

Les études du Conseil d'État

Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets

Étude adoptée le 14 novembre 2013
par l'assemblée générale
du Conseil d'État

Publications du Conseil d'État chez le même éditeur

Collection « Les rapports du Conseil d'État » (ancienne collection « Études et documents du Conseil d'État », EDCE)

- Collectivités publiques et concurrence (EDCE n° 53), 2002.
- Perspectives pour la fonction publique (EDCE n° 54), 2003.
- Un siècle de laïcité (EDCE n° 55), 2004.
- Responsabilité et socialisation du risque (EDCE n° 56), 2005.
- Sécurité juridique et complexité du droit (EDCE n° 57), 2006.
- L'administration française et l'Union européenne : Quelles influences ? Quelles stratégies ? (EDCE n° 58), 2007.
- Le contrat, mode d'action publique et de production de normes (EDCE n° 59), 2008.
- Droit au logement, droit du logement (ECDE n° 60), 2009.
- L'eau et son droit (ECDE n° 61), 2010.
- Consulter autrement, participer effectivement, (EDCE n° 62), 2011.
- Les agences : une nouvelle gestion publique ? – étude annuelle 2012, n° 63.
- Le droit souple – étude annuelle 2013, n° 64.

Collection « Les études du Conseil d'État »

- Redevances pour service rendu et redevances pour occupation du domaine public, 2002.
- Collectivités territoriales et obligations communautaires, 2004.
- L'avenir des juridictions spécialisées dans le domaine social, 2004.
- Le cadre juridique de l'action extérieure des collectivités locales, 2006.
- Inventaire méthodique et codification du droit de la communication, 2006.
- Pour une politique juridique des activités spatiales, 2006.
- Pour une meilleure insertion des normes communautaires dans le droit national, 2007.
- Le droit de préemption, 2008.
- L'implantation des organisations internationales sur le territoire français, 2008.
- Les recours administratifs préalables obligatoires, 2009.
- La révision des lois bioéthiques, 2009.
- Les établissements publics, 2010.
- Développer la médiation dans le cadre de l'Union européenne, 2011.
- Vers l'institution d'un parquet européen, 2011.

Collection « Droits et Débats »

- Le droit européen des droits de l'homme, n° 1, 2011.
- Les développements de la médiation, n° 2, 2012.
- La valorisation économique des propriétés des personnes publiques, n° 3, 2012.
- La démocratie environnementale, n° 4, 2012.
- Consulter autrement, participer effectivement, n° 5, 2012.
- Le patrimoine immatériel des personnes publiques, n° 6, 2013.
- Santé et justice : quelles responsabilités ?, n° 7, 2013.
- Les agences : une nouvelle gestion publique?, n° 8, 2013.
- Les enjeux juridiques de l'environnement, n° 9, 2014.
- La décentralisation des politiques sociales, n° 10, 2014.
- 1952-2012 : le juge français de l'asile, n° 11, 2013.
- Corriger, équilibrer, orienter : une vision renouvelée de la régulation économique – Hommage à Marie-Dominique Hagelsteen, n° 12, 2014.

Sommaire

Acronymes	6
Synthèse	7
Introduction	11
Première partie – Le rescrit est un mécanisme original de sécurité juridique dont, au vu de l’expérience, il convient de tirer tous les enseignements	15
1.1 Dispositif original à géométrie variable, le rescrit ne se confond pas avec les autres instruments poursuivant le même objectif de sécurité juridique	15
– 1.1.1 Définition et mise en œuvre du rescrit.....	15
1.1.1.1 <i>Définition du rescrit</i>	15
1.1.1.2 <i>Le rescrit doit être distingué de la pré-décision</i>	20
1.1.1.4 <i>Un dispositif protéiforme</i>	32
– 1.1.2 Un mécanisme original parmi les différents instruments concourant à l’objectif de sécurité juridique.....	34
1.1.2.1 <i>Le rescrit, réponse à un besoin croissant de clarté et de stabilité de la norme</i>	34
1.1.2.2 <i>Le rescrit, un outil dans une palette d’instruments conférant une garantie juridique plus ou moins étendue aux opérateurs économiques</i>	35
1.2 Le bilan des rescrits existants et les enseignements des expériences étrangères.....	40
– 1.2.1 Un bilan contrasté selon les rescrits	40
1.2.1.1 <i>Un dispositif pertinent ayant généralement fait ses preuves en matière fiscale et douanière</i>	40
1.2.1.2 <i>Un bilan positif de la pré-décision en matière de libéralités aux associations</i>	42
1.2.1.3 <i>Un dispositif n’ayant pas toujours atteint ses objectifs</i>	42
– 1.2.2 Les expériences étrangères portent en général sur un champ sectoriel analogue	45
1.2.2.1 <i>Le rescrit fiscal : un dispositif aux traits communs existant dans l’ensemble des pays étudiés</i>	45
Deuxième partie – Le développement de nouveaux rescrits est possible dans le respect du droit interne et des engagements internationaux.....	51
2.1 Le cadre juridique tracé par le droit interne	51
– 2.1.1 Assurer la conciliation du rescrit avec le principe de légalité.....	51
2.1.1.1 <i>L’institution de tout rescrit requiert l’intervention du législateur</i>	51
2.1.1.2 <i>Le rescrit ne porte pas en soi atteinte à des principes constitutionnels</i>	53
2.1.1.3 <i>Le respect du principe de légalité emporte deux conséquences</i>	55



– 2.1.2 Réserver l'application des dispositions relatives à des intérêts fondamentaux	57
– 2.1.3 Assurer la conciliation du rescrit avec les procédures organisées de participation du public ou les processus de concertation	58
– 2.1.4 Assurer la conciliation du rescrit avec les droits des tiers	59
2.1.4.1 <i>Le respect du principe d'égalité</i>	59
2.1.4.2 <i>Le droit au recours des tiers</i>	62
2.2. Le cadre juridique résultant du droit de l'Union européenne	78
– 2.2.1. Un mécanisme qui, à certaines conditions, serait compatible avec le principe de primauté du droit de l'Union	79
2.2.1.1 <i>L'état de la jurisprudence administrative</i>	79
2.2.1.2 <i>La portée du principe de primauté du droit de l'Union européenne</i>	80
2.2.1.3 <i>Un compromis envisageable à certaines conditions ?</i>	82
– 2.2.2 La compatibilité des rescrits avec les règles européennes relatives aux aides d'État	88
2.3 Le cadre juridique résultant des engagements internationaux	93

Troisième partie – Pour un recours approprié

à de nouveaux rescrits ou à des mécanismes alternatifs	95
3.1 L'amélioration des rescrits existants	95
– 3.1.1 Le rescrit social	95
– 3.1.2 Le rescrit délivré par l'AMF	97
– 3.1.3 Certains rescrits fiscaux	98
3.2 Les nouveaux domaines dans lesquels le rescrit et les pré-décisions pourraient être institués	98
– 3.2.1 Une extension sectorielle du rescrit ou de la pré-décision plutôt que l'institution de mécanismes transversaux de sécurité juridique	98
– 3.2.2 Le choix entre rescrits et pré-décisions	100
3.2.2.1 <i>Le rescrit est particulièrement adapté pour sécuriser des droits pécuniaires dans une relation bilatérale ou pour prémunir de sanctions administratives</i>	100
3.2.2.2 <i>Des mécanismes de pré-décision peuvent également être insérés dans des procédures conduisant à la délivrance d'une décision administrative</i>	102
– 3.2.3 Propositions d'extension du rescrit ou de création de pré-décisions	104
3.2.3.1 <i>Les rescrits</i>	104
3.2.3.2 <i>Les pré-décisions</i>	110
– 3.2.4 Les clés d'une extension réussie du rescrit	114
3.2.4.1 <i>Le rescrit requiert des moyens spécifiques dédiés et implique en principe une gestion déconcentrée</i>	114
3.2.4.2 <i>L'harmonisation des positions prises par rescrit à un échelon local doit être assurée</i>	115
3.2.4.3 <i>Le délai de délivrance du rescrit et le formalisme exigé doivent être adaptés à la nature du projet</i>	116
3.2.4.4 <i>L'attractivité du rescrit dépend de la garantie que la demande présentée ne suscitera pas un contrôle</i>	119



3.2.4.5 La prise de position formelle de l'administration doit pouvoir faire l'objet, à la demande du pétitionnaire, d'un nouvel examen par une structure dédiée	119
3.2.4.6 La publicité donnée le cas échéant au rescrit doit garantir le respect du secret des affaires	120
3.2.4.7 Les nouvelles procédures de rescrit proposées devraient faire l'objet d'une phase d'expérimentation avant d'en généraliser la mise en œuvre	120
3.3 L'institution de mécanismes alternatifs paraît plus adaptée pour la réalisation de certains projets	121
– 3.3.1 Certains mécanismes peuvent offrir davantage de sécurité juridique	121
3.3.1.1 L'exemple du certificat de projet	121
3.3.1.2 L'amélioration de la sécurité juridique en matière de crédit d'impôt recherche : le projet d'agrément optionnel	128
– 3.3.2 Des mécanismes plus souples sont parfois tout aussi efficaces	130
3.3.2.1 Organiser une entrée en vigueur des normes nouvelles préservant les projets en cours d'instruction et enrichir la notice d'information des actes réglementaires	130
3.3.2.2 Renforcer l'information dématérialisée des porteurs de projets ...	133
3.3.2.3 Développer la fonction de conseil de l'administration	134
3.3.2.4 L'expérimentation de la « relation de confiance » en matière fiscale	136
Conclusion.....	139
Récapitulatif des propositions et des clés d'une extension réussie du rescrit	141
Propositions	141
Clés d'une extension réussie du rescrit.....	144
Annexes	145
Annexe I – Lettre de mission.....	147
Annexe II – Composition du groupe de travail	149
Annexe III – Liste des auditions	151
Annexe IV – Étude de droit comparé – 1 ^{ère} partie	153
Annexe IV bis – Étude de droit comparé – 2 ^{nde} partie.....	175
Annexe V – Questionnaire à destination des entreprises et synthèse des réponses.....	177
Annexe VI – Récapitulatif de la jurisprudence citée dans l'étude	183
Annexe VII – La théorie des opérations complexes	187
Annexe VIII – L'article L. 600-1 du code de l'urbanisme.....	189
Annexe IX – Bibliographie	191

Acronymes

Acoss	Agence centrale des organismes de sécurité sociale
AMF	Autorité des marchés financiers
CGSS	caisse générale de sécurité sociale (outre-mer)
CIR	crédit impôt-recherche
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
DGCIS	direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services
DGFIP	direction générale des finances publiques
ESMA	<i>European Securities and Markets Authority</i> (Autorité européenne des marchés financiers)
PME	petites et moyennes entreprises
RTC	renseignement tarifaire contraignant
RTO	renseignement contraignant sur l'origine
TASS	tribunal des affaires de sécurité sociale
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
TGAP	taxe générale sur les activités polluantes
TICPE	taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (anciennement « taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers » ou TIPP)
TPE	très petites entreprises
TVA	taxe sur la valeur ajoutée
Urssaf	unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales
ZFU	zone franche urbaine
ZRR	zone de revitalisation rurale
ZRV	zone rejet végétalisée



Qu'il s'agisse d'agrandir son exploitation agricole, de construire un bâtiment, de créer une société de service ou de rénover un site industriel, le porteur de projet est aujourd'hui confronté à des difficultés importantes pour identifier l'ensemble des normes qui lui sont applicables, comprendre quelles en sont les implications sur sa situation personnelle, prévoir les évolutions possibles des règles, évaluer la faisabilité de son projet.

À la mesure de cette complexité, croît le besoin de sécurité juridique, entendue comme la possibilité pour l'opérateur économique de savoir, sans difficultés excessives, si son projet respecte les réglementations et d'avoir une assurance raisonnable que leur modification ne remettra pas en cause l'équilibre de son projet. Cette sécurité juridique passe d'abord par un travail sur la norme elle-même : autant que faire se peut, elle doit être simple et brève, reposer sur des critères d'application certaine et aisée, varier le moins possible dans le temps.

Il est toutefois inévitable que la norme évolue, qu'elle s'adapte à la complexité du monde contemporain et qu'elle laisse à l'administration la responsabilité de certaines appréciations délicates. Les pouvoirs publics ont alors la possibilité de créer divers instruments de sécurité juridique bénéficiant aux porteurs de projet. C'est dans ce cadre que le Gouvernement a décidé de réfléchir à une extension du mécanisme du rescrit, qui permet d'obtenir une prise de position opposable à l'administration sur l'application d'une réglementation à une situation individuelle, lorsque le respect de cette réglementation ne sera pas constaté par une décision administrative ultérieure dont l'intervention serait obligatoire.

Ce rescrit semble devoir être distingué d'un instrument proche, également envisagé dans les travaux actuels du Gouvernement, qui permet au porteur de projet, lorsqu'une décision administrative devra obligatoirement intervenir préalablement à la réalisation du projet, d'obtenir en amont de cette procédure une prise de position décisive de l'administration sur certains aspects de son projet. Cette « pré-décision », qui se prononce par avance sur un motif de la décision finale, doit être appréhendée selon les règles générales régissant les décisions administratives.

Le rescrit et la pré-décision sont des instruments complexes. Ils doivent être mis en perspective avec les autres instruments, mieux connus du droit positif, qui confèrent aussi une sécurité juridique, plus ou moins grande, aux porteurs de projet : les circulaires et autres supports d'une interprétation administrative des

règles en vigueur, les renseignements donnés par l'administration, les instructions fiscales, ou encore les régimes d'agrément, d'autorisation ou de déclaration préalable.

Dans certaines configurations, ces autres instruments peuvent s'avérer plus adaptés que le rescrit pour sécuriser les porteurs de projets, d'autant plus que le recours à cet outil est soumis à plusieurs contraintes juridiques. Le législateur pouvant seul autoriser l'administration à déroger à la loi, un rescrit ne peut être institué que par une loi. Il ne doit pas faire obstacle à l'exécution de dispositions essentielles d'ordre public. Surtout, le rescrit doit préserver la situation des tiers : même dans l'hypothèse où l'on aménagerait une publicité et une voie de recours contre un rescrit, les tiers qui s'estimeraient ensuite lésés par la mise en œuvre de la garantie du rescrit garderaient la possibilité d'agir en justice pour faire valoir leurs droits ou défendre leurs intérêts.

Le régime juridique de la pré-décision est plus varié, à l'image des procédures administratives dans lesquelles elle pourrait trouver à s'insérer. Se pose en particulier la question de la possibilité, pour les tiers, d'invoquer l'illégalité de cette première décision lors d'un litige contre une décision ultérieure qui en fait application. En l'absence d'aménagement du droit au recours des tiers par le législateur, il y aura lieu d'appliquer les règles générales du contentieux administratif : l'exception d'illégalité de la pré-décision sera tardive après l'expiration du délai de recours contre celle-ci, hors le cas où cette pré-décision et la décision subséquente formeront une opération complexe.

Ce cadre d'analyse posé, la présente étude identifie certaines situations qui se prêtent à l'instauration d'un rescrit ou d'une pré-décision. Son objet étant de prévenir son bénéficiaire d'une action ultérieure de l'administration tout en préservant les droits des tiers, le rescrit est particulièrement pertinent lorsque l'action administrative a un objet simplement pécuniaire et s'inscrit dans une relation bilatérale. C'est le cas des actuels rescrits fiscaux, sociaux et douaniers, qui prémunissent leurs bénéficiaires du recouvrement d'une créance de l'administration. Un tel instrument pourrait être également utile pour assurer le porteur de projet qu'il respecte une réglementation et lui garantir que l'administration ne le sanctionnera pas même si son appréciation s'avérait erronée. Là encore, un tel mécanisme est plus adapté aux sanctions administratives purement pécuniaires, telles qu'on peut en trouver, notamment, en droit du travail, de la concurrence ou de la consommation. Des rescrits peuvent également être institués pour garantir un porteur de projet qu'il n'a pas besoin de solliciter une autorisation administrative pour agir ou de présenter une nouvelle demande en cas de modification, avant sa réalisation, du projet autorisé.

L'institution d'une prise de position préalable en amont d'une procédure d'autorisation ou de déclaration est également possible : l'administration est alors autorisée à s'engager sur une qualification juridique qu'elle aurait normalement dû effectuer en fin de procédure. Cette prise de position préalable, si on lui donne une valeur supérieure à celle d'un simple renseignement, constitue une véritable décision se rapportant à un motif de la décision finale. Une telle décision ne

pourrait pas préempter le résultat d'une procédure consultative ou participative. Sous cette réserve, l'instrument de la pré-décision est particulièrement plastique : la prise de position pourrait, par exemple, porter sur la procédure applicable, sur la possibilité de bénéficier ou de transférer une autorisation ou un agrément, sur la non-appartenance d'un bien au domaine public artificiel.

Il faut souligner que l'institution d'une procédure de rescrit, pour être couronnée de succès, doit s'accompagner de la dévolution des moyens humains nécessaires afin, notamment, que les rescrits puissent être délivrés dans des délais compatibles avec le temps des affaires. Il est préférable que l'administration en cause dispose de services déconcentrés pouvant travailler en réseau, à condition que les positions prises localement fassent l'objet d'un travail d'harmonisation. La procédure de délivrance des rescrits doit être clairement séparée des procédures de contrôle et il doit être possible, en principe, de solliciter un second examen. L'éventuelle publication du rescrit doit respecter le secret des affaires. Il est recommandé de procéder à une phase d'expérimentation.

L'objectif de sécurisation des porteurs de projets ne passe pas uniquement par l'institution de rescrits ou de pré-décisions : d'autres instruments, tels ceux qui permettent une cristallisation des dispositions applicables à un projet, peuvent aussi y contribuer. Surtout, dans bien des cas, des outils de moindre portée juridique peuvent s'avérer tout aussi sécurisants pour les porteurs de projet dont la principale préoccupation demeure de pouvoir obtenir une réponse de l'administration à leurs interrogations. Quel que soit l'instrument de sécurité juridique retenu, la plus grande complexité de l'environnement juridique doit conduire à instaurer entre les porteurs de projet et les administrations une relation de dialogue et de confiance.



Introduction

Par lettre en date du 31 mai 2013¹, le Premier ministre a demandé au Conseil d'État la réalisation d'une étude portant sur le rescrit.

Cette étude s'inscrit dans le cadre des actions engagées ou envisagées par le Gouvernement, au titre de la modernisation de l'action publique, en vue de la simplification du droit et des démarches administratives. Elle participe de la réflexion en cours sur la nécessité, dans un contexte de droit de plus en plus complexe et en évolution permanente, de favoriser tant la sécurité juridique que la visibilité des opérateurs économiques, porteurs de projets d'aménagement ou d'investissement. Cette simplification requiert d'abord la recherche d'une plus grande stabilité et clarté de la norme. En complément de cette action sur la qualité de la norme, certains instruments, dont le rescrit, peuvent contribuer à l'amélioration de la sécurité juridique pour les porteurs de projets.

Le rescrit ne constitue pas une innovation juridique dans le droit positif. Il existe déjà dans plusieurs domaines bien délimités. Point de rencontre entre un engagement de l'administration et la demande de l'utilisateur, le rescrit, dont le principe cardinal repose sur une relation de confiance et de loyauté entre un demandeur de bonne foi et une administration à l'écoute des besoins ressentis, apparaît, indépendamment d'autres mesures, comme une formule pertinente au regard du besoin de sécuriser des projets avant leur réalisation.

L'environnement juridique du rescrit est en pleine évolution. Plusieurs rapports récents préconisent de développer ce mécanisme de sécurité juridique². Les propositions concrètes de rescrits ou d'instruments proches se multiplient (tel le dispositif prévu par le projet de loi sur l'économie sociale et solidaire, en cours d'examen au Parlement, pour sécuriser le maintien des autorisations lors des fusions d'associations ou le projet plus classique de rescrit fiscal sur le crédit d'impôt compétitivité emploi). De même la création d'un nouvel outil, le certificat de projet, est envisagée par le Gouvernement. Par ailleurs, les réflexions en cours

1. Cf. annexe 1.

2. Thierry Mandon, « *Mieux simplifier, la simplification collaborative* », Mission parlementaire de simplification de l'environnement réglementaire, administratif et fiscal des entreprises, rapport au Premier ministre, juillet 2013, cf. proposition « 3^{ème} mesure structurante : Étendre et renforcer le rescrit » ; Cour des comptes, *Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises*, p. 26, rapport de février 2012 ; Patrick Rakotoson, *Vers une simplification créatrice de valeur et de croissance pour les entreprises*, Rapport de la chambre de commerce et d'industrie de la région Ile-de-France, pp. 15 (« création d'un rescrit normes ») et 35 (« rendre encore plus attractif le rescrit social »), mai 2013.

sur la refonte du code minier conduisent également à envisager l'institution d'un mécanisme qui porterait ce nom bien qu'il n'en ait pas, en l'état actuel du projet, les caractéristiques. Dans ce contexte, il a paru nécessaire de mener une réflexion d'ensemble précisant la singularité et l'utilité du rescrit, traçant les lignes de force du cadre juridique applicable, en l'état de la jurisprudence, et dessinant les domaines dans lesquels il serait en mesure de répondre efficacement au besoin de sécurité juridique des porteurs de projets.

Un groupe de travail³ a été constitué à cet effet. Il a procédé à diverses auditions, soit lors de ses réunions soit lors de rencontres particulières⁴. Il a également entendu M. Mandon, député, auteur du rapport⁵ de la mission parlementaire de simplification de l'environnement réglementaire et fiscal des entreprises. Une réunion de membres du groupe de travail avec des chefs d'entreprise a pu avoir lieu à l'Assemblée nationale grâce à son entremise. Un questionnaire⁶ a également été adressé aux entreprises afin d'identifier concrètement les principales difficultés rencontrées et de mesurer ainsi comment le rescrit ou toutes autres mesures appropriées seraient de nature au cas par cas à répondre à l'objectif assigné par la lettre de mission.

C'est dans le cadre d'une réglementation en pleine évolution, avec la création, décidée ou envisagée, de mécanismes qui participent à la réalisation du même objectif mais qui se distinguent à bien des égards du rescrit au sens où cette notion doit être entendue, que l'étude expertise les principales questions posées par la lettre de mission et les diverses solutions envisageables.

À cette fin, cette étude entend atteindre trois objectifs :

- 1° donner une définition du rescrit et caractériser son originalité au sein de la palette diversifiée des outils de sécurité juridique, recenser les mécanismes répondant à cette définition et dresser le bilan de leur mise en œuvre ;
- 2° analyser le cadre juridique applicable pour identifier les situations où l'institution du rescrit serait pertinente ;
- 3° proposer l'amélioration des rescrits existants, l'institution de nouveaux rescrits dans certains domaines ou la mise en place d'outils alternatifs de nature à sécuriser les initiatives et les projets lorsque, au regard de la finalité poursuivie, ceux-ci s'avéreraient plus efficaces.

Conformément à la lettre de mission, l'étude se concentre sur les dispositifs envisageables pour sécuriser les projets ou les initiatives des opérateurs économiques. Elle n'approfondit pas les domaines où un rescrit pourrait être utile pour les particuliers, par exemple pour éviter que les bénéficiaires de prestations telles les allocations chômage, qui s'avéreraient finalement indues, ne soient tenus de les restituer intégralement en cas d'engagement de l'administration sur leurs droits au vu de déclarations souscrites de bonne foi.

3. Cf. composition de ce groupe de travail en annexe 2.

4. Cf. liste des auditions en annexe 3.

5. *Op. cit.* note 2.

6. Cf. annexe 4.

Par ailleurs, l'opérateur économique n'est pas seulement une personne privée. Il peut s'agir d'une personne publique et en particulier d'une collectivité territoriale. L'institution d'un rescrit délivré par l'État dans le cadre de l'action des collectivités territoriales, que ce soit pour les projets qu'elles envisagent de réaliser elles-mêmes dans le champ de leurs compétences ou pour ceux des opérateurs économiques dont elles favorisent l'aboutissement, soulève des difficultés particulières au regard du contrôle administratif de leurs actes. Elle nécessite, eu égard notamment aux exigences de l'article 72 de la Constitution, une expertise approfondie qui ne pouvait être menée à son terme dans le délai imparti pour la remise de cette étude.



Le rescrit est un mécanisme original de sécurité juridique dont, au vu de l'expérience, il convient de tirer tous les enseignements

1.1 Dispositif original à géométrie variable, le rescrit ne se confond pas avec les autres instruments poursuivant le même objectif de sécurité juridique

1.1.1 Définition et mise en œuvre du rescrit

1.1.1.1 Définition du rescrit

Il n'existe pas de définition juridique du rescrit. Une telle définition n'apparaît ni dans les textes normatifs, ni *expressis verbis* dans la jurisprudence. Elle ne fait pas davantage l'objet d'un véritable consensus doctrinal. Il est remarquable que le terme même de rescrit ne figure pas dans les textes instituant les dispositifs qui sont le plus communément considérés comme des rescrits (pour le rescrit fiscal, article L. 80 B du livre des procédures fiscales ; pour le rescrit social, article L. 243-6-3 du code de la sécurité sociale)⁷. Cette absence traduit plus qu'une certaine

7. Seules quelques rares occurrences du terme « rescrit » ont été répertoriées, la plupart dans des intitulés. En premier lieu, le 4^e alinéa du 2^o du II de l'article L. 13 AA du livre des procédures fiscales impose aux grandes entreprises de tenir à la disposition de l'administration fiscale une documentation qui inclut les « rescrits relatifs à la détermination des prix de transfert ». Il est ainsi fait référence au rescrit institué par le 7^o de l'article L. 80 B du même livre, qui ne qualifie pas la garantie conférée de « rescrit ». Ce terme est également employé aux articles 121-1 à 121-3 du règlement général de l'Autorité des marchés financiers. En second lieu il est aussi utilisé dans le titre d'une subdivision du livre des procédures fiscales (2^o du A du II de la section II du chapitre 1^{er} du titre II : rescrit fiscal en matière de donation d'entreprises) pour désigner le rescrit valeur prévu à l'article L. 18 de ce code, ainsi que dans la subdivision correspondante de sa partie réglementaire. Tel est de même le cas dans le titre d'une sous-section du code de l'urbanisme à propos du rescrit institué par l'article L. 331-40 de ce code pour le versement pour sous-densité

réticence à faire figurer dans la loi un terme technique rare, qui ne serait compris que des seuls spécialistes des questions juridiques. Elle est le symptôme d'une incertitude sur les contours mêmes de cette notion, qui est utilisée par commodité.

Le terme de rescrit est, en effet, polysémique. Il fait d'abord référence à une institution de droit romain qui, si elle traduisait déjà une préoccupation de sécurité juridique, n'est pas assimilable aux instruments qu'on nomme aujourd'hui rescrit⁸. Parmi les mécanismes actuels qualifiés communément de rescrit, il existe des différences significatives entre les prises de position demandées par un contribuable et opposables à l'administration fiscale et le « rescrit » dont peuvent bénéficier les associations sollicitant l'autorisation de recevoir des libéralités. Le certificat d'urbanisme est souvent analysé comme un prolongement de ce type de dispositif et parfois présenté comme le plus protecteur des rescrits. Il en irait de même demain avec le certificat de projet.

Face à ces incertitudes terminologiques, une définition du rescrit s'impose afin de l'identifier avec précision et de déterminer sa place exacte dans la palette des instruments de sécurité juridique.

Le rescrit poursuit un objectif commun avec ces autres instruments au service de la même finalité mais, quelle que soit la conception qu'on en ait, quel que soit son champ d'application, spectre large ou domaine restreint, le rescrit présente certains traits d'originalité.

En premier lieu, il est toujours conçu comme une garantie et en cela il se distingue fondamentalement de l'avis donné par une autorité administrative. Cette garantie se manifeste en effet par l'opposabilité à l'administration de la position qu'elle a prise sur une demande précise dont elle a été saisie. Cette prise de position préalable, qui se retrouve aussi dans d'autres instruments⁹, confère au titulaire du rescrit et à lui seul le droit de s'en prévaloir dans ses relations futures avec

(sous-section 4 de la section 2 du chapitre I du titre III du livre III). Le terme « rescrit » apparaît également dans l'intitulé du chapitre IV du décret n° 2007-807 du 11 mai 2007 relatif aux associations, fondations, congrégations et établissements publics du culte et portant application de l'article 910 du code civil. Les dispositions des articles 12-1 à 12-4 qui composent ce chapitre et régissent la procédure de rescrit ouverte à ces personnes morales évoquent en revanche la « demande » et la « décision du préfet » mais ne reprennent pas la notion de rescrit. Le terme est mentionné enfin dans l'intitulé de décrets relatifs au rescrit social (décret n° 2008-1537 du 30 décembre 2008 relatif à l'élargissement du champ du rescrit social ; décret n° 2009-1598 du 18 décembre 2009 relatif aux modalités déclaratives liées au titre emploi-service entreprise et au rescrit social).

8. En droit romain, et ainsi que le rappelle le professeur Plessix (« Le rescrit en matière administrative », *Revue juridique de l'économie publique*, octobre 2008), le rescrit désignait une réponse écrite donnée par l'empereur ou le conseil impérial à un particulier ou un magistrat ayant demandé une consultation sur un point de droit.

9. Ainsi, dans le domaine fiscal, en matière de garantie contre les changements de doctrine, l'instruction dont le contribuable a fait application et dont il se prévaut pour contester l'imposition supplémentaire mise à sa charge doit avoir été exprimée antérieurement à la date d'expiration du délai de déclaration dont il disposait ou, en l'absence d'obligation déclarative, antérieurement à la date de mise en recouvrement de l'imposition primitive à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt (BOFIP BOI-SJ-RES-10-20-10-20120912, paragraphe 100).

l'administration¹⁰. Elle se traduit aussi en principe pour celle-ci par l'obligation, si le titulaire s'en prévaut, de ne pas remettre en cause cette position. Cette obligation est strictement limitée par le contenu de la question posée et au vu des seuls éléments soumis à l'administration. Il n'en reste pas moins que le rescrit se caractérise avant tout par ce droit très particulier conféré au bénéficiaire de cette prise de position.

Ainsi identifié, le rescrit se distingue fondamentalement des autres dispositifs existants. Le rescrit n'est rescrit que parce qu'il n'a pas d'autre effet que d'accorder cette garantie. Dans un État 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. Le rescrit ne porte que sur une réponse de l'administration à une question précise ou à une situation bien identifiée qui lui est soumise par un usager. Constituant un simple droit pour le destinataire de se prévaloir de cette interprétation, le rescrit n'est pas opposable à celui qui l'a demandé, qui peut à tout moment renoncer au bénéfice de la garantie¹¹. Il lui est tout autant loisible de passer outre à cette interprétation, avec le cas échéant les conséquences que peut emporter un tel choix, mais il agit alors en toute connaissance de cause. Il assume son risque.

L'idée a pu être évoquée¹² que cette opposabilité avait une nature contractuelle, était issue d'une rencontre de volontés. Il s'agirait d'une sorte de contrat, instrument préparatoire à la réalisation d'un projet ou à la concrétisation d'une initiative, qui aurait pour objet de fixer au regard de la réglementation l'accord de l'administration et de l'auteur de la demande sur les points en débat. Cette analyse ne correspond pas à la nature juridique des dispositifs les plus communément présentés comme étant des rescrits. Qu'il apporte la réponse favorable attendue, qu'il accepte la demande mais en l'assortissant de conditions ou qu'il apporte une réponse entièrement négative, le rescrit demeure un acte unilatéral. L'administration a, à sa disposition, une palette de réponses : elle ne rejoint pas nécessairement en totalité la position du demandeur et elle peut s'en écarter en tout ou partie. En outre, la garantie peut être limitée dans le temps, voire être remise en cause unilatéralement par l'administration, selon certaines modalités. La garantie du rescrit présente en effet un caractère précaire. Le dispositif du rescrit

10. Le rescrit est un engagement qui émane d'une autorité administrative, qu'il s'agisse d'une autorité de l'administration centrale ou d'une administration déconcentrée, d'une autorité administrative indépendante ou encore d'un organisme privé chargé d'une mission de service public comme les Urssaf. Il se distingue en cela d'autres formes de réponses à des questions : les avis contentieux rendus par un organe juridictionnel ou les réponses aux questions parlementaires.

11. De façon analogue, il a été jugé que le titulaire d'un certificat d'urbanisme, qui a droit de se voir appliquer les documents d'urbanisme en vigueur à la date du certificat, peut très bien ne pas exercer ce droit et se voir appliquer les documents d'urbanisme en vigueur à la date où l'administration statue sur sa demande de permis de construire (CE, 24 mars 1978, *Min. de l'équipement c/ Sté l'économie bretonne*, n° 05327, T.).

12. Par ex. Conseil d'État, Rapport public 2008, *Le contrat, mode d'action publique et de production de norme*, EDCE, 2008, n° 59, p. 279.

social est particulièrement précis à cet égard et prévoit des modalités de remise en cause pour l'avenir par les administrations de la sécurité sociale de la position prise dans un rescrit. Le rescrit fiscal peut également faire l'objet d'une abrogation unilatérale. Le rescrit ne naît que de la volonté de l'administration de se lier par une réponse contraignante et peut être modifié unilatéralement par elle.

En deuxième lieu, la délivrance d'un rescrit constitue une garantie d'autant plus forte pour l'auteur de la demande que, tant qu'il n'est pas remis en cause, il lie l'administration, y compris dans les cas où la position prise méconnaîtrait la réglementation en vigueur.

C'est la raison pour laquelle, d'une part, la délivrance d'un rescrit est soumise à la présentation d'une demande exposant – ce point est capital – loyalement et précisément la question posée ou la situation sur laquelle une position de l'administration est attendue et, d'autre part, l'opposabilité de la réponse de l'administration ne vaut que sur les points qui lui ont été soumis et au vu des justificatifs fournis. La découverte d'éléments nouveaux, *a fortiori* cachés par le pétitionnaire, ou la modification du cadre juridique libère l'administration de l'obligation de se conformer ultérieurement à la position qu'elle a prise. Ces caractéristiques expliquent que le rescrit soit toujours contraint par un formalisme strict. Il se distingue en cela du principe de confiance légitime, applicable dans le droit de l'Union européenne, qui irrigue toutes les décisions ou positions prises par l'administration.

En troisième lieu, le rescrit, par son essence même, ne saurait présenter un caractère obligatoire. L'usage de cet outil est donc laissé à la totale discrétion de l'usager. Dès lors qu'il est dans l'obligation de s'adresser préalablement à l'administration pour obtenir une décision administrative relative à l'octroi d'un avantage ou au bénéfice d'un régime juridique déterminé, comme c'est le cas par exemple pour les agréments fiscaux, sa démarche ne saurait relever du rescrit.

En quatrième lieu, le rescrit ne précède pas l'édiction d'une décision ultérieure de l'administration. Il intervient lorsque l'usager est confronté à une réglementation qui n'est pas suffisamment claire pour qu'il sache précisément si sa situation de fait ou son projet y est conforme ou non et que cette incertitude perdurera s'il n'interroge pas l'administration, l'exposant à des conséquences défavorables si son analyse s'avère erronée. Ce mécanisme, qui n'a pas pour but de promettre une autorisation future ou de prendre position par avance sur sa délivrance, apporte en soi une garantie, celle de se prévaloir ultérieurement de la position de l'administration. Aucune décision administrative ne s'intercale entre le rescrit et la mise en œuvre du projet par son titulaire. Au moment où il obtient le rescrit, l'usager ne sait d'ailleurs nullement dans quelles circonstances il sera amené à l'utiliser, ni d'ailleurs s'il l'utilisera.

Enfin, le rescrit est un instrument individuel d'application de la norme à une situation particulière et non un outil général d'interprétation de la norme. Il y a là un autre caractère distinctif du rescrit et ce à un double titre. D'une part, réponse à une demande expresse émanant d'un usager confronté à une difficulté d'application

d'une norme à sa situation personnelle, l'interprétation de la norme vaut pour cet usager et pour lui seul. En cela le rescrit se distingue fondamentalement d'une circulaire, d'une directive administrative fixant des critères d'appréciation, au sens de la jurisprudence *Crédit Foncier de France*¹³ ou d'une instruction opposable, dont l'édiction, décidée *proprio motu* par l'administration, est exclusivement dédiée à l'interprétation d'une norme, pour la généralité des cas et sans considération des situations particulières. Si un rescrit débouche aussi sur une interprétation des textes et si l'administration décide d'en publier le contenu au motif qu'il a une portée dépassant le cas particulier du demandeur, il perd alors son caractère pour devenir une instruction ou une circulaire¹⁴ même si, à l'égard de l'auteur de la demande, il demeure une prise de position individuelle opposable. D'autre part, l'administration est tenue de répondre à toute demande de rescrit, de manière explicite ou implicite, son silence valant selon le cas rejet ou accord, alors qu'elle est toujours libre d'édicter ou non une circulaire ou une instruction¹⁵.

La relation entre l'usager et l'administration est à cet égard fondamentalement différente : le rescrit n'est efficace que s'il est le fruit d'un dialogue entre le demandeur et l'administration, afin que la situation ou le projet envisagé soit analysé dans toutes ses composantes et que la garantie puisse jouer efficacement. Il ne saurait y avoir rescrit sans application d'une norme à la situation de fait personnelle exposée dans la demande.

Le livre des procédures fiscales opère, de ce point de vue, une distinction remarquable : le premier alinéa de l'article L. 80 A accorde la garantie qu'aucun rehaussement d'impôt ne sera effectué à l'encontre d'un redevable de bonne foi si l'établissement primitif de l'impôt reposait sur une interprétation qui avait été formellement admise par l'administration. L'opposabilité porte alors sur l'interprétation d'une norme fiscale *in abstracto*, laquelle peut être formalisée par des instructions fiscales publiées ou par une réponse personnalisée adressée à un contribuable ayant saisi l'administration fiscale d'une demande d'interprétation *in abstracto* du texte fiscal. La garantie ainsi instituée ne relève pas du rescrit, quand bien même elle s'exprime par l'intermédiaire d'une réponse individualisée de l'administration fiscale. Il en va différemment de la garantie prévue par l'article L. 80 B du même livre qui prémunit le contribuable de tout risque de rehaussement de son imposition « lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ». Le renseignement délivré consiste cette fois dans l'application d'un texte à une situation précisément décrite par le contribuable : il porte sur l'application *in concreto* de la norme fiscale.

Les deux garanties contribuent à la sécurité juridique du contribuable et il y a sans doute une certaine continuité entre l'interprétation *in abstracto*, qui peut porter sur une situation abstraite très précisément décrite, et l'interprétation *in concreto*, qui peut porter sur une question très simple aisément généralisable. Dans la pratique toutefois, les deux instruments sont bien distingués par l'administration

13. CE, section, 11 décembre 1970, *Crédit Foncier de France*, n° 78880.

14. Cf. pour un rescrit publié, CE, 5 juillet 2013, *Syndicat national de chirurgie plastique reconstitutrice et esthétique (SNCPRE) et autres*, n° 363118 et a.

15. CE, 8 décembre 2000, *Syndicat sud PTT*, n° 209287 ; CE, 14 mars 2003, *M. Le Guidec* n° 241057.

fiscale et la garantie apportée par le second article est souvent plus forte, notamment lorsque le régime fiscal en cause repose sur des notions ou des critères difficilement objectivables (établissement stable, prix de transfert...).

Ainsi la garantie apportée par le rescrit doit porter sur l'interprétation d'une norme pour son application à une situation individuelle ou à un projet précis et concret.

Eu égard à l'ensemble de ces éléments, **le rescrit se définit comme une prise de position formelle de l'administration, qui lui est opposable, sur l'application d'une norme à une situation de fait décrite loyalement dans la demande présentée par une personne et qui ne requiert aucune décision administrative ultérieure.**

1.1.1.2. Le rescrit doit être distingué de la pré-décision

La lettre de mission adressée au Conseil d'État invite à examiner la possibilité de prévoir un schéma dans lequel, saisie d'une demande en ce sens, l'administration est conduite dans un premier temps à prendre position sur les questions qui lui sont posées sur une situation de fait au regard de la réglementation puis, dans un second temps, au stade de la mise en œuvre complète du projet du demandeur, si celui-ci y donne suite compte tenu des assurances qui lui ont été données, à prendre une décision administrative (autorisation, absence d'opposition à déclaration préalable) qui respectera les assurances données initialement.

L'objectif de sécuriser les projets requiert en effet dans nombre d'hypothèses que l'opérateur économique puisse obtenir de l'administration, très en amont d'une telle autorisation, des assurances quant au régime qui lui est applicable, à la réglementation qu'il doit respecter ou au contenu du dossier qu'il doit constituer. La simple information, qui n'engage pas l'autorité administrative et qui ne prémunit en rien des changements de position, n'apportera pas toujours une sécurité suffisante. Dès lors que seul un engagement de l'administration sur une partie de sa future décision peut satisfaire ce besoin de sécurité juridique, cet engagement traduit en réalité le fait qu'à un stade préliminaire, l'autorité administrative a déjà pris, au vu de la demande dont elle a été saisie, une décision qui va, d'une façon ou d'une autre, s'insérer dans le processus qui conduira à la décision finale.

Dans ce cas, la prise de position interviendrait avant même ou au tout début de la procédure administrative conduisant à l'intervention de cette décision, et son utilité se comprend d'elle-même puisque le porteur de projet serait en mesure d'obtenir très en amont de la mise en œuvre effective de ce projet et avant sa finalisation une position de l'administration sur certains points délicats mais essentiels de son projet, concernant la procédure à suivre, le fond, ou même les deux. Dans une telle situation, la prise de position de l'administration aurait pour avantage de donner à l'usager des garanties fortes sur le sort final réservé à sa demande, une visibilité sur les étapes à suivre ou un avis formel sur une question de qualification juridique structurante pour le projet, en vue de l'obtention d'une autorisation bien déterminée. C'est cette position qui va encourager ou au contraire dissuader l'opérateur économique de mener à terme son projet et qui lui offre la possibilité de faire un choix éclairé en le dispensant d'engager des frais qui au final auraient été inutiles en cas de refus de l'autorisation.

Elle implique que, lorsque le dossier de demande d'autorisation aura été déposé, l'administration procédera à un contrôle allégé sur les éléments contenus dans la prise de position. Dans ce cadre et dès lors qu'elle est opposable à l'administration, cette prise de position anticipe en quelque sorte la décision à venir sur les points sur lesquels elle se sera prononcée. Il ne s'agit pas d'un rescrit au sens de la définition donnée ci-dessus.

Lorsque cet opérateur fait ainsi le choix de s'adresser à l'administration pour être éclairé sur ces points par une position qui lui serait opposable, il sollicite en quelque sorte le découpage de l'acte administratif à venir, s'il persiste dans la réalisation de son projet, en deux : une pré-décision et une décision finale. La prise de position initiale n'est alors ni plus ni moins qu'une pré-décision. **Celle-ci constitue une brique de la décision finale**, appelée à s'insérer dans un ensemble décisionnel dont les contours sont déjà connus au moment où il est adopté et que l'administration ne serait plus autorisée à remettre en cause.

