29 mars 2017, *Société Layher*⁴², éclairée par les conclusions de Romain Victor).

commerçant détaillant, qui obtient ensuite du fabricant le remboursement de la somme correspondant à la valeur faciale du bon. Dans le cas des bons de remboursement, figurant généralement sur les emballages des produits, le consommateur obtient le remboursement directement auprès du fabricant.

L'article 266 du code général des impôts (CGI) prévoit que la base d'imposition à la TVA est constituée, pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers. L'article 267 du même code précise que ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition, notamment, les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consenties directement aux clients. Ces dispositions assurent la transposition en droit interne de celles du A de l'article 11 de la sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (77/388/CEE), aujourd'hui reprises aux articles 73, 79 et 90 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée⁴³.

Par un arrêt du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs Ltd*⁴⁴ (aff. 317/94), la CJCE a eu l'occasion d'aborder la question du traitement des bons, au regard de la TVA. Elle a d'abord rappelé que le principe du système de la TVA est qu'il vise à grever uniquement le consommateur final. Par conséquent, la base d'imposition de la TVA à percevoir par les autorités fiscales ne peut pas être supérieure à la contrepartie effectivement payée par le consommateur final et sur laquelle a été calculée la TVA qui pèse en définitive sur ce consommateur. En ce qui concerne les bons de réduction ou de remboursement, la Cour a rappelé que le fabricant, qui a remboursé au détaillant la valeur du bon de réduction ou au consommateur final la valeur du bon de remboursement, reçoit, à la fin de l'opération, une somme qui correspond au prix de vente de ses articles payé par les grossistes ou par les détaillants, diminué de la valeur de ces bons. Elle en a déduit qu'il ne serait pas conforme à la directive que l'assiette sur la base de laquelle est calculée la TVA dont le fabricant est redevable, en tant qu'assujetti, soit plus élevée que la somme qu'il a finalement reçue. Si tel était le cas, le principe de la neutralité de la TVA à l'égard des assujettis, dont le fabricant fait partie, ne serait pas respecté. Par conséquent, a jugé la Cour, la base d'imposition applicable au fabricant en tant qu'assujetti doit être constituée par le montant correspondant au prix auquel il a vendu les marchandises aux grossistes ou aux détaillants, diminué de la valeur des bons.

Ces principes fonctionnent lorsque le fabricant est le redevable légal de la TVA. Mais tel n'est pas le cas de la société requérante, qui est établie aux Pays-Bas et assure la distribution en Europe des jeux et jouets de la marque Hasbro, principalement dans des grandes surfaces : la TVA est, dans un tel cas, auto-liquidée par le détaillant, en vertu des dispositions du second alinéa du 1 de l'article 283 du CGI.

Quand la société Hasbro offre des bons de réduction aux consommateurs, ceux-ci obtiennent des détaillants une réduction du prix d'achat des produits concernés et les détaillants envoient ensuite les bons collectés à la société, qui leur rembourse les sommes correspondantes. Mais, dès lors qu'elle n'est pas le redevable de la TVA, la société Hasbro ne peut, contrairement aux fabricants français, bénéficier de l'effet lié à la diminution de la base

⁴³ Voir, notamment : 20 novembre 2013, n° 358331, *SA des Galeries Lafayette*, RJF 2/14 n° 136, cl. B. Bohnert au BDCF 2/14 n° 14.

⁴⁴ RJF 2/97 n° 192.

d'imposition à la TVA à hauteur du montant des bons. Or, les détaillants auto-liquident la TVA sur la base du prix affiché auquel ils vendent les produits, sans prise en compte des bons de réduction. Il est par ailleurs vraisemblable que le prix payé par les détaillants au fabricant pour les produits qu'ils distribuent tient compte de ce montant de TVA auto-liquidée ; on peut également penser que la société Hasbro fixe les prix TTC de ses produits en tenant compte des prix pratiqués par les fabricants concurrents, notamment français. Il résulte certainement de tout cela un désavantage concurrentiel pour elle, par rapport aux fabricants français. Par ailleurs, il y a une incohérence entre le montant de la TVA auto-liquidée perçue par le Trésor et le montant de la TVA pesant sur le consommateur final, qui est calculée après déduction de la valeur du bon.