Cette pré-décision a donc pour effet de faire remonter dès le stade de la demande initiale un élément de la décision finale sur lequel l'administration aura été mise en mesure de se prononcer d'ores et déjà et qu'elle ne réexaminera pas au stade de la décision ultérieure. Elle ne peut cependant constituer à elle seule une décision autonome et complète, en l'absence de prise de position sur les autres éléments au vu desquels la décision finale sera prise. Elle est ainsi décisive sur les points expressément tranchés dans la prise de position. De ce fait, la réponse de l'administration interrogée dans ce cadre va au-delà de la simple garantie que constitue le rescrit, puisqu'elle détermine par avance un pan de la future décision à intervenir.

Alors qu'un rescrit ne présente aucune portée obligatoire pour son bénéficiaire, qui peut adopter, à ses risques et périls, une position différente de celle prise par l'administration, la pré-décision s'impose tant à l'administration qu'à l'usager : si celui-ci continue la procédure engagée, il doit se conformer à la pré-décision. Par exemple, si l'administration délivrait une pré-décision déterminant si une installation classée pour la protection de l'environnement relève de la déclaration, de l'enregistrement ou de l'autorisation, le pétitionnaire doit engager la procédure indiquée.

Ce schéma n'est pas inconnu du droit positif, comme on le verra ci-après (1.1.1.3). Il rappelle aussi à certains égards l'accord préalable qui a existé en matière d'urbanisme pour le permis de construire. Ce dispositif n'a pas eu le succès escompté. La pré-décision s'en distingue toutefois dès lors qu'il n'a pas pour objet de prédéterminer dans tous ses éléments la décision finale mais vise plus modestement à sécuriser l'opérateur sur certains de ces éléments. Cet instrument ne devrait donc pas se heurter aux mêmes difficultés.

Dans la mesure où les deux instruments participent de la même inspiration et contribuent à la sécurité juridique des porteurs de projet, il aurait certes été possible de ranger une telle pré-décision sous la bannière du rescrit, en donnant à celui-ci une acception plus large et en distinguant, d'une part, le « rescrit garantie » au sens où il a été défini ci-dessus et, d'autre part, le « rescrit pré-décision ».

Cependant, eu égard aux différences qui caractérisent ces deux catégories de prises de position, s'agissant notamment de leur régime contentieux et de la question du droit au recours des tiers, le parti a été retenu de traiter sous le libellé spécifique de la pré-décision les questions particulières que posent ces prises de position préalables s'inscrivant dans une procédure administrative prédéfinie et constituant une brique de la décision finale.

1.1.1.3. Mise en œuvre du rescrit : un champ sectoriel relativement limité

▪ **Le rescrit, ainsi défini, a dans le droit positif un champ sectoriel relativement circonscrit.** Répondent à cette définition le rescrit fiscal, le rescrit douanier, le rescrit social et le rescrit relatif aux opérations financières.

En revanche, deux instruments, souvent assimilés au rescrit car présentant des similitudes avec celui-ci, ne répondent pas à la définition retenue dans le cadre de la présente étude.

Les instructions générales de l'administration ne sont pas des rescrits.

Il s'agit, en premier lieu et ainsi qu'il a été dit, des prises de position formelles adoptées par l'administration, en réponse à une demande d'interprétation du texte fiscal, sur le fondement du premier alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales. *A fortiori*, il en va également ainsi du principe général d'opposabilité de la doctrine régulièrement publiée et non rapportée par l'administration qui en est l'auteur. En vertu du 2^e alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, et des dispositifs similaires prévus au I de l'article 345 bis du code des douanes et à l'article L. 243-6-2 du code de la sécurité sociale, l'interprétation de la règle de droit que l'administration fiscale, douanière ou sociale a fait connaître par voie d'instructions ou de circulaires publiées fait certes obstacle à des rehaussements d'impositions, au recouvrement de taxes et de droits indirects ou de cotisations et contributions sociales mais ne constitue pas pour autant un rescrit. En effet, l'administration ne se prononce pas dans ce cadre sur la situation de fait d'un demandeur au regard du texte en litige.

Le certificat d'urbanisme n'est pas un rescrit.

En second lieu, au regard de cette définition, n'est pas davantage un rescrit le certificat d'urbanisme, prévu par l'article L. 410-1 du code de l'urbanisme, dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-1527 du 8 décembre 2005. Ce certificat, dans sa version dite « certificat informatif » prévue au a) de cet article, précise les dispositions d'urbanisme, les limitations administratives au droit de propriété et la liste des taxes et participations d'urbanisme applicables à un terrain. En vertu du b) de l'article, le certificat, dans sa version dite « certificat opérationnel », peut, en outre, indiquer, lorsque la demande a précisé la nature de l'opération envisagée ainsi que la localisation approximative et la destination des bâtiments projetés, si le terrain peut être utilisé pour la réalisation de cette opération ainsi que l'état des équipements publics existants ou prévus.

La garantie fournie par le certificat d'urbanisme réside, sous la réserve des dispositions qui ont pour objet la préservation de la sécurité ou de la salubrité

publique, dans le gel pendant dix-huit mois des dispositions d'urbanisme applicables au demandeur ; celui-ci peut ainsi s'engager dans son projet sans craindre qu'une modification du plan local d'urbanisme, du régime des taxes et participations d'urbanisme, ou des limitations administratives au droit de propriété vienne finalement s'opposer à la délivrance du permis de construire. Cette garantie importante, liée à la cristallisation de la réglementation applicable lors de la délivrance du certificat, est d'une autre nature que celle conférée par le rescrit. Le rescrit ne survit pas à la modification de la norme qu'il interprète, alors que le certificat d'urbanisme a au contraire pour objet de maintenir en vigueur, au profit de son bénéficiaire, une réglementation qui a évolué. Le certificat d'urbanisme est donc plus protecteur que le rescrit en ce qu'il garantit à son titulaire le maintien, pour son projet personnel, des règles d'urbanisme en vigueur au jour de la délivrance du certificat.

Cette garantie n'est pas sans limites, ainsi que l'illustre la jurisprudence dégagée sous l'empire des dispositions de l'article L. 410-1 du code de l'urbanisme dans leur rédaction antérieurement applicable. Ainsi, la personne titulaire d'un certificat d'urbanisme a droit à voir sa demande de permis de construire, déposée dans le délai de garantie, examinée au regard des dispositions d'urbanisme mentionnées dans ce certificat, mais la garantie prévue à l'article L. 410-1 du code ne saurait avoir pour effet de justifier la délivrance par l'autorité administrative d'un permis de construire fondé sur une appréciation erronée de l'application de ces dispositions¹⁶. De même, cette règle n'a ni pour objet ni pour effet de justifier légalement la délivrance d'un permis de construire fondé sur de telles dispositions dans le cas où elles s'avéreraient illégales¹⁷. Elle ne confère pas non plus au titulaire d'un certificat d'urbanisme un droit acquis au bénéfice de dispositions d'urbanisme mentionnées dans ce certificat dans le cas où celles-ci n'étaient pas légalement applicables à la date à laquelle il a été délivré¹⁸.

Quant à l'appréciation portée par l'administration sur le projet, elle ne donne pas droit, par la suite, à la délivrance du permis et elle n'est pas opposable lorsqu'elle est illégale. Il y a là encore une différence de nature qui distingue le certificat d'urbanisme du rescrit.

En outre, 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, dans leur rédaction issue de la loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbains, constituent, que la demande à laquelle ils répondent ait ou non précisé une opération particulière, des décisions administratives susceptibles de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir¹⁹.

16. CE, 11 octobre 1989, *Clery et autres*, n° 73750 ; CE, 26 juillet 1996, *Commune de Cagnes-sur-Mer*, n° 136798.

17. CE, 4 novembre 1994, *S.C.I. «Le parc de Vaugien» et Ministre de l'équipement et du logement*, n° 102929 et 103109.

18. CE, 7 juin 1997, *Cochet et Courtes*, n° 00567 ; CE, 11 février 2004, *Société anonyme France travaux*, n° 212855.

19. CE, 6 juin 2012, *M. et Mme Vidal*, n° 329123.

Cela étant, l'exemple du certificat d'urbanisme illustre bien l'intérêt d'un tel dispositif qui, tout autant que la clarté et la stabilité de la norme, participe, par la cristallisation de la réglementation pendant une durée déterminée, à l'objectif de sécurité juridique souhaité par les opérateurs économiques. L'extension à d'autres domaines d'un tel mécanisme fait donc partie intégrante du cadre de la présente étude au titre des autres instruments visant à atteindre cet objectif.

▪ **C'est en premier lieu dans le domaine fiscal** que le mécanisme du rescrit au sens strict a vu le jour sous sa forme contemporaine et qu'il a connu son développement le plus important.

La loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, dite loi Aicardi, a formalisé et codifié, au 1^{er} alinéa de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, la pratique plus ancienne des « lettres de confort », par lesquelles l'administration, en réponse à la question posée par un contribuable, lui indiquait le traitement fiscal d'une opération qu'il envisageait d'effectuer.

Le rescrit fiscal général prévu par ces dispositions permet au contribuable d'interroger l'administration fiscale sur sa situation de fait au regard d'un texte fiscal en vue d'obtenir de cette dernière une prise de position formelle qui l'engage vis-à-vis du redevable, en faisant obstacle à ce que soient mises à sa charge des impositions supplémentaires qui seraient fondées sur une appréciation différente de la situation qui lui a été soumise. L'administration qui délivre le rescrit est ainsi liée par sa réponse : elle lui est opposable quand bien même son analyse de la situation du demandeur ou son interprétation du texte applicable s'avèreraient erronées, à condition toutefois que le contribuable se conforme à la présentation qu'il a faite de bonne foi de sa situation et tant que la norme interprétée demeure inchangée ou que l'administration n'informe pas le redevable qu'elle modifie sa position pour l'avenir.

Le rescrit général étend ainsi aux prises de position de l'administration sur la situation individuelle du contribuable la garantie contre les changements de doctrine, consacrée à l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, qui restreint le droit de reprise de l'administration en lui interdisant de procéder à des rehaussements d'impositions lorsqu'il est établi que le contribuable s'est fondé sur une interprétation de la loi fiscale formellement admise par l'administration elle-même.

Depuis le 1^{er} juillet 2009, l'administration doit en principe répondre dans un délai de trois mois suivant le dépôt d'une demande écrite et complète²⁰. Elle n'est cependant pas tenue de justifier des raisons pour lesquelles elle refuse d'instruire une demande et son absence de réponse n'est pas susceptible de recours. Seule une réponse expresse peut engager l'administration, son silence ne valant pas accord implicite²¹.

20. Cf. loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 et décret n° 2009-1701 du 30 décembre 2009 codifié aux articles R. 80 B-11 à R. 80 B-14 du livre des procédures fiscales précisant le contenu, les modalités, le lieu de dépôt des demandes.

21. BOI-SJ-RES-10-20-10-20120912, paragraphe 350 (ancienne instruction 13 L-11-10 du 9 septembre 2010, paragraphe n° 94). La loi n° 2013-1005 du 12 novembre 2013 ne modifie pas cet état du droit.



Ce rescrit général, qui peut porter sur toute question concernant l'assiette, le taux, la liquidation de l'ensemble des impositions régies par le code général des impôts, a été complété depuis 1987 par des dispositifs plus ciblés, destinés à permettre aux contribuables de savoir s'ils satisfont aux conditions pour bénéficier de certains régimes fiscaux dérogatoires déterminés. L'objectif de ces rescrits spécifiques est d'aider les entrepreneurs à prendre des décisions, notamment en matière d'investissements, dans de meilleures conditions de sécurité juridique.

La loi n° 96-314 du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier a instauré un rescrit relatif à l'application des régimes d'amortissements dérogatoires et d'allègements d'impôts en faveur des entreprises nouvelles et des entreprises implantées en zone franche urbaine, inséré au 2° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales. Ont également été créés et codifiés à cet article des rescrits destinés à déterminer les dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche (3°), l'application du régime dérogatoire propre aux jeunes entreprises innovantes (4°), le régime applicable aux entreprises de recherche et développement en pôle de compétitivité (5°). Entrent aussi dans le champ de la garantie les demandes de rescrits portant sur la qualification fiscale de certains revenus d'activité ainsi que sur la nature de l'impôt auxquels ils sont soumis (8°) et celles visant pour les entreprises multinationales à s'assurer de l'absence d'établissement stable en France (6°).

À la différence du rescrit général, ces rescrits spécifiques ont presque tous pour point commun de donner lieu à un accord implicite en cas de silence gardé par l'administration à l'issue d'un délai de trois mois. Parmi les rescrits prévus par l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, seul fait exception l'accord préalable sur la méthode de détermination des prix de transfert, régi par le 7° de cet article, qui n'est enserré dans aucun délai contraignant. Il permet aux entreprises multinationales de recueillir l'accord de l'administration sur un mode de calcul des prix de transfert applicables aux transactions intragroupe qui ne peut ensuite être remis en cause lors d'un contrôle fiscal ultérieur.

Quatre autres rescrits fiscaux s'ajoutent à ceux énumérés à l'article L. 80 B. Le premier est relatif à l'abus de droit. Depuis la loi Aicardi du 8 juillet 1987, l'article L. 64 B du livre des procédures fiscales permet de demander à l'administration, avant la réalisation d'une opération, de prendre position sur sa qualification éventuelle d'abus de droit. Si le silence de l'administration ne vaut pas acceptation de l'opération, l'absence de réponse dans un délai de six mois fait cependant obstacle à la mise en œuvre de la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du même livre.

Le deuxième rescrit est propre aux organismes faisant appel à la générosité du public. La loi n° 2003-709 du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations permet à ces organismes de solliciter un rescrit (article L. 80 C du livre des procédures fiscales), préalablement à la délivrance de reçus fiscaux, leur garantissant qu'ils relèvent de l'une des catégories mentionnées aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts pour le bénéfice de la réduction d'impôt réservée à leurs donateurs. Le silence gardé par l'administration pendant six mois sur leur demande interdit l'application des amendes prévues par l'article 1740 A du code général des impôts pour la délivrance de certificats indus.

Le troisième rescrit est le « rescrit valeur », spécifique aux donations d'entreprises, prévu par l'article L. 18 du livre des procédures fiscales²². Il permet au contribuable envisageant de faire une telle donation de demander à l'administration de s'engager sur la valeur vénale à laquelle il estime son entreprise individuelle ou des titres de la société non cotée dans laquelle il exerce des fonctions de direction. Le service dispose d'un délai de six mois pour se prononcer sans que naisse à l'issue de ce délai un accord implicite sur la valeur proposée par le redevable.

Enfin, une procédure de rescrit, relevant de la fiscalité de l'aménagement (rescrit « versement pour sous-densité »), a été créée par la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 afin de renforcer la sécurité juridique des constructeurs. Le législateur a permis à certaines communes ayant fixé un seuil minimal de densité pour lutter contre l'étalement urbain d'instituer un versement pour sous-densité. Applicable aux demandes d'autorisation d'urbanisme déposées depuis le 1^{er} mars 2012 (et à Mayotte à compter du 1^{er} janvier 2014), l'article L. 331-40 du code de l'urbanisme ouvre aux constructeurs, avant le dépôt d'une demande d'autorisation de construire, la possibilité d'obtenir une prise de position formelle de l'administration de l'État chargée de l'urbanisme dans le département sur l'application à leur situation du deuxième alinéa de l'article L. 331-35 relatif aux modalités de détermination de la densité de la construction, et du dernier alinéa de l'article L. 331-38 prévoyant que lorsque le seuil minimal de densité ne peut être atteint du fait des servitudes administratives qui frappent le terrain, aucun versement n'est dû. Les services de l'État compétents doivent répondre de manière motivée à cette demande dans un délai de trois mois. Le deuxième alinéa de l'article L. 331-40 du code de l'urbanisme prévoit aussi qu'à l'expiration du délai de trois mois qui lui est imparti pour se prononcer sur la demande dont elle est saisie sur la constructibilité maximale s'attachant au terrain d'assiette de l'opération, le seuil minimal de densité applicable à ce terrain ne peut être supérieure aux trois quarts de la densité maximale déclarée. À l'intérieur de ce délai, la demande est transmise pour avis au maire de la commune qui dispose lui-même d'un mois pour répondre. À défaut de réponse dans un délai de trois mois suivant le dépôt de la demande, la position présentée par le contribuable est opposable à l'administration.

La position prise par l'administration sur une demande de rescrit fiscal²³, qui, lorsqu'elle est négative, n'est pas susceptible de recours contentieux²⁴, peut, depuis 2008, faire l'objet d'un second examen par un collège composé de six membres, dans un délai et selon des règles identiques à ceux prévus pour la demande initiale. Le contribuable peut être entendu par ce collège. Un mécanisme de second examen par l'administration centrale chargée de l'urbanisme est également prévu par le dernier alinéa de l'article L. 331-40 du code de l'urbanisme dans le cadre du rescrit « versement pour sous-densité ».

22. Il est issu de l'instruction 13 L-2-98 du 8 janvier 1998.

23. La procédure est ouverte pour l'ensemble des rescrits fiscaux à l'exception du rescrit abus de droit, des rescrits « crédit d'impôt recherche » délivrés par les organismes en charge de l'innovation et des accords préalables sur les prix de transfert.

24. En l'état de la jurisprudence, le recours pour excès de pouvoir n'est en effet pas ouvert à l'encontre des rescrits fiscaux (CE, 26 mars 2008, *Association Pro musica*, n° 278858).



- **À compter de 2005, le rescrit fiscal a été étendu aux droits de douane nationaux, en complément des rescrits douaniers résultant du code des douanes communautaire.**

Le rescrit prévu par l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales s'applique exclusivement aux contributions indirectes régies par le code général des impôts. L'extension de ce mécanisme aux taxes nationales recouvrées sur le fondement du code des douanes (TVA, TGAP, TIPP, octroi de mer, taxe sur les véhicules routiers...) a été effectué par l'article 29 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale, qui a introduit au II de l'article 345 bis du code des douanes un rescrit miroir du rescrit fiscal concernant les taxes nationales recouvrées sur le fondement de ce code (TVA, TGAP, TIPP, octroi de mer, taxe sur les véhicules routiers...). Lorsque l'administration des douanes a formellement pris position sur la situation de fait du demandeur, elle ne peut mettre à sa charge des rehaussements de droits ou de taxes en se fondant sur une interprétation différente de celle qu'elle s'est engagée à respecter par rescrit. Cette garantie n'est pas applicable aux domaines régis par le code des douanes communautaire.

À l'échelle de l'Union européenne, un système de rescrit formalisé²⁵ permet aux opérateurs d'obtenir de l'administration des douanes une expertise et un renseignement opposable sur le classement tarifaire d'une marchandise (renseignement tarifaire contraignant, RTC) ou son origine (renseignement contraignant sur l'origine, RTO) avant son dédouanement. Un RTC est valable pendant six ans à compter de sa délivrance²⁶ et un RTO, trois ans. La spécificité de ce rescrit tient à sa dimension communautaire : la position formelle ainsi prise par l'administration d'un État membre sur la situation d'une société ou d'une personne qui envisage d'accomplir une opération d'importation ou d'exportation est opposable aux autorités douanières de tous les États membres de l'Union européenne. En cas de délivrance de RTC divergents par différentes administrations nationales, celles-ci doivent tenter de parvenir entre elles à une position unique, avant de recourir le cas échéant à l'arbitrage de la Commission européenne.

En outre, le droit douanier de l'Union européenne, en application du principe de sécurité juridique, connaît une règle d'application transversale selon laquelle la dette douanière n'est pas recouvrée lorsque l'absence de perception des droits de douane résulte d'une erreur de l'administration que le redevable, de bonne foi, ne pouvait raisonnablement déceler²⁷.

- **À la demande des entreprises, la procédure de rescrit a également été introduite dans le champ social.** Instaurée par l'ordonnance du 6 juin 2005 relative à la garantie des droits des cotisants²⁸, le rescrit social est entré en vigueur le 31 décembre 2005. Il est codifié aux articles L. 243-6-3 et R. 243-43-2 du code de la sécurité sociale. Ce rescrit permet à tout cotisant ou futur cotisant, en sa

25. Prévu à l'article 12 du code des douanes communautaire.

26. Durée réduite à trois ans en 2015.

27. Articles 220 § 2 b) et 239 du code des douanes communautaires.

28. Cette ordonnance a été prise en application de la loi de simplification du droit du 9 décembre 2004.

qualité d'employeur²⁹, d'obtenir, dans un délai déterminé, de son organisme de recouvrement (Urssaf et, outre-mer, CGSS) une prise de position explicite sur sa situation au regard de l'application d'une réglementation, qu'il pourra opposer ultérieurement à cet organisme.

Ainsi, en l'absence de réponse dans un délai de trois mois, l'organisme de recouvrement ne peut pas effectuer, au titre de la période de retard lui incombant, de redressement de cotisations et contributions sociales fondé sur la législation au regard de laquelle la situation de fait exposée dans la demande a été tardivement appréciée. La réponse est opposable au seul organisme de recouvrement dont relève l'établissement visé par la demande, s'applique au seul demandeur³⁰, ne vaut que pour l'avenir et pour la seule situation exposée dans la demande.

La prise de position de l'administration peut faire l'objet d'un recours devant la commission de recours amiable puis, le cas échéant, devant le tribunal des affaires de sécurité sociale (TASS). Par ailleurs, une procédure de publicité au Bulletin officiel et sur le site Internet www.securite-sociale.fr des décisions rendues par les Urssaf, après avoir été rendues anonymes, a été mise en place par la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures³¹.

Initialement, la loi restreignait le champ du rescrit social à trois types de questions : les exonérations de cotisations limitées à une zone géographique (ZFU, ZRU...), les exemptions d'assiette pour la contribution employeurs aux régimes collectifs de prévoyance et de retraite supplémentaire et les avantages en nature ou les frais professionnels. Depuis 2008, la liste des questions susceptibles d'ouvrir droit au rescrit social a fait l'objet d'élargissements successifs³² qui résultent d'abord de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, pour couvrir notamment l'ensemble des questions relatives aux exonérations de cotisations de sécurité sociale et ensuite, de la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives pour faire entrer dans son champ la question des rémunérations versées par les tiers et celles relatives aux règles déclaratives et au paiement des cotisations.

Indépendamment de ce rescrit, il doit être fait mention du dispositif prévu à l'article L. 311-11 du code de la sécurité sociale. Cette disposition donne la possibilité aux personnes de demander aux Urssaf si leur activité relève du régime général des

29. La loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures a élargi la procédure de rescrit social aux travailleurs indépendants concernant leurs cotisations personnelles (auprès du Régime social des indépendants).

30. La loi du 12 mai 2009 a également étendu les effets de l'opposabilité de la décision aux entreprises liées au demandeur lorsqu'« un lien de dépendance ou de contrôle existe », au sens des articles L. 233-1 et L. 233-3 du code de commerce.

31. Dont les modalités ont été précisées à l'article 3 du décret du 18 décembre 2009 relatif aux modalités déclaratives liées au titre emploi-service entreprise (TESE) et au rescrit social.

32. Cet élargissement est intervenu à la suite des conclusions du rapport du président Fouquet, *Cotisations sociales : stabiliser la norme, sécuriser les relations avec les Urssaf et prévenir les abus*, rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, juillet 2008.



salariés, lorsque celle-ci les place dans un lien de subordination juridique à l'égard d'un donneur d'ordre. À l'expiration d'un délai de deux mois suivant la date de cette demande ou en cas de réponse négative, ces personnes ne peuvent se voir imposer ultérieurement une affiliation au régime général que si les conditions d'exercice de leur activité ont été substantiellement modifiées ou si les informations qu'elles avaient fournies étaient erronées.

Les rescrits fiscal, douanier et social présentent entre eux un fort degré de parenté : le mécanisme du rescrit fiscal a été acclimaté sous des formes voisines dans le domaine des droits de douane nationaux et des cotisations de sécurité sociale.

Les rescrits fiscal, douanier et social ont ainsi un double point commun : ils s'inscrivent dans des relations bilatérales entre l'administration et l'utilisateur, exclusives de l'intervention d'un tiers, et ils ont un objet pécuniaire.

▪ **Un dernier mécanisme existant en droit positif répond à la définition du rescrit : le rescrit relatif aux opérations financières.**

Le rescrit a en effet été introduit dans le domaine de la régulation économique. La loi n° 89-531 du 2 août 1989 relative à la sécurité et à la transparence du marché financier ayant conféré à la Commission des opérations de bourse (COB) le pouvoir de sanctionner des opérations contraires à sa réglementation, cette autorité administrative indépendante a introduit en 1990 un mécanisme de rescrit dans son règlement général. Il permet à un opérateur d'interroger l'autorité de régulation sur la conformité de l'opération boursière envisagée au regard de ce règlement. La COB a délivré sur ce fondement une unique réponse le 16 avril 1991.

Le rescrit « financier » a été repris sans changement aux articles 121-1 à 121-3 du règlement général de l'Autorité des marchés financiers (AMF), qui a succédé en 2003 à la COB et au Conseil des marchés financiers³³. La nouvelle autorité de contrôle n'a elle aussi rendu qu'un seul rescrit, le 1^{er} décembre 2005, publié le 14 février 2006.

Saisie d'une demande écrite par un opérateur, préalablement à la réalisation d'une opération et sur une question relative à l'interprétation de ce règlement, l'AMF dispose d'un délai de trente jours pour lui indiquer si l'opération projetée respecte son règlement. L'avis délivré par l'AMF lui est opposable et son destinataire, qui en reçoit notification, peut s'en prévaloir. Cet avis fait systématiquement l'objet d'une publication dans la revue mensuelle de l'AMF et sur son site Internet. Seule une réponse expresse engage l'autorité de régulation. Celle-ci est liée par son avis, à l'instar de l'administration fiscale : l'opération objet d'un rescrit favorable ne peut donner lieu ultérieurement de la part de l'AMF ni à une saisine des autorités disciplinaires ni à une sanction pour méconnaissance des dispositions du règlement examinées dans le rescrit, sous réserve que son bénéficiaire exécute l'opération telle qu'elle a été décrite dans la demande et se conforme aux termes de la réponse de l'AMF.

33. Loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière.

Ce mécanisme constitue un rescrit dans la mesure où, comme les rescrits précédents, il ne s'insère pas dans une procédure devant déboucher sur une décision administrative ultérieure. Mais ce rescrit présente moins de points communs avec le modèle dominant qu'illustrent les trois précédents rescrits.

▪ **La prise de position délivrée par le ministère de l'intérieur aux associations souhaitant savoir si elles peuvent recevoir des libéralités n'est pas un rescrit.**

Cet acte, usuellement rangé sous la bannière du « rescrit », correspond à une pré-décision au regard des définitions retenues dans le cadre de la présente étude. Les associations peuvent demander au représentant de l'État dans le département, depuis l'intervention de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures³⁴, la délivrance d'un document attestant de leur qualification d'association de bienfaisance, d'assistance, de recherche scientifique ou médicale³⁵ ou d'association culturelle³⁶. De cette qualification juridique dépend leur capacité à recevoir des libéralités, le bénéfice de diverses règles de droit favorables³⁷ ainsi que la capacité d'émettre des reçus fiscaux. La création de ce « rescrit » en 2009 a eu pour objet d'offrir à ces associations la sécurité juridique qu'elles réclamaient et qu'elles estimaient avoir perdu du fait de la suppression de l'autorisation préfectorale préalable à l'acceptation de ces libéralités, remplacée en 2005 par une simple déclaration³⁸.

34. Cf. le V de l'article 111 de cette loi, complété par les articles 12-1 et suivants du décret n° 2007-807 du 11 mai 2007 relatif aux associations, fondations, congrégations et établissements publics du culte et portant application de l'article 910 du code civil, dans sa rédaction issue du décret n° 2010-395 du 20 avril 2010 et en dernier lieu du décret n° 2012-377 du 19 mars 2012.

35. Il s'agit des associations visées à l'article 6 de la loi de la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association « qui ont pour but exclusif l'assistance, la bienfaisance, la recherche scientifique ou médicale ».

36. Sont visées les associations culturelles au sens des articles 18 et suivants de la loi du 9 décembre 1905 relative à la séparation des Églises et de l'État.

37. Des exonérations fiscales et notamment, pour les associations qualifiées de culturelles, l'éligibilité aux subventions publiques pour les dépenses de réparation des édifices du culte leur appartenant ; la garantie de leurs emprunts par les collectivités territoriales et la possibilité de contracter avec elles un bail emphytéotique administratif pour construire des édifices culturels.

38. A la suite de la modification de l'article 910 du code civil par l'ordonnance n° 2005-586 du 28 juillet 2005 portant simplification du régime des libéralités. L'autorisation d'accepter un legs particulier était donnée jusqu'en 2005 par un arrêté préfectoral valable pour toutes les donations ultérieures pendant 5 ans et qui permettait durant cette période d'émettre des reçus fiscaux donnant droit à réduction d'impôts pour les donateurs. La libéralisation opérée en 2005 a eu pour effet paradoxal de plonger dans l'incertitude les associations concernées se demandant si elles remplissaient les conditions pour recevoir des libéralités et délivrer des reçus fiscaux. Certaines associations ont tenté de résoudre cette difficulté en sollicitant le rescrit fiscal mécénat de la loi du 1^{er} août 2003. Le refus opposé par certaines directions des services fiscaux à des associations culturelles de leur reconnaître cette qualité, alors qu'elles avaient obtenu jusqu'en 2005 sans difficulté les autorisations préfectorales nécessaires pour accepter des legs, a conduit le législateur à inventer ce nouveau mécanisme en redonnant compétence au préfet (cf. par ex. ordonnance du juge des référés du tribunal administratif de Versailles, *Eglise réformée évangélique de Poissy*, 3 juillet 2002).



Ce mécanisme est régi par le chapitre 4 du décret n° 2007-807 du 11 mai 2007, issu du décret n° 2010-395 du 20 avril 2010, modifié en dernier lieu par le décret n° 2012-377 du 19 mars 2012. Saisi d'une demande présentée sur ce fondement, le préfet, peut, le cas échéant, diligenter une enquête de police pour vérifier que les conditions pour que l'association pétitionnaire soit qualifiée de cultuelle ou de bienfaisance sont remplies et qu'elle ne porte pas atteinte à l'ordre public. Le silence gardé pendant un délai de quatre mois, à compter de la présentation d'un dossier complet en préfecture, vaut décision implicite d'acceptation. Ce « rescrit administratif », comme le désigne l'intitulé de ce chapitre, – il s'agirait d'un « rescrit associations » –, présente plusieurs originalités.

D'une part, il a le caractère d'une décision dont la durée de validité est fixée à cinq ans. Cet acte peut toutefois être abrogé avant cette échéance si le préfet constate que l'association ne remplit plus les conditions requises, après que celle-ci en a été informée et mise à même de présenter ses observations.

D'autre part, il a un effet juridique précis : la qualité d'association cultuelle ou de bienfaisance apte à recevoir des donations ne sera pas remise en cause lors de la déclaration, qui reste obligatoire, des libéralités qui lui sont ultérieurement consenties. Le préfet s'en tient à la qualification qu'il lui a donnée dans le « rescrit » si la situation de l'association n'a pas changé. Il se borne alors à mener une instruction allégée des nouvelles déclarations et vérifie seulement que l'association peut exécuter la libéralité conformément à ses statuts.

Cette décision préfectorale a enfin un effet « diffus » auprès des autres administrations concernées par la qualification reconnue par le préfet : si l'administration fiscale n'est pas tenue par la qualification donnée par le préfet, les deux administrations concernées s'attachent, dans un souci de cohérence, à éviter autant que possible les divergences d'appréciation³⁹.

Dans la perception commune, cet acte constitue un « rescrit ». Il est cependant d'une nature différente dès lors qu'il emporte déjà en soi une décision sur la qualité du pétitionnaire et s'inscrit dans une procédure devant conduire à une véritable décision administrative de non opposition à la déclaration préalable qui précèdera, en tout état de cause, la libéralité, même s'il s'agit d'une décision implicite d'acceptation. Cet acte se prononce uniquement sur la capacité de l'association à recevoir la libéralité, alors que l'article 910 du code civil prévoit que, lors de la déclaration préalable, le préfet doit s'assurer non seulement de cette capacité mais aussi que l'association est « *apte à utiliser la libéralité conformément à son objet statutaire* ». Ce point est, par construction, impossible à vérifier lors de l'examen de la pré-décision sur la capacité *in abstracto* à recevoir des libéralités. Si ce premier acte ne suffit pas à autoriser la perception de dons et legs pendant sa période de validité, il est décisive sur l'un des critères de l'autorisation en cause, dès lors qu'au moment de la déclaration préalable ultérieure, le préfet ne remet plus en cause en principe la qualité d'association cultuelle ou de bienfaisance admise dès la délivrance de la pré-décision.

39. Cf. circulaire du ministre de l'intérieur du 23 juin 2010 relative à la procédure applicable au régime des libéralités et à la procédure du rescrit administratif.

La même approche préside à l'institution du « rescrit fusion d'associations » prévu par l'article 41 du projet de loi relatif à l'économie sociale et solidaire en cours d'examen au Parlement en ce qu'il anticipe le point de savoir si la nouvelle entité bénéficiera des autorisations dont disposaient les entités existantes et met le porteur de projet en mesure d'arbitrer sur l'opportunité ou non de la création d'une nouvelle structure. Il s'agit donc, selon la grille de lecture proposée dans la présente étude, de pré-décisions.

Au terme de cette présentation, il apparaît que le rescrit fiscal, le rescrit douanier, le rescrit social et le rescrit financier ont bien la nature d'un rescrit. En revanche, le dispositif dénommé « rescrit administratif », s'il participe au même objectif de sécurisation, a la nature d'une pré-décision, ce qui aura des conséquences sur son régime contentieux (cf. les développements ci-après au 2.1.4).

En l'état de la réglementation, la mise en œuvre du rescrit relève actuellement d'un champ sectoriel bien circonscrit, voire restrictif. À l'exception du rescrit fiscal prévu par le 1^{er} alinéa de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, qui couvre l'ensemble des impôts régis par le code général des impôts, chaque rescrit a été institué pour répondre à un besoin spécifique dont les contours sont strictement définis.

1.1.1.4 Un dispositif protéiforme

La présentation des différents rescrits existants dans le droit positif révèle qu'au-delà des quelques caractéristiques essentielles qui permettent de les ranger sous l'étiquette commune de rescrit, coexistent dans la détermination du régime qui leur est applicable une grande variété de schémas : caractère implicite ou exclusivement explicite de la prise de position favorable, caractère bilatéral de la relation ou existence de tiers intéressés, existence d'une voie de recours administrative ou juridictionnelle... Le rescrit est ainsi un dispositif protéiforme, bien plus que ne le sont les procédures de l'autorisation ou de la déclaration préalable.

Ces différences entre les dispositifs de rescrit, qui ne sont pas nécessairement accidentelles, ont une grande importance car elles peuvent avoir une incidence sur la portée de la garantie et sur le succès d'un dispositif de rescrit. Elles illustrent aussi le fait que le rescrit n'est pas un instrument monolithique mais qu'il est au contraire possible de le moduler pour l'adapter aux caractéristiques des domaines où il serait envisagé de l'instaurer.

Il importe donc d'identifier les diverses modalités concevables avant d'envisager l'adoption de nouveaux rescrits. Ces modalités sont de plusieurs ordres :

- **un rescrit général ou un rescrit ciblé.** Le rescrit général porte sur l'ensemble du droit régissant une matière déterminée, à la différence des rescrits particuliers mis en œuvre le cas échéant différemment selon les pans objectivement identifiables de cette matière. Ainsi, en droit fiscal, le rescrit général prévu au 1^{er} alinéa de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales permet d'interroger l'administration dans un champ très large. Il se distingue du rescrit portant sur une réglementation spécifique, tels les rescrits régis par les alinéas suivants de l'article L. 80 B et par l'article L. 80 C du même livre ;

- **un régime d'accord tacite sur la situation de fait à l'expiration d'un délai déterminé ou l'exigence d'une prise de position favorable explicite.** Dans la majorité des dispositifs de rescrits, seule une réponse explicite engage l'administration. Le silence entraîne le rejet de la demande. Un régime d'accord tacite à l'expiration d'un délai d'instruction est cependant prévu pour quelques rescrits. C'est le cas pour les rescrits fiscaux spécifiques ainsi que pour le « rescrit associations »⁴⁰. Un régime d'acceptation tacite incite l'administration à répondre dans un délai bref. Même si la réflexion doit intégrer l'inversion du principe selon lequel le silence de l'administration vaut rejet de la demande, sous réserve des exceptions explicitement définies⁴¹, il importe de souligner que ***la prise de position implicite favorable ou, si l'on préfère, d'acceptation de la situation de fait ou du projet, n'est pas perçue par les bénéficiaires comme une garantie réelle.*** Elle est en général insuffisante lorsque la position attendue est nécessaire pour la finalisation des projets auprès de partenaires de l'opérateur économique. Aux incertitudes sur la naissance d'une décision implicite, compte tenu des règles de computation du délai, qui ne court qu'à compter du dépôt d'un dossier regardé comme complet par l'administration, s'ajoute en effet le flou entourant le contenu de la garantie, ce sur quoi l'administration a réellement donné son accord en l'absence de prise de position explicite. À cela il convient d'ajouter, dans la pesée des différents éléments à prendre en compte, le besoin fortement exprimé par les opérateurs économiques que l'administration leur réponde. Rien n'est plus mal ressenti que le propos ou l'assurance verbale surtout lorsque quelques mois plus tard la position de l'administration a changé. L'acceptation implicite rend aussi plus aiguë la question des moyens consacrés au traitement des demandes de rescrits ;

- **un rescrit qui impacte ou non la situation des tiers.** Son régime sera différent selon qu'il se noue dans une relation exclusivement bilatérale entre le demandeur et l'administration ou qu'au contraire il a une incidence sur la situation de tiers. Le rescrit aura en particulier un impact sur les tiers dans le cas où le projet envisagé intervient dans un domaine d'activité contingenté dès lors que la ressource est rare, interdisant à l'administration de satisfaire un nombre illimité de porteurs de projets dans une même sphère ;

- **un rescrit défavorable pouvant ou non être contesté et selon quelles voies.** Les rescrits se distinguent également par l'existence ou l'absence de voies de recours et par leur nature, administrative ou juridictionnelle. Alors que le rescrit financier ou le « rescrit associations » négatif ne peut faire l'objet d'aucun recours administratif, une prise de position défavorable au contribuable en matière fiscale ou douanière peut faire l'objet d'un recours hiérarchique auprès d'un collègue qui procède à un second examen. La jurisprudence ne s'est pas prononcée sur le point de savoir si

40. L'article 38 de la loi du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives a donné au pouvoir réglementaire la possibilité d'instituer un dispositif d'acceptation tacite en matière de rescrit social, dans le but de garantir au cotisant l'existence d'une décision dans un délai de trois mois. À ce jour, il n'a pas été fait usage de cette faculté.

41. L'article 1^{er} de la loi n° 2013-1005 du 12 novembre 2013 habilitant le Gouvernement à simplifier les relations entre l'administration et les citoyens modifie en ce sens l'article 21 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations.

la position prise par l'administration fiscale ou douanière à l'issue de ce réexamen peut faire l'objet d'un recours contentieux devant le juge. Le rescrit social peut quant à lui faire l'objet d'un recours administratif auprès de la commission de recours amiable, puis d'un recours juridictionnel devant le tribunal des affaires de sécurité sociale ;

- **une durée d'opposabilité limitée ou non.** La durée de la garantie constitue aussi un paramètre important mais elle est variable selon les rescrits. La réponse de l'administration peut l'engager pour une durée fixe : il en va ainsi de la délivrance du « rescrit associations », valable cinq ans, d'un renseignement tarifaire contraignant ou d'un renseignement contraignant sur l'origine des marchandises passibles de droits de douane, valables respectivement six et trois ans. Le rescrit peut au contraire être octroyé sans durée fixe, comme le rescrit fiscal. Il est alors révocable : l'administration qui en est l'auteur peut l'abroger pour l'avenir, après avoir notifié individuellement son changement de position au bénéficiaire du rescrit.

1.1.2 Un mécanisme original parmi les différents instruments concourant à l'objectif de sécurité juridique

1.1.2.1 Le rescrit, réponse à un besoin croissant de clarté et de stabilité de la norme

Le premier instrument de sécurité juridique réside dans la clarté et dans la stabilité de la norme. Sécuriser les projets des entrepreneurs requiert avant tout une plus grande permanence dans le temps de normes intelligibles. Cette prévisibilité de la norme commande aussi une réflexion sur ses modalités d'entrée en vigueur. Il paraît ainsi possible de remédier à l'une des difficultés tenant à l'instabilité de la norme sans qu'il soit besoin pour autant d'instituer des rescrits. Il suffirait de prévoir que, sous réserve du respect de normes conventionnelles ou européennes et de l'atteinte à des intérêts fondamentaux exigeant une entrée en vigueur immédiate la nouvelle réglementation ne soit pas applicable aux projets en cours d'instruction ou à une phase d'élaboration donnée, à la date de sa publication (cf. ci-après 2.1.2 et 3.3.2.1).

Indépendamment de cette attention portée à la question de l'entrée en vigueur de la norme nouvelle, le développement de nouvelles formes de rescrit est l'une des réponses qui peut être apportée au besoin croissant de sécurité juridique exprimé par les porteurs de projet et les usagers de l'administration face à un environnement juridique de plus en plus complexe, foisonnant et mouvant⁴². Ce dispositif de garantie constitue autant un symptôme révélateur de cette insécurité juridique préjudiciable aux porteurs de projets qu'un palliatif imparfait au manque de qualité et de pérennité de la norme. Le fait que l'on envisage aujourd'hui de multiplier les dispositifs de rescrits est d'abord un constat d'échec dans la production normative française, jugée trop complexe, peu claire et instable par les acteurs économiques. Il y a un paradoxe à vouloir créer de nouveaux dispositifs juridiques pour pallier les conséquences de leur prolifération.

42. Au cours des années récentes, le Conseil d'État a examiné au titre de son activité consultative plus de 1100 textes et demandes d'avis par an : 1268 en 2007, 1155 en 2008, 1213 en 2009, 1209 en 2010, 1220 en 2011 et 1104 en 2012.

Le développement de formules de rescrit n'exonère pas en tout état de cause de mener « *une politique énergétique, visant à ralentir un emballement normatif préjudiciable aux citoyens, aux entreprises et à la crédibilité même de l'action publique* »⁴³, ainsi que le Conseil d'État l'appelait de ses vœux dans les considérations générales du rapport annuel de 2006 consacrées à la sécurité juridique. Le rescrit *stricto sensu* devient en effet caduc avec la modification de la législation sous l'empire de laquelle il a été délivré : l'efficacité de cet instrument dépend donc de la pérennité de la norme qu'il interprète. Son adaptation dans de nouveaux domaines de l'action publique ne dispense ainsi en rien de la nécessaire modération de la volatilité normative pour qu'il soit effectivement attractif et réellement gage de sécurité juridique.

L'exemple du crédit d'impôt recherche est à cet égard instructif. Les dispositions régissant cet avantage fiscal, créé par la loi de finances pour 1983, qui vise à stimuler l'investissement des entreprises en recherche et développement, détiennent sans doute le record du nombre de modifications depuis sa création⁴⁴. Il existe un rescrit spécifique, prévu au 3° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, permettant à une entreprise d'interroger l'administration fiscale sur l'éligibilité des dépenses de recherche envisagées à ce dispositif incitatif. Ce rescrit reste cependant peu utilisé en pratique⁴⁵. La demande des entrepreneurs ne porte pas tant sur l'amélioration de la garantie conférée par ce rescrit que sur la simplification du dispositif, jugé encore trop complexe, et sur le changement moins fréquent des règles de calcul de cet avantage fiscal⁴⁶.

1.1.2.2. Le rescrit, un outil dans une palette d'instruments conférant une garantie juridique plus ou moins étendue aux opérateurs économiques

Si la sécurité juridique passe d'abord par la qualité et la stabilité de la norme, des instruments sont utiles pour assurer une relation de confiance entre l'opérateur économique et l'administration en charge du respect des normes juridiques. Dans cette relation, on peut relever deux grandes difficultés pour l'opérateur économique : l'incertitude et le changement. Quelles normes sont applicables à la situation de son entreprise ? Comment savoir avec certitude ce qu'elles signifient ? Comment s'appliquent-elles à sa situation ? Comment la norme est-elle susceptible d'évoluer ? Ses évolutions s'appliqueront-elles à l'entreprise ? Viendront-elles remettre en cause son équilibre économique ? La sécurité juridique consiste à donner à l'opérateur économique des réponses à ces questions, par le biais de différents instruments qui apportent dans un degré variable une telle sécurité. Face à l'incertitude, l'opérateur économique et de façon plus générale l'utilisateur a d'abord besoin de disposer d'une position officielle de l'administration, qu'il s'agisse d'une question de droit abstraite ou d'application du droit à son cas personnel.

43. Rapport annuel 2006, p. 281.

44. Ce dispositif a été modifié à de très nombreuses reprises depuis sa création, en particulier à compter de l'année 2000. Il l'a encore été par la loi de finances pour 2013 avec la création du crédit d'impôt innovation.

45. 235 demandes en 2012 (source : DGFIP).

46. Rapport précité de M. Thierry Mandon, député ; rapport précité de M. Rakotoson, p. 76 ; article de Franck Debaugé, animateur de l'observatoire du crédit impôt-recherche, septembre 2013, Les Echos.

▪ **Les différents instruments de sécurité juridique se distinguent par l'objet de la garantie apportée : garantie interprétative ou cristallisation du droit.**

Elle peut consister dans l'interprétation donnée du droit par l'autorité administrative (garantie interprétative). Il en va ainsi des divers instruments présentés dans la partie gauche du tableau ci-après, allant des foires aux questions et circulaires jusqu'aux autorisations. Ces différents outils de sécurité juridique ont en commun de formuler des interprétations du droit en vigueur mais ne prémunissent pas les porteurs de projets contre un changement des règles applicables. Pour atteindre cet objectif de cristallisation du droit, garantie d'une nature différente de la garantie interprétative, l'usager peut d'abord bénéficier d'une entrée en vigueur différée ou de mesures transitoires inscrites dans la norme elle-même. Il est, à défaut, concevable de permettre à l'administration d'apporter à son interlocuteur, dans certaines conditions, la garantie que continueront à lui être appliquées, pendant une durée déterminée, les normes en vigueur à la date où il a conçu son projet. Cette garantie très particulière n'existe guère, en droit positif, que dans le domaine de l'urbanisme (certificat d'urbanisme, présenté tout à droite dans le tableau gradué des instruments de sécurité juridique) et elle sera étendue à bref délai si l'institution du certificat de projet est validée par le législateur.

▪ **La *summa divisio* entre les instruments de garantie interprétative réside dans le caractère opposable ou non de la position prise par l'administration.**

En l'absence d'un principe général de confiance légitime reconnu comme tel en droit public français, les informations et renseignements donnés par l'administration n'ont, en principe, aucun effet juridique. Seules sont opposables les décisions que sont les autorisations ou déclarations préalables. Hormis le cas particulier où l'information donnée pourrait s'analyser en une promesse, l'usager n'est aucunement protégé contre le caractère éventuellement erroné de l'information délivrée ou contre un changement d'appréciation de l'autorité administrative. Il peut théoriquement rechercher la responsabilité de l'administration pour renseignements erronés mais il est souvent difficile de démontrer que ce renseignement a causé directement un préjudice.

De ce point de vue, l'institution d'instruments de sécurité juridique opposables à l'administration, intermédiaires entre l'institution d'un régime d'autorisation ou de déclaration préalable et les simples renseignements, présente un avantage important pour l'usager. Ces instruments présentent donc des effets juridiques dégradés par rapport aux décisions administratives habituelles, mais supérieurs à ceux des renseignements ou des circulaires non opposables. Cette mise en perspective n'est pas sans écho avec le rôle que remplit aujourd'hui le droit souple comme le montre l'étude du Conseil d'État consacrée en 2013 à cette question.

On peut ainsi distinguer et classer une palette d'instruments de sécurité juridique, en fonction de la garantie apportée et de leur opposabilité, dont le rescrit ne représente qu'une nuance. Ainsi que cela a été souligné lors des travaux du groupe de travail, en particulier par les représentants des entreprises, une simple réponse à une demande de renseignement, une circulaire ou une « foire aux questions »

est parfois mieux à même qu'un rescrit de répondre aux attentes des porteurs de projet. Un régime d'autorisation ou de déclaration préalable, qui contraint l'administration à prendre position sur le respect de la réglementation par un projet avant sa réalisation, peut également s'avérer beaucoup plus protecteur qu'un rescrit qui, généralement, peut être remis en cause dès que surviennent des événements imprévus, qui n'avaient pas été envisagés dans la demande.

Quelques critères, présentés dans le tableau suivant, permettent de classer les principaux instruments de sécurité juridique. Il ne sera ici question que d'instruments administratifs unilatéraux, même si le recours au juge ou à des instruments contractuels peut également offrir des garanties de sécurité juridique.

Pour chacun des instruments présentés, il existe évidemment le cas échéant toute une gamme de modalités de mise en œuvre, comme pour le rescrit (décision implicite ou seulement explicite, durée d'instruction, durée de la sécurité accordée, caractère justiciable ou non de la décision, nombre de personnes intéressées...).

GRADATION D'INSTRUMENTS

		INFORMATION				ACTES OPPOSABLES	
Instruments	Critères	Documents d'information	Renseignements administratifs	Directives <i>Crédit Foncier de France</i>	Circulaires opposables	Prise de position individuelle opposable sur une question de droit	
Initiative de la demande		Administration	Usager	Administration	Administration	Usager	
Caractère général ou individuel de l'acte		Général	Individuel	Général	Général	Individuel	
Objet		Interprétation de la règle de droit	Interprétation de la règle de droit ou appréciation de la situation de fait du demandeur	Appréciation de la situation de fait du demandeur	Interprétation de la règle de droit	Interprétation de la règle de droit	
Caractère obligatoire de la demande ou de l'instrument		Non	Non	Non	Non	Non	
Obligation de se conformer à la position de l'administration		Non	Non	Non	Non	Non	
Opposabilité à l'administration		Non	Non	Oui (au sens de la jurisprudence CE, 11 déc. 1970, CFF, Rec.)	Oui	Oui	
Objet de la garantie: interprétative ou maintien des normes applicables		Interprétative	Interprétative	Interprétative	Interprétative	Interprétative	
EXEMPLES		Circulaires, FAQ, sites Internet	Avis des ordres professionnels sur les contrats, note de renseignement (urbanisme)		Instructions fiscales (L. 80 A. 2 ^e alinéa du LPF), circulaires de la Direction de la Sécurité Sociale	L. 80 A 1 ^{er} alinéa du LPF	



DE SÉCURITÉ JURIDIQUE



Rescrits	Pré-décision	Déclaration préalable	Autorisation préalable ou agrément	Certificat d'urbanisme
Usager	Usager	Usager	Usager	Usager
Individuel	Individuel	Individuel	Individuel	Individuel
Appréciation de la situation de fait du demandeur	Appréciation de la situation de fait du demandeur	Appréciation de la situation de fait du demandeur	Appréciation de la situation de fait du demandeur	Appréciation du projet du demandeur sur un terrain donné
Non	Non	Oui	Oui	Non
Non	Oui	Oui	Oui	Non
Oui	Oui	Oui	Oui	Oui
Interprétative	Interprétative	Interprétative	Interprétative	Interprétative et maintien des normes applicables à la date du certificat
Rescrit fiscal, douanier, social, financier	« Rescrit associations »	Urbanisme, installations classées, libertés publiques...	Urbanisme, installations classées, agrément fiscal (art. 217 <i>undecies</i> CGI – 209 CGI – 200 et 238 bis CGI)	art. L. 410-1 du Code de l'urbanisme



À chaque besoin de sécurité juridique doit correspondre l'instrument le plus adapté.

Ce tour d'horizon a permis de mettre en valeur la palette des réponses possibles qui pourraient être proposées aux besoins qui seraient identifiés de sécurité juridique des entrepreneurs. Il en résulte que le rescrit n'est pas nécessairement la réponse la plus adaptée à l'ensemble de ces besoins.

Il convient ainsi de caractériser les situations dans lesquelles le rescrit est le mieux à même de satisfaire le besoin de sécurité juridique et d'examiner les mécanismes alternatifs contribuant à la sécurisation des initiatives et des projets.

L'identification des types de situations d'insécurité juridique pour lesquelles l'instauration d'un nouveau rescrit peut s'avérer particulièrement utile requiert un bilan des rescrits existants. L'examen des expériences étrangères peut aussi fournir des enseignements intéressants.

1.2 Le bilan des rescrits existants et les enseignements des expériences étrangères

1.2.1 Un bilan contrasté selon les rescrits

Certains dispositifs ont fait leurs preuves et ont su trouver leur public, comme le traduisent les résultats chiffrés transmis par les administrations mais également les retours d'expérience des différents usagers. Le rescrit fiscal et le rescrit douanier rencontrent ainsi un succès certain, qu'il convient cependant de nuancer, pour le premier, selon les différentes formes qu'il recouvre. Les autres rescrits demeurent, en revanche, confidentiels et s'avèrent parfois même inadaptés. La pré-décision « associations » constitue par ailleurs un mécanisme prometteur.

1.2.1.1 Un dispositif pertinent ayant généralement fait ses preuves en matière fiscale et douanière

▪ Des dispositifs plébiscités

Les données communiquées par l'administration fiscale montrent une forte croissance du rescrit fiscal au cours de ces dernières années. Le nombre de rescrits fiscaux délivrés sur le fondement des articles L. 80 B et C du livre des procédures fiscales s'est élevé à 18 684 en 2012. Ils ont été traités par les services déconcentrés du ministère à hauteur de plus de 97 %, soit 18 415 en 2012 contre 9 814 en 2006 et 13 305 en 2007, ce qui représente une hausse de près de 40 %. Cette forte augmentation, comme la constance des résultats obtenus depuis 2008 (autour des 18 000 rescrits traités par an⁴⁷), traduisent une appropriation progressive du

47. Rescrits traités par les services déconcentrés : 17 602 en 2008, 17 865 en 2009, 18 078 en 2010 et 18 984 en 2011.



mécanisme par les contribuables et notamment par les entreprises, à qui il donne globalement satisfaction⁴⁸.

Une analyse fine des résultats révèle cependant que le succès du rescrit fiscal est très inégal. Loin d'être homogène, le recours au rescrit demeure en nombre concentré sur trois rescrits. Il s'agit, d'une part, du rescrit général qui, avec 7 805 rescrits traités, représente 42 % des rescrits fiscaux traités en 2012. Il s'agit, d'autre part, de deux rescrits spécifiques. Le rescrit « mécénat » prévu à l'article L. 80 C du livre des procédures fiscales, est largement utilisé, avec 5 248 dossiers traités en 2012, soit 28 % des rescrits fiscaux. Le rescrit « entreprises nouvelles » codifié au 2° de l'article L. 80 B du même livre est certes en diminution mais, avec 3 143 dossiers traités, il représente encore 17 % des rescrits fiscaux traités (contre près de 35 % en 2009). Il permet aux entreprises nouvellement créées et implantées en ZFR, ZRU et ZRR⁴⁹ de savoir si elles peuvent bénéficier du régime d'allégement d'impôt sur leurs bénéfices au titre de leurs premières années d'activité⁵⁰.

Parallèlement à ces rescrits fiscaux dont le bilan est positif, c'est en matière douanière⁵¹ que le procédé a trouvé un terrain favorable. Les services douaniers délivrent environ 9 000 rescrits par an⁵², essentiellement en réponse à des questions portant sur le classement de marchandises importées dans la nomenclature ou sur leur pays d'origine. Ce service entraîne une nette limitation des délais de passage en douanes et permet, par conséquent, d'accroître l'attractivité du territoire auprès des entreprises qui importent ou exportent.

▪ Les raisons de leur succès

L'attrait du rescrit réside en grande partie dans la célérité de la procédure⁵³ combinée à la portée de la garantie conférée par une réponse favorable. Les administrations fiscale et douanière traitent les demandes dans des délais courts : le contribuable reçoit une réponse dans un délai moyen de soixante-cinq jours s'agissant du rescrit général et de cinquante-sept jours pour un rescrit « entreprises nouvelles ». Le délai moyen de traitement est inférieur à trente jours dans 90 % des demandes de rescrit douanier. Sans offrir une réponse immédiate difficilement conciliable

48. D'après l'enquête réalisée auprès d'entreprises pour le groupe de travail.

49. L'activité de ces entreprises doit être commerciale, industrielle ou artisanale. Les entreprises qui exercent une activité non commerciale ne sont admises à ce régime d'exonération que si elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés et emploient au moins trois salariés. Si l'entreprise est implantée en ZRR, son activité peut être libérale ou de location d'établissement industriel et commercial. Source : Direction générale des finances publiques.

50. Article 44 *sexies* du code général des impôts.

51. Réglié par l'article 345 bis du code des douanes.

52. <http://www.lefigaro.fr/conjoncture/2013/06/23/20002-20130623ARTFIG00241-douanes-moins-de-repression-plus-de-service.php>.

53. La réduction des délais de réponse de l'administration est l'une des principales doléances des entreprises en matière d'insécurité juridique, selon l'étude menée en novembre 2007 par le cabinet d'avocats Taj et mentionnée dans le rapport précité du président Fouquet : 53 % des dirigeants interrogés souhaitaient que l'administration fiscale soit tenue de répondre dans un bref délai à une demande de clarification avant de s'engager dans une opération donnée.

avec l'engagement de l'administration sur sa prise de position, le rescrit reste compatible avec le temps des affaires. Il confère une assurance personnalisée de l'administration, dans un délai particulièrement attractif en comparaison à la durée du contentieux qu'il peut épargner au redevable. Il présente aussi l'avantage d'être relativement simple d'utilisation et gratuit, ce dernier critère n'allant pas forcément de soi, puisqu'aux États-Unis la procédure de *ruling*, qui lui est équivalente, peut coûter jusqu'à 15 000 euros.

Plus largement, le rescrit apparaît comme le moyen pour l'utilisateur de nouer avec des administrations, dont la mission traditionnelle est d'effectuer des contrôles et des redressements, une relation fondée sur le dialogue préventif, la confiance et la loyauté réciproques et débouchant sur des engagements mutuels. Le rescrit participe de ce point de vue d'une véritable révolution culturelle des pratiques administratives, qui répond à l'attente de voir l'administration jouer davantage un rôle de conseil et d'accompagnement des usagers en complément des prérogatives qu'il lui incombe de mettre en œuvre afin d'assurer le respect de la réglementation.

Le succès rencontré par le rescrit fiscal général et le rescrit douanier permet d'attester du fait que, dans certaines configurations, le rescrit est perçu par les agents économiques comme un vecteur efficace de sécurisation de leur situation individuelle dans un contexte d'instabilité et de complexité de la norme. Si le nombre élevé de rescrits délivrés traduit l'adéquation du dispositif à ce besoin, il faut garder à l'esprit qu'il reflète aussi, de manière plus inquiétante, l'insécurité juridique voire la défiance croissante ressentie face à une réglementation changeante et difficilement compréhensible sans l'aide de l'administration.

1.2.1.2 Un bilan positif de la pré-décision en matière de libéralités aux associations

Le nombre de « rescrits administratifs » délivrés sur le fondement du décret n° 2007-807 du 11 mai 2007 est significatif, eu égard au fait que seules les associations cultuelles et les associations de bienfaisance peuvent en bénéficier, pour le cas particulier où elles pensent devoir déclarer des libéralités dans les années à venir. Il est compris entre 1 200 et 1 500. Ce dispositif répond aux besoins des associations qui apprécient son utilité.

Cette pré-décision offre en effet un exemple intéressant de coordination à la fois entre les ministères de l'intérieur et des finances afin d'éviter les divergences de qualification en ce qui concerne les associations cultuelles et entre les échelons locaux et nationaux.

1.2.1.3 Un dispositif n'ayant pas toujours atteint ses objectifs

- **Certains rescrits fiscaux sont peu utilisés.**

Le rescrit « crédit impôt-recherche » (CIR) est, avec 235 demandes de rescrit en 2012⁵⁴ (soit 1,3 % des rescrits fiscaux) pour environ 1 800 déclarants, délaissé par les entreprises qui lui reprochent sa trop grande rigidité. Ainsi, jusqu'en 2013, la demande de rescrit CIR devait être effectuée avant l'engagement des dépenses

54. Les chiffres pour les années antérieures sont comparables.

de recherche, ce qui exigeait de décrire avec précision à l'avance les travaux projetés et les problèmes que l'entreprise pensait pouvoir rencontrer. Cette obligation, inadaptée à des programmes de recherche par nature évolutifs, a été abandonnée : le rescrit CIR peut désormais être sollicité après le lancement du projet de recherche et ce jusqu'à six mois avant la date limite de dépôt de la déclaration spécifique. S'il est trop tôt pour évaluer l'accueil qui lui sera réservé par les entreprises, ce changement répond à leur demande de flexibilité.

Le rescrit « valeur » demeure également très peu utilisé. Il permet aux dirigeants d'entreprises qui envisagent de donner tout ou partie de l'entreprise ou des titres qu'ils possèdent de consulter l'administration sur la valeur de ces biens, de façon à ce que la base imposable lors de ce transfert de propriété ne puisse être remise en cause par la suite⁵⁵. Indépendamment de la question récurrente de la difficulté de déterminer la valeur d'une entreprise ou d'une société non cotée, c'est surtout la durée d'instruction de ce rescrit, égale à six mois, qui semble incompatible avec la perspective d'une transmission d'entreprise par donation.

Le rescrit « abus de droit » est également peu utilisé. Compte tenu de son objet, celui-ci n'a pas vocation à recevoir un nombre considérable de demandes. Leur nombre varie entre 30 et 50 par an. Si ce rescrit paraît à première vue particulièrement adapté, dans la mesure où sont en cause des opérations fiscales complexes porteuses d'une insécurité juridique très forte pour le contribuable, il est, dans les faits, extrêmement rare qu'un contribuable signale à l'administration une opération susceptible d'être éventuellement qualifiée d'abus de droit. La crainte d'un contrôle effectué à la suite de cette révélation a un effet dissuasif.

Cette crainte de « réveiller l'instinct de contrôle » de l'administration est constante et commune à toutes les formes de rescrit. Elle explique en grande partie le peu de succès de ces trois rescrits fiscaux et l'explication vaut aussi pour le rescrit social. En effet, les contribuables ou cotisants redoutent un mécanisme conduisant à dévoiler spontanément à l'administration des situations ou des projets sur lesquels pèse un soupçon d'irrégularité. Les entreprises craignent une réponse négative, suivie d'une probabilité accrue de contrôle et préfèrent prendre le risque d'appliquer une interprétation peut-être différente de celle de l'administration, mais dont il n'est pas certain qu'elle sera contrôlée.

▪ **Force est de constater le faible engouement pour le rescrit social.**

324 demandes de rescrit seulement ont été effectuées auprès des Urssaf en 2012 dont près de 30 % portent sur des exonérations limitées à une zone géographique (ZFU, ZRU...) et ce bien que le dispositif ait fait l'objet de campagnes d'information par l'Acos. Outre la crainte d'un contrôle, le second motif invoqué justifiant le désintérêt pour cette procédure réside dans la préférence des entreprises pour les contacts informels avec l'administration, déjà très développés. Le faible recours au

55. Source : Direction générale des finances publiques. (http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=3BFVGJCLZMWXJQFIEIPSFEY?espld=0&typePage=cpr02&docOid=documentstandard_5758). À noter que cette procédure n'est ouverte qu'aux dirigeants d'entreprises individuelles ou de sociétés non cotées.

rescrit social ne traduit pas un défaut de dialogue dans la relation entre cotisants et Urssaf mais s'explique par le nombre important des réponses apportées par les Urssaf dans le cadre du dispositif plus informel usuellement désigné par l'Acosse comme celui des « questions complexes ». Bien que ce mécanisme ne repose sur aucun fondement juridique, les Urssaf considèrent que les réponses apportées à ces questions spontanées des cotisants leur sont opposables et leur donnent ainsi un effet assez proche de celui du rescrit. Ces échanges sans formalisme offrent aux entreprises un cadre de dialogue jugé plus souple et plus efficace pour répondre à leur besoin de sécurité juridique, sans les contraindre à « s'exposer » autant que le rescrit. Cette pratique du dialogue via les « questions complexes » semble notamment davantage plébiscitée par les très petites entreprises (TPE) et les petites et moyennes entreprises (PME), qui sont aussi à l'origine de la majorité des demandes de rescrit social (65 % des demandes sont faites par des entreprises de moins de 50 salariés)⁵⁶.

▪ **Le rescrit financier délivré par l'AMF n'est pas demandé.**

Ce rescrit cumule plusieurs des défauts précédemment évoqués qui expliquent son échec patent, deux rescrits seulement ayant été rendus depuis 1990. Le champ de ce rescrit est trop restrictif puisque le dispositif ne porte que sur le règlement général de l'AMF à l'exclusion des dispositions législatives ou réglementaires applicables à l'opération projetée. La crainte que la divulgation d'informations au régulateur n'entraîne un renforcement des contrôles dissuade là encore les demandeurs.

Par ailleurs, dans un domaine à la fois réactif et très concurrentiel, le délai d'instruction de trente jours apparaît en décalage par rapport à la rapidité avec laquelle sont conduites les opérations projetées. Le rescrit est en outre insuffisant en termes de confidentialité. L'obligation de publication du rescrit fait craindre la perte de l'avantage concurrentiel en faisant tomber les opérations de marché innovantes dans le domaine public.

La pratique de l'Autorité, qui entretient de fréquents contacts officiels avec les opérateurs et publie une abondante doctrine interprétative, contribue également à rendre ce dispositif peu utile.

Il est intéressant de noter que, dans un domaine où le centre de gravité de l'activité régulatrice s'est déplacé au niveau de l'Union, les opérateurs ont tendance à se tourner vers l'autorité régulatrice européenne, l'ESMA. Ils formulent auprès de cette agence des demandes d'interprétation auxquelles elle répond par le biais de « questions/réponses », mécanisme qui satisfait davantage le besoin de sécurité juridique des opérateurs que le rescrit national.

56. Source : Direction de la sécurité sociale.

1.2.2 Les expériences étrangères portent en général sur un champ sectoriel analogue

Des procédures voisines du rescrit existent dans tous les États sur lesquels a porté l'étude de droit comparé : les États-Unis, l'Allemagne, l'Espagne et l'Italie⁵⁷. Le rescrit y est principalement développé dans les mêmes domaines de prédilection que le rescrit français : le rescrit fiscal est commun à l'ensemble des pays étudiés et c'est dans le cas de relations binaires entre l'administration et l'administré ayant un objet pécuniaire qu'il est le plus présent. Si les États-Unis se sont dotés d'un mécanisme transversal de rescrit, les *Declaratory Rulings*, dans les États européens, les dispositifs proches du rescrit ont généralement un objet ciblé.

1.2.2.1 Le rescrit fiscal : un dispositif aux traits communs existant dans l'ensemble des pays étudiés

Les différents pays étudiés ont introduit des mécanismes par lesquels les contribuables peuvent interroger l'administration pour connaître son avis sur leur situation fiscale et se prévaloir de cette prise de position : comme le rescrit, ces dispositifs portent généralement sur l'appréciation de situations de fait, au regard d'une norme préexistante ; ils sont opposables à l'administration et rarement contraignants pour l'utilisateur.

- **Aux États-Unis : le *private letter ruling*** permet à tout contribuable américain de demander à l'autorité fiscale, l'*Internal Revenue Service* (IRS), une prise de position formelle sur l'application de la législation fiscale à sa situation particulière.

La réponse de l'administration fiscale ne lie juridiquement que l'administration et le contribuable et n'est donc pas invocable par un tiers, y compris dans l'hypothèse où sa situation serait similaire. Elle peut cependant être publiée sur le site de l'IRS sous forme anonymisée et devient alors un *revenue ruling*, doctrine opposable liant l'IRS à l'égard de l'ensemble des contribuables entrant dans ses prévisions.

- **En Espagne, les *consultas tributarias escritas***, relatives au régime, à la classification ou à la qualification de l'impôt, sont ouvertes aux contribuables individuels mais aussi aux collègues professionnels, aux chambres officielles, aux organisations syndicales salariales et patronales et aux associations de consommateurs.

Un délai de six mois est imparti à l'administration pour adresser sa réponse. Passé ce délai, son silence ne vaut pas acceptation tacite de l'interprétation présentée par le contribuable. Acte administratif non décisif et ne relevant pas de l'exercice du pouvoir réglementaire, la réponse est juridiquement contraignante pour l'administration, pour autant que la réglementation ou la jurisprudence des cours suprêmes demeurent inchangées. À la différence du rescrit français, la

57. Cf. annexe 4. Si le rescrit constitue un instrument de longue tradition dans les pays scandinaves, souvent montrés en exemple en la matière, cette pratique y apparaît toutefois peu formalisée : il existe seulement quelques procédures faisant l'objet d'une réglementation explicite, principalement en droit fiscal et en droit de l'urbanisme.

consulta espagnole présente un effet *erga omnes*, traduction du principe d'égalité : à situation fiscale identique, l'administration est tenue d'appliquer les mêmes critères d'appréciation à un autre contribuable qui en ferait la demande.

▪ **Au Royaume-Uni, la *non-statutory clearance*** obéit à des règles différentes selon qu'elle concerne l'imposition des professionnels ou des particuliers.

Pour soumettre une question relative aux effets fiscaux d'une opération donnée, le professionnel doit prouver l'existence d'une « incertitude concrète » quant aux dispositions fiscales applicables. Comme en France, le *rescrit* n'est invocable que par son bénéficiaire et devient caduc en cas de changement de législation. La garantie est conditionnée à la loyauté du contribuable qui doit avoir « dévoilé toutes ses cartes sur table ».

À la différence du système français, si l'administration fiscale commet une erreur dans son interprétation de la loi, la réponse ne lui est pas opposable, sauf si le contribuable démontre qu'il a pu raisonnablement se fonder sur cette appréciation, qu'il avait communiqué tous les éléments utiles et que l'application de la loi lui serait préjudiciable financièrement. Le principe de légalité l'emporte donc en principe sur celui de sécurité juridique.

Un particulier ne peut recourir à cette procédure qu'après épuisement des autres voies d'information (*helpline*, guides). La *clearance* ne peut porter sur des questions d'optimisation fiscale. L'autorité répond généralement sous vingt-huit jours. Le dialogue est encore plus présent qu'en France puisque le contribuable a un droit de réponse : s'il ne partage pas l'avis de l'administration, il peut engager un dialogue avec son interlocuteur ou demander que son dossier soit confié à un autre fonctionnaire.

▪ **En Allemagne**, tout contribuable peut demander à l'administration une « information contraignante » ou ***Verbindliche Auskunft***.

Comme en Grande-Bretagne, les informations délivrées par l'administration ne lient cette dernière que dans la mesure où elles ne sont pas contraires à la législation applicable : un *rescrit* ne peut conférer au contribuable un avantage contraire au droit en vigueur.

Le *rescrit* présente la particularité d'être payant : le montant exigible est calculé en fonction du gain que le contribuable réalisera grâce à la mise à disposition de l'information sollicitée⁵⁸.

Un dispositif similaire existe en matière douanière, la ***Verbindliche Zolltarifauskunft***. Il permet de savoir dans quelle catégorie du tarif douanier une marchandise sera classée par l'administration et donc de pouvoir, notamment, déterminer les droits à acquitter et le contingentement applicable. Cet engagement est valable six ans.

58. Saisi d'un recours faisant valoir l'inconstitutionnalité de cette pratique, le tribunal des finances de Basse-Saxe a estimé que la sécurité juridique apportée par l'information fournie justifiait la rétribution du service.

1.2.2.2 Le recours généralisé au rescrit aux États-Unis contraste avec les dispositifs ciblés mis en place dans les pays européens

▪ **Aux États-Unis**, la multiplicité des autorités productrices de normes a justifié un large recours à la pratique des *declaratory rulings*.

Au niveau fédéral, depuis 1969, les administrés peuvent consulter l'administration compétente sur l'interprétation de la loi applicable à leur situation. Les réponses engagent de manière préventive les départements exécutifs (*executive departments* comme l'IRS) ainsi que les agences de régulation (*executive agencies*) qui les délivrent.

Cette procédure existe également dans plusieurs États fédérés. La demande est très encadrée et doit obligatoirement appeler une réponse par oui ou par non. Ces *rulings* existent dans divers domaines, par exemple :

- le droit de l'environnement dans l'État de New York⁵⁹ ;
- le domaine bancaire, de l'assurance et du financement politique dans l'État du Michigan⁶⁰ ;
- la transparence de la vie publique dans l'État du Connecticut⁶¹.

Enfin, il est parfois possible pour l'administré d'effectuer auprès du service juridique compétent une « *request for interpretation* » (demande d'interprétation) du droit des collectivités locales (*local ordinances* des *county, parish, prefecture...*) notamment en matière d'urbanisme ou de droit commercial. Leur portée juridique dépend de la municipalité. Dans certains cas, les interprétations données sont opposables à l'administration, dans d'autres cas ce sont de simples indications à destination de l'administré.

▪ **En Allemagne**, il existe plusieurs dispositifs parents du rescrit que la doctrine a rassemblés sous le vocable générique de « *Zusage* » (accord, promesse, engagement). Ce terme désigne des réponses de l'administration qui vont au-delà de la simple information dès lors qu'elles sont assorties d'une garantie destinée à accroître la sécurité juridique du demandeur. Leur effet contraignant pour l'administration trouve sa source dans les principes de bonne foi (*Treu und Glauben*) et de confiance légitime⁶². Les *Zusagen* sont des actes susceptibles de

59. Exemple de rescrit : *declaratory ruling 40-01, Paxar Corporation* : une compagnie du secteur énergétique a demandé à l'administration si les dispositions relatives au stockage de substances dangereuses édictées par *Rockland County* s'appliquaient à son activité, et entraînaient le paiement d'une redevance et la présentation au *county* de l'organisation exacte de ses emplacements de stockage, alors même que la société était soumise à une réglementation similaire de l'État de New York. L'administration conclut que les dispositions locales ne s'appliquent pas dans cette situation.

60. Une banque a ainsi demandé à l'administration si la diversification de son activité à travers la détention d'une agence de voyage était compatible avec les dispositions du *Michigan Banking Code*, en vertu desquelles la poursuite par une banque d'une activité extra-bancaire est autorisée si elle répond à un besoin de compétitivité et si elle respecte les normes de sécurité. Le département a répondu par l'affirmative (*declaratory ruling 97-01*).

61. Une personne à la tête d'un cabinet de conseil a ainsi demandé au service d'éthique si le code d'éthique du Connecticut lui permettait d'employer dans son cabinet un élu (*declaratory ruling 2011-A*).

62. Cour administrative fédérale – *BverwG* 3, 199 (203).

recours préalables et contentieux. En plus des « informations contraignantes » en matière fiscale, les « *Zusagen* » regroupent deux dispositifs : la *Zusicherung* et le *Bauvorbescheid*.

La ***Zusicherung*** est une assurance formelle donnée par l'administration à un administré et concernant l'intervention d'une décision relative à sa situation future. L'administration n'est pas à même, au moment où le demandeur l'interroge, de prendre l'acte dont ce dernier souhaite savoir s'il sera ou non adopté mais elle est cependant en position de lui fournir des assurances sur ce point⁶³. Elle perd son caractère contraignant en cas de changement de la situation juridique tel que l'administration, si elle en avait eu connaissance, ne l'aurait pas délivrée.

Plusieurs recours peuvent être exercés dans le cadre de ce dispositif :

- l'administré peut contester le refus de l'administration de lui délivrer cette assurance ;
- il peut également former un recours si l'administration ne se conforme pas à cette *Zusicherung*, par exemple demander l'annulation d'un acte que l'administration s'était engagée à ne pas prendre ;
- les tiers lésés peuvent former un recours en annulation contre une *Zusicherung*.

Ce mécanisme est utilisé dans divers domaines du droit administratif, notamment :

- en matière de nomination des fonctionnaires : engagement de nommer le demandeur à un poste donné ;
- en droit de la nationalité : engagement de délivrer la nationalité allemande dès que le postulant aura renoncé à sa nationalité d'origine ;
- en droit des subventions publiques (notamment en matière de construction de logements sociaux dans le cadre de partenariats entre pouvoirs publics et entreprises privées).
- en droit de la concurrence, l'article 32b de la loi contre les pratiques anticoncurrentielles dispose que l'autorité de la concurrence peut donner l'assurance à des entreprises qu'elle ne fera pas usage de ses pouvoirs ;
- en matière de sécurité sociale.

Le ***Bauvorbescheid*** est destiné, dans le domaine particulier de l'urbanisme, à vérifier la conformité de certains aspects d'un projet au droit en vigueur, avant le dépôt de la demande de permis de construire, par exemple pour savoir si certaines conditions nécessaires à l'octroi du permis sont remplies ou encore si la construction d'ajouts à un corps principal de bâtiment est envisageable. Le *Bauvorbescheid* permet d'épargner à l'administré du temps et des coûts supplémentaires. Son contenu lie l'administration qui l'a délivré, pour une durée de trois ans. Le *Bauvorbescheid* ne vaut pas permis de construire et n'autorise pas le début des travaux. Il s'impose aux tiers riverains de la construction, et ceux-ci peuvent donc le contester.

63. Par exemple, un étudiant qui a sollicité un report de ses obligations militaires a besoin de savoir si ce report sera accordé pour pouvoir s'inscrire à l'université avant la clôture des inscriptions. L'administration n'est pas à même de prendre la décision de report avant que les inscriptions universitaires soient closes, mais elle est néanmoins en position de délivrer l'assurance que le report sera bien accordé.

▪ **En Italie, la pratique de « l' *interpello* »**, introduite en matière fiscale en 2000, a depuis été étendue en droit du travail, en droit des assurances et en droit de la consommation.

- **En matière sociale**, une demande d'*interpello* ne peut être introduite que par les associations nationales représentant les collectivités territoriales, par les syndicats des salariés et des employeurs les plus représentatifs à l'échelle nationale et par les conseils des ordres professionnels. Ils peuvent par exemple saisir la Direction générale pour l'activité d'inspection de questions de portée générale portant sur la réglementation relative à l'apprentissage, aux contrats flexibles, aux droits syndicaux, aux cotisations de sécurité sociale, à la rémunération, à la santé et à la sécurité sur le lieu de travail, au temps de travail, au reclassement des personnes handicapées.

La demande doit être adressée, par courrier électronique, aux Directions provinciales du travail ou bien aux services compétents des Instituts de sécurité sociale, qui la transmettent dans un délai de quinze jours à la Direction générale de l'inspection. Elle convoque la direction générale compétente au sein du ministère selon le domaine concerné, ou bien lui transmet la question sous vingt jours. La solution retenue est par la suite communiquée au Service législatif. Aucune obligation de réponse ne s'impose à l'administration.

La réponse issue du rescrit engage l'administration, dans la mesure où elle ne peut pas adopter des actes déclaratifs contraires par la suite. En revanche, le demandeur demeure libre de ne pas suivre les indications fournies par l'administration. Sa responsabilité ne peut être engagée s'il s'est conformé aux indications contenues dans la réponse et aucune sanction pénale, administrative ou civile ne lui est alors applicable.

- **Dans le domaine des assurances**, une procédure d'*interpello* a été introduite pour vérifier la correcte application des principes de transparence relatifs à certains documents d'information du public sur les produits d'assurance.

La demande peut être introduite auprès de l'*Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni* (« IVASS ») par une entreprise avant la commercialisation d'un produit d'assurance. Une fois la procédure engagée, la société est obligée d'attendre l'avis de l'autorité de contrôle saisie, qui est tenue de se prononcer dans les soixante jours à compter de la réception de l'ensemble de la documentation relative à la demande. Le silence de l'administration vaut validation du contenu de la note par rapport aux informations requises par la loi.

- **En matière de consommation**, les acteurs économiques peuvent introduire une demande d'*interpello* auprès de l'Autorité de la concurrence et du marché (« AGCOM ») afin de vérifier la conformité des contrats de consommation aux dispositions relatives aux clauses abusives. À l'expiration du délai de cent vingt jours imparti à l'autorité pour formuler son avis, à compter de la réception d'une demande complète, l'absence de réponse signifie que l'Autorité ne retient pas la nature abusive des clauses visées.

Technique partagée par les autres États, le « rescrit » y confère à son titulaire une garantie de portée souvent moindre de celle du rescrit fiscal français : il ne protège pas toujours son bénéficiaire lorsqu'il est *contra legem* et n'est pas toujours aussi contraignant pour l'administration. L'utilisation du rescrit à l'étranger, notamment en matière de droit du travail ou de l'environnement, pourrait inspirer une extension du rescrit en France dans ces domaines.

Deuxième partie

Le développement de nouveaux rescrits est possible dans le respect du droit interne et des engagements internationaux

Le besoin de sécurité juridique des porteurs de projets ou d'initiatives dépasse de beaucoup le champ des domaines régis actuellement par un rescrit. L'extension du champ des prises de position opposables de l'administration est souhaitable à plus d'un titre, à condition qu'elle s'inscrive dans le respect des exigences constitutionnelles (2.1) et des engagements internationaux de la France (2.2 et 2.3).

Les deux catégories d'instruments de sécurité juridique identifiés précédemment (rescrit et pré-décision) ne se distinguent pas seulement par la nature et la portée de la garantie. Ils obéissent également à un régime juridique distinct, au regard notamment de la question du droit au recours des tiers.

2.1 Le cadre juridique tracé par le droit interne

2.1.1 Assurer la conciliation du rescrit avec le principe de légalité

2.1.1.1 L'institution de tout rescrit requiert l'intervention du législateur

Comme l'illustre la matière fiscale, le rescrit est, tout comme l'instruction fiscale opposable, un instrument d'une nature paradoxale : s'il est légal, la garantie juridique qu'il offre est, d'un point de vue contentieux, inutile puisqu'elle n'ajoute rien à la loi et, de ce point de vue, l'utilité du rescrit pour le contribuable ne sera pas, en définitive, supérieure à celle d'un simple renseignement. Le rescrit, comme l'instruction fiscale opposable, n'est donc véritablement utile devant le juge que lorsqu'il est illégal, puisque celui qui s'en prévaut pourra faire prévaloir cette position illégale de l'administration sur la loi.

Cette garantie est certes toujours utile au porteur de projet, notamment si la loi est particulièrement difficile à interpréter. Cependant la conformité d'un tel mécanisme avec le principe de légalité n'est pas évidente puisqu'il s'agit de créer un instrument qui, par son opposabilité à l'administration, a toute sa force lorsqu'il

est illégal. Cette illégalité n'est choquante qu'en apparence dès lors que le rescrit ne constitue pas une norme. Il se traduit par l'octroi d'une garantie, dont l'illégalité ne vient pas en soi introduire dans l'ordonnancement juridique un acte contraire à une norme supérieure au mépris de la hiérarchie des normes.

La jurisprudence a récemment confirmé en matière fiscale ce caractère de « décision-garantie »⁶⁴ concernant la doctrine opposable. Par l'avis *Mme Monzani* du 8 mars 2013 (n° 353782), la section du contentieux du Conseil d'État relève que les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales n'ont ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi, mais instituent un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir, à condition d'en respecter les termes, de l'interprétation de la loi formellement admise par l'administration, même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit. Il en résulte, eu égard à l'objectif de sécurité juridique qu'elles poursuivent, qu'en dépit de l'effet rétroactif qui s'attache normalement à l'annulation pour excès de pouvoir, ces dispositions permettent 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'excès de pouvoir de l'acte, quel qu'il soit, par lequel cette interprétation avait été exprimée. Ainsi, le contribuable peut se prévaloir d'une instruction fiscale pourtant annulée par le juge de l'excès de pouvoir dès lors que le fait générateur de l'impôt est antérieur à cette annulation.

La doctrine opposable n'a donc aucune portée normative : elle constitue seulement, et il en va de même du rescrit fiscal, l'octroi d'une garantie au contribuable liée au maintien d'une interprétation, au risque que celle-ci soit jugée ultérieurement illégale. Il en résulte que la garantie offerte par la possibilité d'opposer à l'administration une position qu'elle a prise dans un rescrit illégal doit être prévue par la loi : seule la loi peut autoriser l'administration à ne pas appliquer la loi. Tout mécanisme de rescrit, tel qu'il a été défini ci-dessus, doit donc être créé par le législateur et il ne peut résulter d'actes réglementaires, *a fortiori* d'une pratique administrative.

Cette idée que la garantie d'opposabilité à l'administration, à travers la doctrine opposable ou le rescrit, ne serait pertinente qu'en présence d'une prise de position illégale, doit toutefois être doublement nuancée.

D'une part, l'instrument du rescrit est juridiquement sans portée devant le juge lorsqu'il est légal. Mais il reste d'une grande utilité pour le porteur de projet : celui-ci est en mesure de se prévaloir de la position exprimée par l'administration sur l'interprétation d'un texte et son application à sa situation. Il permet à l'opérateur économique d'adapter son comportement et si le rescrit est favorable de s'en prévaloir auprès de ses partenaires.

64. Sur la nature décisoire du rescrit, cf. B. Plessix, « Le rescrit en matière administrative », *Revue juridique de l'économie publique*, n° 657, oct. 2008, étude 8.

D'autre part, l'idée que la garantie ne sera appelée à jouer que lorsque la position prise est illégale est particulièrement vraie lorsque la loi détermine précisément les droits et obligations des usagers. C'est notamment le cas en droit fiscal ou social où ces instruments se sont développés. Mais le rescrit a également toute son utilité, dès lors que l'administration dispose souvent d'une marge d'interprétation dans l'application de la loi ou d'un pouvoir d'appréciation. Il peut alors permettre, notamment en l'absence de directives officielles dans l'application de la loi, de connaître par avance la position que l'administration prendra sur le projet du pétitionnaire alors que la loi ne lui impose pas une position unique. Cela peut se rencontrer par exemple lorsque l'administration octroie des avantages ou des subventions.