La requête de la société est motivée par son insatisfaction face à cette situation. Le cœur de la question se situe aux paragraphes 60 à 90 des commentaires administratifs, qui portent sur la situation des fabricants émettant des bons de réduction ou de remboursement.

Mais ces paragraphes ne traitent que du cas des fabricants redevables de la TVA en France. Ils sont muets sur le cas des autres fabricants distribuant leurs produits en France. Comme le ministre le fait valoir en défense, vous ne pourrez que tirer les conséquences habituelles de ce silence en rejetant les conclusions de la requête tendant à l'annulation des paragraphes 50 à 120, ou, s'ils sont divisibles, des paragraphes 60 à 90, en tant qu'ils énoncent seulement les règles applicables aux fabricants redevables de la TVA en France (cf., en matière fiscale, votre décision n° 419030 du 27 juin 2018, **CERP Rhin Rhône Méditerranée**⁴⁵, qui tire les conséquences de ce que ne peuvent être annulées que des « dispositions impératives à caractère général » d'une circulaire - Section, 18 décembre 2002, **Mme Duvignères**⁴⁶). Par ailleurs, l'administration n'est jamais tenue de prendre une circulaire pour interpréter l'état du droit existant (14 mars 2003, **M. Le Guidec**⁴⁷). Vous rejetterez donc les conclusions tendant à ce qu'il soit enjoint au ministre de compléter les commentaires administratifs par des énonciations se rapportant à la situation de la requérante.

Consciente de la fragilité de ce premier terrain, la société vous demande également d'annuler les mêmes paragraphes, en tant qu'ils ajoutent à la loi. Elle attaque ainsi les énonciations explicites des commentaires administratifs. Bien qu'elles ne se rapportent pas à sa situation, elle peut être recevable à les contester si elle appartient au même « cercle d'intérêt » que les contribuables qu'elles concernent, c'est-à-dire notamment si elle est susceptible d'être directement concernée par les distorsions de concurrence créées par ces énonciations (cf. Section **Association freudienne** et les conclusions de G. Bachelier sur la décision du 6 mars 2002, **Union des métiers et des industries de l'hôtellerie, SNPRO**⁴⁸). Mais cette seconde tentative n'aboutira pas non plus : les énonciations contestées ne méconnaissent en rien les articles 266 et 267 du code général des impôts, ni n'ajoutent illégalement à ces articles, lus à la lumière de la directive qu'ils transposent et de la jurisprudence de la CJCE.

Même si la société ne nous semble pas avoir trouvé la bonne accroche contentieuse, indiquons pour finir qu'elle pose une question qui justifierait sans doute que la directive TVA soit complétée. Comme l'indique le ministre, le projet de directive 9926/12 du 14 mai 2012 comportait des dispositions spécifiques aux bons de réduction tel que ceux ici en cause. Elles n'ont toutefois pu être adoptées dans la directive du 27 juin 2016, en raison de profondes

⁴⁵ Aux T. et à la RJF 10/18 n° 1010, cl. R. Victor au C 1010.

⁴⁶ n° 233618, au Recueil p. 463.

⁴⁷ n° 241057, aux T.

⁴⁸ n°s 225980, 236746, au Recueil p. 72 et à la RJF 5/02 n° 538, cl. G. Bachelier p. 366.

divergences entre les Etats membres⁴⁹. Dans le rapport⁵⁰ sur le projet de loi de finances pour 2019 fait au nom de la commission des finances par M. Joël Giraud, rapporteur général, il est souligné, à l'occasion de l'examen des dispositions de transposition de cette directive, que la jurisprudence de la CJUE (arrêt *Elida Gibbs Ltd* de 1996) « n'apporte plus que de manière imparfaite les réponses sur le traitement de tels instruments, dans un contexte d'évolution des schémas de diffusion des bons, et notamment leur internationalisation ».

Mais, pour l'ensemble des raisons que nous avons indiquées, la requête telle qu'elle se présente nous semble devoir être rejetée.

Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.

⁴⁹ La directive (UE) 2016/1065 du Conseil du 27 juin 2016 modifiant la directive TVA de 2006 ne concerne que les bons pouvant être échangés contre des biens et des services, à l'exclusion des bons de réduction.

⁵⁰ Rapport n° 1302 enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 11 octobre 2018, p. 710 et s.