2.1.1.2 Le rescrit ne porte pas en soi atteinte à des principes constitutionnels

Se pose alors la question de la conformité des dispositions législatives instituant des rescrits avec la Constitution, et notamment avec les exigences constitutionnelles tenant au respect de la répartition des pouvoirs entre le pouvoir exécutif et le pouvoir législatif et au principe de légalité.

Saisi pour avis par le Premier ministre d'une demande portant sur la conformité à la Constitution des dispositions relatives à la garantie contre les changements de doctrine administratives, aujourd'hui codifiées à l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, le Conseil constitutionnel avait répondu par sa décision n° 80-113 L du 14 mai 1980 qu'il ne lui appartenait pas de se prononcer, même par voie d'avis, sur la constitutionnalité d'une loi déjà promulguée⁶⁵. L'édiction des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales entraîna d'abord l'opposition d'une partie des commentateurs, qui estimait qu'une loi permettant de faire prévaloir la doctrine de l'administration ou une position individuelle prise à l'égard d'un contribuable avant établissement de l'impôt ne pouvait être qu'inconstitutionnelle⁶⁶. Au fil des années, toutefois, alors que le mécanisme du rescrit fiscal s'est affirmé et étendu à d'autres domaines, le consensus doctrinal a commencé à s'inverser⁶⁷ sans que jamais le Conseil constitutionnel ne se prononce sur cette question. Saisi d'une question prioritaire critiquant la constitutionnalité de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, le Conseil d'État statuant au contentieux a estimé, par une décision du 29 octobre 2010, que la question ne présentait pas de caractère sérieux et ne l'a pas transmise au Conseil constitutionnel⁶⁸.

Le législateur méconnaîtrait la séparation des pouvoirs requise dans un État de droit et prescrite par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 16 août 1789 et n'exercerait pas pleinement ses prérogatives s'il autorisait

65. CC, 14 décembre 1980, n° 80-113 L, cons. 11, *Recueil CC 1980*, p. 61 ; DF 1980 n° 26 ; *RJF* 7-8/1980 n° 624 ; L. Philip, « Le développement de la jurisprudence fiscale du Conseil constitutionnel », *Dr. Fisc.*, 1980, n° 31.

66. Cf. par ex. M. Cozian, « L'inégalité devant l'impôt par le fait de l'administration », D. 1975, chron. p. 100.

67. V. Haïm, « L'article L. 80 A est-il inconstitutionnel ? » *Dr. Fisc.*, 1995 n° 12, p. 549, et J. Maïa, « La charte des droits et obligations du contribuable vérifié, son utilisé, son opposabilité », *RJF*, 04/2001, p. 295.

68. CE, 29 octobre 2010, *Limousin*, n° 339200 et *Charles*, n° 339202, *RJF*, 2011 n° 85.

l'administration, sans aucune condition ou sans fixer de limites précises, à déroger par des rescrits à la loi qu'il a adoptée. Si la garantie d'opposabilité du rescrit ne semble pas en elle-même contraire à la Constitution, l'administration ne peut être affranchie sans réserve du principe de légalité qui lui fait obligation d'appliquer la loi. Une dérogation insuffisamment encadrée à ce principe conduisant en pratique à vider la loi de sa portée par l'octroi de rescrits illégaux serait contraire à ces exigences constitutionnelles.

Au regard du principe de légalité, la garantie apportée par l'opposabilité d'une prise de position administrative illégale n'est pas en elle-même critiquable. Si le Conseil constitutionnel n'a jamais consacré un principe global de sécurité juridique, il a intégré la plupart de ses composantes dans le bloc de constitutionnalité. Or la garantie d'opposabilité constitue un instrument fort de sécurité juridique. La constitutionnalité des rescrits repose ainsi sur une conciliation entre le principe de légalité et l'objectif d'assurer aux usagers de l'administration davantage de sécurité juridique. Apprécier cette conciliation nécessite de préciser la portée réelle du mécanisme du rescrit et ses limites.

En effet l'institution d'instruments opposables à l'administration même en cas d'illégalité ne délivre pas celle-ci de son obligation d'appliquer la loi. Pèse sur l'administration l'obligation de n'accorder que des rescrits légaux, toute illégalité demeurant une faute. La garantie instituée par le rescrit permet seulement de faire supporter à la seule administration les conséquences de l'illégalité fautive, si la situation de l'usager correspond bien à celle décrite dans le rescrit.

Par ailleurs, comme pour toute illégalité, le principe de légalité implique également pour l'administration l'obligation d'y mettre fin si elle le peut. S'agissant, *mutatis mutandis*, de la doctrine opposable, le juge administratif a d'ailleurs admis, si le requérant y a intérêt, le recours pour excès de pouvoir contre la doctrine fiscale opposable⁶⁹ alors même que l'annulation d'une telle instruction n'empêche pas le contribuable de continuer à bénéficier de la garantie d'opposabilité dès lors que le fait générateur de l'impôt est antérieur à cette annulation qui fait disparaître la garantie. Une telle garantie est précisément définie puisque, comme l'indique l'avis *Mme Monzani*, s'agissant d'une imposition dont le fait générateur est postérieur à la date de l'annulation d'un acte renfermant une interprétation de la loi fiscale, au sens et pour l'application de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, cette annulation a pour effet de priver le redevable de la possibilité de se prévaloir de cet acte au titre de la garantie que donne cet article.

L'avis *Mme Monzani* met aussi en lumière l'obligation pesant sur l'administration, en précisant qu'aussi longtemps que l'administration n'a pas formellement abandonné une interprétation, renfermée dans un acte qui, bien qu'illégal, n'a pas été annulé, celle-ci reste invocable, en tant que cet acte la renferme, sur le fondement de l'article L. 80 A. Il en résulte en particulier qu'un redevable peut opposer à l'administration l'interprétation que celle-ci a formellement admise dans un tel acte, quel qu'il soit, quand bien même un autre acte, exprimant la même interprétation, aurait été annulé pour excès de pouvoir.

69. CE, section, 4 mai 1990, *Association freudienne et Robinet*, n° 55124 et 55137 ; CE, 8 août 1990, *CCI de Dunkerque*, n° 68387.



Il apparaît ainsi que, dès lors que l'illégalité d'une interprétation formellement admise par l'administration fiscale a été consacrée par une décision de justice procédant à l'annulation de l'acte qui en constitue le support, il appartient à l'administration d'en tirer les conséquences en mettant fin pour l'avenir à cette illégalité dans tous les actes qui apportent à l'usager la même garantie illégale. Cette obligation ne peut conduire qu'à des abrogations, le retrait d'une garantie niant la garantie elle-même, mais doit pouvoir aller aussi loin que cela est possible sans porter une atteinte excessive à d'autres principes constitutionnels. L'administration fiscale doit ainsi, dans ce cas, mettre fin aux interprétations générales conférant la garantie instituée par l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

Le principe de légalité assigne des limites à la garantie apportée par un rescrit : la garantie ne peut jouer que tant qu'elle ne méconnaît pas l'obligation qu'a l'administration d'appliquer la loi.

2.1.1.3 Le respect du principe de légalité emporte deux conséquences

▪ Le rescrit a un effet relatif.

La garantie apportée par le rescrit ne vaut qu'en tant qu'elle s'applique aux éléments décrits dans la demande de l'administré. Elle n'engage l'administration que si elle a été complètement éclairée sur l'ensemble des éléments de fait au vu desquels elle a pris position, ce qui suppose que le demandeur soit de bonne foi⁷⁰. La loyauté de son comportement est la clef d'entrée indispensable pour bénéficier de la garantie. De plus, si des éléments non présentés par le demandeur, fût-il de bonne foi dans cette omission, sont de nature à modifier l'appréciation portée sur la situation présentée, l'administration n'est pas liée par sa prise de position. Elle a même l'obligation de remettre en cause sa position si elle l'estime illégale au regard de la situation réelle de l'usager qui l'a saisie et il en va notamment ainsi dans le cas où cette prise de position a une durée de validité comme c'est le cas par exemple pour le « rescrit associations ».

Relatif par rapport à la situation de fait décrite dans la demande, le rescrit l'est aussi par rapport à la législation sur laquelle il est demandé à l'administration de se prononcer. La pratique de l'administration fiscale, encadrée par la jurisprudence, est, à cet égard, particulièrement exigeante.

Ainsi le 1° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, qui exige une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, ne peut être invoqué que si le même texte fiscal est en cause⁷¹.

70. Cf. en matière fiscale, BOI-SJ-RES-10-20-10.

71. CE, 16 janvier 2006, *Sté Edipag*, n° 252782 ; CE, Sec., 6 avril 2007 n° 269402, *Clermont* ; CE, 5 mai 2010, *Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c. Peltier*, n° 316677. Le Conseil d'État a toutefois admis que, lorsque, saisie par un contribuable d'une demande tendant à l'exonération de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères au motif que l'immeuble en litige présente le caractère d'une usine, l'administration estime que le caractère industriel des locaux ne peut être retenu et prend ainsi une position formelle sur l'appréciation de la situation de fait de ce contribuable au regard de cette taxe, cette position doit être regardée comme valant également prise de position formelle sur l'appréciation de la situation de fait de ce contribuable au regard de la taxe foncière sur les propriétés bâties (CE,

À plus forte raison, la garantie apportée par un rescrit ne perdure plus dès lors que la législation sur laquelle il se fondait est modifiée.

Dans tous ces cas, l'effet relatif du rescrit implique que la garantie qu'il apporte ne peut plus profiter à l'administré qui l'a demandée sans que l'administration ait eu pour cela à le prévenir, que le rescrit soit inapplicable (incomplétude de la situation de fait, mauvaise foi, législation différente) ou devenu caduc (modification de la situation de fait, modification de la législation). Ces implications du principe de légalité n'excluent pas qu'un dispositif de rescrit prévoie une faculté d'actualisation du rescrit en fonction des évolutions normatives ou de la situation de fait du demandeur.

▪ **Le rescrit offre une garantie limitée qui peut être remise en cause pour l'avenir.**

Indépendamment de ces évolutions, lorsque l'administration estime *a posteriori* qu'elle a délivré un rescrit illégal, il est nécessaire qu'elle dispose d'un moyen de remédier elle-même à l'illégalité qu'elle a créée dès lors que cela ne porte pas une atteinte disproportionnée à d'autres droits ou intérêts. On peut ainsi estimer que le respect du principe de légalité implique que la garantie ait un caractère limité.

Les rescrits les plus connus, tels le rescrit fiscal ou le rescrit social, sont précaires : à tout moment l'administration peut modifier son appréciation en raison de l'intervention d'une jurisprudence ou d'une nouvelle doctrine jugée plus conforme à l'intention du législateur. Elle abroge alors le rescrit pour l'avenir. Il est nécessaire que cette abrogation soit notifiée au bénéficiaire du rescrit, pour qu'il ait connaissance de la perte de la garantie. On peut remarquer que les textes organisant le rescrit social organisent de façon détaillée un mécanisme de remise en cause des rescrits : l'organisme de recouvrement des cotisations et contributions sociales en cause doit préalablement en informer le bénéficiaire du rescrit, lequel peut présenter ses observations et solliciter l'intervention de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale pour statuer sur le bien-fondé du rescrit (art. L. 242-6-3 du code de la sécurité sociale).

S'agissant du « rescrit associations », valable pour cinq années, l'article 12-3 du décret n° 2007-807 du 11 mai 2007 prévoit que le préfet peut abroger le rescrit s'il estime que l'association ne remplit plus les conditions. Cette abrogation donne lieu, comme pour le rescrit social, à une information préalable du bénéficiaire lui permettant de présenter ses observations. Un tel mécanisme n'est pas explicitement prévu par les dispositions du livre des procédures fiscales relatives au rescrit fiscal. L'administration estime⁷² qu'elle peut toujours revenir sur l'appréciation portée sur les conséquences fiscales d'une situation de fait concernant un contribuable déterminé. Mais, dans ce cas, l'appréciation antérieure n'est caduque que du jour où le contribuable concerné a été avisé qu'elle était rapportée et ce même en l'absence d'une nouvelle saisine du contribuable.

3 juin 2013, *Société par actions simplifiée Intercoop*, n° 346987). Cette décision, qui tient à l'économie des textes régissant ces deux taxes, ne remet pas en cause l'orientation générale de la jurisprudence.

72. Cf. BOI-SJ-RES-10-20-10 n° 430.



Cette faculté d'abrogation est en vérité sans objet lorsque le rescrit a un effet limité à une opération déterminée dès lors que celle-ci a été réalisée. Ainsi le rescrit financier qui vaut pour une opération boursière ne peut, une fois cette opération réalisée, être remis en cause tandis que la garantie n'a plus d'objet pour l'avenir.

Ainsi, il apparaît qu'au regard des exigences constitutionnelles rappelées ci-dessus, le principe de légalité ne s'oppose pas au rescrit. De même que l'administration ne peut plus retirer une décision créatrice de droit après quatre mois quand bien même il apparaît que cette décision était illégale, de même le rescrit peut conduire à appliquer une interprétation illégale de la norme pour un usager. Dans ce cas, la garantie joue toujours en sa faveur puisqu'il peut s'en prévaloir si c'est dans son intérêt ou se prévaloir de la loi s'il estime qu'elle lui est plus favorable.

2.1.2 Réserver l'application des dispositions relatives à des intérêts fondamentaux

Le propre de la prise de position opposable, par la garantie qu'elle apporte, est d'entraver la capacité d'action future de l'administration. Qu'il s'agisse d'un rescrit, l'administration se trouvera limitée dans sa faculté d'agir et de sanctionner une situation pourtant illégale. Qu'il s'agisse d'une pré-décision insérée dans une procédure d'autorisation, elle aura abdiqué par avance une partie de ses facultés d'appréciation au moment de la délivrance de la décision finale. Cette dérogation au principe le mieux établi, qui commande à l'administration de se prononcer sur l'application concrète d'une législation avant le moment où elle aurait dû naturellement porter cette appréciation, l'État ne peut l'accorder en toute occasion.

- **L'institution de rescrits en matière pénale est par nature exclue en raison des exigences constitutionnelles qui s'attachent à l'indépendance de la justice.** Une appréciation portée par l'administration sur un comportement ne saurait empêcher par la suite le parquet d'agir et de décider de l'opportunité des poursuites.

- **L'institution de rescrits est difficilement concevable dans des domaines où sont en jeu des intérêts fondamentaux.** Dans l'arbitrage qu'il devrait opérer, le législateur serait conduit à faire prévaloir sur la sécurité juridique les réglementations indispensables à la protection de la sécurité nationale, la protection des libertés et des principes à valeur constitutionnelle et à la sauvegarde de l'ordre public, telles celles relatives à la sécurité publique, la défense, la politique extérieure, la santé et la salubrité publique ou encore la protection des mineurs. Le législateur ne devrait pas autoriser l'administration à se lier par avance si une erreur devait avoir des conséquences importantes dans ces domaines.

Le gel de la réglementation applicable liée à la délivrance d'un certificat d'urbanisme connaît d'ailleurs des exceptions similaires : seules les servitudes administratives existant à la date du certificat peuvent en principe affecter l'utilisation des sols mais pourront être opposées au demandeur des servitudes édictées ultérieurement à la délivrance du certificat si elles ont pour objet la sécurité ou la salubrité publique (plan de prévention des risques naturels prévisibles, protection des eaux potables, servitudes autour des installations classées pour la protection de l'environnement...).

▪ Enfin, une certaine prudence est de mise lorsque sont en cause des **réglementations de police administrative**, dont le champ diversifié ne permet pas d'apporter une réponse générale mais exige un examen au cas par cas compte tenu de l'objet de la législation. Un rescrit n'est par exemple guère envisageable dans un domaine où, comme en matière de permis de recherche minier, les autorisations administratives, même après avoir été légalement accordées, peuvent être retirées par le législateur sans inconstitutionnalité⁷³. L'obstacle paraît moins dirimant s'agissant d'autres polices spéciales (police des taxis...).

2.1.3 Assurer la conciliation du rescrit avec les procédures organisées de participation du public ou les processus de concertation

La prise de position opposable de l'administration, qu'elle prenne la forme d'un rescrit ou d'une pré-décision, ne peut légalement préempter le résultat des processus de concertation ou de consultation prévus par la loi. Ces procédures ont pour objet de faire émerger des observations sur des données de fait (par exemple l'impact environnemental d'un projet) ou des objections d'opportunité. L'administration ne peut donc anticiper sur le pouvoir d'appréciation, dont elle dispose éventuellement, quant à l'octroi ultérieur d'une autorisation de réaliser le projet.

Eu égard à l'importance conférée au principe de participation du public tant par la Constitution à l'article 7 de la Charte de l'environnement que par le législateur, il n'est pas concevable que l'administration prenne position sur la faisabilité d'un projet ou sur sa qualification au regard des règles de droit dans toutes les hypothèses où sa décision finale prendra en compte les résultats d'une enquête ou d'une consultation publiques. Il en va de même lorsque l'avis d'organismes consultatifs extérieurs à l'autorité investie du pouvoir de décision est requis. En effet, le résultat de ces processus échappe à l'administration (enquête publique prévue par exemple dans le droit de l'urbanisme, celui des installations classées ou le droit rural ; consultation d'une commission spéciale prévue par le droit du travail par exemple pour devenir un professionnel du spectacle). Il en va ainsi que cette procédure soit prévue par la loi ou résulte d'une disposition réglementaire.

L'administration ne peut donc, dans une telle pré-décision, préjuger de ce que sera le résultat de cette consultation ou de la mise en œuvre du principe de participation et elle commettrait une erreur de droit en décidant par avance de ne pas en tenir compte. La pré-décision nierait dans le cas contraire l'existence même de la consultation.

Le champ potentiel d'extension des rescrits et des pré-décisions se restreint d'autant plus que, dans bien des domaines, prolifèrent les procédures d'information et de participation du public⁷⁴. Ce développement obère d'autant la capacité des administrations de l'État à prendre des positions opposables.

73. Conseil constitutionnel, 11 octobre 2013, n° 2013-346 QPC.

74. Cf. l'adoption récente de l'ordonnance n° 2013-714 du 5 août 2013 relative à la mise en œuvre du principe de participation du public défini à l'article 7 de la Charte de l'environnement.



Dans un tel cadre, le report de l'intervention de la prise de position après la procédure de participation ou de consultation en cause ne présenterait guère d'intérêt car le porteur de projet s'étant nécessairement déjà engagé dans de lourdes démarches, il serait alors plus expédient pour lui de lancer directement l'instruction qui débouchera sur la décision administrative finale. Un rescrit post-consultations interviendrait à un stade trop avancé de développement du projet pour conserver une réelle utilité.

Cela ne signifie pas pour autant qu'une pré-décision ne pourrait être insérée dans une procédure contenant une phase de consultations obligatoires ou de participation du public. C'est bien en amont de la participation du public que l'administration détermine le droit applicable, notamment au travers d'opérations de qualification, ne serait-ce que pour déterminer quelle procédure suivre. Ainsi en matière d'installations classées pour la protection de l'environnement, les modalités de la participation dépendent du régime applicable (déclaration, enregistrement ou autorisation) et ce régime est, au vu des caractéristiques du projet, apprécié lui-même au regard de seuils légaux. Une prise de position peut donc intervenir au cours d'une procédure où intervient une phase de consultation, dès lors qu'elle porte sur des points qui en sont dissociables. Cette contrainte procédurale limite seulement la portée de la garantie puisque l'administration ne peut s'engager, avant que soient menées ces consultations, que sur les points qui n'en feront pas l'objet.

2.1.4 Assurer la conciliation du rescrit avec les droits des tiers

La possibilité pour son titulaire de se prévaloir d'un rescrit illégal pose un problème d'égalité puisque la loi n'est plus la même pour tous. L'examen de la constitutionnalité du rescrit implique donc d'examiner aussi les limites que lui impose le respect du principe constitutionnel d'égalité (2.1.4.1). Par ailleurs, le droit au recours des tiers⁷⁵ soulève, en fonction des configurations, des questions délicates (2.1.4.2).

2.1.4.1 Le respect du principe d'égalité

La mise en œuvre de la garantie apportée par la prise de position opposable crée une double difficulté vis-à-vis des tiers : d'une part entre le bénéficiaire de cette position et les personnes se trouvant dans la même situation que lui au regard de la législation en cause (a) ; d'autre part, entre ce bénéficiaire et les tiers affectés par la situation de ce bénéficiaire, qui peuvent réclamer l'application de la loi (b) ou ne relèvent pas de son champ d'application (c).

75. Le droit au recours contentieux du demandeur en cas de rescrit négatif n'est pas examiné dans le cadre de la présente étude portant sur l'opposabilité à l'administration d'un rescrit positif et aux conséquences d'un tel acte pour les tiers (cf. sur l'irrecevabilité du recours pour excès de pouvoir en cas de rescrit fiscal négatif, CE, 26 mars 2008, *Association Pro musica*, n° 278858).

a) Entre les demandeurs de rescrits

Dans son activité de délivrance de rescrit, comme pour toute activité administrative, l'administration est tenue au respect du principe d'égalité : les personnes placées dans la même situation ayant demandé un rescrit doivent voir leurs demandes traitées de la même façon, l'administration acceptant de leur accorder à toutes un rescrit si leurs demandes sont suffisamment précises et leur appliquant la même interprétation de la loi. Si la délivrance de rescrit peut impliquer une marge d'interprétation de la norme, voire l'appréciation de l'opportunité des conditions de délivrance du rescrit, l'administration doit user de ce pouvoir dans le respect du principe d'égalité et appliquer les mêmes critères à tous les demandeurs⁷⁶.

Cette égalité de traitement, qui peut constituer une exigence lourde pour l'administration⁷⁷, connaît cependant deux tempéraments.

L'égalité de traitement trouve d'abord sa limite dans le principe de légalité. Si la position adoptée dès le départ par l'administration est légale et ne change pas, la délivrance de rescrit ne pose aucune difficulté et la garantie ne joue pas réellement puisque la loi est appliquée de la même façon aux titulaires d'un rescrit et aux autres usagers. Si, au contraire, l'administration se rend compte que son interprétation est illégale, par exemple du fait de l'intervention d'une jurisprudence, elle doit appliquer la loi telle qu'interprétée par le juge aux personnes non titulaires d'un rescrit tandis qu'elle a fait jouer la garantie du rescrit pour les autres. Après que la jurisprudence a révélé l'illégalité de l'interprétation antérieure de la loi, l'administration ne peut non plus accorder des rescrits correspondant à l'interprétation illégale, quand bien même le pétitionnaire se trouverait dans une situation exactement similaire à celle d'un autre usager à qui elle a antérieurement accordé un tel rescrit. En effet, il n'est pas possible de se prévaloir devant l'administration du principe d'égalité pour demander l'octroi d'un avantage qui a été illégalement accordé à un autre.

Par ailleurs, le principe d'égalité n'implique pas que l'administration fige définitivement sa position sur une question lors du traitement de la première demande de rescrit. En effet, si l'interprétation laisse la place à une certaine opportunité administrative, la position de l'administration pourra évoluer. Le Conseil d'État statuant au contentieux a déjà eu l'occasion d'affirmer que l'administration peut, sans porter atteinte au principe d'égalité, modifier les conditions dans lesquels elle exerce un pouvoir discrétionnaire dès lors qu'elle le fait pour un motif d'intérêt général⁷⁸. La modification de la position de l'administration devra donc reposer sur des motifs d'intérêt général et être appliquée sans discrimination ni arbitraire.

76. Cf. en matière de dérogation, CE, 10 juillet 1995, *Contremoulin*, n° 147212 ; CE, section, 30 décembre 2010, *Ministre du logement et de la ville*, n° 308067. </INT

77. Cf. ci-après en 3 la nécessité de prévoir une harmonisation des prises de position pour prévenir un sentiment d'arbitraire.

78. CE, section, 30 décembre 2010, *Ministre du logement et de la ville*, n° 308067. Selon cette décision, relative à l'application de l'article L. 631-7 du code de la construction et de l'habitation alors en vigueur interdisant, dans certaines communes, d'affecter les locaux d'habitation à un autre usage, sauf autorisations délivrées par le préfet à titre dérogatoire, le préfet pouvait, sans méconnaître le principe d'égalité, modifier les critères, notamment géographiques, sur lesquels il fondait son appréciation, lorsqu'un intérêt général en relation avec les objectifs de la législation en cause le justifiait.



L'administration n'est pas privée de son pouvoir discrétionnaire dans l'interprétation ou l'application de la loi dès lors qu'est institué un régime de rescrit, même si une vigilance particulière est nécessaire au regard du principe d'égalité de traitement. Un tel pouvoir discrétionnaire varie en intensité selon les matières et il est moindre dans le cas où le domaine de la loi est très important, comme en droit fiscal, ou lorsque le législateur choisit d'instaurer des droits ou des obligations dont il fixe lui-même les conditions. Il peut être plus important dans les domaines où l'administration accorde des avantages ou des subventions, administre son domaine ou dispose d'une compétence autonome.

b) Entre les personnes ayant demandé un rescrit et celles qui, placées dans la même situation, ne l'ont pas demandé

Dès lors que la position prise lors de la délivrance du rescrit est illégale, la mise en œuvre de la garantie apportée par le rescrit est constitutive en elle-même d'une inégalité : le bénéficiaire se verra appliquer un régime illégal qui lui est plus favorable, tandis que toutes les autres personnes se trouvant dans la même situation que lui mais n'ayant pas demandé un rescrit se verront appliquer la loi.

Cette différence de traitement ne paraît pas inconstitutionnelle dès lors que le bénéficiaire du rescrit et les autres sont bien dans des situations différentes au regard de la loi : le bénéficiaire s'est prémuni contre une insécurité juridique, quitte à se voir opposer dès le départ par l'administration l'interprétation de la loi qui lui est défavorable, tandis que, faute d'avoir présenté une telle demande, les autres ont choisi de supporter le risque lié à l'ambiguïté de l'interprétation de la loi.

Cette différence de traitement ne méconnaît donc pas le principe d'égalité à condition, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, que les personnes ayant demandé un rescrit voient leurs demandes traitées de la même façon. Ainsi, la légalité de l'inégalité induite par la délivrance de rescrit est subordonnée à l'égalité de traitement entre les demandeurs de rescrits.

c) Entre les personnes qui ont demandé un rescrit et celles n'entrant pas dans son champ d'application

On peut également s'interroger sur l'inégalité de traitement induite par la mise en œuvre du rescrit entre celui qui en bénéficie et celui qui, n'étant pas dans la même situation, n'aurait pu demander un tel rescrit mais se trouve lésé par la mise en œuvre de la garantie. Cette différence de traitement ne pose pas, en elle-même, un problème d'égalité dès lors que les situations du bénéficiaire du rescrit et du tiers sont, par construction, très différentes.

En revanche, le tiers doit bénéficier de voies de droit lui permettant de faire valoir ses droits et de défendre ses intérêts. Cette question rejoint donc la problématique, souvent évoquée comme une limite au rescrit, du droit au recours des tiers contre un tel acte qu'ils estiment illégal.

2.1.4.2 Le droit au recours des tiers

Cette question particulièrement délicate fait l'objet d'un exposé structuré comme suit :

- a) Données du problème
- b) Rescrit et droit au recours des tiers
- c) Pré-décision et droit au recours des tiers en présence d'une opération complexe
- d) Institution de mécanismes de « purge juridictionnelle »
- e) Pré-décision et droit au recours des tiers en l'absence d'opération complexe

a) Données du problème

La problématique du droit au recours des tiers s'énonce assez simplement : l'administration peut-elle, et dans l'affirmative à quelles conditions, s'engager vis-à-vis du bénéficiaire d'une prise de position qui lui est opposable lorsque la mise en œuvre de la garantie est susceptible de porter atteinte aux droits et aux intérêts des tiers ? Dans quelle mesure cette prise de position peut-elle alors faire obstacle à l'exercice du droit de recours des tiers ?

La question prend toute son ampleur dans le cas où la position de l'administration est illégale et que cette illégalité porte préjudice à un tiers. L'administration est alors confrontée à des exigences contradictoires : le respect de ses engagements au nom de la sécurité juridique et le respect du principe de légalité. Elle est ainsi tenue d'assurer aux tiers l'exécution régulière de la loi, mais cela la conduit alors à remettre en cause la garantie qu'elle a accordée au bénéficiaire de la prise de position.

La question du droit au recours des tiers confirme la pertinence, proposée ci-dessus, de la distinction entre le rescrit et la pré-décision. Ces exigences contradictoires sont en effet plus délicates à concilier lorsque l'administration a pris une position favorable qui sera opposable aux tiers et qui servira ultérieurement à l'intervention des décisions administratives requises pour la réalisation de projets ou d'initiatives que dans le cas où elle intervient dans un cadre exclusivement bilatéral où sa position, si elle est favorable et est respectée, clôt en quelque sorte définitivement le dossier du bénéficiaire du rescrit.

Il est clair que, de même qu'un contrat est toujours opposable aux tiers qui n'y sont pas parties, une prise de position opposable de l'administration, comme toute décision administrative, si faible que soit sa densité juridique, est, en principe, opposable à tous, même si cette opposabilité peut être subordonnée à des conditions de publicité. Cette opposabilité implique que les tiers ne peuvent pas faire comme si cette décision n'existait pas, quand bien même elle ne les affecte nullement.

La question de « l'opposabilité aux tiers » d'une position prise préalablement par l'administration, envisagée dans la lettre de mission, est ici appréhendée sous un angle différent, strictement contentieux : celui de la possibilité pour les tiers de contester une telle prise de position par la voie contentieuse, dès son édicton ou lorsque la garantie sera mise en œuvre. Il s'agit donc de la question de la possibilité pour les tiers de contester le rescrit ou la pré-décision lors d'un éventuel contentieux.



Cette question soulève des difficultés de nature différente dans chacune de ces deux hypothèses distinguées ci-dessus (rescrit et pré-décision). Elle peut appeler schématiquement deux réponses :

- **soit le recours contentieux contre la prise de position opposable n'est pas ouvert aux tiers au moment de sa délivrance** : les droits des tiers devront alors pouvoir s'exercer, sous réserve de justifier d'un intérêt pour agir, au moment où la garantie sera mise en œuvre, soit en raison de l'intervention ultérieure d'une décision administrative qui sera alors contestée, soit à l'occasion d'un litige devant le juge compétent opposant le tiers intéressé au bénéficiaire de cette position. À cette occasion, le tiers pourrait remettre en cause la position prise par l'administration lors de la délivrance de cette position en contestant les effets ;

- **soit le recours est ouvert aux tiers contre cette prise de position**. Si tel est le cas afin de sécuriser les projets ou les initiatives des opérateurs économiques, il serait cohérent de prévoir un dispositif où la position initiale prise par l'administration ne pourrait plus être discutée par un tiers si celui-ci ne l'a pas contestée dans le délai de recours contentieux (lequel aurait couru sous réserve d'une formalité de publicité suffisante) ou si son recours a été rejeté. Autrement dit, au moment de la mise en œuvre de la garantie par la décision administrative délivrée ultérieurement, cette prise de position s'imposerait aux tiers qui ne seraient plus recevables à en discuter le contenu. C'est cette dernière hypothèse qui fait l'objet des développements qui suivent.

Le fait que cette question soit encore largement inexplorée n'est pas le fruit du hasard. Son caractère novateur est symptomatique du fait que le champ du rescrit en droit positif est d'abord celui des relations bilatérales entre l'administration et l'usager : même s'il n'est pas impossible d'instituer des rescrits dans des domaines intéressant les tiers, comme le prouve le rescrit financier, la question du recours des tiers reste aujourd'hui largement théorique. Quant aux pré-décisions, on en trouve fort peu d'exemples en droit positif.

b) Rescrit et droit au recours des tiers

Le rescrit a jusqu'à présent été développé presque exclusivement dans la configuration classique mettant face à face l'administration et l'usager⁷⁹. Dans une telle situation bilatérale, la position de l'administration, quelle qu'elle soit, ne préjudicie pas en principe aux tiers : l'administration peut s'engager pleinement sur une position formelle qui lui est opposable, son erreur éventuelle ne portant préjudice qu'à elle-même. Pour cette raison, le prélèvement de l'impôt, des cotisations sociales ou des droits de douane, s'inscrivant dans une relation bilatérale pécuniaire, exclusive des droits des tiers, se prête particulièrement bien au développement de ce mécanisme : un rescrit contraire à la loi ne lèse en principe que l'autorité chargée du recouvrement de prélèvements obligatoires qui prend le risque de devoir renoncer à la perception de ce qui lui est dû en vertu de la loi. De même, un rescrit de l'administration qui renonce à tort à des sanctions financières n'a pas d'autres effets.

⁷⁹. Seul le rescrit financier y fait exception : s'il n'a pas d'autre effet que de prémunir un opérateur contre des sanctions administratives qui pourraient lui être infligées après la réalisation d'une opération financière irrégulière, cette opération peut porter préjudice à des tiers.

En revanche, quand bien même le rescrit ferait l'objet d'une publicité suffisante pour garantir l'information des tiers et leurs possibilités de recours au moment de sa délivrance, force est de constater que les tiers ne sont pas en mesure de connaître immédiatement et dans toute leur étendue les conséquences de ce rescrit sur leur situation individuelle. Le rescrit n'est pas accordé en vue d'une décision particulière et circonscrite. C'est pourquoi leur capacité d'action ultérieure ne semble pas pouvoir être restreinte. Certes le plus souvent, la mise en œuvre de la garantie procurée par un rescrit ne modifie pas directement les droits et obligations des tiers mais il peut affecter leurs intérêts. Si ceux-ci sont juridiquement protégés, ils doivent pouvoir s'en prévaloir en justice lorsque la position adoptée par l'administration au profit du titulaire du rescrit est illégale et a lésé ces intérêts.

Ainsi, d'une part, il n'est pas impossible qu'un tiers se plaigne de la position prise par l'administration dans un rescrit, notamment en contestant l'avantage concurrentiel dont bénéficierait le titulaire du rescrit reposant sur une interprétation illégale⁸⁰. En dehors de cette hypothèse, les tiers devront justifier d'un intérêt suffisant pour contester le rescrit.

D'autre part, les tiers peuvent être affectés par le rescrit lorsqu'ils établissent que la position prise par l'administration ou la mise en œuvre de la garantie accordée leur occasionne un dommage, créant un droit à réparation dans leur patrimoine juridique. Le tiers peut donc toujours, en particulier, engager la responsabilité du titulaire du rescrit sur le terrain de la responsabilité civile, contractuelle ou non. Lui faire renoncer à tout ou partie de cette action au motif qu'il n'a pas attaqué le rescrit au moment où il a été accordé méconnaîtrait son droit au recours dès lors que toute la publicité accordée au rescrit ne lui permettra jamais de savoir précisément à quoi il s'expose en ne contestant pas le rescrit. Par exemple, si la position adoptée par l'Autorité des marchés financiers dans un rescrit financier est en réalité contestable au regard de la disposition de son règlement général interprétée, un tiers doit, à condition d'établir son préjudice, pouvoir demander réparation du dommage qu'il estime avoir subi du fait de cette opération, quand bien même l'Autorité des marchés financiers s'est engagée sur le fondement de son règlement général à ne pas contrôler et sanctionner l'opération menée si elle correspond précisément à celle ayant fait l'objet du rescrit. Le même constat pourrait être effectué si des rescrits en matière de sanctions financières en droit de la consommation étaient institués.

Cela étant, la possibilité pour les tiers de contester le contenu du rescrit lors d'un contentieux ultérieur ne prive pas ce mécanisme d'efficacité. Il conserve son intérêt. Un rescrit contestable par les tiers au moment de sa mise en œuvre peut apporter à son titulaire une garantie satisfaisante en termes de sécurité juridique. Même s'il ne limite en rien leur capacité d'action, il conserve sa vertu première : il engage l'administration vis-à-vis du demandeur, au regard de sa situation de fait et le cas échéant en amont de la réalisation de son projet. Il prémunit son titulaire contre le risque d'une action *ex post* de l'administration qui remettrait en cause son projet

80. Tel pourrait être le cas, par exemple, d'un rescrit ne soumettant pas à la TVA un opérateur économique public qui réalise des prestations pour lesquelles il est en concurrence avec des prestataires privés.



ou les conditions économiques de sa réalisation. Enfin, en cas de litige devant la juridiction compétente entre le tiers et le bénéficiaire du rescrit, celui-ci peut se prévaloir devant le juge du fait que son analyse a été partagée par l'administration.

Le rescrit demeure donc au regard de l'ensemble de ces considérations un outil pertinent et son extension à de nouveaux champs qui répondent à la même finalité est envisageable dans toutes les hypothèses où l'administration dispose d'un pouvoir propre immédiat qu'elle met en œuvre par l'édition d'un seul acte et par lequel elle porte une appréciation sur la situation de fait du demandeur du rescrit.

c) Pré-décision et droit au recours des tiers en présence d'une opération complexe

La garantie juridique offerte par la pré-décision délivrée dans une procédure d'autorisation est à géométrie variable. Tout dépend de la qualification ou non d'opération complexe donnée à l'ensemble constitué par la pré-décision et la décision finale.

La pré-décision constitue une prise de position qui dépasse de beaucoup le stade du renseignement : elle est, par définition, décisoire et, par conséquent, opposable tant à l'administration qu'à l'utilisateur, comme chacune de ses décisions. Ce caractère décisoire ne préjuge toutefois ni des conditions dans lesquelles l'administration peut retirer ou abroger cette décision, ni de la faculté pour les tiers de critiquer la prise de position prise par l'administration au stade d'un contentieux contre la décision finale.

Priver les tiers de cette faculté revient à leur interdire de remettre en cause, au moment où ils contesteraient la décision finale (autorisation ou absence d'opposition à déclaration) les éléments qui auraient été définitivement décidés dans la pré-décision. Faute d'avoir exercé leur droit de recours à l'encontre de cette première décision, les tiers ne pourraient contester ses éléments constitutifs au moment d'un recours contre la décision finale.

En principe, dans cette configuration, la légalité de la deuxième décision sera liée à celle de la première. Le moyen sera donc opérant. Cela ne signifie pas qu'il sera toujours recevable.

Cette question est classique en contentieux administratif : l'exception d'illégalité d'une décision non réglementaire antécédente à l'occasion d'un recours contre une décision subséquente est irrecevable si la première est devenue définitive, sauf si ces deux décisions forment entre elles une opération complexe

Il y a opération complexe entre deux actes lorsque la décision finale ne peut être prise qu'après intervention d'une première décision, nécessaire et spécialement prévue pour permettre la réalisation de l'opération dont la décision finale marque l'aboutissement⁸¹.

En présence d'une opération complexe, un tiers est recevable à invoquer à l'appui d'un recours dirigé contre la décision finale un moyen tiré de l'illégalité de la pré-décision alors même qu'il ne l'a pas contestée et qu'elle est devenue définitive.

81. Cf. annexe VII sur la notion d'opérations complexes.

À l'inverse, l'absence d'opération complexe entre les deux décisions offrira une meilleure sécurité juridique au porteur de projet puisqu'une fois que la pré-décision sera devenue définitive après expiration des délais de recours et de retrait, son contenu sera plus difficile à remettre en cause.

Il n'est guère envisageable de déterminer dans le cadre de cette étude l'ensemble des règles qui seront applicables : le contenu de la pré-décision et son lien avec la décision finale détermineront probablement dans chaque cas son traitement contentieux. L'existence d'une opération complexe devra être prise en compte et appréciée au cas par cas lors de l'institution de pré-décisions. Il est néanmoins envisageable de tracer quelques lignes directrices des cas où une opération complexe pourrait être retenue et de ceux qui devraient en être exclus.

Lorsqu'il existe une opération complexe formée par la pré-décision et la décision finale, la sécurité juridique offerte par l'existence d'une pré-décision est relativement faible d'un point de vue contentieux.

Dans les dispositifs envisagés par le Gouvernement, l'intervention de la pré-décision serait facultative, laissée au choix du porteur de projet. La notion d'opération complexe s'apparente *a priori* mal avec l'idée que la pré-décision est facultative et que son intervention procède d'une initiative du demandeur qu'il lui est loisible de ne pas prendre. Cette objection n'apparaît toutefois pas dirimante. En effet, si le pétitionnaire choisit de demander à l'administration une pré-décision, il s'insère volontairement dans un déroulement procédural différent, dans lequel, *a priori*, la pré-décision n'est prise qu'en vue de la seconde décision et cette dernière ne peut être prise que pour compléter la première.

Certes, la jurisprudence a, dans un cas présentant une certaine parenté avec la problématique examinée, estimé qu'il n'y avait pas opération complexe entre un certificat d'urbanisme et l'autorisation d'urbanisme demandé par la suite⁸². Toutefois les deux appréciations qui sous-tendent ces deux actes sont clairement distinctes : la première détermine les normes d'urbanisme applicables et la seconde se prononce sur la conformité d'un projet de construction à ces normes. Même si les deux contribuent à l'autorisation du même projet, la seconde n'est pas une application de la première : elle se place seulement dans le cadre des droits déjà acquis par le titulaire du certificat d'urbanisme, en l'espèce un droit au maintien des normes d'urbanisme en vigueur à la date de délivrance du certificat. En outre et surtout, le certificat d'urbanisme ne porte pas sur un projet particulier et peut donner lieu à un grand nombre de demandes d'autorisation d'urbanisme pour lesquelles ces droits sont acquis : elle n'est pas juridiquement édictée en vue d'un seul et unique projet.

Compte tenu de la définition de l'opération complexe, il est, en revanche, probable que la pré-décision et la décision finale peuvent être regardées comme relevant de ce régime lorsque, pour l'application de la même législation à un même projet, ces

82. CE, 5 février 1993, *Emile-Paul Le Bervet*, n° 116658 ; CAA Bordeaux, 2 juillet 2007 *Assaupamar* n° 04BX0040. Pour l'absence d'opération complexe entre le certificat d'urbanisme et une autorisation commerciale, cf. CE, 28 juin 1996, *Association commerçants Frontignan et Anglade*, n° 160667.

deux actes résultent en réalité du découpage d'une même décision que l'opérateur économique a provoqué par sa demande et que les motifs de ces deux actes sont totalement indissociables. Dans ce cas, ce découpage ne permet pas de briser l'unité existant entre les deux actes.

Il en irait ainsi notamment lorsque la pré-décision porterait sur la procédure applicable pour obtenir la décision finale. Ce premier acte peut être regardé comme se rattachant à la décision finale dès lors que c'est cette procédure au vu de laquelle l'administration se déterminera pour prendre sa décision finale.

Cette configuration correspond, au moins pour partie, à celle du certificat de projet prévu par l'article 13 du projet de loi d'habilitation à prendre par ordonnances diverses mesures de simplification et de sécurisation de la vie des entreprises, déposé à l'Assemblée nationale le 4 septembre 2013. Ce certificat pourra en effet comprendre un engagement de l'administration sur la procédure applicable et sur l'étude d'impact.

Si, par exemple, l'administration indique par erreur au demandeur, au stade de la pré-décision, que son projet est dispensé d'étude d'impact, il est peu probable que cette pré-décision interdise à un tiers intéressé, qui se serait abstenu de l'attaquer dans le délai de recours, de présenter devant le juge, au soutien de son recours contre la décision autorisant le projet, un moyen tiré de cette irrégularité de procédure. La mise en place du certificat de projet devra intégrer le fait que la qualification d'opération complexe entre ce certificat et les décisions finales d'autorisation du projet pourrait être retenue par le juge.

Dès lors, dans l'intérêt même du pétitionnaire du projet, l'administration devra pouvoir, dans cette configuration, remettre en cause cette pré-décision à tout moment de la procédure si elle s'avère illégale. Si l'on prend l'exemple d'une pré-décision indiquant au pétitionnaire que son projet relève d'une autorisation, d'un enregistrement ou d'une décision préalable au titre de la législation des installations classées pour la protection de l'environnement, il serait absurde de ne pas autoriser l'administration à retirer ou abroger sa pré-décision si elle s'aperçoit qu'elle s'est trompée sur la procédure applicable. En effet, la décision finale n'ayant pas encore été prise, il est encore temps de régulariser la situation. Si l'administration s'interdit de le faire, elle expose le porteur de projet à un risque contentieux bien plus grand que les désagréments d'une régularisation de la procédure.

Par conséquent, dans le cadre d'un projet à venir dont l'exécution est suspendue à l'octroi d'une décision ultérieure formant avec la précédente une opération complexe, il faut préserver pour l'administration la possibilité de revenir sur sa position si elle est illégale. L'essentiel pour l'usager n'est pas que l'administration se lie les mains par avance et ne puisse faire évoluer sa position jusqu'à la mise en œuvre du projet. Il serait même contraire à la sécurité juridique du pétitionnaire que l'administration soit contrainte de lui délivrer une autorisation illégale pour se conformer aux termes d'une prise de position antérieure opposable.

Au final une telle pré-décision présentera assez peu de sécurité juridique du point de vue strictement contentieux.

Cela ne lui ôte pas tout intérêt, loin s'en faut. Elle ne se confond pas avec un simple renseignement, dès lors que le régime procédural créé conduirait à donner à cette prise de position préalable un caractère décisoire. Cela emporterait deux conséquences principales qui contribueraient à la sécurité juridique du porteur de projet.

D'une part, si la pré-décision n'est pas illégale, elle présente un intérêt pour le porteur de projet dès lors que l'administration a fait usage de son pouvoir d'appréciation des critères posés par les textes ou d'un pouvoir discrétionnaire et ne pourrait plus remettre en cause sa position. La décision est opposable à tous, administration, porteur de projet et tiers si elle a fait l'objet d'une publicité suffisante.

D'autre part, contrairement à un simple renseignement, la pré-décision pourra, en principe, être contestée dans le délai de recours, – dès lors que celui-ci a couru du fait d'une publicité suffisante de cet acte –, devant le juge administratif dès son édicton par les tiers dans la mesure où elle leur fait grief. Cela pourrait permettre d'examiner par avance au contentieux un certain nombre de points litigieux, contenus dans la pré-décision, susceptibles d'affecter la légalité de la décision finale. S'agissant de projets particulièrement lourds et complexes, cette faculté limiterait la prudence parfois excessive des partenaires du porteur de projet. Certes, en cas de rejet du recours contre la pré-décision, l'autorité relative de chose jugée ne pourra probablement pas être opposée face à un moyen d'exception d'illégalité invoqué par le même requérant lors d'un recours contre la décision finale, les deux recours n'ayant pas strictement le même objet. Cependant, le rejet du premier recours apportera une certaine sécurité juridique au porteur de projet.

Pour accorder une sécurité contentieuse plus grande au porteur de projet, l'institution par voie législative de mécanismes complémentaires de purge juridictionnelle pourrait être étudiée.

d) Pré-décision et institution de mécanismes de « purge juridictionnelle » en présence d'une opération complexe

Si la pré-décision s'insère dans une opération complexe et si les tiers ne peuvent invoquer son illégalité contre la décision finale, cela revient à les priver de la possibilité d'invoquer un moyen opérant contre cette décision. La seule voie d'action ouverte aux tiers serait alors la contestation de la pré-décision dans le délai de recours ouvert à la suite de la publicité suffisante dont elle a fait l'objet. Les éventuelles illégalités auront été « purgées » au stade d'un éventuel contentieux contre la pré-décision, soit que celle-ci soit annulée par le juge, soit que le rejet des moyens ferment à l'avenir toute contestation du contenu de la pré-décision.

Cette limitation du droit au recours par des mécanismes de « purge juridictionnelle » ne résulte pas de l'application générale des règles du contentieux administratif et devrait être prévue par le législateur. Elle n'est pas inenvisageable mais elle est encadrée par une jurisprudence constitutionnelle stricte.

Plusieurs formes de telles « purges » peuvent être imaginées.

- **La première et la plus radicale des « purges juridictionnelles » consiste à interdire aux tiers d'exciper de l'illégalité de la pré-décision**, que celle-ci ait fait l'objet d'un recours ou non. Cette interdiction revient à dénier par voie législative la qualité d'opération complexe à un ensemble de décisions auquel le juge aurait donné cette qualification s'il avait appliqué les critères généraux de la jurisprudence.

Saisi de dispositifs légaux limitant la faculté des requérants à soulever certains moyens pourtant opérants au regard des règles générales qui régissent le contentieux administratif, le Conseil constitutionnel a posé des exigences fortes. Ainsi, l'article L. 600-1 du code de l'urbanisme⁸³ prive les requérants de la faculté d'invoquer par voie d'exception devant les juridictions administratives l'illégalité pour vice de forme ou de procédure de différents documents d'urbanisme après expiration d'un délai de six mois à compter de la date de prise d'effet du document en cause. Sont toutefois préservées certaines exceptions d'illégalité fondées sur des vices particulièrement graves, notamment concernant la mise à disposition du public et les enquêtes publiques. Le Conseil constitutionnel a validé cette limitation au droit au recours par une motivation exigeante : *« Considérant que la restriction apportée par les dispositions contestées est limitée à certains actes relevant du seul droit de l'urbanisme ; qu'elle a été justifiée par le législateur eu égard à la multiplicité des contestations de la légalité externe de ces actes ; qu'en effet, le législateur a entendu prendre en compte le risque d'instabilité juridique en résultant, qui est particulièrement marqué en matière d'urbanisme, s'agissant des décisions prises sur la base de ces actes ; qu'il a fait réserve des vices de forme ou de procédure qu'il a considérés comme substantiels ; qu'il a maintenu un délai de six mois au cours duquel toute exception d'illégalité peut être invoquée ; que les dispositions qu'il a prises n'ont ni pour objet ni pour effet de limiter la possibilité ouverte à tout requérant de demander l'abrogation d'actes réglementaires illégaux ou devenus illégaux et de former des recours pour excès de pouvoir contre d'éventuelles décisions de refus explicites ou implicites ; que dès lors il n'est pas porté d'atteinte substantielle au droit des intéressés d'exercer des recours ; »*⁸⁴. La limitation du droit au recours est donc subordonnée à un intérêt général précisément démontré, cantonné à une réglementation bien précise (en l'espèce, le droit de l'urbanisme) et à des irrégularités formelles de faible portée.

De telles restrictions ont été reprises dans d'autres contentieux :

- un dispositif similaire a été créé par l'article 4 de loi n° 2011-940 du 10 août 2011, créant l'article L. 1434-3-1 du code de la santé publique, pour les moyens tirés d'une illégalité du projet régional de santé. Le Conseil constitutionnel a été saisi de cette loi et n'a pas relevé d'office un motif d'inconstitutionnalité dans sa décision n° 2011-640 DC ;

- plus récemment, le Conseil constitutionnel a également admis, s'agissant du contentieux de la rétention administrative, la constitutionnalité de dispositions législatives rendant irrecevables lors de l'audience relative à une seconde prolongation de cette rétention les moyens tirés d'irrégularités de procédure

83. Cf. annexe VIII.

84. CC, 21 janvier 1994, n° 93-335 DC, cons. 4.

commises antérieurement à l'audience relative à la première prolongation⁸⁵. Il faut toutefois souligner qu'il n'y a pas, dans ce contentieux, de tiers intéressé ;

- un dispositif comparable est prévu par l'article L. 123-14 du code de l'environnement selon lequel : « *Aucune irrégularité au regard des dispositions du présent chapitre ne peut être invoquée lorsque l'acte par lequel la Commission nationale du débat public a renoncé à organiser un débat public ou l'acte mentionné à l'article L. 121-13 est devenu définitif* ».

En revanche, par sa décision 96-373 DC du 9 avril 1996, le Conseil constitutionnel a censuré la transposition du mécanisme de l'article L. 600-1 du code de l'urbanisme au contentieux des actes pris en application des délibérations de l'Assemblée de la Polynésie française. La loi déferée disposait que « *Sans préjudice du recours pour excès de pouvoir dirigé contre les délibérations de l'assemblée de la Polynésie française ou de sa commission permanente qui demeure, quant à sa recevabilité, régi par le droit commun, le recours pour excès de pouvoir formé contre les actes pris en application de ces délibérations doit, à peine de forclusion, avoir été introduit dans le délai de quatre mois suivant la publication de la délibération attaquée, lorsque la solution du litige conduit à apprécier s'il a été fait par ces délibérations une exacte application de la répartition des compétences entre l'État, le territoire et les communes* ». Le Conseil constitutionnel a censuré ces dispositions par les motifs suivants : « *Considérant que cette disposition a pour effet de priver de tout droit au recours devant le juge de l'excès de pouvoir la personne qui entend contester la légalité d'un acte pris en application d'une délibération de l'assemblée territoriale, plus de quatre mois après la publication de cette délibération, lorsque la question à juger porte sur la répartition des compétences entre l'État, le territoire et les communes ; qu'eu égard à l'importance qui s'attache au respect de la répartition des compétences entre ces autorités, le souci du législateur de renforcer la sécurité juridique des décisions de l'assemblée ne saurait justifier que soit portée une atteinte aussi substantielle au droit à un recours juridictionnel ;* ».

En cas de pré-décision et de décision finale, la restriction du droit au recours qui résulterait du refus de reconnaître l'existence d'une opération complexe est particulièrement importante puisqu'il ne s'agit pas de fermer une exception d'illégalité mais bien d'interdire la contestation d'une des appréciations constituant un motif de l'autorisation attaquée.

Cette sorte de « purge juridictionnelle » n'est donc pas juridiquement impossible mais, en l'état de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, elle doit, d'une part, être justifiée par un motif d'intérêt général suffisant lié notamment à une forte insécurité juridique des porteurs de projet et à la multiplicité des contestations, d'autre part, se limiter à des vices non substantiels. L'intérêt d'une telle pré-décision s'en trouverait fortement amoindri.

85. CC, 9 juin 2011, n° 2011-631 DC, cons. 27.

- **D'autres formes de « purge juridictionnelle » pourraient être envisagées, qui conduiraient à une limitation plus faible du droit au recours des tiers.**

Il s'agit là de réflexions sur des mécanismes qui ont, encore une fois, peu d'équivalents en droit positif. Il est donc délicat de déterminer précisément les limites de ce qui est constitutionnellement possible. Certains schémas peuvent néanmoins être présentés.

Il serait tout d'abord possible de créer une forme étendue d'autorité de chose jugée dès lors qu'un recours a été exercé contre la pré-décision et qu'un moyen a été soulevé. Dès lors que le débat contentieux a eu lieu devant un juge qui a rejeté un moyen dirigé contre la pré-décision, le moyen ne pourrait plus être soulevé par voie d'exception lors d'un recours contre la décision finale. L'autorité de la chose jugée ne pourrait normalement pas jouer dès lors que les décisions de rejet n'ont que l'autorité relative de chose jugée, que la décision attaquée est différente et que le requérant pourrait ne pas être le même. Toutefois, la limitation du droit au recours consistant à fermer la voie à une nouvelle contestation alors qu'un débat contentieux a déjà eu lieu et a été tranché est moindre que celle consistant à fermer en tout état de cause la possibilité d'exciper de l'illégalité de la pré-décision. Des aménagements du débat contentieux initial pourraient être imaginés pour ne pas porter une atteinte excessive au droit au recours des tiers, en accordant à la purge juridictionnelle une certaine publicité ou encore en ouvrant largement la faculté d'intervention.

Cette logique pourrait être poussée à son terme en imaginant un système dans lequel, sous réserve d'une publicité suffisante, toute personne intéressée, y compris le bénéficiaire de la pré-décision, pourrait saisir un juge administratif qui se prononcerait en premier et dernier ressort dans un délai rapide. Le législateur pourrait alors prévoir, en veillant à ne pas porter une atteinte excessive au droit au recours, qu'une fois mise en œuvre cette procédure et si le juge conclut à la légalité de la pré-décision, celle-ci ne pourrait plus être critiquée, y compris par voie d'exception à l'occasion d'un recours dirigé contre la décision finale. Ce mécanisme complexe pourrait, en particulier, présenter un intérêt pour les projets les plus importants. Un dispositif de cette nature est d'ailleurs envisagé au titre des réflexions conduites dans le cadre de la réforme du code minier.

Plus généralement, l'efficacité de tels systèmes sera liée à la célérité des procédures juridictionnelles. Il pourrait être envisageable de les traiter sous la forme du référé, ainsi que cela a été fait pour le référé précontractuel et le référé contractuel, ou de prévoir des délais de jugements adaptés à l'importance de certains projets. Ainsi, on peut mentionner la loi n° 2013-504 du 14 juin 2013 relative à la sécurisation de l'emploi en matière de contentieux du licenciement collectif pour motif économique.

L'article 18 de cette loi a inséré, dans le code du travail, un article L. 1235-7-1 qui prévoit que le recours devant le tribunal administratif est présenté dans un délai de deux mois par l'employeur à compter de la notification de la décision de validation ou d'homologation, et par les organisations syndicales et les salariés à compter de la date à laquelle cette décision a été portée à leur connaissance. Le tribunal

administratif doit alors statuer dans un délai de trois mois. Faute de statuer dans ce délai, le tribunal est dessaisi et le litige est porté devant la cour administrative d'appel. Cette dernière, saisie après dessaisissement ou par la voie de l'appel, doit également se prononcer dans un délai de trois mois. Faute de statuer dans ce délai, elle est dessaisie au profit du Conseil d'État.

e) Pré-décision et droit au recours des tiers en l'absence d'opération complexe

La pré-décision peut être considérée dans certains cas comme suffisamment distincte de l'autorisation finale pour ne pas former avec elle une opération complexe. Plusieurs cas de figure sont identifiables sans que ces développements prétendent à l'exhaustivité.

▪ Le cas où la pré-décision et la décision finale relèvent de législations indépendantes

Le premier cas de figure est celui dans lequel, à propos d'un même projet, l'administration se prononce dans ses décisions successives sur des aspects différents du même projet au regard de législations indépendantes. Le régime des autorisations nécessaires à l'ouverture d'un grand magasin en vigueur depuis l'intervention de l'article 102 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 offre une illustration de cette situation. Le porteur du projet doit d'abord obtenir une autorisation commerciale qui garantit seulement la conformité de son projet au regard des critères posés par l'article L. 750-1 du code de commerce mais ne l'assure nullement de pouvoir construire le centre commercial projeté ; il doit ensuite obtenir le permis de construire délivré sur le fondement des règles d'urbanismes garanties, éventuellement, par un certificat d'urbanisme qui n'est plus obligatoire. Ces deux, voire trois décisions ne forment pas entre elles une opération complexe. Il s'agit plutôt d'une opération divisée. Dans ce cas, chaque acte constitue une décision administrative classique qui suit son régime contentieux propre. En particulier, l'autorisation d'urbanisme et l'autorisation commerciale confèrent à leur titulaire des droits indépendants bien qu'ils concourent à la réalisation du même projet. Ces deux autorisations suivent chacune un régime indépendant et ne sont pas édictées l'une en vue de l'autre, quand bien même la législation prévoirait un ordre d'intervention. Un tel fractionnement rend certes plus ardue la tâche des tiers souhaitant contester le projet, mais ne porte pas en soi atteinte à leur droit au recours, dès lors que les délais de recours ne sont opposables que s'ils font l'objet d'une publicité suffisante pour que ces décisions soient connues des tiers intéressés.

À la différence de l'exemple de l'urbanisme commercial, les pré-décisions envisagées par le Gouvernement seraient une simple option ouverte au porteur de projet mais le caractère facultatif de cette division ne devrait avoir de conséquence sur l'absence de possibilité de contestation par les tiers au stade d'un contentieux contre les décisions finales, si les législations en cause dans chaque décision sont bien indépendantes.

▪ **Le cas où la pré-décision n'est pas prise spécialement en vue de la décision finale**

Ce deuxième cas de figure est celui du certificat d'urbanisme, lequel confère un droit de voir examiner toute demande d'autorisation d'urbanisme sur le terrain en cause au regard des dispositions d'urbanisme en vigueur à la date d'édiction du certificat. Le certificat, probablement demandé en vue d'un projet bien précis, n'est donc pas édicté spécifiquement en vue de l'autorisation de celui-ci. La scission d'une procédure en deux décisions, l'une antécédente et l'autre subséquente, peut donc, en principe, ne pas faire naître une opération complexe si la première décision se donne un objet plus large.

Une telle modification de la procédure peut être porteuse de sécurité juridique pour le porteur de projet : elle lui permettra d'acquérir définitivement les droits liés à la première décision et lui offrira la possibilité d'ajuster, si nécessaire son projet, dans la mesure où les droits acquis par la première décision ne seront pas liés à un projet spécifique. Si cette première décision devient définitive, il ne sera plus possible d'exciper de son illégalité lors d'un recours contre la deuxième décision.

Un tel mécanisme peut, en particulier, présenter un intérêt considérable pour les porteurs de projets chaque fois qu'est en jeu une législation faisant intervenir une opération de qualification juridique qui, si elle n'est pas orientée vers un projet spécifique, aura des conséquences décisives sur la faisabilité de chacun des projets envisageables.

Par exemple, les articles L. 146-1 et suivants du code de l'urbanisme, relatifs à la protection du littoral, prévoient un certain nombre de règles applicables aux « espaces proches du littoral ». La possibilité d'obtenir de l'autorité compétente une décision qualifiant juridiquement un terrain pour déterminer s'il s'agit d'un espace proche du littoral ou non pourrait apporter une importante sécurité juridique aux porteurs de projets. Cette décision ne serait pas prise en vue d'un projet spécifique mais qualifierait seulement le terrain lui-même, quelles que soient les constructions ou l'activité qui pourraient s'y développer par la suite et indépendamment des autres règles d'urbanisme. En principe, cette décision ne formerait pas une opération complexe avec les futures décisions d'autorisation des activités ou des constructions envisagées par le porteur de projet. La qualification serait donc acquise et ne pourrait probablement plus être remise en cause par les tiers lors d'un contentieux contre une décision subséquente appliquant cette qualification. Les conditions de remise en cause de cette décision qualifiante pourraient également être encadrées dès lors qu'elle aura créé des droits pour son bénéficiaire : le retrait ne serait plus possible après quatre mois et l'abrogation pourrait être encadrée par les textes afin de garantir la sécurité juridique des porteurs de projet.

▪ **Le cas où la pré-décision constitue en réalité une promesse d'autorisation**

Dans ce troisième cas de figure, la pré-décision consiste à avancer la procédure administrative dans le temps et à délivrer tout de suite, sans attendre la réalisation d'une condition suspensive, une pré-autorisation au demandeur en mesure de

prouver à l'administration qu'il remplira dans un avenir proche les conditions de l'autorisation sans toutefois pouvoir se voir juridiquement délivrer cette autorisation faute de les remplir toutes à la date de sa demande.

À la différence des opérations complexes ou de l'hypothèse précédente des législations indépendantes, la pré-décision se prononce alors sur l'ensemble des critères d'éligibilité et octroie par avance l'entier bénéfice de l'autorisation au regard de la situation présentée par le demandeur. Il y a une identité parfaite dans le contenu et la portée de la pré-décision et de la décision finale : cette dernière n'ajoute aucune appréciation qui ne serait déjà contenue dans la première. La seconde décision se contente de constater que la condition posée dans la première décision est remplie et que l'autorisation doit donc être accordée. Elle n'a à la vérité qu'un caractère reconnaissant. Le cas limite est celui dans lequel la décision anticipée ne serait suivie d'aucune décision confirmative, le bénéficiaire de la première décision devant considérer qu'il a acquis les droits en cause dès lors que la condition s'est réalisée.

Le projet de loi relatif à l'économie sociale et solidaire, encore en examen au Parlement à la date d'adoption de cette étude, prévoit à son article 41 un tel mécanisme pour les fusions d'associations :

« Lorsqu'une association bénéficiant d'une autorisation administrative, d'un agrément, d'un conventionnement ou d'une habilitation participe à une fusion ou à une scission et qu'elle souhaite savoir si l'association résultant de la fusion ou de la scission bénéficiera de l'autorisation, de l'agrément, du conventionnement ou de l'habilitation pour la durée restant à courir elle peut interroger l'autorité administrative, qui se prononce sur sa demande :

« a) Si elles existent, selon les règles prévues pour autoriser la cession de l'autorisation, l'agrément, le conventionnement ou l'habilitation ;

« b) Pour les autres cas, dans les conditions et délais prévus pour accorder le conventionnement, l'autorisation, l'agrément ou l'habilitation.

« Les dispositions qui précèdent ne sont pas applicables à la reconnaissance d'utilité publique. ».

Ce projet illustre bien qu'un demandeur peut à la fois être en mesure de prouver à l'administration qu'il remplira les conditions de l'autorisation sans toutefois pouvoir se voir juridiquement délivrer cette autorisation. Deux associations qui veulent fusionner connaissent précisément toutes les caractéristiques de la future association et peuvent donc donner à l'administration toutes les précisions lui permettant d'examiner si la future association pourra se voir céder l'autorisation ou autoriser elle-même. Il est pourtant impossible de délivrer la nouvelle autorisation puisque la nouvelle association fusionnant les anciennes n'existe pas encore. Et il est probable que les associations hésitent à fusionner si elles ne sont pas certaines que la nouvelle association continuera à bénéficier des autorisations dont disposaient les anciennes. Une telle assurance peut également être exigée par les soutiens financiers de l'opération.

C'est souvent dans ces situations circulaires que peut apparaître le besoin d'une pré-décision, dans laquelle l'administration s'engage à accorder la décision en cause si la condition qui empêche de la délivrer immédiatement est remplie.

De ce point de vue, le mécanisme général de la *Zusicherung* allemande, prévu à l'article 38 du code de procédure administrative, tel qu'il a été décrit ci-dessus est remarquable. La situation type de la *Zusicherung* évoquée par la doctrine est celle de l'étudiant allemand qui demande à reporter son service militaire pour achever un cycle d'étude. L'université ne peut l'inscrire que s'il justifie d'une autorisation de reporter son service militaire ; mais pour lui accorder une telle autorisation, les services de l'armée ont besoin de l'assurance que l'étudiant a bien un projet d'étude, qui devrait se concrétiser par une inscription à l'université. Il y a bien des possibilités pour régler cette difficulté, notamment par un système de récépissé de demande reconnu par l'autre administration, mais le temps que les deux administrations, indépendantes, se coordonnent, l'étudiant en question sera sûrement parti en service. L'article 38 du code de procédure administrative allemand permet à l'étudiant de solliciter une promesse de l'université de l'inscrire s'il obtient le report de ses obligations militaires ou bien une promesse de l'administration militaire de lui accorder le report dès qu'il sera inscrit à l'université. Cette promesse doit permettre à l'autre partie de traiter le dossier puisqu'elle sait que si elle donne satisfaction au demandeur, celui-ci est en droit d'obtenir le justificatif manquant. La promesse n'est évidemment opposable à l'administration que si la situation détaillée dans la demande est exacte, précise et n'a pas varié au point que cela remette en cause l'appréciation initiale de l'administration. Le code de procédure administrative allemand prévoit que les obligations procédurales de la décision finale sont transférées sur la promesse, notamment s'agissant des consultations préalables. Le régime de la décision finale devient celui de la décision conditionnelle accordée par avance, à l'exception du fait que la promesse doit toujours être écrite, et donc explicite.

Ainsi que cela a été signalé ci-dessus, le droit allemand connaît un instrument analogue spécifique en droit de l'urbanisme : le *Vorbescheid* ou *Bauvorbescheid* qui permet à l'administration de se prononcer sur certaines conditions nécessaires à l'octroi du permis de construire dès lors qu'elle dispose d'éléments suffisants dès le début de la procédure. Son contenu lie l'administration qui l'a délivré pour une durée de trois ans. Il doit être délivré par écrit.

Dans tous ces exemples, la pré-décision est alors une décision conditionnelle, ayant une densité juridique forte, tant pour le demandeur que pour l'administration ou les tiers, au moins égale à celle de la décision finale. Tous ont la certitude que, si la condition restante est remplie et la situation inchangée, le titulaire de la promesse a droit d'obtenir la décision finale.

Si la pré-décision n'est pas attaquée et qu'elle est illégale, cette illégalité perdurera dès lors que le délai de retrait sera expiré, comme c'est le cas pour toute décision créatrice de droit, même illégale, qui n'est pas retirée ou annulée par le juge. Les modalités de publicité de la pré-décision doivent donc être les mêmes que pour l'autorisation qu'elle annonce, afin de préserver le droit au recours des tiers. La décision anticipée ne devrait pas être considérée comme un élément d'une

opération complexe et devrait par conséquent suivre un régime contentieux autonome, dans lequel l'exception d'illégalité deviendrait irrecevable après expiration du délai de recours,

Il est donc logique que les tiers, s'ils y ont intérêt, puissent attaquer cette pré-décision : d'une part, si la décision finale leur fera grief on peut admettre que la promesse conditionnelle de cette décision leur fait déjà grief ; d'autre part, il est préférable pour la sécurité juridique du titulaire de la pré-décision que celle-ci fasse l'objet d'un recours immédiat si la décision finale doit être attaquée.

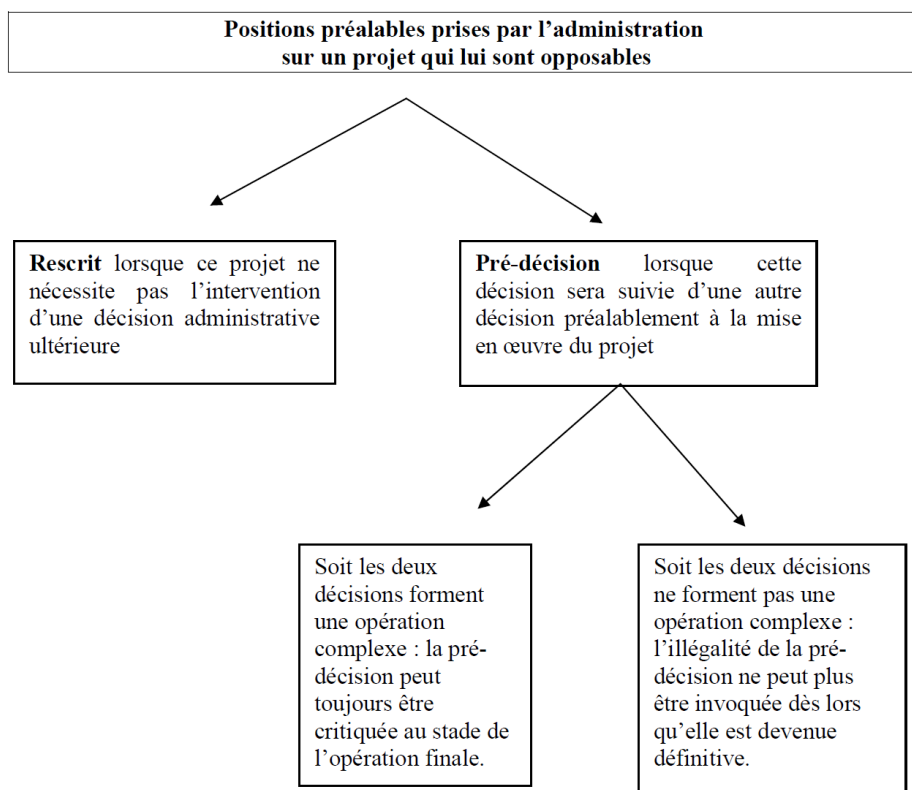
Les tiers attaquant la décision finale ne pouvant exciper de l'illégalité de la pré-décision, ils doivent pouvoir attaquer cet acte qui est le véritable acte décisoire. C'est d'ailleurs ainsi que fonctionne La *Zusicherung*, qui est susceptible de recours des tiers et dont l'illégalité ne pourra plus être invoquée à l'occasion d'un recours contre la décision finale qui en découle.⁸⁶ Il en va de même pour le *Vorbescheid* ou *Bauvorbescheid*, même si, dans ce dernier cas, on peut davantage hésiter sur la qualification d'opération complexe et que la transposition en contentieux administratif français des solutions de droit allemand n'est pas évidente.

Au final, on peut tirer des développements qui précèdent trois conclusions qu'illustre le tableau suivant :

- les rescrits, pour lesquelles aucune décision administrative ultérieure n'interviendra avant la réalisation du projet du porteur de projet, ne sont pas « opposables aux tiers » lors d'un contentieux qui naîtrait de la mise en œuvre de la garantie offerte par le rescrit ;
- les pré-décisions qui ne forment pas avec la décision finale une opération complexe et qui sont devenues définitives ne peuvent plus être critiquées par les tiers lors d'un recours contre la décision finale ;
- les pré-décisions qui forment avec la décision finale une opération complexe pourront être critiquées lors d'un contentieux contre la décision finale. Elles doivent pouvoir, en cas d'illégalité, être abrogées ou retirées par l'administration avant l'intervention de la décision finale afin de permettre la légalité de celle-ci et la sécurité juridique du porteur de projet. Des procédures de purge des moyens contentieux dirigées contre la pré-décision sont cependant concevables.

86. Pour la *Zusicherung*, voir Stelkens, Bonks, Sachs, *Verwaltungsverfahrensgesetz: VwVfGKommentar*, 7. Auflage 2008, C.H.BECK ; pour le *Bauvorbescheid*, voir Helmut Redeker, *Bauvorbescheid und aufschiebende Wirkung von Rechtsmitteln*, NVwZ 1998, 589.

Possibilité pour les tiers de contester, lors d'un contentieux ultérieur, une position prise par l'administration sur un projet préalablement à sa réalisation



2.2. Le cadre juridique résultant du droit de l'Union européenne

La prise en compte du droit de l'Union européenne a des implications différentes selon que l'on se situe dans l'une ou l'autre des trois hypothèses suivantes.

Dans les domaines de compétence exclusive de l'Union européenne, énumérés à l'article 3 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne⁸⁷, seule l'Union peut utilement créer des procédures de rescrit, comme elle l'a fait en matière douanière.

Ce serait notamment le cas en matière de règles de concurrence nécessaires au fonctionnement du marché intérieur, en raison de la prééminence du rôle de la Commission. Celle-ci détenait le monopole des décisions individuelles d'exemption rendues sur le fondement de l'article 85 paragraphe 3 du règlement CE n° 17/62 alors en vigueur. À la faveur de l'adoption du règlement CE n° 1/2003, les instances nationales (les autorités de la concurrence nationales, comme les juridictions compétentes des États membres) ont vu leurs compétences s'étendre. Sous réserve de garantir une application effective du droit de l'Union, chacune de ces instances peut infliger les sanctions, très hétérogènes selon les États membres, prévues par leur droit national. Mais la Commission peut réaffirmer sa prééminence dans l'application du droit de la concurrence européen. Dès lors que la Commission décide d'ouvrir une procédure en vue de l'adoption d'une décision relative à la constatation et à la cessation d'une infraction, à des mesures provisoires, à la constatation d'inapplication des articles 101 et 102 du TFUE⁸⁸, les autorités de concurrence nationales sont dessaisies. Lorsque les autorités étatiques de concurrence se prononcent sur des pratiques visées par les articles 101 ou 102 qui font déjà l'objet d'une décision de la Commission, elles ne peuvent prendre des décisions contraires⁸⁹. Un rescrit national n'aurait guère sa place dans un droit régulé de manière aussi étroite par les instances communautaires.

Dans les domaines qui ne relèvent à aucun titre du droit de l'Union, le législateur a toute liberté pour instituer un rescrit.

Dans les domaines régulés en partie par le droit de l'Union européenne⁹⁰, l'institution d'un rescrit conduit à s'interroger sur la portée du principe de primauté

87. Les domaines de compétence exclusive comprennent : l'union douanière, l'établissement des règles de concurrence nécessaires au fonctionnement du marché intérieur, la politique monétaire pour les États membres dont la monnaie est l'euro, la conservation des ressources biologiques de la mer dans le cadre de la politique commune de la pêche et la politique commerciale commune.

88. Règlement du Conseil de l'Union européenne n° 1/2003, 16 déc. 2002, art. 7 et 8 et 10.

89. *Ibidem*, article 16 § 2.

90. Au-delà de cette question juridique, se pose la question de l'opportunité d'un tel mécanisme à l'échelon national. Une prise de position opposable ne peut être pertinente si elle fait doublon avec ce qui existe au niveau de l'Union. Si l'instance qui détient le pouvoir de décision est une institution communautaire, elle ne pourra répondre au besoin de sécurité juridique des entrepreneurs. L'exemple le plus clair est celui du rescrit AMF : l'une des raisons de son échec tient aussi au fait que le *ruling* en matière de marchés financiers s'effectue désormais principalement sous l'égide de l'ESMA.

du droit de l'Union (2.2.1) et sur sa compatibilité avec les règles européennes relatives aux aides d'État (2.2.2). Les développements qui suivent ne concernent que ce dernier cas de figure.

2.2.1. Un mécanisme qui, à certaines conditions, serait compatible avec le principe de primauté du droit de l'Union

La possibilité de créer un rescrit soulève des interrogations auxquelles il ne peut, en l'état de la jurisprudence communautaire, être apporté de réponse certaine. Un usager peut-il se prévaloir d'un rescrit qui méconnaîtrait le droit de l'Union européenne ? À cet égard, une zone d'incertitude demeure. Au-delà de la prudence requise, l'étude émet l'hypothèse qu'à certaines conditions, le mécanisme du rescrit pourrait être regardé comme compatible avec le principe de primauté du droit de l'Union.

2.2.1.1 L'état de la jurisprudence administrative

La garantie attachée à un rescrit serait-elle opposable à l'administration lorsque l'interprétation qu'il exprime s'avère contraire au droit de l'Union, en dépit des principes de primauté et d'application uniforme dont ce dernier doit normalement bénéficier ?

La matière fiscale constitue pour répondre à cette question un bon terrain d'analyse. Cette question, dont dépend la portée de la garantie conférée par un tel acte dans tous les domaines régis par le droit de l'Union européenne, n'a pas été tranchée à ce jour par le Conseil d'État. Si la Cour de justice de l'Union européenne ne s'est pas prononcée explicitement sur cette question, trois arrêts⁹¹ rendus dans des configurations voisines incitent à la prudence compte de la motivation qui fonde les solutions.

Seuls les tribunaux et les cours administratives d'appel ont eu à se prononcer sur l'opposabilité de la doctrine fiscale contraire au droit de l'Union européenne sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales. Deux courants s'opposent dans leur jurisprudence.

Le premier courant est celui qui refuse de faire produire des effets juridiques à un rescrit contraire au droit de l'Union. Le second admet, au nom du principe de sécurité juridique, qu'un contribuable puisse se prévaloir d'une doctrine administrative contraire au droit de l'Union.

Le premier courant est illustré par l'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 26 avril 2005⁹². La cour a jugé que la société requérante ne pouvait bénéficier, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de l'interprétation de la loi fiscale donnée par l'administration dans une instruction qui s'était révélée contraire aux objectifs définis par la sixième directive en matière

91. CJUE, 21 mars 2013, *Commission c. France*, aff. C-197/12 ; CJCE 15 décembre 1982, *Krefeld/Maizena GmbH*, aff. 5/82 ; CJCE, 26 avril 1988, *Krücken*, aff. 316/86.

92. CAA Douai, plénière, 26 avril 2005, *Société Segafredo Zanetti France*, n° 02DA00736.

de taxe sur la valeur ajoutée à la suite de l'intervention d'un arrêt de la Cour de justice des communautés européennes, au motif qu'« *il appartient au juge de l'impôt, chargé d'appliquer dans le cadre de sa compétence les dispositions du droit communautaire, d'assurer le plein effet de ces normes, en laissant au besoin inappliquée toute disposition contraire de la législation nationale* ».

Le tribunal administratif de Versailles puis la cour administrative d'appel de Douai ont ainsi concrétisé les « grands doutes » exprimés par Mme Hagelsteen, dans ses conclusions sous l'affaire d'Assemblée du *Cercle mixte de la caserne Mortier*, « *sur la possibilité pour un contribuable de bénéficier de la garantie instituée par l'article 1649 quinquies E, devenu l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, dans le cas où la doctrine administrative qu'il invoquerait serait incompatible avec les objectifs généraux assignés aux États membres par une directive communautaire* »⁹³. Toutefois, le Conseil d'État n'avait pas eu dans cette affaire à trancher cette question, l'instruction en litige ne prévoyant pas expressément l'exonération dont le contribuable revendiquait le bénéfice.

En sens contraire, la cour administrative d'appel de Paris⁹⁴ dans un arrêt de plénière du 17 décembre 1991 puis le tribunal administratif de Strasbourg⁹⁵ par un jugement du 5 février 1998, *Ville de Mulhouse*, ont jugé que l'opposabilité de la doctrine administrative ne dépendait pas de sa conformité au droit de l'Union européenne. La cour a confirmé sa jurisprudence sur ce point à dix-neuf ans d'intervalle dans un arrêt du 25 mars 2010⁹⁶ au motif que « *la garantie prévue par [les dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales], qui assurent en droit interne le respect du principe de confiance légitime reconnu en droit communautaire, permet au contribuable de bonne foi de se prévaloir de l'interprétation faite par l'administration d'un texte fiscal, même si elle est contraire à une norme communautaire ; que cette garantie n'affecte pas l'obligation faite aux États membres, sauf à s'exposer à une action en manquement, de prendre les mesures nécessaires en vue d'assurer la pleine efficacité du droit communautaire* ».

2.2.1.2 La portée du principe de primauté du droit de l'Union européenne

L'interrogation sur l'invocabilité d'une doctrine contraire au droit de l'Union duplique – et complique –, à l'échelle de l'Union, la question déjà rencontrée en droit interne de la conciliation entre principe de légalité et principe de sécurité juridique. Elle se trouve transposée, en des termes plus délicats encore, en question de la conciliation entre principe de primauté et principe de confiance légitime.

93. Conclusions sous l'affaire *Ministre de l'économie et des finances c/ Cercle militaire de la caserne Mortier*, 22 décembre 1989, n° 86113.

94. CAA Paris, plénière, 17 décembre 1991, *Sarl Restauration Gestion Service*, n° 89PA00357. Cet arrêt a été annulé mais compte tenu de la solution qu'il a adoptée, le Conseil d'État n'a pas eu à se prononcer sur la question importante tranchée par la cour (CE, 6 mai 1996, *ministre du budget c/ SARL Restauration Gestion Service*, n° 134114).

95. TA Strasbourg, 5 février 1998, *Ville de Mulhouse*, n° 95128.

96. CAA Paris, plénière, 25 mars 2010, *SARL A La Frégate*, n° 08PA03658.

La stricte application du principe de primauté du droit de l'Union européenne pourrait conduire à rendre inopposable un rescrit incompatible avec ce droit.

Cette thèse ne peut être totalement exclue compte tenu de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) qui veille à assurer l'effectivité du droit de l'Union. Elle entraînerait l'impossibilité pour le titulaire d'un rescrit de se prévaloir de la garantie lorsque sa mise en œuvre contraindrait l'administration à méconnaître le droit de l'Union.

Consacré par la Cour de justice⁹⁷, le principe de primauté implique en effet d'octroyer au droit de l'Union une valeur supérieure aux droits nationaux des différents États membres. La règle de droit de l'Union prévaut sur la règle de droit interne et est, sous réserve du cas particulier des directives, directement applicable dans les États membres. Le juge national, juge de droit commun du droit de l'Union, a pour mission d'écarter toute règle interne incompatible avec ses dispositions, en application du principe de coopération prévu à l'article 10 du traité sur l'Union européenne. Corollaire de la primauté du droit de l'Union, le principe d'interprétation conforme impose aux autorités nationales, y compris juridictionnelles, d'interpréter le droit interne à la lumière du droit de l'Union.

Il en résulte, suivant les termes de l'arrêt *Simmenthal*, qu'« *est incompatible avec les exigences inhérentes à la nature même du droit communautaire toute disposition d'un ordre juridique national ou toute pratique législative, administrative ou judiciaire, qui aurait pour effet de diminuer l'efficacité du droit communautaire par le fait de refuser au juge compétent pour appliquer ce droit, le pouvoir de faire, au moment même de cette application, tout ce qui est nécessaire pour écarter les dispositions législatives nationales formant éventuellement obstacle à la pleine efficacité des normes communautaires* »⁹⁸. Un tel raisonnement est désormais bien ancré dans la pratique du juge qui n'hésite pas à écarter l'application d'un acte réglementaire⁹⁹ ou encore d'une loi nationale¹⁰⁰ et *a fortiori* d'une circulaire qui s'avèreraient incompatibles avec les objectifs assignés par les directives ou encore avec les traités.

La fermeté de la position de la CJUE quand est en cause un mécanisme ayant pour effet de faire obstacle à l'application du droit de l'Union s'explique par le fait que ce dernier ne peut réaliser son objet que s'il est appliqué de manière uniforme dans les États membres. Aussi est-il exclu que des instructions administratives contredisent le droit de l'Union, fut-ce dans un sens favorable à l'administré. Un État membre s'expose à une condamnation en manquement chaque fois qu'il fait obstacle par de telles instructions à l'application du droit de l'Union sur son territoire. Les rescrits publiés par l'administration fiscale, devenus de ce fait des éléments de doctrine opposable sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, n'échappent pas à cette règle.

97. CJCE, 14 juillet 1964, *Costa c. Enel*, aff. 6/64.

98. CJCE, 9 mars 1978, *Simmenthal*, aff. 106/77, Rec. CJCE 1978, p. 629, point 22.

99. CE, 7 décembre 1984, *Fédération française des sociétés de protection de la nature*, n° 41971.

100. CE, assemblée, 28 février 1992, *Rothmans International France et SA Philip Morris France*, n°56776.

Par un arrêt du 21 mars 2013, la Cour de justice de l'Union européenne a condamné la France qui avait réitéré, dans un rescrit publié après la mise en conformité de l'article 262 II du code général des impôts relatif aux conditions d'exonération des navires affectés à la navigation en haute mer, les critères, incompatibles avec la directive 2006/112 CE du 26 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui s'appliquaient avant cette modification législative¹⁰¹. La Cour a relevé que les prises de positions formelles de portée générale contenues dans un rescrit tel que celui en cause en l'espèce sont, en application de la réglementation française, opposables à l'administration et que cette dernière ne peut, par conséquent, sanctionner un contribuable qui agit conformément au rescrit, même dans le cas où le comportement de ce contribuable ne serait pas conforme aux prescriptions législatives. Elle a ainsi assimilé rescrit publié et doctrine opposable. Son raisonnement est transposable à un rescrit individuel. Cette condamnation en manquement confirme qu'un rescrit contraire à un acte de droit dérivé peut entraîner la sanction d'un État membre, en dépit de la conformité de la législation nationale.

Dans le silence de l'arrêt, l'annulation de la doctrine opposable qui en découle vaut donc en principe *ex tunc*, conformément à la jurisprudence constante de la Cour. On peut cependant relever qu'elle n'a pas précisé les conséquences pratiques du manquement sur la garantie attachée au rescrit, ni pris position sur la validité d'un mécanisme de rescrit individuel, question dont elle n'était pas saisie. Surtout, l'effet *ex tunc* de la condamnation en manquement laisse entière la question des limites que l'obligation d'exécution de la décision de la Cour pourrait rencontrer dans le respect des droits acquis par les particuliers.

2.2.1.3 Un compromis envisageable à certaines conditions ?

L'exécution d'un arrêt de la CJUE constatant qu'un rescrit est contraire au droit de l'Union implique évidemment son abrogation : la garantie qui s'y attache disparaît alors pour l'avenir. Faut-il en conclure pour autant qu'en application d'un tel arrêt, la garantie serait en outre retirée pour le passé, ou que, même en l'absence d'une décision juridictionnelle révélant la non-conformité du rescrit, l'administration pourrait à tout moment invoquer sa contrariété au droit de l'Union pour procéder à un redressement fondé sur une position différente de celle garantie dans le rescrit ?

En l'absence à ce jour de prise de position de la Cour de justice en sens contraire, le mécanisme du rescrit semble pouvoir être concilié avec le principe de primauté, pour trois raisons : son ancrage fort dans les principes de sécurité juridique et de confiance légitime eux-mêmes issus du droit de l'Union (a), la nature de la garantie qu'il confère (b) et enfin le fait que les pistes d'un compromis peuvent être dessinées (c).

a. Le rescrit, traduction en droit interne des principes de sécurité juridique et de confiance légitime

Comme le souligne l'avis de section du Conseil d'État *Mme Monzani* du 8 mars 2013, déjà mentionné, la garantie qu'offre la doctrine opposable et, par extension,

101. CJUE, 21 mars 2013, *Commission c. France*, aff. C-197/12, point 8.



le rescrit, est une forme de mise en œuvre du principe de sécurité juridique. Or, cette garantie trouve un ancrage fort dans les principes de valeur supérieure issus du droit de l'Union : l'on peut estimer, ainsi que le font plusieurs auteurs¹⁰², que le rescrit est une des traductions en droit interne des exigences des principes de sécurité juridique et de confiance légitime, que la Cour de justice a très tôt reconnus comme des principes généraux du droit faisant partie de l'ordre juridique communautaire¹⁰³. Il y aurait un certain paradoxe à faire prévaloir de manière absolue le principe de primauté au détriment d'un mécanisme ancien, qui existe dans différents États membres, tout entier inspiré des principes de sécurité juridique et de confiance légitime, alors que, dans la période récente, les préoccupations de sécurité juridique ont rencontré un écho croissant dans la jurisprudence du juge administratif, jusqu'à leur consécration comme principe général du droit¹⁰⁴. L'article L. 80 A et le rescrit peuvent ainsi être regardés comme « *une tentative de conciliation entre le principe de légalité et celui de sécurité juridique* »¹⁰⁵.

Il est vrai que les principes de sécurité juridique et de confiance légitime connaissent des limites et que la Cour veille à ce qu'ils ne servent pas de prétexte aux États membres pour échapper à leur obligation de mise en œuvre du droit de l'Union.

De manière constante, la Cour de justice juge qu'« une pratique d'un État membre non-conforme à la réglementation communautaire ne peut jamais donner lieu à des situations juridiques protégées par le droit communautaire »¹⁰⁶ et que le caractère légitime d'une confiance créée dans l'esprit d'un opérateur ne peut trouver son fondement dans « *le comportement d'une autorité nationale chargée d'appliquer le droit de l'Union, qui est en contradiction avec ce dernier* »¹⁰⁷. Il en résulte qu'une position de l'administration contraire au droit de l'Union ne saurait en principe fonder, dans le chef d'un opérateur économique, une confiance légitime à bénéficier d'un traitement contraire au droit de l'Union. Cette jurisprudence a été confirmée de nombreuses fois par la Cour de justice¹⁰⁸ qui a pu,

102. Cf. *La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine*, chronique de Jérôme Turot à la RJF 5/92 ; *L'opposabilité d'une doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne : une question cruciale encore en suspens*, Aurore Couderc, *Bulletin fiscal* 10/12 p. 763 ; conclusions d'Edouard Crépey sous l'affaire *Monzani* et note du président Fouquet, *DF* n° 15, 11 avril 2013 n°240 ; conclusions de François Bernault sous l'arrêt *RGS* et de Serge Gouès sous *SARL A la Frégate*.

103. Pour la confiance légitime : CJCE, 3 mai 1978, *Töpfer*, aff. 112/77 ; pour le principe de sécurité juridique, CJCE, 21 septembre 1983, *Deutsche Milchkontor*, aff. C-206/82 à C-215/82, et CJCE 8 octobre 1987, *Kolpinghuis Nijmegen*, aff. 80/86.

104. CE, assemblée, 24 mars 2006, *Sté KPMG et autres*, n° 288460 et 288465, n° 288474 et 288485. ou encore CE, assemblée, 16 juillet 2007, *Sté Tropic Travaux signalisation*, n° 291545.

105. Cf. chronique *Doctrine administrative : jurisprudence récente, questions en suspens*, Emmanuelle Mignon, *RJF* 2000 p. 487

106. CJCE 15 décembre 1982, aff. 5/82 au recueil p. 4601. Etait en question une pratique de la République Fédérale d'Allemagne contraire à un règlement communautaire, qui avait perduré après l'entrée en vigueur de celui-ci.

107. CJCE, 26 avril 1988, *Krücken*, aff. 316/86, point 24.

108. Pour un exemple récent, cf. CJUE, 7 avril 2011, *Staatssecretaris van Financiën c. Sony Supply Chain Solutions*, C153/10 : la Cour juge qu'une instruction nationale qui reconnaît aux autorités nationales la

par exemple, refuser de reconnaître la naissance d'une confiance légitime dans le chef d'un opérateur économique de bonne foi qui s'était vu remettre un document « *d'accompagnement VA2 pour le vin* » par une autorité non habilitée à cet effet, « *sur la base d'une interprétation erronée de la réglementation communautaire* »¹⁰⁹.

Pour autant, ces arrêts ont été rendus dans des hypothèses où la confiance légitime de l'opérateur ne pouvait s'appuyer sur aucune garantie formelle délivrée par l'administration. Ils n'impliquaient donc pas avec la même force l'obligation pour la Cour de rechercher une conciliation entre sécurité juridique et primauté du droit de l'Union.

b. Le rescrit, étant une garantie et non une norme, paraît compatible avec le principe de primauté sous réserve de respecter les principes d'équivalence et d'effectivité.

La réponse apportée à la question de la compatibilité du rescrit avec le principe de primauté ne peut faire abstraction de la nature spécifique des articles L. 80 A, B et C du livre des procédures fiscales¹¹⁰. Ainsi que cela résulte de l'avis de section du Conseil d'État *Mme Monzani* du 8 mars 2013, déjà mentionné, s'inscrivant dans la continuité de l'avis de section *Mlle Bertoni* du 20 octobre 2000, les dispositions de l'article L. 80 A de ce code instituent seulement une règle limitant le pouvoir de reprise de l'administration fiscale.

Le raisonnement est transposable aux rescrits individuels délivrés sur le fondement de l'article L. 80 B et L 80 C du même code. Ces dispositifs ne sont qu'une exception contentieuse parmi d'autres, susceptible de faire échec à des redressements, à l'instar des règles de prescription et de forclusion. Cette exception est de même nature que les autres limites posées par le législateur au droit de reprise, qu'elles aient le caractère, comme la prescription, d'une règle de fond, ou qu'elles prennent la forme d'une règle procédurale contentieuse. En garantissant la constance de la position de l'administration, l'opposabilité de la doctrine comme le rescrit participent à la définition des droits du contribuable vérifié, protégé par ce mécanisme comme il l'est par les règles de procédure ou de délais qui encadrent le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale. Parce que la doctrine opposable est dépourvue de caractère normatif et que l'article L. 80 A ne vise qu'à assurer une stabilité de la situation du redevable, la garantie contre les changements de position de l'administration peut ainsi jouer, à tout le moins en droit interne, ainsi qu'il a déjà été dit ci-dessus, pour des périodes d'imposition antérieures à l'annulation par le juge d'une instruction illégale. La garantie des articles L. 80 A et suivants du livre des procédures fiscales est donc, dans cette mesure, étrangère au débat sur le respect de la hiérarchie des normes et la prévalence du droit de l'Union.

possibilité de se référer, en vue du classement tarifaire de marchandises déclarées, à un RTC délivré à un tiers pour des marchandises identiques, n'a pu créer, dans le chef des importateurs, une confiance légitime à se prévaloir de l'instruction.

109. CJCE, 1^{er} avril 1993, *Alois Lageder SpA*, C-31/91.

110. Cf. *La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine*, chronique de Jérôme Turot à la RJF 5/92.

Le rescrit individuel n'étant pas une norme mais une garantie, il est possible de s'appuyer sur le principe d'autonomie procédurale reconnue aux États membres.

Un parallèle peut notamment être fait avec la jurisprudence bien établie de la Cour de justice suivant laquelle, en l'absence de réglementation communautaire, il appartient à l'ordre juridique de chaque État membre de régler les modalités des actions en restitution d'impositions nationales indûment perçues de manière à assurer la sauvegarde des droits conférés aux justiciables par l'ordre juridique communautaire, dans le respect des principes d'équivalence et d'effectivité.

Le principe d'équivalence implique que les modalités procédurales de ces actions ne doivent pas être moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne. Le principe d'effectivité suppose que ces règles ne rendent pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire. Alors même que ces règles procédurales privent en partie d'effet le droit de l'Union et constituent nécessairement une entorse au principe de primauté, la Cour reconnaît aux États membres le droit d'opposer aux actions en remboursement de droits perçus en violation du droit de l'Union un délai de prescription national, qui peut courir à compter de la date d'exigibilité des sommes en cause. La Cour juge que la fixation de délais raisonnables de recours à peine de forclusion – qui peuvent être limités à 90 jours à compter de la fin du délai de paiement volontaire d'une taxe – satisfait au principe d'effectivité¹¹¹. Il n'est pas exigé – ce qu'une application stricte du principe de primauté commanderait – qu'un nouveau délai de réclamation soit automatiquement rouvert à compter d'une décision de la Cour de justice révélant la non-conformité d'une norme fiscale nationale au droit de l'Union. Toute contrariété au droit de l'Union n'entraîne donc pas la remise en cause des situations passées lorsqu'une règle de procédure nationale l'interdit. Un rescrit fiscal individuel contraire au droit de l'Union n'est, de ce seul point de vue, pas plus attentatoire au principe de primauté qu'une règle de prescription.

Au-delà de cet exemple fiscal, la Cour de justice admet des dérogations au principe de primauté en application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique de l'Union¹¹², s'agissant des règles de procédure, toujours sous réserve du respect des principes d'effectivité et d'équivalence. Dans l'arrêt *Inter-environnement Wallonie ASBL*, elle a rappelé que la primauté du droit de l'Union règle l'effet juridique d'un conflit de normes en interdisant l'application du droit national¹¹³. Elle précise qu'en revanche, lorsque sont en jeu des règles de procédure qui ne sont pas en soi contraires au droit de l'Union mais dont la mise en œuvre peut faire obstacle à son

111. CJCE, 17 juin 2004, *Recheio-Cash and carry SA* ; CJCE, plén., 2 décembre 1997, aff. C-188/95, *Fantask* ; cf. également CJCE, 16 décembre 1997, *Rewe* ; CJCE, 28 novembre 2000, *SA Roquette Frères* ; CJCE, 15 septembre 1998, *Edis*.

112. La Cour peut, à titre exceptionnel, par application de ce principe, être amenée à limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer une disposition qu'elle a interprétée en vue de mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi. Elle admet ainsi parfois le maintien en vigueur, jusqu'à l'intervention de mesures correctrices, de dispositions nationales contraires au droit de l'Union.

113. CJUE, 8 décembre 2011, *Inter-environnement Wallonie ASBL, Terre wallonne ASBL contre région Wallonne*, aff. C-41/11.

application, il y a lieu, en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, de se référer aux principes d'effectivité et d'équivalence. Ce raisonnement est applicable au rescrit qui n'est pas par lui-même un mécanisme contraire au droit de l'Union mais peut, au cas par cas, en cas d'interprétation erronée de l'administration, faire ponctuellement échec à son application. Il appartient alors à chaque État membre de vérifier qu'une disposition procédurale nationale ne rend pas impossible ou excessivement difficile l'application du droit de l'Union.

Le mécanisme du rescrit ne porte pas par lui-même atteinte au principe d'effectivité.

Un rescrit favorable dont le bénéficiaire ferait jouer la garantie ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice de droits conférés par l'ordre juridique communautaire. Ce rescrit a pour effet de conférer éventuellement des droits qui s'avéreraient indus car contraires à une norme issue du droit de l'Union. Un rescrit non publié porte d'autant moins atteinte à l'application effective du droit de l'Union qu'il n'a pas d'effet *erga omnes* : il n'est invocable que par son bénéficiaire et non par des tiers.

L'entorse au principe de primauté occasionnée par un rescrit individuel est donc plus limitée que celle résultant de la doctrine opposable, objet de l'arrêt de la Cour du 21 mars 2013 précité. Un rescrit individuel isolé contraire au droit de l'Union ne caractériserait d'ailleurs pas à lui seul une pratique administrative constante susceptible d'entraîner une condamnation en manquement par la Cour de justice. Ainsi, dans la ligne de l'avis *Mme Monzani*, sa garantie pourrait être maintenue pour la période antérieure à la révélation de sa non-conformité au droit de l'Union sans risquer de perturber gravement la mise en œuvre des normes européennes.

La question de l'opposabilité d'un rescrit incompatible avec ce droit est au demeurant plus théorique que pratique. Le bénéficiaire d'un rescrit favorable n'aura pas intérêt à soulever la non conformité de cette garantie avec une norme communautaire. De son côté, à supposer qu'elle décide de se prévaloir de sa propre turpitude, l'administration ne pourra invoquer devant le juge une contrariété entre le rescrit et la règle européenne, si celle-ci est contenue dans une directive, que pour autant que la Cour de justice se soit prononcée sur la question. En effet, il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour de justice que l'effet direct des directives ne peut jouer qu'à l'avantage des particuliers à l'encontre de l'État et non à leur détriment, les directives n'ayant de caractère contraignant qu'à l'égard des États membres destinataires de ces normes. L'absence d'effet vertical descendant des directives, dans la mesure où elle paraît généralisable à toutes les situations¹¹⁴, fait donc obstacle à ce que l'administration puisse se prévaloir des dispositions

¹¹⁴. Dans la décision *Lilly France*, le Conseil d'État a jugé que l'administration ne pouvait se prévaloir des dispositions d'une directive non transposée en droit interne pour refuser la naissance d'une décision implicite d'acceptation au profit de la société requérante, même si le droit communautaire prévoyait désormais la possibilité de proroger le délai d'instruction de la demande et de faire obstacle à la naissance d'une telle décision favorable (CE, sec., 23 juin 1995, *SA Lilly France*, n° 149226, 155083, 162001) et comparer pour l'effet vertical ascendant, CE, 9 novembre 2011, *Groupe d'information et de soutien des immigrés*, n° 348773).

d'une directive pour refuser la garantie du rescrit. À cet égard et de manière générale, l'arrêt *Marshall* de la Cour de justice rappelle qu'« il convient d'éviter que l'État ne puisse tirer avantage de sa méconnaissance du droit de l'Union »¹¹⁵.

Le rescrit respecte également le principe d'équivalence.

Un rescrit qui s'avérerait contraire au droit de l'Union n'est pas assorti d'une garantie supérieure à celle d'un rescrit illégal du fait d'une méconnaissance du droit national. Il n'y a aucune différence d'opposabilité en droit interne selon l'origine de la norme qu'interprète le rescrit. La reconnaissance de l'opposabilité d'un rescrit contraire au droit de l'Union au même titre que l'est un rescrit contraire au droit national est d'une certaine manière la conséquence ultime du principe d'équivalence et de l'incorporation du droit de l'Union en droit interne.

c. Les pistes d'un compromis

L'Union européenne a elle-même créé des mécanismes de rescrit (rescrit douanier). Pour ce rescrit, le principe de sécurité juridique permet de bénéficier de la garantie même en cas d'incompatibilité avec le droit de l'Union, sauf dans le cas où l'erreur de l'administration était raisonnablement décelable par le titulaire de bonne foi du rescrit.

Par ailleurs, un système de rescrit transfrontalier en matière de TVA, ou *Cross Border Rulings* (CBR) est en cours d'expérimentation, du 1^{er} juin au 31 décembre 2013, dans le cadre du Forum de l'Union européenne sur la TVA. Les assujettis qui prévoient d'effectuer une transaction commerciale entre au moins deux des États membres participant au projet pilote, dont la France fait partie, peuvent introduire une demande de CBR dans l'État membre où ils sont enregistrés au titre du paiement de la TVA. Cette demande s'effectue dans les conditions prévues par la réglementation nationale en matière de rescrits relatifs à la TVA. Les États membres concernés par l'opération transfrontalière envisagée ouvrent alors un dialogue dont l'objectif est d'aboutir à un accord sur le traitement de la transaction en question. Cette expérimentation montre que les instances communautaires envisagent, si les conclusions de l'expérimentation étaient satisfaisantes, d'élargir le recours au rescrit pour sécuriser les opérateurs économiques dans leurs transactions intracommunautaires.

La question se pose de savoir si, par un raisonnement similaire à celui retenu pour le rescrit douanier créé au niveau de l'Union, la Cour pourrait valider, dans son principe, le mécanisme du rescrit tout en lui assignant des limites.

Cette voie ne paraît pas devoir a priori être exclue dans la mesure où, comme l'illustre sa jurisprudence retenant des solutions fondées sur l'articulation de règles dont la combinaison soulève des difficultés, la Cour pourrait s'attacher à rechercher un compromis entre les exigences contradictoires issues du principe de primauté du droit de l'Union et du principe de sécurité juridique.

115. CJCE, 26 février 1986, *Marshall*, point 49.

Il est ainsi possible d'émettre l'hypothèse que la Cour pourrait admettre la conformité à ce droit du mécanisme du rescrit en lui-même, tout en le soumettant au respect de certaines conditions qu'elle fixerait. A cet égard, l'admission de ce mécanisme pourrait ainsi être subordonnée à une condition tenant à la loyauté de l'administration auteur du rescrit. Il convient de rappeler que, dans le litige ayant donné lieu à l'arrêt du 21 mars 2013 précité condamnant la France pour manquement, l'administration fiscale avait réitéré dans un rescrit publié une position dont elle ne pouvait ignorer qu'elle était contraire au droit de l'Union puisque le législateur venait de modifier la loi pour la mettre en conformité avec ce droit. Cette admission du rescrit pourrait aussi être subordonnée au caractère non aisément décelable par le bénéficiaire du rescrit de la violation du droit de l'Union.

En conclusion, la garantie du rescrit semble, dans cette mesure et les limites qui devraient être fixées par la Cour de justice de l'Union européenne, pouvoir être conciliée avec le principe de primauté. En laissant un rescrit produire pour le passé ses effets juridiques, la garantie ne laisse pas subsister une norme contraire au droit de l'Union mais se borne à respecter une règle qui participe de la mise en œuvre du principe communautaire de sécurité juridique. Sous réserve de l'appréciation qui serait portée par la Cour dans le cadre d'un renvoi préjudiciel, la garantie pourrait ainsi jouer, en cas d'interprétation erronée par l'administration de normes procédant du droit de l'Union, dans les limites de la confiance légitime admise par la jurisprudence de la Cour de justice. Dans le cas où une décision de justice révèle la contrariété au droit de l'Union d'un rescrit, celui-ci devra être abrogé pour l'avenir. Dans la recherche de ce compromis entre les exigences contradictoires de primauté du droit de l'Union et de sécurité juridique, le maintien de la garantie pour le passé paraît envisageable, dès lors qu'elle ne porte pas une atteinte excessive au principe d'effectivité et que la loyauté de l'auteur du rescrit n'est pas remise en cause. Le titulaire du rescrit pourrait sous ces réserves bénéficier de la garantie pour la période antérieure : les droits qu'il aurait acquis de bonne foi au cours de cette période ne seraient ainsi pas remis en cause.

2.2.2 La compatibilité des rescrits avec les règles européennes relatives aux aides d'État

Il y a lieu d'examiner en premier lieu si l'institution d'un régime de rescrit ou son application au cas par cas pourraient être qualifiés d'aide d'État et, en second lieu, si un rescrit pourrait faire obstacle à la récupération d'une aide d'État illégalement versée et incompatible avec le droit de l'Union.

▪ L'institution du mécanisme du rescrit ou son application au cas par cas et la qualification d'aide d'État

Un tel mécanisme, ou son application au cas par cas, serait constitutif d'une aide d'État, en principe incompatible avec les dispositions de l'article 107, paragraphe 1 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (107§1 TFUE)¹¹⁶, s'il

116. L'article 107, paragraphe 1 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ancien article 87, paragraphe 1 du traité instituant la Communauté européenne) stipule que : « *Sauf dérogations*

aboutissait à l'octroi à son bénéficiaire d'un avantage spécifique ou sélectif, accordé au moyens de ressources publiques, qui fausse ou menace de fausser la concurrence et qui affecte le commerce entre les États membres.

L'institution du mécanisme du rescrit n'est pas susceptible, par elle-même, d'être qualifiée d'aide d'État.

En effet, indépendamment du domaine concerné, il ne confère aux usagers, personnes privées ou morales, aucun « *avantage économique que l'entreprise bénéficiaire n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché* »¹¹⁷. Il offre seulement une sécurité juridique à son titulaire, une garantie contre un risque de changement d'interprétation ou d'application d'un texte par une administration. Ainsi, la mise en place d'un tel régime ne vient pas, en tant que telle, alléger les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise, pas plus qu'elle n'a d'incidence sur le budget de l'État. L'une des quatre conditions cumulatives prévues par l'article 107 TFUE n'étant pas remplie, la qualification d'aide d'État ne semble pouvoir être retenue à l'égard de l'institution d'un régime de rescrit.

Seule une application au cas par cas du rescrit serait éventuellement susceptible de caractériser une aide d'État.

Ce serait le cas si elle remplissait les quatre conditions mentionnées ci-dessus et si elle venait à favoriser une entreprise au détriment d'une autre, lui conférant ainsi un avantage sélectif, au moyen de ressources publiques.

La pratique suivie serait susceptible de donner lieu à des mesures qui relèvent du champ d'application de l'article 107 TFUE si « *elle permettait un traitement discrétionnaire des entreprises* »¹¹⁸ placées dans la même situation. Dans sa communication sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, la **Commission européenne considère au contraire que les pratiques administratives non discrétionnaires ne sont pas présumées constituer des aides d'État, dans la mesure où « elles sont destinées à fournir une simple interprétation des règles générales »**¹¹⁹.

prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. ».

117. CJCE, 27 novembre 2003, *Enirisorse*, aff. C-34/01 à C-38/01. Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, « *la notion d'aide est plus générale que la notion de subvention parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives, telles les subventions elles mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot sont d'une même nature et ont des effets identiques* ».

118. Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, 10 décembre 1998, 98/C-384/03, paragraphe 22.

119. *Ibid.* note 116.

Or, la procédure de rescrit repose sur l'interprétation d'une norme. Le contenu de cet acte ne relève pas d'un pouvoir discrétionnaire de l'administration ; le rescrit se fonde en principe sur l'interprétation stricte de la loi ou d'un acte réglementaire, de sorte que l'incompatibilité d'un rescrit particulier avec le régime des aides d'État résulterait en réalité de la loi ou du texte en question et non de cet acte lui-même. Elle ne modifie pas alors la problématique classique de la compatibilité des différentes lois ou actes juridiques susceptibles d'être interprétés au regard des quatre critères permettant de qualifier un avantage d'aide d'État.

Cette analyse est corroborée par la décision de la Commission du 24 juin 2003 concernant un *ruling* en Belgique¹²⁰. Dans cette affaire où était en cause la possibilité pour une filiale détenue à 100 % par une société américaine (*Foreign Sales Corporations* ou FSC selon le droit américain) d'obtenir de l'administration fiscale belge un *ruling* individuel sur la détermination des bénéfices imposables selon la méthode dite du « *cost plus* », c'est précisément le droit interne et conventionnel belge et non le dispositif de *ruling* qui l'interprétait que la Commission européenne a analysé au regard des dispositions du traité relatives aux aides d'État. Lorsque l'administration répond aux demandes de rescrit en interprétant strictement le texte, et répond de la même manière aux entreprises se trouvant dans la même situation, elle fournit une simple interprétation des règles générales qui ne peut être par elle-même constitutive d'une aide d'État.

Restent les hypothèses des prises de position *contra legem* ou divergentes délivrées à des entreprises qui se trouveraient dans une situation identique. L'inégalité de traitement qui en résulterait pourrait conduire à leur reconnaître un caractère sélectif. La circonstance que la Commission ait validé au préalable l'aide d'État en cause n'y ferait pas obstacle. Même dans le cas d'une aide individuelle consentie en application d'un régime général notifié, la Commission reste en effet compétente pour examiner les conditions de mise en oeuvre du régime qu'elle a approuvé et pourrait à ce titre censurer un rescrit qui en respecterait pas les conditions qu'elle aurait posées avant d'approuver le régime d'aide. Ce contrôle, qui porte sur une application individuelle de l'aide, ne saurait toutefois déboucher sur une remise en cause de l'approbation du régime dans son ensemble, sans porter atteinte au principe de confiance légitime¹²¹. Le risque d'une procédure de récupération d'aide d'État, n'apparaît donc pas plus grand que pour les autres décisions administratives individuelles ayant des incidences économiques. Dans l'hypothèse où le rescrit serait étendu à d'autres domaines juridiques, ce risque rendrait d'autant plus nécessaire de veiller à la légalité et à l'harmonisation des réponses apportées dans l'interprétation des textes afin d'éviter qu'elle ne soit regardée comme un avantage sélectif, et par conséquent, si les autres conditions étaient satisfaites, de prévenir tout risque de qualification d'aide d'État par la Commission européenne.

120. Décision de la Commission du 24 juin 2003 concernant le régime d'aides mis à exécution par la Belgique sous la forme d'un régime fiscal de *ruling* applicable aux US *Foreign Sales Corporations*, 2004/77/CE.

121. CJCE, 15 mai 1997, *Siemens c/ Comm.*, aff. C-278/95, point 31 : Rec. CJCE 1997, I, p. 2507.

- **Un rescrit ne pourrait faire obstacle à la récupération d'une aide d'État illégalement versée et incompatible avec le droit de l'Union.**

Ce simple constat limite le champ d'extension potentiel du rescrit.

Un tel acte ne pourrait garantir à un porteur de projet que l'aide nationale est compatible avec le droit de l'Union, ni, par suite, qu'il percevra effectivement cette aide. L'État ne peut en effet s'engager sur la décision de la Commission, seule compétente pour se prononcer sur la conformité de l'aide aux règles communautaires. Or, lorsqu'elle déclare une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur, la Commission ordonne à l'État membre la récupération sans délai de l'aide en cause auprès de ses bénéficiaires, afin de rétablir l'équilibre économique qui prévalait avant son octroi en supprimant l'avantage concurrentiel qui leur a été conféré. L'absence de récupération « immédiate et effective » d'une aide d'État à la suite d'une décision négative de la Commission est constitutive d'un manquement de l'État membre concerné aux obligations que lui impose le droit de l'Union européenne¹²². L'État membre ne peut donc se soustraire à cette obligation. Seule une « *impossibilité absolue d'exécuter correctement la décision ordonnant la récupération de l'aide* » est de nature à faire obstacle à la récupération¹²³.

Des États condamnés pour l'octroi d'aides non compatibles avec le marché commun ont tenté de se réfugier derrière le principe de sécurité juridique pour échapper à l'obligation de faire reverser ces aides. La Cour a toutefois jugé qu'un État membre ne peut faire valoir les modalités particulières de protection de la confiance légitime ou les délais de retrait des actes créateurs de droits prévus par son ordre juridique interne pour se soustraire à l'obligation de récupération d'une aide publique contraire au marché commun¹²⁴. L'État qui accorde une aide ne peut invoquer la confiance légitime du bénéficiaire pour se soustraire à ses obligations de récupération¹²⁵.

L'entreprise bénéficiaire est quant à elle présumée connaître le caractère d'aide d'État des subventions perçues¹²⁶. Elle est notamment censée savoir si l'État a

122. Cf. par ex., CJCE 20 octobre 2011, *Aides Erika*, aff. C-549/09.

123. Cf. par exemple même arrêt C-549/09, point 33.

124. CJCE, 21 mars 1990, *Belgique c. Commission*, aff. 142/87, point 61, RJF 8-9/90 n° 1142 ; CJCE, Plénière, 20 septembre 1990, *Commission c. RFA*, aff. 5/89, RJF 1/91 n° 135. Le Conseil d'État a également jugé que les règles internes relatives au retrait des actes créateurs de droit ne sauraient empêcher la récupération d'une aide : CE, 29 mars 2006, *CELF*, n° 274923, *AJDA* 2006, p. 1396, *RIEP* 2006, p. 375. La prescription quadriennale applicable aux organismes publics ne peut non plus empêcher la récupération avec intérêts légaux (CE, 19 décembre 2008, *CELF et ministre de la culture*, n° 274923.).

125. CJCE, 1er avril 2004, aff. C-99/02, préc., point 21.

126. La Cour de Justice juge en effet que « compte tenu du caractère impératif du contrôle des aides étatiques opéré par la Commission au titre de l'article 93 du traité, les entreprises bénéficiaires d'une aide ne sauraient avoir, en principe, une confiance légitime dans la régularité de l'aide que si celle-ci a été accordée dans le respect de la procédure prévue par ledit article. En effet, un opérateur économique diligent doit normalement être en mesure de s'assurer que cette procédure a été respectée » (CJCE, 20 septembre 1990, *Commission c/ Allemagne*, C-5/89, pt. 14). La méconnaissance du principe de confiance légitime est dans ce cadre rarement retenue : elle peut l'être lorsque le bénéficiaire de l'aide

respecté l'obligation de notification de l'aide à la Commission et en a suspendu la mise en œuvre dans l'attente de sa réponse, ce que tout opérateur diligent est, d'après la Cour, à même de vérifier¹²⁷.

Dans ce cadre, l'existence d'une procédure de rescrit sur la compatibilité de l'aide nationale n'apporterait aucune garantie de percevoir cette aide qui, si elle s'avérait prohibée, devrait être récupérée sans que la confiance légitime née du rescrit puisse être opposée à l'administration.

En revanche, pourrait être envisagé un mécanisme garantissant aux entreprises que l'État membre a accompli toutes ses obligations au regard de l'article 108 paragraphe 3 du TFUE, notamment qu'il a notifié l'aide à la Commission.

Ce dispositif ne pourrait donner d'assurance quant à la *compatibilité* de l'aide pour les raisons exposées ci-dessus mais pourrait apporter aux opérateurs une sécurité juridique quant à sa *légalité*. Il ne constituerait d'ailleurs pas un rescrit puisqu'il ne ferait que constater ex post et certifier à l'usager qu'une démarche a été accomplie, sans opération de qualification de sa situation personnelle au regard d'une norme.

Cette indication est cependant essentielle car une aide est illégale du seul fait qu'elle a été mise en œuvre sans avoir été notifiée¹²⁸, même si elle s'avère compatible avec les règles du marché intérieur¹²⁹. La Commission peut sanctionner l'illégalité en ordonnant la récupération provisoire des aides déjà versées jusqu'à la décision sur leur compatibilité.

En l'absence de notification, le juge national doit annuler l'acte support de l'aide, après en avoir au besoin prononcé la suspension¹³⁰. Afin de prémunir les entreprises des effets de l'illégalité d'une aide, l'État s'engagerait, selon une procédure qui ne serait d'ailleurs pas nécessairement un rescrit, sur le respect de l'obligation de notification.

déclarée incompatible s'appuie sur une décision antérieure de compatibilité, émise par la Commission à propos d'un régime d'aide analogue à celui dont il bénéficie (TPICE, 12 sept. 2007, *Koninklijke Friesland Foods c/ Comm.*, aff. T-348-03, point 136, s'appuyant sur CJCE, 22 juin 2006, *Belgique c/ Comm.*, aff. C-182/03, [aff. dite «Forum 187»], point 161 : Rec. CJCE 2006, I, p. 5479). La Cour de justice admet aussi que le principe de sécurité juridique s'oppose à la récupération d'une aide ordonnée par la Commission lorsque cette dernière a laissé, par un manque de diligence, une situation illégale perdurer. Cette «carence manifeste», doublée d'une «violation évidente de son obligation de diligence dans l'exercice de ses pouvoirs de contrôle», est de nature, «dans des cas exceptionnels», à entacher d'illégalité une décision de la Commission (CJCE, 22 avril 2008, *Comm. c/ Salzgitter*, aff. C-408/04 P, point 107).

127. CJCE, 1^{er} avril 2004, *Comm. c/ Italie*, aff. C-99/02, point 20 : Rec. CJCE 2004, I, p. 3353 ; Dr. adm. 2004, comm. 91, M. Bazex et S. Blazy. ; CJCE, 23 février 2006, *G. Atzeni e.a.*, aff. C-346/03,.

128. Lorsque l'aide n'entre pas dans la liste limitative des aides dispensées de notification, notamment dans le cadre du règlement général d'exemption.

129. Règlement n° 659/1999, art. 1^{er} f.

130. CJCE, 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c/ État français*, aff. C-354/90, Rec. CJCE 1991, I, p. 5505), arrêt rendu sur question préjudicielle du Conseil d'État (CE, Ass., 26 octobre 1990 n° 69726 et 69727) qui a ensuite appliqué cette jurisprudence (CE, 2 juin 1993, n° 69726 et 69727 ; Rec. CE 1993, p. 164 ; Cf. également CE, 11 juin 1999, *Région Languedoc-Roussillon*, n° 169740 ; Rec. CE 1999, p. 969).

2.3 Le cadre juridique résultant des engagements internationaux

Les développements précédents consacrés à l'exercice du droit au recours trouvent aussi leur écho dans le respect des stipulations de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Au-delà de cette convention, l'institution de nouveaux dispositifs de prises de position opposables à l'administration ne saurait légalement intervenir lorsqu'un engagement international de la France y fait obstacle.

Ainsi, selon l'article L. 8241-1 du code du travail, toute opération à but lucratif ayant pour objet exclusif le prêt de main d'oeuvre est interdite. Toutefois, ces dispositions ne s'appliquent pas aux opérations réalisées dans le cadre de diverses situations mentionnées par cet article (travail temporaire, conditions de facturation à l'entreprise utilisatrice...). Par ailleurs, les opérations de prêt de main d'oeuvre à but non lucratif sont autorisées par l'article L. 8241-2 du même code. Selon l'article L. 8243-1, le fait de procéder à une opération de prêt illicite de main-d'oeuvre en méconnaissance des dispositions de l'article L. 8241-1, est actuellement puni d'un emprisonnement de deux ans et d'une amende de 30 000 euros. La juridiction peut prononcer, en outre, l'interdiction de sous-traiter de la main-d'oeuvre pour une durée de deux à dix ans.

La législation en cause prévoit donc une sanction pénale, ce qui suffit à l'exclure du champ du rescrit (cf. 2.1.2). Si le législateur envisageait d'y substituer un régime de sanction administrative financière, il serait possible de concevoir un rescrit offrant aux entreprises, notamment dans le secteur du bâtiment, une garantie sur les conditions dans lesquelles elles peuvent conclure un contrat de sous-traitance sans s'exposer au risque des interdictions légales. Il lui appartiendrait cependant de s'assurer que le dispositif qui serait retenu ne méconnaîtrait pas le principe de l'indépendance de l'inspecteur du travail garantie par l'article 6 de la convention n° 81 de l'Organisation internationale du travail. En effet, cet article stipule que *« le personnel de l'inspection sera composé de fonctionnaires publics dont le statut et les conditions de service leur assurent la stabilité dans leur emploi et les rendent indépendants de tout changement de gouvernement et de toute influence extérieure indue »*.



Troisième partie

Pour un recours approprié à de nouveaux rescrits ou à des mécanismes alternatifs

L'amélioration de la sécurité juridique des opérateurs économiques passe d'abord par la modification du régime applicable aux rescrits existants lorsqu'ils n'ont pas atteint cet objectif (3.1). S'il n'est pas recommandé de créer un dispositif transversal de rescrit ou de pré-décision, ces instruments pourraient être étendus avec profit, après en avoir identifié les champs théoriques d'extension possibles, dans divers domaines pour lesquels son utilité a été mise en avant. Sa mise en œuvre implique l'examen des conditions qui permettraient d'en assurer le succès (3.2). Enfin, des mécanismes alternatifs doivent être envisagés dans les domaines où ces dispositifs n'apparaissent pas adaptés pour satisfaire le besoin de sécurité juridique des opérateurs, soit parce que des instruments conférant une garantie supérieure sont disponibles, soit parce qu'une réponse plus simple est de nature à répondre aux attentes des porteurs de projets (3.3).

3.1 L'amélioration des rescrits existants

3.1.1 Le rescrit social

Compte tenu du faible succès du rescrit social actuel, la priorité semble être d'améliorer le dispositif existant avant d'envisager son extension à de nouveaux domaines, notamment aux prélèvements effectués par les Urssaf pour le compte de tiers (cotisations chômage ou de retraite complémentaire), qui soulèveraient, au demeurant, des difficultés liées à la compétence des partenaires sociaux gestionnaires de l'Unedic et des régimes Agirc-Arrco. Il est recommandé d'apporter des aménagements au rescrit social, à périmètre constant, pour renforcer son utilité et son attractivité.

La principale explication du faible recours au rescrit social paraît résider dans la préférence des entreprises pour le mécanisme des « questions complexes ». Ce support historique et empirique des relations entre cotisants et organismes de recouvrement, plébiscité par les agents économiques pour sa souplesse, doit évidemment perdurer. Cela étant, la situation actuelle qui voit coexister un mécanisme formel très encadré et peu utilisé, et un mécanisme beaucoup plus usité en pratique mais aux contours flous n'est pas entièrement satisfaisante.

En effet, le mécanisme des « questions complexes » est moins protecteur que le rescrit légal :

- son encadrement juridique est lacunaire : l'Urssaf n'est pas tenue de respecter un délai pour répondre à la demande dont elle a été saisie et aucun formalisme ne s'impose à elle ;

- le degré d'opposabilité de la réponse est incertain : alors que, pour le rescrit social, l'absence de réponse dans le délai réglementaire garantit le cotisant contre un redressement fondé sur la réglementation en cause pendant toute la période concernée, l'Acoss regarde l'absence de réponse à une « question complexe » comme faisant naître une décision implicite de rejet passé un délai de deux mois ;

- la pérennité de la garantie est sujette à caution : en cas de changement de position, l'Urssaf n'est pas obligée de notifier au préalable cette évolution au cotisant, qui ne peut avoir recours à l'Acoss comme dans le cadre du rescrit social ;

- enfin, les réponses informelles ne donnent lieu à aucune harmonisation entre les Urssaf, les prises de position n'étant portées à la connaissance ni de l'Acoss ni du ministère de tutelle. Ce défaut de centralisation, que l'on retrouve également en partie s'agissant du rescrit, est particulièrement préjudiciable puisque les questions complexes échappent au mécanisme d'évocation par l'Acoss en cas de divergence entre les réponses faites par les Urssaf prévu par l'article L. 243-6-1 du code de la sécurité sociale.

Il serait pertinent de réorienter les interrogations actuellement traitées dans le cadre des « questions complexes » vers le rescrit social, plus à même de fournir une garantie et une visibilité suffisantes aux cotisants. Plusieurs pistes, contribuant à rendre le rescrit plus facile d'accès pour les cotisants et plus simple à gérer pour les Urssaf, pourraient faciliter ce mouvement :

- **renforcer la dématérialisation de la procédure de rescrit social**, dans le cadre du chantier général de dématérialisation des déclarations en matière sociale, en veillant à ce que les indispensables garanties en termes de fiabilité ne conduisent pas à alourdir la procédure plus qu'à la simplifier (au travers notamment d'un dispositif de signature électronique qui n'impose pas des sujétions trop fortes) ; les réponses par courriel pourraient ainsi être rendues opposables ;

- **alléger la procédure, notamment les exigences de fourniture de pièces justificatives**, occasionnant un aller-retour, parfois réitéré à plusieurs reprises, très chronophage pour les services instructeurs comme pour les demandeurs. Si l'administration peut légitimement subordonner l'opposabilité de sa réponse à la production de certains documents, le rescrit repose aussi par essence sur la loyauté du demandeur qui doit être présumée, avec pour avantage corollaire d'éviter un formalisme excessif ;

- **renforcer la sécurité juridique** résultant de l'absence de redressement sur le point faisant l'objet d'une demande de rescrit, pendant la période de retard incombant à l'Urssaf, en cas de défaut de réponse dans un délai de trois mois à compter

du dépôt d'une demande complète, en indiquant au demandeur par un accusé réception (qui pourrait être électronique) que son dossier est complet, la date de l'accusé faisant courir ce délai. Cette solution paraît plus appropriée, eu égard aux contraintes de gestion des services instructeurs et au besoin exprimé par les employeurs de disposer d'une réponse explicite, que celle envisagée actuellement et consistant à mettre en œuvre un dispositif d'accord tacite à l'issue d'un délai de trois mois ;

- **publier, à l'initiative du ministère de tutelle, davantage de rescrits** ayant une portée significative.

Proposition n° 1 : Améliorer le rescrit social par un recours accru à une procédure dématérialisée et un allègement des procédures

3.1.2 Le rescrit délivré par l'AMF

Le double reproche fait à ce rescrit tient à ce qu'il est insuffisant en termes de confidentialité et trop long à obtenir. En outre, son champ apparaît trop restrictif pour apporter une réelle sécurité au demandeur, puisque l'AMF ne peut se prononcer sur la conformité de l'opération projetée qu'au seul regard de son règlement général.

▪ **Un élargissement des questions pouvant être soumises à l'AMF**

Les propositions d'amélioration portent, d'une part, après l'inscription dans la loi de ce dispositif, sur un élargissement des questions pouvant être soumises à l'AMF. Ce renforcement de sa compétence nécessiterait une modification des dispositions de l'article 121-1 du règlement général de l'AMF aux fins de permettre à l'autorité de régulation, consultée par écrit préalablement à la réalisation d'une opération, de se prononcer sur toute question relative, au-delà de ce seul règlement, à l'interprétation des dispositions législatives ou réglementaires applicables à l'opération de marché envisagée.

▪ **Un renforcement de la confidentialité du rescrit**

Par ailleurs, afin de lever l'obstacle lié à l'insuffisance du rescrit en terme de confidentialité, il conviendrait aussi de modifier l'article 123-1 du règlement général de l'AMF et de prévoir que le rescrit accompagné de la demande fait l'objet, après seulement que l'opération a été achevée, d'une publication intégrale dans la prochaine revue mensuelle de l'AMF et sur son site Internet. À défaut, pourrait être envisagée, sur le modèle britannique¹³¹, une consultation anonyme de l'AMF par les opérateurs financiers même si les spécificités de certains d'entre eux les rendraient sans doute aisément identifiables.

131. Où le *Panel on Takeovers and Mergers* britannique dispose, outre son pouvoir de régulation des OPA, d'un rôle d'interprétation de la législation (*executive guidance and rulings*).

- **Une réduction du délai d’instruction de la demande**

Réduire le délai prévu à l’article 122-1 du règlement de l’AMF, afin de le rendre plus compatible avec la vie des affaires, rendrait enfin ce mécanisme plus attractif.

Proposition n° 2 : Améliorer le rescrit AMF par l’extension de son champ et une amélioration de ses modalités d’instruction

3.1.3 Certains rescrits fiscaux

Parmi les mécanismes fiscaux peu utilisés, il importe de constater que le rescrit valeur et le rescrit abus de droit n’ont pas vocation, eu égard à la nature des opérations sur lesquelles ils portent, à connaître un développement important. Ces rescrits illustrent les limites d’un instrument fondé sur la coopération réciproque entre l’administration et le contribuable. Le délai d’examen de six mois peut paraître long mais est inévitable compte tenu de la complexité des questions posées.

Le rescrit crédit impôt-recherche soulève des enjeux d’une autre dimension en termes de croissance, de sécurité juridique des projets innovants et d’attractivité du territoire. Ainsi que cela a déjà été souligné, les principaux besoins des entreprises en la matière résident dans une plus grande stabilité de la norme définissant le crédit d’impôt recherche et dans l’assurance d’un cloisonnement sans faille entre les services instruisant la demande de rescrit et les services de contrôle de l’administration fiscale. L’administration fiscale étudie la possibilité de créer, en complément de ce rescrit, un instrument d’une densité juridique supérieure, désigné sous le vocable de « agrément optionnel », qui, eu égard à sa portée, est examiné *infra* dans les mécanismes alternatifs.

À ce stade, et pour des raisons de sécurité, plus difficile à maîtriser en matière fiscale compte tenu du très grand nombre de rescrits délivrés, il n’a pas paru opportun de proposer l’opposabilité des réponses de l’administration par courriel.

3.2 Les nouveaux domaines dans lesquels le rescrit et les pré-décisions pourraient être institués

3.2.1 Une extension sectorielle du rescrit ou de la pré-décision plutôt que l’institution de mécanismes transversaux de sécurité juridique

Les partenaires européens de la France connaissent des principes et des instruments transversaux de sécurité juridique.

Le principe de confiance légitime, qui « *s’étend à tout particulier qui se trouve dans une situation de laquelle il ressort que l’administration a fait naître dans son chef des espérances fondées* »¹³² est d’application générale en droit de l’Union

132. CJCE, 19 mai 1983, *Mavridis c/ Parlement*, C-289/81.



ou dans certains États membres, notamment l'Allemagne. Ce principe permet, en dehors de tout formalisme et sans qu'il soit besoin d'instituer des régimes juridiques particuliers, de rendre opposable à l'administration une prise de position suffisamment consistante pour donner à l'usager des assurances précises, inconditionnelles et concordantes, de nature à faire naître chez lui une attente légitime. Il permet donc à l'usager de se prévaloir, notamment dans un contentieux indemnitaire, de prises de position de l'administration répondant à ces critères.

Toutefois, il convient de relever que la garantie offerte par le rescrit est plus forte que celle résultant de la mise en œuvre du principe de confiance légitime, lequel ne peut jouer que lorsque la position prise par l'administration est légale : une prise de position illégale ne peut faire naître une confiance légitime¹³³.

En l'état actuel du droit et de la jurisprudence, ce principe n'est applicable en France que dans une situation régie par le droit de l'Union. Le principe de confiance légitime, qui fait partie des principes généraux du droit de l'Union européenne, peut être invoqué par tout opérateur économique auprès duquel une autorité nationale a fait naître, à l'occasion de la mise en œuvre du droit de l'Union, des espérances fondées. Toutefois, lorsqu'un opérateur économique prudent et avisé est en mesure de prévoir l'adoption d'une mesure de nature à affecter ses intérêts, il ne peut invoquer le bénéfice d'un tel principe lorsque cette mesure est finalement adoptée¹³⁴.

D'autres États membres ont également institué des mécanismes généraux qui se rapprochent du rescrit ou de certaines formes de pré-décisions. A notamment été évoquée la *Zusicherung* allemande, applicable à toute situation administrative dans laquelle l'usager est en mesure d'obtenir l'assurance de l'administration que la décision souhaitée lui sera délivrée lorsque sera remplie une dernière condition, quelle que soit la réglementation concernée.

L'institution d'un principe général de confiance légitime en droit français nécessite une réflexion approfondie qui ne pouvait être conduite dans le délai imparti pour la réalisation de la présente étude et qui d'ailleurs aurait excédé le champ circonscrit par la lettre de mission du Premier ministre.

Par ailleurs, la création de dispositifs d'application générale a paru prématurée. Les pistes évoquées ci-dessous peuvent potentiellement être étendues à un très grand nombre de législations, à l'instar de la *Zusicherung* allemande : le rescrit prémunissant d'une sanction pourrait être rendu applicable à tout régime de sanction administrative ; la pré-décision pourrait être instituée dans un champ d'application considérable.

C'est la raison pour laquelle les propositions développées ci-après identifient des besoins sectoriels. Une mise en place limitée, précédée d'une expérimentation, est nécessaire pour acquérir l'expérience qui permettra de fixer le régime juridique et contentieux de ces instruments et de s'interroger sur l'opportunité d'instaurer des dispositifs plus ambitieux.

133. CJCE, 15 décembre 1982, *Hauptzollamt Krefeld c/ Maisena*, aff. C-5/82.

134. CE, 16 novembre 2011, *Société ciel et terre et autres*, n° 344972. Cf. aussi CE, 30 mars 2007, *Société Ente Nazionale per l'Energia Elettrica (ENEL)*, n° 289687.

3.2.2 Le choix entre rescrits et pré-décisions

Ainsi qu'il a été exposé précédemment, les prises de position préalables et opposables de l'administration sur un projet au regard d'une norme se divisent en deux catégories distinctes : les rescrits et les pré-décisions. S'ils présentent entre eux des liens de parenté évidents, ces mécanismes cousins se distinguent néanmoins par leurs finalités, la configuration dans laquelle ils s'insèrent et, probablement, leur régime contentieux. Il convient de déterminer les situations concrètes qui seraient les plus propices au développement de chacun de ces instruments.

Si les marges d'extension du rescrit dans son domaine de prédilection, les relations bilatérales pécuniaires, sont relativement limitées, il pourrait être acclimaté aux secteurs dans lesquels l'administration dispose d'un pouvoir de sanction (3.2.2.1). Les pré-décisions pourraient quant à elles trouver un terreau favorable lorsque l'opérateur a besoin d'être éclairé en amont sur la procédure applicable au projet qu'il envisage, la nécessité d'obtenir une nouvelle autorisation ou encore le transfert d'autorisations ou d'agréments au profit d'une tierce personne morale (3.2.2.2).

3.2.2.1 Le rescrit est particulièrement adapté pour sécuriser des droits pécuniaires dans une relation bilatérale ou pour prémunir de sanctions administratives

Deux situations se prêtent tout particulièrement à l'institution de nouveaux rescrits. Une troisième configuration pourrait également donner lieu à la création de rescrits.

▪ Le « rescrit créance »

Le champ d'application privilégié du rescrit consiste à prémunir son bénéficiaire d'une action administrative *ex post* qui aurait pour effet de mettre à sa charge une somme d'argent, que celle-ci prenne la forme d'un rehaussement d'impositions ou de cotisations sociales. Le champ privilégié du développement du rescrit est clairement celui du recouvrement des créances, ou dit autrement, du droit pécuniaire de l'administration. Le « rescrit créance », s'inscrivant dans une relation bilatérale pécuniaire dont sont exclus les tiers, demeure la configuration dans laquelle le rescrit est le plus adéquat.

Les rescrits fiscaux, sociaux ou douaniers scellent ainsi l'engagement de la part de l'autorité compétente de renoncer à ses prérogatives lorsque le bénéficiaire du rescrit s'est strictement conformé aux indications contenues dans la prise de position exprimée par cette autorité sur les questions qu'il lui a soumises au regard de sa situation de fait. Il a alors la garantie que ne sera pas remis en cause le bénéfice d'un régime de faveur (exonération de cotisations sociales dans certaines zones ; octroi d'un crédit d'impôt) ou plus largement que sa charge financière ne sera pas aggravée par le paiement de suppléments d'imposition ou de cotisations sociales qui seraient pourtant légalement dus.

■ Le « rescrit prévention de sanctions administratives »

Une autre situation, dans laquelle le rescrit est très peu développé à ce jour, mériterait d'être explorée.

Le rescrit pourrait être un instrument de sécurité juridique adapté pour prémunir son titulaire contre la sanction administrative d'un manquement à ses obligations légales ou réglementaires ou bien d'un comportement prohibé. Son objet serait de garantir au demandeur que, s'il adopte le comportement décrit dans sa demande, il ne se verra pas infliger une sanction administrative à raison de son comportement. Ce « rescrit prévention de sanctions administratives » pourrait sécuriser son bénéficiaire lorsque la sanction ou son absence dépendent d'une appréciation délicate de la conformité de l'opération ou du comportement en cause aux règles applicables.

L'administration n'est jamais tenue d'infliger une sanction administrative et il lui appartient d'apprécier au cas par cas si le comportement de la personne est justiciable d'une telle sanction. Or, lorsque les textes recourent à des notions subjectives et sont assorties de sanctions administratives, notamment financières, il est impérieux de sécuriser l'opérateur économique et de lui donner l'assurance que le comportement qu'il va adopter ne l'exposera pas au risque de telles sanctions de la part de l'administration.

Cette deuxième configuration s'éloigne déjà quelque peu de la situation la plus propice à l'essor du rescrit, pour deux raisons.

En premier lieu, le droit pécuniaire de l'administration se prête *a priori* mieux à l'institution de rescrits que la sanction administrative dans la mesure où, lorsqu'elle fait le choix par sa prise de position de renoncer à une créance, alors que la dette est due par le redevable, l'administration ne lèse en principe qu'elle-même, tandis qu'en renonçant à exercer son pouvoir de sanction, elle renonce à mettre en œuvre une prérogative qui lui a été confiée au nom de l'intérêt général afin d'assurer le respect de la réglementation. Il est clair que le « rescrit prévention » ne peut avoir qu'un champ bien identifié et qu'il ne peut s'étendre à une réglementation qui prévoit des sanctions pénales. Un tel rescrit ne pourrait être institué en une telle matière. À l'exception du cas dans lequel la loi subordonne la mise en mouvement de l'action publique à une saisine de l'administration, comme cela est prévu, par exemple, en l'état de la législation, pour le délit de fraude fiscale, l'existence d'un tel rescrit ne serait évidemment pas opposable au procureur de la République qui conserverait l'opportunité des poursuites.

En second lieu, le rescrit s'inscrit mieux dans des relations ayant un objet exclusivement pécuniaire. C'est toujours le cas du « rescrit créance ». Le « rescrit prévention » s'éloigne de cet objet purement pécuniaire, une sanction administrative n'étant pas toujours financière. Surtout, au-delà de sa traduction, pécuniaire ou non, la sanction poursuit un but principal autre que budgétaire. La sanction administrative vise à réglementer et réguler les comportements, non à recouvrer des sommes nécessaires au financement de l'action publique. Il est moins évident de justifier dans cette optique l'opposabilité d'une prise de position de l'administration qui s'avérerait erronée.

Cela étant, l'instauration de rescrits dans le domaine des sanctions administratives financières, même si elle n'apporterait pas une garantie d'opposabilité tout à fait équivalente à celle qui prévaut en matière de « rescrit créance », apporterait une sécurité juridique appréciable aux opérateurs économiques.

▪ **Le « rescrit dispense de décision administrative »**

Indépendamment de ces deux situations, le rescrit, qui s'inscrit dans un schéma n'impliquant l'intervention d'aucune décision administrative ultérieure, peut aussi remplir son office en garantissant précisément l'opérateur économique de l'absence de nécessité de requérir une telle décision.

3.2.2.2 Des mécanismes de pré-décision peuvent également être insérés dans des procédures conduisant à la délivrance d'une décision administrative

Il s'agit d'une configuration très différente, où l'utilisateur souhaite obtenir une assurance en amont sur la faisabilité de son projet au regard de la réglementation avant de requérir la décision finale nécessaire.

Le rescrit n'est qu'une simple qualification juridique des faits, assortie d'une garantie d'opposabilité de cette qualification au profit de son titulaire. Lorsque cette qualification s'inscrit dans le processus d'obtention d'une décision administrative qui doit, en tout état de cause, précéder la mise en œuvre du projet de l'utilisateur, ce dernier cherche moins à bénéficier de l'opposabilité propre au rescrit que d'une décision anticipée lui donnant une visibilité sur un point donné.

De fait, pour sécuriser le porteur de projet, l'acte pris par l'administration dans cette configuration aura le plus souvent une densité juridique plus forte que celle d'un rescrit puisqu'il est décisoire sur le point en question. Cette pré-décision constitue, ainsi que cela a déjà été indiqué, une brique de la décision finale sur laquelle il ne sera plus possible de revenir ensuite, si la situation n'a pas changé, et qui pourra seulement être complétée par les autres briques ou confirmée par la réalisation d'une condition suspensive pour former la décision globale.

Il est possible d'imaginer plusieurs rapports entre la pré-décision et la décision finale en déplaçant le curseur de leurs contenus respectifs : la première décision peut décider de presque tout sauf d'un point (cf. la *Zusicherung* allemande), ou au contraire se limiter à un seul point de fond ou de procédure qui est particulièrement délicat et qui conditionne la faisabilité du projet.

Ces pré-décisions se distinguent de l'autorisation délivrée sous condition suspensive laquelle ne nécessite pas l'intervention d'une décision ultérieure mais suppose seulement que l'autorisation délivrée sera pleinement effective dès que la condition suspensive aura été réalisée. Sous réserve des précisions qui suivent, l'objet de la pré-décision peut être déterminé pour couvrir, dans chaque champ de la réglementation, les questions qui génèrent l'insécurité la plus préjudiciable aux opérateurs (procédure, qualification).

Sur le plan juridique, la pré-décision pourrait en théorie porter sur tous les aspects de la décision finale.

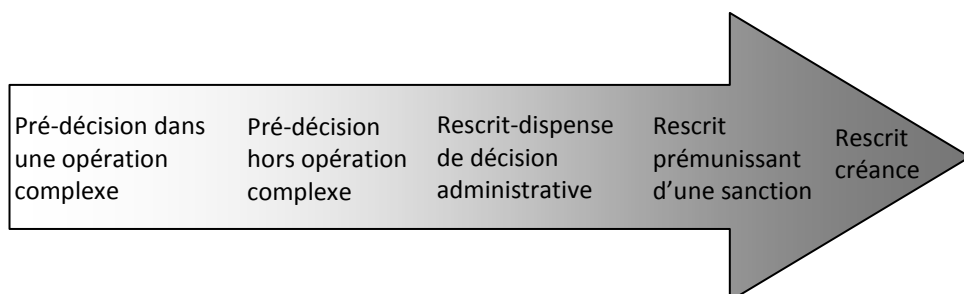
Toutefois il n'est pas concevable qu'elle porte sur la forme de cette décision. Elle ne dispense en rien la décision finale de sa signature ou de sa motivation lorsque celle-ci est requise.

En ce qui concerne les questions de compétence, il y a également lieu d'être particulièrement prudent. Le respect de la répartition des compétences entre les différentes autorités administratives est une exigence fondamentale du droit public, indissociable des prérogatives de puissance publique dont bénéficient ces autorités. Le Conseil constitutionnel a eu l'occasion de rappeler qu'en principe un requérant doit toujours pouvoir se prévaloir de la méconnaissance par une décision d'une règle de compétence. Pour autant, un mécanisme de pré-décision ne serait pas dépourvu de pertinence pour ce qui est de la détermination de la compétence territoriale de deux autorités relevant au même niveau de la même administration. Il peut être justifié lorsqu'un doute sérieux existe sur ce point d'obtenir très en amont la garantie que l'autorité appelée à se prononcer est bien habilitée pour ce faire. Il en va ainsi dans le droit du travail comme l'illustrent plusieurs litiges.

Une telle pré-décision opposable peut surtout être opportune afin d'obtenir une position de l'administration lorsque le projet est susceptible de relever de procédures multiples ou en cas d'incertitude sur le régime procédural applicable, comme, par exemple, dans le cas des installations classées pour la protection de l'environnement. Certes le risque que la décision prenant position sur la procédure applicable soit regardée par le juge administratif comme formant une opération complexe avec la décision finale doit être pris en compte. Dans ce cas, comme il a été indiqué ci-dessus, l'intérêt d'une telle pré-décision n'est pas d'éviter la contestation des tiers au stade de la décision finale et l'administration doit pouvoir l'abroger, dans l'intérêt du bénéficiaire, si elle change de position avant la décision finale. Au-delà de son aspect informatif, une telle pré-décision offrirait néanmoins – intérêt non négligeable – la possibilité, dans la mesure où elle serait constitutionnellement envisageable, de prémunir l'opérateur économique du risque de la remise en cause ultérieure de la légalité de l'autorisation finale si les tiers forment un recours par la purge d'une partie de la contestation de sa légalité avant l'obtention de cette autorisation. Les mêmes remarques valent pour une pré-décision prenant parti sur la qualification d'une opération devant donner lieu à la décision finale si les deux décisions forment une opération complexe.

Si la pré-décision et la décision finale ne forment pas une opération complexe mais deux décisions distinctes participant à la réalisation d'un même projet, le fait d'anticiper une partie de la décision finale présenterait d'importants avantages : la pré-décision, qui aura créé des droits, ne pourra plus être critiquée par les tiers au stade du contentieux formé contre la décision finale et son illégalité ne pourra plus être invoquée dès lors qu'elle sera devenue définitive compte tenu de formalités de publicité suffisante. Il s'agit toutefois d'une hypothèse particulière, qui est soit celle où les deux autorisations sont fondées sur des législations indépendantes (par exemple l'autorisation commerciale et l'autorisation d'urbanisme en urbanisme commercial) ou sur des critères indépendants (par exemple la qualité de l'association et la capacité à user de la libéralité dans le cas de la non-opposition à une déclaration de perception d'une libéralité).

Au final, l'utilité plus ou moins grande d'une prise de position opposable à l'administration semble pouvoir être résumée dans l'échelle de gradation suivante, de la portée la plus limitée à la plus forte :



3.2.3 Propositions d'extension du rescrit ou de création de pré-décisions

3.2.3.1 Les rescrits

a) Les rescrits qui prémunissent d'une charge fiscale

Le rescrit fiscal est un rescrit « créance ». Il pourrait être étendu aux prélèvements, impositions ou taxes dont, selon l'administration fiscale, le régime n'est pas défini par le code général des impôts. À ce titre, ils ne sont en pratique pas couverts par le mécanisme du premier alinéa de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales.

Il en va ainsi pour les prélèvements sociaux hors cotisations sociales, en dépit de leur caractère d'imposition au sens de l'article 34 de la Constitution : la contribution sociale généralisée (CSG), régie par les articles L. 136-1 à L. 136-8 du code de la sécurité sociale, la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) instituée par l'ordonnance n°96-50 du 24 janvier 1996, le prélèvement social codifié aux articles L. 245-14 à L. 245-16 du code de la sécurité sociale et les contributions additionnelles au prélèvement social, la contribution sociale de solidarité des sociétés prévue aux articles L. 651-1 à L. 651-9 du même code.

Sauf à ce qu'il soit estimé par le juge que leur mention dans le code général des impôts est suffisante, même si celui-ci renvoie pour la détermination du régime applicable aux dispositions inscrites dans un autre code, le rescrit général prévu par le premier alinéa de l'article L 80 B ne s'applique donc pas : tel est le cas de la contribution sur les revenus du patrimoine, mentionnée aux articles 1600-0 C à 1600-0 E du code général des impôts renvoyant aux dispositions du code de la sécurité sociale relatives à la CSG, de la contribution sur les revenus autres que ceux d'activité et de remplacement, prévue par les articles 1600-0 G à 1600-0 J du code général des impôts lesquels renvoient directement à l'ordonnance de 1996 instituant la CRDS et du prélèvement social prévu à l'article 1600-0 F bis de ce code renvoyant à l'article L. 245-14 du code de la sécurité sociale.

Échappent également au champ du rescrit fiscal certaines taxes ayant remplacé les taxes parafiscales (taxe pour le développement des industries de la conservation des produits agricoles instituée par l'article 72 de la loi n°2003-1312 du 30 décembre 2003, taxe sur les fruits et légumes instituée par l'article 73 de la même loi, taxe au profit de l'établissement national des produits de l'agriculture et de la mer, France Agrimer, créée par son article 75). Il en va de même de la Tascom, due en vertu de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 par les magasins de commerce de détail en fonction des surfaces commerciales ou du prélèvement exigé des chantiers de construction navale en application de la loi n°51-675 du 24 mai 1951, en contrepartie du bénéfice d'une allocation forfaitaire pour la construction en France de certains bâtiments de mer.

Dans la fiscalité de l'aménagement et pour toutes les contributions obligatoires prévues par le code de l'urbanisme, le domaine du rescrit est actuellement limité à celui institué par l'article L. 331-40 de ce code pour le versement pour sous-densité. L'extension du rescrit fiscal pourrait être envisagée, notamment pour la taxe d'aménagement pour le Grand Paris prévue par l'article L. 331-1 du même code ou la redevance pour création de bureaux, de locaux commerciaux ou de stockage en Île-de-France, prévue aux articles L. 520-1 et suivants de ce code pourrait aussi être de nature à sécuriser les projets d'investissement, dès lors que, s'agissant de cette redevance, elle fait l'objet de nombreuses exonérations pouvant prêter à interprétation¹³⁵.

Lorsque la détermination de l'assiette ou encore le calcul d'une imposition ou d'une redevance s'avère complexe, un entrepreneur pourrait trouver intérêt à connaître à l'avance l'appréciation de l'administration¹³⁶.

La mise en œuvre réussie d'une telle extension repose toutefois sur la détermination de l'autorité administrative la mieux à même de répondre aux interrogations suscitées par la législation en cause. C'est en principe l'administration en charge du recouvrement de l'impôt, ce qui impliquerait de veiller à l'harmonisation des positions prises par des administrations distinctes sur des impositions proches : un rescrit CSG sur les salaires serait en effet examiné par l'Urssaf, tandis qu'un rescrit CSG sur les revenus du patrimoine serait confié à l'administration fiscale.

135. Sont exonérés de la redevance : dans les établissements industriels, les bureaux dépendant de locaux de production ainsi que les autres bureaux d'une superficie inférieure à 1 000 m² ; les locaux de recherche compris dans les établissements industriels ; les bureaux des professions libérales et officiers ministériels ; les bureaux compris dans un local d'habitation ; les surfaces de stationnement ; les locaux à caractère social ; les locaux sanitaires ; les locaux affectés à un service public ou utilisés par les organismes de sécurité sociale ou d'allocations familiales ; les locaux utilisés par des associations reconnues d'utilité publique ; les reconstructions par les propriétaires ou leurs ayants droit de locaux détruits par sinistre ou expropriés pour cause d'utilité publique et les locaux situés dans une zone de redynamisation urbaine ou dans une zone franche urbaine.

136. Ainsi en était-il pour le régime applicable, avant sa réforme par la loi sur l'eau en 2006, aux redevances des agences de l'eau prévues aux articles R. 213-48-1 et suivants du code de l'environnement dont le taux dépendait du caractère plus ou moins polluant de l'activité agricole, déterminant un barème en quatre classes. L'incertitude sur la redevance due qui en résultait pouvait constituer un frein aux projets d'extension d'activités agricoles (cf. CE, 28 décembre 2012, *EARL Cousin*, n° 341979).

Une expertise au cas par cas de chaque taxe devrait être effectuée avant de retenir une inclusion de la taxe dans le champ du rescrit fiscal.

Proposition n° 3 : Étendre au cas par cas le champ du rescrit fiscal aux autres prélèvements, impositions ou taxes qui ne sont pas couverts par les dispositions de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales

b) Les rescrits qui prémunissent d'une sanction administrative

▪ **Le droit du travail** fournit une bonne illustration de la pertinence de prévoir l'institution d'un rescrit opposable à l'administration qui, délivré en réponse à une demande tendant pour l'opérateur économique à savoir si le projet ou le comportement qu'il envisage de tenir est conforme à la loi, le prémunirait du risque de sanctions financières administratives. Deux exemples de sanctions s'y prêteraient particulièrement et un troisième constitue une piste de réflexion intéressante.

- **La législation visant à assurer l'égalité professionnelle entre les femmes et les hommes.** Selon l'article L. 2323-57 du code du travail, dans les entreprises d'au moins trois cents salariés, l'employeur doit soumettre pour avis au comité d'entreprise ou, à défaut, aux délégués du personnel, soit directement, soit, si elle existe, par l'intermédiaire de la commission de l'égalité professionnelle, un rapport écrit sur la situation comparée des conditions générales d'emploi et de formation des femmes et des hommes dans l'entreprise. En vertu de l'article L. 2242-5, l'employeur engage chaque année une négociation sur les objectifs d'égalité professionnelle entre les femmes et les hommes dans l'entreprise, ainsi que sur les mesures permettant de les atteindre. L'article L. 2242-5-1 prévoit que les entreprises d'au moins cinquante salariés sont soumises à une pénalité à la charge de l'employeur, lorsqu'elles ne sont pas couvertes par cet accord ou, à défaut d'accord, par les objectifs et les mesures constituant le plan d'action défini dans les rapports prévus aux articles L. 2323-47 et L. 2323-57. Les modalités de suivi de la réalisation des objectifs et des mesures de l'accord ou du plan d'action sont fixées par décret. Dans les entreprises d'au moins 300 salariés, ce défaut d'accord est attesté par un procès-verbal de désaccord. Le montant de la pénalité est fixé au maximum à 1 % des rémunérations et gains au sens du premier alinéa de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale et du premier alinéa de l'article L. 741-10 du code rural et de la pêche maritime versés aux travailleurs salariés ou assimilés au cours des périodes au titre desquelles l'entreprise n'est pas couverte par l'accord ou le plan d'action¹³⁷.

Par un mécanisme du rescrit, l'entreprise pourrait solliciter l'administration de manière préventive lorsqu'un projet d'accord a été établi ou qu'un projet de plan a été arrêté afin que celle-ci lui indique si elle a ainsi satisfait aux exigences légales. L'administration prendrait position sur le dossier qui lui a été soumis et si celle-ci est favorable, l'administration par ce rescrit s'engagerait à ne pas infliger

137. L'inspecteur du travail peut mettre en demeure les entreprises défaillantes de se doter d'un accord ou d'un plan d'action viable dans les six mois suivant le contrôle (décret du 7 juillet 2011).



ultérieurement cette sanction administrative financière même si l'analyse qu'elle avait faite pour délivrer le rescrit s'avérait erronée.

- **La prévention de la pénibilité** : l'institution d'un rescrit pourrait également sécuriser les employeurs quant au respect de l'obligation d'être couverts par un accord ou un plan d'action relatif à la prévention de la pénibilité, dont l'absence ou l'insuffisance peut donner lieu à une pénalité identique en application de l'article L. 138-29 du code de la sécurité sociale.

Dans ces deux cas, la délivrance d'un rescrit est envisagée non pour faire obstacle au contrôle de l'inspecteur du travail mais à la possibilité de mise en demeure qui enclenche la procédure de sanction.

- **L'obligation d'emploi de travailleurs handicapés** : les entreprises sont tenues, en vertu des articles L. 5212-2 et suivants du code du travail, à une obligation d'emploi de travailleurs handicapés, de mutilés de guerre et personnes assimilées. Cette obligation, qui porte en principe sur 6 % de l'effectif total des salariés, peut être assumée selon des modalités variées : emploi direct ou par l'intermédiaire de certains sous-traitants, conclusion et application d'un accord de branche, de groupe, d'entreprise ou d'établissement, agréé par l'administration, prévoyant la mise en œuvre d'un programme annuel ou pluriannuel en faveur des travailleurs handicapés, ou encore versement d'une contribution annuelle. Lorsque l'obligation d'emploi n'est pas respectée au regard des diverses possibilités ouvertes par la loi ou définies par l'accord d'entreprise, une sanction administrative financière, prononcée par le préfet, est prévue par l'article L. 5212-12 du code du travail. Les employeurs ont parfois des difficultés à décompter le respect de leurs obligations d'emploi au regard des exigences définies dans la loi ou l'accord, et s'exposent alors à cette sanction. Une procédure de rescrit pourrait permettre d'effectuer un contrôle préventif et de garantir une absence de sanction par le préfet au regard de la situation contrôlée. L'employeur bénéficierait sinon d'un délai de mise en conformité.

Dans ces trois cas, l'institution d'un rescrit serait un gage de sécurité juridique pour l'entreprise, dès lors naturellement que celle-ci aura exactement fait application des engagements qu'elle aura portés à la connaissance de l'administration et que sa bonne foi ne sera pas remise en cause.

Ces nouveaux rescrits devraient être institués par voie législative. En raison de la charge de travail qu'elle peut présenter, leur mise en œuvre devrait intervenir dans des conditions qui permettent à l'administration du travail, compte tenu des moyens dont elle dispose, de répondre, après un examen effectif des demandes, dans un délai raisonnable qui ne devrait pas excéder trois mois. Il paraît envisageable à cette administration de prévoir qu'au-delà de ce délai, l'entreprise serait titulaire d'une décision implicite d'acceptation. Toutefois, en cette matière et eu égard tant à l'objet de la mesure qu'au besoin d'une sécurité juridique effective exprimé par les opérateurs économiques, il sera à tous égards préférable que l'entreprise dispose d'une prise de position explicite avant l'expiration du délai ainsi imparti à l'administration.

- **En matière de régulation économique, la création d'un rescrit prémunissant du risque de sanctions administratives pécuniaires, par exemple en matière de droit de la concurrence et de droit de la consommation, pourrait être étudiée.**

La plupart des réglementations en matière de consommation et de répression des fraudes sont pénalement sanctionnées. Le projet de loi relative à la consommation, en cours d'examen au Parlement, pourrait ouvrir un espace plus large au rescrit dans ce domaine puisqu'un pouvoir de sanction administrative serait attribué aux agents de l'administration en charge de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes et que les sanctions pénales de certaines infractions en matière de protection économique du consommateur seraient remplacées par des sanctions administratives. Des mécanismes de rescrit pourraient permettre de sécuriser l'application de ces dispositions par les opérateurs économiques.

De même, le droit de la concurrence recourt, pour désigner les pratiques prohibées, à des notions subjectives, dont l'application au cas par cas peut susciter des difficultés d'interprétation à l'opérateur de bonne foi. De fait, l'Autorité de la concurrence est déjà amenée à prendre des positions préalables pour éclairer les acteurs économiques. Un rescrit dans ce domaine, lorsque l'opérateur s'expose à des sanctions administratives, pourrait être envisagé pour sécuriser les acteurs économiques. Ce rescrit ne vaudrait, comme toujours, que par rapport à la situation décrite dans la demande.

En matière de régulation économique, les rescrits devraient être soigneusement articulés avec les mécanismes de sécurité juridique qui existent déjà (commissions d'examen des pratiques commerciales prévue à l'article L. 440-1 du code de commerce ; commission des clauses abusives prévue à l'article L. 132-2 du code de la consommation) et ne pourront être mis en œuvre que sous réserve du respect des compétences de chacune des autorités administratives, en particulier de l'Autorité de la concurrence, ainsi que des institutions communautaires concernées : chaque administration ne peut engager qu'elle-même, dans son domaine de compétence.

Au-delà de ces exemples précis tirés du droit du travail et du droit de la consommation, le mécanisme des rescrits prémunissant des sanctions administratives, notamment financières, prévues en cas de manquement à des obligations légales, pourrait, après expertise au cas par cas, trouver à s'appliquer de manière plus générale à d'autres domaines du droit.

Proposition n° 4 : Instaurer un rescrit prémunissant du risque de sanctions administratives financières dans le champ du droit du travail

Proposition n° 5 : Etudier la possibilité d'instaurer, en matière de régulation économique, un rescrit prémunissant du risque de sanctions administratives financières en matière de droit de la concurrence et de droit de la consommation



c) Les rescrits qui prémunissent de la nécessité d'une autorisation

▪ Le rescrit prenant position sur l'absence de modification substantielle de l'opération ayant fait l'objet d'une autorisation

Il s'agit ici de répondre à une préoccupation de l'opérateur économique titulaire d'une autorisation pour un projet déterminé mais qui, au stade de sa réalisation, le modifie dans le cas où la législation prévoit qu'en cas de modification substantielle, une nouvelle autorisation est requise. Ce mécanisme permettrait d'interroger l'administration sur la pérennité de l'autorisation initiale en cas de modification du projet.

Tel est le cas en matière d'urbanisme commercial. Après que le porteur de projet a obtenu l'autorisation d'ouvrir son commerce au regard de la législation commerciale, l'article L. 752-15 du code de commerce, qui est en cours de modification au Parlement, prévoit qu'une nouvelle autorisation est nécessaire « *lorsque le projet, en cours d'instruction ou dans sa réalisation, subit des modifications substantielles dans la nature du commerce ou des surfaces de vente* ». Il en est de même en cas de modification de la ou des enseignes désignées par le pétitionnaire. Il interrogerait l'administration pour savoir si la modification qu'il apporte à son projet est substantielle et s'il faut une nouvelle autorisation commerciale ou non.

Actuellement, le risque repose entièrement sur l'entreprise. Ce rescrit ne prémunirait pas d'un risque de recours des tiers mais il offrirait une certaine garantie à l'entreprise vis-à-vis de l'administration. Si celle-ci répond qu'une nouvelle autorisation n'est pas nécessaire, elle ne pourrait alors revenir sur sa position. Elle ne pourrait plus ensuite remettre en cause le fait qu'aucune autorisation n'était nécessaire.

▪ Le rescrit prenant position sur l'absence de nécessité d'une décision administrative

Un tel instrument peut également s'appliquer alors qu'aucune autorisation n'a été préalablement accordée mais que le porteur de projet souhaite savoir, lorsque la réglementation ne lui semble pas claire, si son projet relève d'un régime d'autorisation ou de déclaration préalable, ou s'il peut être mis en œuvre librement. Il s'agit de répondre aux cas dans lesquels l'opérateur hésite sur la nécessité de demander une autorisation ou d'effectuer une déclaration administrative.

Ainsi, l'article L. 331-2 du code rural et de la pêche maritime soumet à autorisation un certain nombre d'opérations d'agrandissement ou de réunions d'exploitations agricoles. En vertu de l'article L. 331-7 du même code, la méconnaissance de ces dispositions peut donner lieu à une mise en demeure suivie d'une sanction administrative pécuniaire. Il serait envisageable de permettre à un exploitant agricole d'interroger le préfet pour lui demander si une telle décision est nécessaire, cette demande pouvant valoir demande d'autorisation si celle-ci est nécessaire. Si le préfet répond qu'il n'y a pas besoin d'autorisation, sa prise de position lui sera opposable et sécurisera le porteur de projet.

Un autre exemple de l'utilité d'un tel instrument est donné par la déclaration préalable que doivent obligatoirement faire les organisateurs de séjours de vacances pour mineurs en vertu de l'article L. 227-5 du code de l'action sociale et des familles. Certaines manifestations, notamment culturelles, accueillant des mineurs ne sont pas soumises à cette déclaration. Cette exemption peut les mettre dans une situation d'insécurité juridique, la limite entre association culturelle organisant un séjour d'aumônerie avec des enfants et association confessionnelle organisant une colonie n'étant, par exemple, pas toujours aisée à déterminer. L'association confessionnelle qui, se croyant couverte par l'exemption alors qu'elle ne l'est pas, organise un séjour avec des enfants sans déclaration préalable, s'expose à des mesures de police et à des sanctions. Là encore, l'institution d'un rescrit opposable pourrait s'avérer utile. Si l'administration estime que la déclaration est nécessaire, la demande de rescrit vaudrait déclaration, à charge pour l'autorité administrative de demander les compléments nécessaires.

Ce schéma peut sans doute être transposé à divers autres régimes d'autorisation ou de déclaration préalable, soit que la nécessité de l'autorisation et de la déclaration fasse débat, soit que le projet soit soumis à des évolutions et à des ajustements importants entre l'octroi de l'autorisation et sa réalisation finale.

Proposition n° 6 : Instaurer un rescrit permettant d'interroger l'administration sur la pérennité de l'autorisation initiale en cas de modification d'un projet

Proposition n° 7 : Instaurer un rescrit permettant de savoir si le projet envisagé peut être mis en œuvre sans intervention d'une décision administrative

3.2.3.2 Les pré-décisions

Ces pré-décisions peuvent recouvrir deux champs distincts et porter soit sur la procédure à mettre en œuvre soit sur le fond.

a) Les pré-décisions de procédure

Les pré-décisions de procédure permettraient de faire prendre à l'administration une position préalable sur la procédure applicable et les contraintes procédurales à un stade peu avancé du projet et d'éclairer l'opérateur économique sur les coûts qu'il va devoir supporter, sur la durée de la procédure prévisible et le mettre ainsi à même de planifier ses choix d'investissement dans un environnement prévisible. Elles présentent toute leur utilité dans le cas où le régime procédural varie, selon que la situation du demandeur relève de l'un ou l'autre cas prévu par la législation et prévoyant des exigences différentes, ou en cas de procédure complexe.

Une telle pré-décision pourrait, par exemple, indiquer au demandeur de quel régime procédural relève l'activité qu'il envisage lorsque les textes organisent des régimes distincts. L'exemple classique est celui des installations classées pour lequel coexistent trois régimes différents : la déclaration préalable, l'enregistrement ou l'autorisation, chaque régime générant des coûts différents selon les obligations plus ou moins étendues qui en découlent pour l'entreprise.

La nomenclature des installations classées, par produit et par activité, permet, par combinaison, de déterminer le régime applicable à l'ensemble du projet. Cette opération de qualification peut s'avérer complexe et il peut être utile d'obtenir de l'administration une analyse sur le régime auquel est soumis son projet. À ce stade de la procédure, le projet peut être suffisamment défini dans son contenu pour déterminer ce régime sans toutefois qu'on ait déjà procédé à toutes les études et aux éventuelles enquêtes publiques.

Cet instrument participerait avant tout du rôle – important pour les porteurs de projets – de l'administration-conseil. Si cette fonction peut être assurée par la délivrance d'un simple renseignement, une pré-décision aura une densité un peu plus forte. Cependant et comme il a été indiqué ci-dessus, la sécurité juridique offerte aux porteurs de projets par une telle pré-décision de procédure est faible dans la mesure où cet acte ne prémunira pas du risque de recours des tiers. Des concurrents directs qui se plaindraient de la distorsion résultant d'obligations allégées pourraient contester le régime procédural ainsi garanti. Le porteur de projet n'est pas non plus à l'abri d'une erreur de l'administration qui pourrait être régularisée avant la fin de l'instruction, et qui conduirait à faire peser sur lui des obligations plus lourdes. Il est toutefois dans son intérêt que l'administration puisse corriger le plus tôt possible sa position en abrogeant cette pré-décision si elle se rend compte de son erreur, afin de sécuriser la décision finale.

Proposition n° 8 : Instituer des pré-décisions de procédure en présence d'une législation prévoyant des exigences différentes selon le régime applicable ou d'un projet soumis à des procédures multiples

b) Les pré-décisions de fond

Les pré-décisions de fond permettent au pétitionnaire d'obtenir par avance l'engagement de l'administration de lui accorder, quand les conditions seront ultérieurement réunies, une autorisation ou encore le bénéfice d'un agrément support d'une activité économique.

1^{er} exemple : transfert d'autorisation ou d'agrément

- Transferts d'autorisations administratives en cas de restructuration, de création de sociétés ou de changement d'exploitant.

Il s'agirait de transposer aux sociétés, dans d'autres cas de figure, le mécanisme qu'il est envisagé de créer pour sécuriser le transfert d'autorisations lors des fusions d'associations.

Cette pré-décision présenterait une utilité dans tous les cas où une autorisation administrative unilatérale (à l'exclusion des contrats) a été donnée à un opérateur économique, qu'elle revêt un caractère personnel et n'est pas transmissible à une autre personne juridique sans l'accord préalable de la personne publique. Les principes d'incessibilité et d'intransmissibilité peuvent, en effet, constituer un frein à la reprise d'une activité économique par une société tierce dont la création a pour seule raison d'être cette reprise d'activité. La demande de

transmission de l'agrément ou de l'autorisation ne peut être déposée que par le repreneur, mais la pertinence de sa constitution peut dépendre de l'issue favorable ou non réservée par l'administration à sa demande. Le caractère incessible et intransmissible de certaines autorisations, qui exige en principe une identité constante du pétitionnaire, peut également altérer la sécurité juridique d'une opération d'aménagement lorsque l'initiateur du projet, détenteur momentané de l'autorisation requise avant le début de l'exploitation, n'en est pas le titulaire final, une fois le projet achevé.

Ainsi, une pré-décision administrative pourrait, en tant que de besoin, sécuriser les cas de « transfert » des autorisations préalables requises pour la création de magasins de commerce de détail ou de cinématographes, qui sont incessibles et intransmissibles en vertu des articles L. 752-15 et L. 752-14 du code de commerce. Cette décision s'apparente à une forme de promesse de décision, telle que présentée ci-dessus.

- Transfert d'autorisations d'occupation du domaine public constitutives de droits réels, siège d'une activité économique

L'article L. 2122-7 du code général de la propriété des personnes publiques dispose que le droit réel conféré par le titre, les ouvrages, constructions et installations de caractère immobilier ne peuvent être cédés ou transmis dans le cadre de mutations entre vifs ou de fusion, absorption ou scission de sociétés, pour la durée de validité du titre restant à courir, qu'à une personne agréée par l'autorité compétente, en vue d'une utilisation compatible avec l'affectation du domaine public occupé¹³⁸. Par exemple, une société à constituer ne peut pas encore demander le transfert à son profit de l'autorisation d'occuper le domaine public en vue de reprendre l'exploitation d'une société placée en redressement judiciaire. L'équilibre économique de l'opération repose pourtant sur l'obtention par la société reprenneuse de ce droit d'exploiter le domaine public pour la durée du titre restant à courir : la décision d'investissement dépend de celle de l'autorité gestionnaire du domaine public. Un schéma identique vaut pour les autorisations non constitutives de droits réels.

Sur le modèle de la pré-décision envisagée pour les fusions d'association, la société exploitante pourrait demander à l'administration de lui indiquer si, au vu des éléments qui lui sont soumis, elle accordera l'agrément à cette nouvelle personne ou la fera bénéficier de l'autorisation, ce qui permettra à l'opérateur économique d'effectuer ses choix en toute connaissance de cause.

Un tel schéma peut légalement être prévu dès lors qu'il n'y a pas d'obligation de remise en concurrence en cas de transfert de l'autorisation initialement délivrée¹³⁹.

138. La jurisprudence rappelle régulièrement le caractère non cessible ou transmissible de l'autorisation personnelle. Cf. pour un exemple récent : CE, 25 septembre 2013, *SARL Safran Port Edouard Herriot*, n° 348587.

139. Aucune disposition législative ou réglementaire ni aucun principe n'impose à une personne publique d'organiser une procédure de publicité préalable à la délivrance d'une autorisation ou à la passation d'un contrat d'occupation d'une dépendance du domaine public, ayant dans l'un ou l'autre cas pour seul objet

Son extension à d'autres hypothèses identiques mais dans des domaines différents ne pourrait être envisagée que dans la seule mesure où cette obligation ne pèserait pas davantage sur la personne publique.

Comme la *Zusicherung* existant en Allemagne, cet instrument apporterait ainsi une réponse au besoin de sécurité juridique né de situations circulaires dans lesquelles l'octroi de la décision favorable est subordonné à la réalisation d'une condition qui ne peut précisément être satisfaite, sans risque pour l'opérateur, avant la délivrance de cette décision. Une disposition législative expresse serait requise pour créer ce mécanisme de pré-décision relative aux transferts de ces autorisations ou ces agréments incessibles.

Le champ potentiel d'application d'un tel instrument est très vaste et sa portée pratique non négligeable. Il pourrait conférer une sécurité juridique importante aux porteurs de projet dès lors que la viabilité d'une opération de restructuration ou de fusion est parfois fortement dépendante de l'assurance d'obtenir les autorisations administratives requises. L'opérateur économique serait, en particulier, en mesure de consolider la pertinence de son projet, auprès de ses propres partenaires, notamment financiers, en leur donnant l'assurance qu'il pourra effectivement le réaliser.

2^e exemple : pré-décision relative aux actes de cession du domaine d'une personne publique

Une erreur sur l'appartenance d'un bien au domaine privé d'une personne publique entraîne l'annulation de l'acte de vente par le juge dès lors qu'il s'agit d'une condition *sine qua non* de sa cessibilité, le domaine public étant inaliénable. Elle compromet ainsi fortement la réalisation des projets de mise en valeur du fonds par son acquéreur. Elle est susceptible de mettre également en jeu la responsabilité des notaires qui auraient omis de procéder aux vérifications qui s'imposent.

Afin de sécuriser les actes portant cession de biens appartenant à une personne publique, l'administration, saisie d'une demande en ce sens soit par l'acquéreur, soit par le notaire chargé de l'acte authentique, pourrait être tenue de préciser que le bien dont la cession est envisagée relève du domaine privé de la personne publique au moment de la signature de l'acte de cession.

Ainsi, en l'absence de tout acte de déclassement d'une dépendance du domaine d'une personne publique, alors que cette dépendance n'est plus le siège d'un service public ou n'est plus destinée à l'usage public, cet instrument permettrait d'obtenir de la personne publique une prise de position, qui lui serait opposable, sur le régime domanial applicable à la dépendance en cause.

Si l'administration indique à tort que la dépendance relève du domaine privé, sa pré-décision pourrait être analysée comme valant déclassement. Cette prise de position donnerait ainsi une garantie forte sur la validité de l'acte de cession : en

l'occupation d'une telle dépendance. La circonstance que l'occupant de la dépendance domaniale serait un opérateur sur un marché concurrentiel est sans incidence (CE, sec., 23 décembre 2010, *Ville de Paris et Association Paris Jean Bouin*, n° 338272 et 338527).

cas de contentieux tendant à faire constater par le juge la nullité de la cession au motif qu'elle porte sur la cession d'un bien relevant du domaine public artificiel, la sécurité juridique de l'opération serait ainsi mieux assurée, pour autant que cette pré-décision, dès lorsqu'elle aura été prise par l'autorité compétente, pourra être regardée comme valant déclassement de ce bien.

Ce mécanisme ne trouverait à s'appliquer qu'au domaine artificiel et non au domaine naturel, la délimitation de ce dernier relevant d'un constat objectif auquel ne peut faire obstacle l'appréciation portée par l'administration.

Proposition n° 9 : instituer des pré-décisions de fond.

Ce mécanisme pourrait être développé :

- afin d'anticiper et sécuriser les transferts d'autorisation administratives en cas de restructuration, de création de sociétés ou de changement d'exploitant ;
- afin de sécuriser les actes de cession du domaine d'une personne publique

3.2.4 Les clés d'une extension réussie du rescrit

À partir du bilan dressé à la fois par les administrations et par les usagers du rescrit, il apparaît que plusieurs conditions doivent être satisfaites pour que l'extension de ce dispositif soit une réussite. Selon le rescrit en cause, ces conditions ne sont pas toujours simultanément requises. Ces préconisations concernent essentiellement le rescrit et toutes ne sont pas pertinentes dans le cas des pré-décisions qui obéissent à une logique différente.

3.2.4.1 Le rescrit requiert des moyens spécifiques dédiés et implique en principe une gestion déconcentrée

D'une part, si, en matière fiscale, la procédure de rescrit offre une garantie de sécurité juridique étendue au contribuable qui demande à l'administration de prendre position sur sa situation de fait au regard d'un texte fiscal, cela tient au fait qu'une telle demande bien instruite ne se limite pas à un examen unilatéral mais se fonde sur un échange direct et renouvelé entre le demandeur et le service instructeur. Ce dialogue doit se prolonger à travers un véritable suivi dans le temps, de la part de l'administration, après la délivrance du rescrit, et ce indépendamment de tout contrôle. Le succès du rescrit fiscal s'explique par le développement d'une culture du dialogue et par les moyens humains déployés par l'administration : les services locaux et centraux se sont organisés afin d'absorber la charge significative de travail que représente cette procédure. Outre les agents responsables du traitement des réponses dans les délais impartis, environ 300 correspondants ont été désignés dans les directions comme interlocuteurs de référence des usagers par nature de rescrit.

Comme en attestent les nombreuses réponses des entreprises ayant répondu au questionnaire, le fait d'entretenir un contact régulier avec l'administration est ressenti comme un important gage de sécurité juridique. Dès lors, la qualité, l'intensité et la transparence du dialogue entre l'administration et les usagers, fondé sur une loyauté réciproque, doivent être prioritairement recherchés.

Cela étant dans un contexte de restructuration des administrations, la recherche du dialogue pour l'exercice d'une telle mission, affichée comme indicateur de leur performance, doit aussi se concilier avec la réalisation des autres missions qui demeurent. Compte tenu, dans un tel environnement de diminution des effectifs, de la situation différente qui pourra se présenter selon les administrations et selon leur implantation au plan local, des arbitrages devront sans doute être faits. Il s'agit alors de déterminer des priorités de politique publique en y octroyant les moyens indispensables pour que soit atteint l'objectif recherché. Il est clair que l'effectivité du dispositif de rescrit ne peut être garantie si cette mission n'est pas identifiée en tant que telle et perçue comme un axe prioritaire.

D'autre part, le choix d'une instruction déconcentrée dans les échelons territoriaux plutôt que d'une centralisation du traitement des demandes par les services de l'administration centrale permet de répondre à la nécessité d'un dialogue avec le demandeur. Ce choix dépend aussi du nombre de demandes de rescrits devant être traitées dans des délais contraints. Si ce nombre est élevé, l'échelon déconcentré s'impose et la création du rescrit est même subordonnée à la condition que l'administration concernée dispose d'un réseau suffisamment étoffé pour traiter les dossiers dans les délais requis. L'appréciation de situations de fait que requiert le rescrit plaide aussi en faveur d'une instruction par l'échelon le plus proche du terrain. Le cas du « rescrit associations » est, à ce titre, emblématique puisque, délivré par le préfet, il repose sur une instruction effectuée localement, parfois confortée par une enquête de police, afin de connaître les activités réelles de l'association pétitionnaire, lesquelles peuvent s'écarter des activités déclarées dans ses statuts ou ses bilans d'activité.

Pour ces deux raisons, il est recommandé de réserver la création de nouveaux rescrits aux administrations suffisamment structurées et organisées en réseau.

3.2.4.2 L'harmonisation des positions prises par rescrit à un échelon local doit être assurée

Cette condition est le gage du respect du principe d'égalité.

Si la déconcentration de la procédure de délivrance des rescrits est retenue, l'une des conditions essentielles d'attractivité et d'acceptabilité de ce dispositif repose alors, pour éviter toute perception d'un arbitraire dans le traitement des demandes, sur la mise en place d'un dispositif d'harmonisation qui doit se faire au niveau de l'administration centrale ou au niveau d'une structure faîtière.

En matière de rescrit social par exemple, les Urssaf, entités juridiquement indépendantes¹⁴⁰, ne sont en principe pas liées par leurs décisions respectives. Cette situation est à la source d'importantes difficultés. Des entreprises ayant des établissements dans plusieurs départements peuvent ainsi se voir opposer des réponses différentes à une même question de la part de plusieurs Urssaf. Si la loi de financement de la sécurité sociale pour 2004 a ouvert la possibilité de recourir à l'arbitrage de l'Acosse lorsqu'une entreprise est confrontée à de telles positions

140. Cass., Soc., 29 juin 1995, pourvoi n° 93-11, 506.

divergentes de plusieurs Urssaf, ce mécanisme « d'évocation » demeure peu utilisé (trois cas seulement recensés dans l'ensemble de la France). Si par ailleurs la régionalisation des Urssaf diminue les risques de réponses divergentes faites aux établissements d'une même entreprise, des situations préjudiciables aux cotisants subsistent.

Cette situation n'est pas non plus totalement absente pour les rescrits fiscaux. Dans son rapport public thématique intitulé *Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et l'entreprise*, publié en février 2012, la Cour des comptes pointait, à propos du rescrit, la nécessité de « réfléchir en profondeur à la hiérarchisation des demandes et à l'homogénéisation des réponses de l'administration¹⁴¹ ». La coexistence de plusieurs interlocuteurs contribue à accentuer la complexité du point de vue du contribuable et à créer des situations d'inégalité entre pétitionnaires. La DGFIP continue notamment d'indiquer aux contribuables que leurs demandes peuvent être adressées soit au service auprès duquel ils sont tenus d'effectuer leurs obligations déclaratives, soit aux services centraux de la DGFIP. Il serait sans doute plus pertinent de ne pas multiplier les points d'entrée pour le pétitionnaire en répartissant clairement les différentes responsabilités entre échelons central et déconcentré : au premier, l'harmonisation des décisions et au second, la délivrance des rescrits.

Plusieurs pistes, qui sont d'ailleurs complémentaires, peuvent être suivies pour assurer l'homogénéisation des prises de position :

- l'élaboration de lignes directrices pour l'examen des demandes ;
- la création d'une base de données centralisant et classant les réponses délivrées, consultable par les agents en charge de la délivrance des rescrits ;
- une formation approfondie des agents en charge de l'instruction des demandes ;
- la mise en place d'une structure de second examen à l'échelle départementale ou régionale, composée d'agents d'un grade suffisamment élevé pour être en capacité d'infirmer la position négative prise par le service instructeur, à l'instar du collège de second examen ou de la commission de recours amiable rassemblant des représentants des conseils d'administration des Urssaf (cf. 3.2.4.5).

3.2.4.3 Le délai de délivrance du rescrit et le formalisme exigé doivent être adaptés à la nature du projet

▪ Un délai de réponse approprié

Le moment auquel intervient le rescrit dans la vie d'un projet complexe ainsi que son contenu demandent d'être déterminés avec soin afin d'assurer la pleine efficacité du dispositif. *A fortiori* en va-t-il de même s'agissant des pré-décisions. C'est pourquoi la question des délais de réponse doit être soigneusement examinée si l'on envisage l'extension de la procédure du rescrit.

En effet, comme le font remarquer les entreprises, leur sécurité juridique est inversement proportionnelle à la précocité et à la célérité des réponses que leur

¹⁴¹. Cour des comptes, *Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises*, févr. 2012, p. 96.

apporte l'administration. À cet égard, leur premier souhait consiste en ce que l'administration réponde effectivement sur les points dont elle a été saisie. Trop souvent le ressenti est celui d'une réponse trop vague à l'issue d'une attente pendant un temps qui n'est pas compatible avec la vie des affaires et avec la réalisation d'un projet d'investissement.

Le régime des décisions implicites d'acceptation existe déjà en matière de rescrit mais les porteurs de projets qui font la démarche de solliciter la délivrance d'un rescrit ne perçoivent généralement pas une prise de position tacite favorable sur leur demande comme une garantie suffisante. Compte tenu de cette attente forte des porteurs de projets, mais aussi de la portée du rescrit, opposable à l'administration, il convient de privilégier, dans toute la mesure du possible, une réponse explicite à la question posée.

L'application au rescrit du principe selon lequel le silence gardé par l'autorité administrative pendant deux mois vaut décision d'acceptation, issu de la loi n° 2013-1005 du 12 novembre 2013 habilitant le Gouvernement à simplifier à simplifier les relations entre l'administration et les citoyens, n'est cependant pas impossible par principe et n'appelle pas une réponse univoque, comme l'illustre d'ailleurs la variété des régimes existants (cf. 1.1.1.4). Il faut toutefois souligner que l'article 1^{er} de la loi n° 2013-1005 du 12 novembre 2013 prévoit que le silence gardé par l'administration vaut décision de rejet si la demande présente un caractère financier sauf, en matière de sécurité sociale, dans les cas prévus par décret.

Un examen au cas par cas devra être mené pour choisir le régime le plus adéquat en fonction de la diversité des enjeux, en intégrant les contraintes de l'administration chargée de l'instruction des demandes : au-delà du souhait d'une réponse explicite exprimé par les opérateurs économiques, un dispositif d'acceptation tacite n'est en effet envisageable que si l'administration est en mesure de consacrer des moyens suffisants au traitement effectif des demandes de rescrit.

Quel que soit le régime de réponse choisi, un équilibre doit être trouvé entre la portée de la garantie et l'intérêt d'apporter au demandeur une réponse le plus en amont possible de son projet : en effet, d'un côté, eu égard aux effets du rescrit, l'administration ne peut prendre une position formelle opposable que si elle dispose de suffisamment d'éléments et la sécurité juridique du demandeur sera d'autant plus élevée que le projet aura été précisément décrit. Il faut, toutefois, bien garder à l'esprit que l'un des principaux avantages du rescrit est de permettre au pétitionnaire d'obtenir une réponse rapide de l'administration à un stade où le projet n'est pas encore nécessairement abouti, tout l'intérêt étant que ses caractéristiques finales puissent être ajustées en fonction des échanges précoces avec l'administration. C'est d'ailleurs ce qui se fait d'ores et déjà parfois pour le rescrit fiscal, pour lequel un accord peut être donné moyennant des ajustements après des échanges itératifs avec le demandeur. En somme, plus la procédure de rescrit est engagée en amont, plus cet instrument est précieux pour le demandeur mais moins il est précis et donc sécurisant.

▪ La maîtrise des délais d'instruction

Au-delà de cette considération, la question de la maîtrise des délais d'instruction constitue un enjeu majeur de l'attractivité de la procédure de rescrit et donc du succès de nouveaux rescrits. L'échec du rescrit financier dont les délais d'examen sont jugés incompatibles avec le temps des opérations concernées est éloquent à cet égard. À ce stade aussi doivent être prise en compte les contraintes de moyens de l'administration. Il ne peut lui être demandé que ce qu'elle est en mesure de faire effectivement. Il est contreproductif de fixer des délais qui se révéleraient trop contraignants : l'échec est assuré car le réflexe de l'administration, nourri par un principe de précaution, sera, si elle n'est pas en mesure d'examiner effectivement la demande, d'y apporter une réponse négative soit en demeurant silencieuse dans un régime de rejet implicite soit en se prononçant de manière sibylline avant l'expiration du délai au terme duquel naîtrait une position tacite favorable.

Il convient également d'insister sur le fait que, hormis pour des questions très simples auxquelles, souvent, une simple FAQ (Foire Aux Questions) peut répondre, le rescrit est une démarche formalisée, nécessairement assez lourde. L'administration ne peut s'engager par une prise de position opposable, *a fortiori* sur des projets complexes, qu'après avoir mené une analyse approfondie de la situation du demandeur. À ce titre, le rescrit est sans doute plus un instrument de loyauté et de prévisibilité que de simplification des procédures. Sans un juste équilibre entre portée de la garantie et facilité d'usage pour les entrepreneurs, ces derniers lui préféreront presque toujours les contacts informels avec l'administration comme le font aujourd'hui les cotisants dans leurs relations avec les Urssaf et les opérateurs financiers avec l'AMF.

L'ensemble de ces éléments invite à préconiser une certaine souplesse, d'une part, dans la détermination des délais et, d'autre part, dans la mise en place d'un régime implicite d'accord ou de rejet au terme d'un délai déterminé en envisageant, selon les législations concernées, des délais qui peuvent être différents, afin de tenir compte à la fois de la nature des projets en cause et de la capacité des administrations concernées à répondre aux demandes.

Quel que soit le schéma retenu pour le rescrit implicite, il importe qu'un document explicite précise le délai au terme duquel une position sera regardée comme prise et opposable à l'administration. À cet égard, le troisième alinéa de l'article 20 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations prévoit que le délai au terme duquel est susceptible d'intervenir une décision implicite d'acceptation ne court qu'à compter de la date de réception de la demande par l'autorité compétente. Cet alinéa a été complété par l'article 1^{er} de la loi n° 2013-1005 du 12 novembre 2013 et précise que si cet autorité informe l'auteur de la demande qu'il n'a pas fourni l'ensemble des informations ou pièces exigées par les textes législatifs ou réglementaires en vigueur, le délai ne court qu'à compter de la réception de ces informations ou pièces. L'accusé de réception mentionné au dernier alinéa de l'article 20 devrait préciser que le dossier est regardé comme complet et explicitement indiquer la date au terme duquel naîtra un accord implicite ou rappeler les termes de la loi en

cas de nécessité de compléter le dossier en impartissant un délai pour procéder à la transmission des informations ou des documents requis par l'administration.

3.2.4.4 L'attractivité du rescrit dépend de la garantie que la demande présentée ne suscitera pas un contrôle

Les usagers craignent souvent que la demande de rescrit ne déclenche un contrôle de l'administration. Afin de les inciter à faire usage de ce dispositif, il semble donc primordial de bien distinguer, au sein des administrations, services de délivrance des rescrits et services en charge du contrôle.

La crainte des contrôles de l'administration pouvant aboutir à des sanctions, le meilleur moyen de s'en prémunir est souvent, aux yeux des usagers, de ne pas dévoiler leurs intentions. Or, le rescrit suppose de substituer à ces relations vécues essentiellement comme coercitives des relations de confiance et de passer du mode de la contrainte à celui de la collaboration.

L'exemple du crédit impôt-recherche est spontanément donné par les entreprises. Il importe peu que l'administration centrale ait donné des instructions pour éviter ce ressenti. Celui-ci existe et suffit à tarir cette source de sécurité juridique pour les porteurs de projets.

La dissociation des services chargés de la délivrance du rescrit de ceux chargés du contrôle semble ainsi opportune pour les rescrits pécuniaires ou prémunissant du risque de sanctions financières. Elle paraît moins nécessaire en dehors de ces deux champs.

Cette tâche n'est pas aisée. D'abord, parce qu'un cloisonnement organique des services en charge du rescrit et de la mission de contrôle nécessite une réorganisation qui doit être compatible avec le projet de service de l'administration en cause. Ensuite, parce que cette distinction affichée ne garantit nullement un changement d'attitude des usagers chez qui demeure ancrée la crainte qu'une demande de rescrit ne débouche sur un contrôle. Enfin, parce qu'il est difficile de contrôler l'effectivité d'un tel cloisonnement. Si une circulaire listant les bonnes pratiques à suivre pourrait remplir cet office, s'assurer de son application réelle semble délicat.

3.2.4.5 La prise de position formelle de l'administration doit pouvoir faire l'objet, à la demande du pétitionnaire, d'un nouvel examen par une structure dédiée

Compte tenu de l'importance que peut revêtir un rescrit pour le demandeur et de la nécessité de prévenir les erreurs ou les inégalités de traitement entre les demandeurs placés dans des situations exactement similaires, un second regard doit pouvoir, en principe, être porté sur une prise de position défavorable. Se pose la question de la voie de recours la plus adaptée dans le cadre de cette procédure.

Répondant davantage de la logique propre aux décisions que de celle d'un rescrit, les pré-décisions pourront a priori être contestées par la pétitionnaire devant le juge, au besoin selon une procédure accélérée. Dans cette configuration, mais aussi dans celle des rescrits, une voie hiérarchique de nouvel examen pourrait cependant

s'avérer plus rapide et efficiente. Il ressort de l'expérience fiscale, matière dans laquelle le recours pour excès de pouvoir n'est pas ouvert contre les rescrits, qu'un recours administratif devant une structure dédiée, sur le modèle du collège de second examen instauré pour le rescrit fiscal à la suite des recommandations du « rapport Fouquet » de 2008¹⁴², peut atteindre cet objectif.

Ce collège, saisi par le demandeur, se prononce sur la demande de rescrit dans un délai bref. Il doit être composé de responsables de l'administration disposant au sein de la structure hiérarchique de prérogatives qui leur donnent toute l'indépendance requise pour inverser le cas échéant la position prise initialement par les services ayant instruit la demande de rescrit. La collégialité de la formation, l'indépendance intellectuelle de ses membres et leur expérience seraient de nature à garantir au pétitionnaire un second regard sur sa demande.

Cette formule n'a pas nécessairement à être envisagée dans tous les cas de figure. Elle semble certainement plus pertinente s'agissant des rescrits binaires ayant un objet pécuniaire ou financier. Elle pourrait être aménagée, pour tenir compte de la spécificité des rescrits sanction, en intégrant le cas échéant dans ce collège, composé des responsables de la direction dont relève l'agent instructeur, un ou des agents d'un grade supérieur appartenant aux services chargés du contrôle et des sanctions en cause. Enfin, la technicité de certaines appréciations portant sur des projets complexes pourrait, dans certains cas, ne pas justifier l'instauration de ce second examen.

3.2.4.6 La publicité donnée le cas échéant au rescrit doit garantir le respect du secret des affaires

Il est indispensable d'assurer une publicité suffisante aux pré-décisions opposables aux tiers, afin de garantir l'effectivité de leur droit au recours. Elle devra être effectuée, s'agissant des pré-décisions, dans les mêmes formes que celle requise pour la décision finale.

Il n'y a pas lieu en revanche de prévoir la publicité systématique des rescrits. En effet, si la publicité a un grand intérêt pour les rescrits de portée générale, transformés *de facto* en « doctrine administrative » comme en matière fiscale ou de cotisations de sécurité sociale, elle n'est pas recommandée dans tous les cas de figure et particulièrement lorsque les opérations concernées doivent revêtir un aspect confidentiel. L'échec du rescrit AMF en est la meilleure preuve.

3.2.4.7 Les nouvelles procédures de rescrit proposées devraient faire l'objet d'une phase d'expérimentation avant d'en généraliser la mise en œuvre

Ainsi que l'a illustré le bilan des rescrits existants, ces procédés, coûteux et lourds à mettre en œuvre pour l'administration, peuvent rencontrer un réel écho auprès des usagers ou n'être pratiquement jamais utilisés. Il convient, avant toute généralisation, de s'assurer par l'expérience que les dispositifs qui pourraient voir

142. « Proposition 14 bis : Instituer un recours administratif contre les rescrits devant un collège », du rapport « *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche* », remis au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, juin 2008.

le jour apportent une réponse adéquate aux besoins de sécurité juridique des porteurs de projets dans un nombre significatif de cas.

Le succès des rescrits et des pré-décisions dépend en outre d'un paramétrage assez fin de divers facteurs (délais de réponse à la demande, moment auquel elle est déposée, documents exigés, voies de recours, publicité, opposabilité, durée de la garantie...).

Afin de s'assurer de la pertinence des nouvelles procédures de rescrit ou de pré-décisions, d'en évaluer l'impact et éventuellement d'en rectifier les paramètres, il est recommandé de prévoir une phase d'expérimentation suffisamment longue pour chaque nouveau dispositif, dans le respect des règles énoncées par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 28 juillet 1993¹⁴³. Une région ou quelques départements représentatifs de la diversité des territoires nationaux pourraient ainsi être sélectionnés avant d'envisager une généralisation du mécanisme, enrichi et au besoin corrigé en fonction du bilan de ces expériences.

Parmi ces clés du succès, quatre nécessitent une traduction dans les textes qui devront régir les nouvelles procédures (délais de réponse et degré de formalisme exigé du demandeur, règles de publicité, instance de second examen, recours à l'expérimentation), les trois autres relèvent avant tout de l'organisation et de la pratique administrative et trouveront plutôt une traduction dans le schéma du projet de service concerné.

3.3 L'institution de mécanismes alternatifs paraît plus adaptée pour la réalisation de certains projets

3.3.1 Certains mécanismes peuvent offrir davantage de sécurité juridique

Le besoin de sécurité juridique des porteurs de projet pourrait être mieux satisfait dans certains cas par une cristallisation de la réglementation applicable, plutôt qu'une prise de position formelle opposable. Peut-on transposer le mécanisme du certificat d'urbanisme à d'autres domaines ? Le Gouvernement l'envisage à travers le certificat de projet, essentiellement en matière de droit de l'environnement (3.3.1.1). Un mécanisme de gel de la réglementation applicable est également à l'étude pour remédier aux faiblesses du rescrit crédit d'impôt recherche (3.3.1.2).

3.3.1.1 L'exemple du certificat de projet

Le contenu du certificat de projet, en l'état du projet de loi déposé au Parlement (a), en fait un acte composite (b) offrant des garanties différenciées selon ses mentions, dont l'efficacité pourrait être renforcée (c).

143. Décision n° 93-322 DC du 28 juillet 1993, *Loi relative aux établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel*.

a) Le contenu du futur certificat prévu par le projet de loi d'habilitation

Les prises de position préalables de l'administration sont des opérations de qualification juridique d'un projet au regard d'une réglementation donnée. Comme il a été dit ci-dessus, l'insécurité juridique ne vient pas seulement de l'application des normes mais aussi de leur évolution. De ce point de vue, le certificat d'urbanisme institué par l'article L. 410-1 du code de l'urbanisme représente un exemple intéressant de garantie, qui a fait ses preuves : il garantit à son titulaire que son projet sera examiné et, le cas échéant, autorisé au regard des normes d'urbanisme et des taxes d'urbanisme en vigueur à la date d'édition du certificat.

L'objectif de sécurisation des porteurs de projet doit être mise en relation avec l'article 13 du projet de loi d'habilitation à prendre par ordonnances diverses mesures de simplification et de sécurisation de la vie des entreprises, encore en discussion au Parlement à la date d'adoption de cette étude¹⁴⁴. La teneur de l'article du projet de loi est la suivante :

« Dans les conditions prévues par l'article 38 de la Constitution, le Gouvernement est autorisé à prendre par ordonnance toute mesure législative visant à :

1° Autoriser le représentant de l'État dans le département, à titre expérimental dans un nombre limité de régions et pour une durée n'excédant pas trois ans, à délivrer, à leur demande et sur la base d'un dossier préalable qu'ils fournissent, aux porteurs de projets dont la mise en œuvre est soumise à certaines autorisations administratives relevant de sa compétence régies par les dispositions du code de l'environnement, du code forestier ou du code de l'urbanisme, un « certificat de projet ».

Le certificat de projet peut comporter :

a) Un engagement de l'État sur la procédure d'instruction de la demande, notamment la liste des autorisations nécessaires, la description des procédures applicables et les conditions de recevabilité et de régularité du dossier ;

b) La décision mentionnée au III de l'article L. 122-1 du code de l'environnement résultant de l'examen au cas par cas mené par l'autorité administrative de l'État compétente en matière d'environnement et, lorsque le projet est soumis à étude d'impact, l'avis prévu au premier alinéa de l'article L. 122-1-2 du même code si le porteur de projet le demande ;

c) Un engagement de l'État sur le délai d'instruction des autorisations sollicitées relevant de sa compétence, ainsi que la mention des effets d'un dépassement éventuel de ce délai ;

2° Prévoir que, dans certaines des régions retenues pour l'expérimentation, le certificat de projet puisse :

a) Avoir valeur de certificat d'urbanisme, sur avis conforme de l'autorité compétente en la matière lorsque cette autorité n'est pas l'État ;

b) Comporter une notification de la décision, mentionnée au III de l'article L. 122-1 du code de l'environnement, résultant de l'examen au cas par cas mené par l'autorité administrative de l'État compétente en matière d'environnement ;

c) Mentionner, le cas échéant, les éléments de nature juridique ou technique d'ores et déjà détectés susceptibles de faire obstacle au projet ;

144. Projet de loi n° 1341, enregistré à l'Assemblée nationale le 4 septembre 2013.

3° Déterminer les conditions dans lesquelles le certificat de projet peut comporter une garantie du maintien en vigueur, pendant une durée déterminée, des dispositions législatives et réglementaires déterminant les conditions de délivrance des autorisations sollicitées ;

4° Déterminer les conditions de publication du certificat de projet et celles dans lesquelles il peut créer des droits pour le pétitionnaire et être opposable à l'administration et aux tiers. ».

Ce dispositif constituerait un instrument de sécurisation des porteurs de projet plus puissant que le rescrit. En effet, il pourrait comporter une garantie du maintien en vigueur des normes, non seulement dans le champ de l'urbanisme mais également dans d'autres domaines. La finalité du certificat de projet est de rassembler dans un seul acte un certain nombre de renseignements, décisions et garanties se rapportant aux multiples législations que doit respecter le projet. Il trouve une première limite dans les compétences des collectivités territoriales, qui est rappelée au début de l'article.

b) Un acte composite

La confrontation des dispositions du projet de loi d'habilitation avec l'analyse développée dans la partie 2 de l'étude appelle les commentaires suivants, concernant chacune des facettes du certificat de projet :

- **un engagement sur la procédure applicable** : cet engagement peut concerner « *notamment la liste des autorisations nécessaires, la description des procédures applicables et les conditions de recevabilité et de régularité du dossier* ». S'agissant de la liste des procédures applicables, cet outil n'est pas sans rappeler le certificat d'urbanisme et ne pourrait probablement qu'avoir une valeur informative : si l'administration oubliait une des autorisations nécessaires, par exemple, cela ne la dispenserait pas de l'exiger au moment de la mise en œuvre effective du projet, comme c'est le cas pour la liste des réglementations détaillées dans le certificat d'urbanisme. Si toutefois, en totalité ou sur certains points, le législateur décidait que cet engagement n'est pas seulement informatif, il constituerait, au regard des catégories dégagées ci-dessus, une pré-décision de procédure. On peut notamment l'envisager s'agissant du classement du projet au regard de la nomenclature des installations classées, qui permet de déterminer si un projet relève de la déclaration préalable, de l'enregistrement ou de l'autorisation. Il est également envisageable qu'au regard d'une procédure identifiée, l'administration puisse dès ce stade s'engager par un « rescrit dispense de décision » pour certifier que le porteur de projet n'aura pas besoin d'une autorisation particulière.

S'agissant d'éléments qui sont indissociables de ceux contenus dans la décision finale, les deux décisions formeront probablement une opération complexe. L'engagement pris ne liera pas les tiers au stade de la décision finale : tout au plus ceux-ci pourront-ils, si le recours leur est ouvert, contester le contenu de cet engagement immédiatement, ce qui pourra permettre une purge des questions procédurales, au moins au vu du dossier constitué en début de projet.

Par ailleurs, si la jurisprudence venant à confirmer que le contenu de cet engagement peut être discuté lors d'un recours contre la décision finale, il est préférable, dans l'intérêt même du porteur de projet, que l'administration puisse l'abroger en cours d'instruction si elle se rend compte que la position prise est illégale. Au final, cette pré-décision apportera une sécurité juridique au porteur de projet qui ne semble guère plus grande que celle d'un renseignement.

- les décisions et avis des articles L. 122-1 et L. 122-1-2 du code de l'environnement : l'article L. 122-1 prévoit que le pétitionnaire dont le projet est susceptible d'être soumis à étude d'impact « *après un examen au cas par cas* » effectué par l'État, doit transmettre au service compétent son projet pour qu'il se prononce, dans le premier cas, sur la validité de l'étude, dans le second, sur la nécessité de l'étude (décision de cas par cas). En vertu de l'article L. 122-1-2 du même code, le pétitionnaire qui sait devoir fournir une étude d'impact peut demander à l'administration de lui préciser les informations et le degré de précision qu'elle estime devoir trouver dans cette étude, cette information n'empêchant pas l'administration de demander des compléments. Cette appréciation administrative est indissociable des motifs de la décision finale, qui se fonderont en partie sur les éléments de cette étude. L'avis est aujourd'hui un acte préparatoire de la décision finale, dont on peut exciper de l'illégalité : en réalité, cela revient, pour le requérant, à contester le caractère suffisant de l'étude d'impact, ce qui peut entraîner l'annulation de l'autorisation finale si ces insuffisances ont été de nature à nuire à l'information de la population lors d'une enquête publique ou à influencer sur la décision administrative¹⁴⁵. Si cet avis, intégré dans le certificat de projet, devenait susceptible d'un recours des tiers dès sa parution, il ne constituerait plus, d'un point de vue contentieux, un simple acte préparatoire. Toutefois, pour les mêmes raisons que celles exposées ci-dessus, il y aurait lieu d'avoir à l'esprit que la jurisprudence pourrait estimer que cette composante du certificat de projet formerait avec la décision finale une opération complexe, ce qui amoindrirait grandement la sécurité juridique pour le porteur de projet ;

- un engagement sur le délai d'instruction : lorsqu'il existe un délai de naissance d'une décision implicite¹⁴⁶, l'engagement de l'administration devrait logiquement s'en tenir à ce délai ou à un délai inférieur. Si la décision implicite est une décision d'acceptation, il n'est pas possible de faire autrement. Si la décision implicite est une décision de rejet, l'administration peut anticiper le fait qu'elle ne tiendra pas

145. CE, 14 octobre 2011, *Sté Ocreal*, n° 323257.

146. S'agissant, en particulier, des installations classées pour la protection de l'environnement, ce n'est pas toujours le cas. Ainsi, la jurisprudence estime que si le préfet doit statuer sur une demande d'autorisation d'installation classée, prévue à l'article R. 512-26 du code de l'environnement, dans le délai de trois mois à compter de la réception par la préfecture du dossier de l'enquête transmis par le commissaire enquêteur, l'expiration de ce délai ne fait pas naître une décision implicite et ne dessaisit pas l'autorité administrative, qui reste tenue de statuer sur la demande qui lui a été présentée (CE, section, 9 juin 1995, *Epoux Tchijakoff*, n° 127763). La circonstance qu'un arrêté de prolongation n'est pas motivé est sans influence sur la légalité de la décision prise à l'issue du délai ainsi irrégulièrement prolongé (CE, 2 mai 2007, *Ministre de l'écologie et du développement durable et Coopérative agricole Le Dunois*, n° 295024 et 295339).

le délai de naissance d'une décision implicite et qu'elle devra retirer ensuite cette décision implicite pour prendre une décision explicite, ce qu'elle peut faire dans un délai de quatre mois ou sans délai, dès lors que le pétitionnaire maintient sa demande, si cette décision n'affecte pas les tiers. Le dépassement du délai d'engagement sera donc lui-même sans effet sur la légalité de la décision finale. Tout au plus pourrait-il engager la responsabilité de l'administration : à moins d'instaurer un régime de responsabilité *ad hoc*, cette responsabilité ne pourra être engagée dans les conditions de droit commun que s'il est démontré que le dépassement du délai serait dû à une faute de l'administration et aurait causé un préjudice direct et certain ;

- **le certificat d'urbanisme** : l'inclusion de ce certificat dans la décision composite que constituera le certificat de projet ne pose *a priori* aucune difficulté dès lors qu'aura été réglée la question des relations entre l'autorité qui délivre ce certificat et le préfet qui délivre le certificat de projet. Le certificat d'urbanisme offrira une garantie de maintien en vigueur des normes d'urbanisme et pourra être attaqué par les tiers. Dès lors qu'il se prononce sur une question (l'identification des normes applicables) distincte des motifs de l'autorisation finale (le respect par le projet de ces normes), il n'y a pas d'opération complexe entre les deux décisions. Si le tiers ne conteste pas le certificat d'urbanisme au moment de son édicton, il ne pourra plus contester le fait que les normes applicables à la décision finale sont celles en vigueur à la date d'obtention du certificat. Le régime contentieux du certificat d'urbanisme ne devrait en principe pas être modifié du seul fait de son inclusion dans un certificat de projet ;

- **la notification de la décision de « cas par cas » prévue au III de l'article L. 122-1 du code de l'environnement** : lorsque le projet en cause n'est pas systématiquement soumis à étude d'impact et que cette nécessité résulte d'une appréciation « *au cas par cas* » du projet soumis, le IV de l'article R. 122-3 du code de l'environnement prévoit que « *L'autorité administrative de l'État compétente en matière d'environnement dispose d'un délai de trente-cinq jours à compter de la réception du formulaire complet pour informer, par décision motivée, le pétitionnaire ou le maître d'ouvrage de la nécessité ou non de réaliser une étude d'impact. L'absence de réponse au terme de ce délai vaut obligation de réaliser une étude d'impact.* » L'intégration de la décision « *au cas par cas* » dans le certificat de projet emporte le fait que la notification du certificat de projet vaudra notification de cette décision de cas par cas, ce que le projet de loi d'habilitation prévoit explicitement. Il serait peut-être nécessaire de prévoir la possibilité de déroger au délai de trente-cinq jours si l'instruction de l'ensemble des éléments contenus dans le certificat de projet est plus longue ;

- **la mention, le cas échéant, des éléments de nature juridique ou technique d'ores et déjà détectés susceptibles de faire obstacle au projet** : cet élément ne peut et ne doit pas être globalement opposable à l'administration. Il doit s'agir d'un simple renseignement, précieux pour le pétitionnaire mais sans opposabilité vis-à-vis de l'administration. En effet, l'administration commettrait une erreur de droit en décidant en amont que le projet ne pourra être autorisé, c'est-à-dire en se prononçant avant la fin de l'instruction sur certains motifs de sa décision future. En

revanche, il est utile pour le pétitionnaire de connaître, à titre de renseignement, les principales difficultés « *susceptibles de faire obstacle au projet* » ; cette fonction de renseignement peut d'ailleurs être tournée positivement, en demandant à l'administration d'indiquer quelles améliorations pourrait être apportées au projet. Il n'est pas impossible de faire, dès ce stade, de certaines appréciations particulières de véritables décisions (cf. recommandation), mais alors il faudra souvent anticiper, au regard des obligations issues du droit de l'Union européenne par exemple, certaines formalités comme l'enquête publique. Cela ferait perdre une grande partie de son intérêt à cet instrument, qui est censé informer le pétitionnaire au tout début des enquêtes publiques. Cette dimension du certificat de projet relèvera donc davantage du renseignement et du conseil, afin d'alerter le pétitionnaire sur les points les plus délicats de son projet et sur la façon dont il peut l'améliorer au regard de certaines contraintes réglementaires ;

- **la garantie du maintien en vigueur des normes législatives et réglementaires applicables** : cette garantie est particulièrement forte et peut contribuer à la sécurité juridique des porteurs de projet. Elle étend la garantie apportée par le certificat d'urbanisme à d'autres champs normatifs. À la lumière des développements de la partie 2 de la présente étude, cette garantie comportera nécessairement deux limites.

En premier lieu, il convient de réserver les modifications législatives ou réglementaires dont la méconnaissance immédiate serait incompatible avec la protection de la sécurité nationale, la protection des libertés et des principes à valeur constitutionnelle et la sauvegarde de l'ordre public : si la modification est, par exemple essentielle à la protection de la santé humaine, de la salubrité ou de la sécurité des populations, elle ne pourra que s'appliquer immédiatement aux projets en cours d'instruction. Le certificat d'urbanisme lui-même réserve les dispositions des normes d'urbanisme « *qui ont pour objet la préservation de la sécurité ou de la salubrité publique* », dont le maintien n'est pas garanti.

En second lieu, la garantie, instituée par la loi, devra préserver la suprématie des conventions internationales signées par la France et du droit de l'Union européenne. Si le changement de réglementation trouve sa source dans l'adoption d'un règlement ou la transposition d'une directive européenne dont la date limite de transposition échoit durant la validité du certificat de projet, le maintien de la législation antérieure ne pourra être garanti puisqu'il serait contraire au droit de l'Union.

Ces deux limites plaident en faveur d'une réflexion norme par norme, pour préciser si chacune est ou non immédiatement applicable aux demandes en cours d'instruction. On relèvera enfin que, s'agissant des normes dont la cristallisation sera acquise, ce maintien en vigueur de la norme précédente pourra avoir des effets différents en fonction de l'objet de la norme : si une norme d'urbanisme cristallisée par un certificat d'urbanisme ne s'applique pas au projet de construction du pétitionnaire, on peut concevoir que pour d'autres réglementations celui-ci dispose d'un délai de mise en conformité particulier mais ne soit pas définitivement exempté de l'obligation en cause.

Il résulte de ces éléments que, si le texte est adopté en l'état, **le certificat de projet sera une décision composite, comprenant potentiellement trois facettes** :

- certains éléments constitueront de simples renseignements ;
- d'autres seront décisives et donc opposables à l'administration mais formeront avec la décision finale une opération complexe, si bien que les tiers pourront discuter ces éléments lors d'un contentieux contre la décision finale et que l'administration pourra, tout au long de l'instruction, remettre en cause sa position si elle s'aperçoit qu'elle s'est trompée ;
- les troisièmes constitueront des éléments décisives qui pourront acquérir un caractère définitif dès lors qu'ils ne formeront pas une opération complexe avec la décision finale : ils s'imposeront alors aux tiers au stade d'un contentieux contre l'autorisation finale et l'administration ne pourra revenir dessus que dans les conditions de retrait et d'abrogation des décisions créatrices de droit prévues par les textes.

c) Propositions pour la mise en œuvre du certificat de projet

Le certificat de projet présentera un intérêt certain pour les porteurs de projet dès lors qu'il leur permettra de disposer en amont de la procédure d'une expertise coordonnée et formalisée des diverses administrations concernées. Eu égard au grand nombre de législations concernées par le certificat de projet, celui-ci aura pour première vertu de favoriser la coordination des administrations de l'État dans l'instruction du projet. Cette évolution est certainement favorable au pétitionnaire et est en ligne avec l'institution du référent unique dans l'instruction des projets.

La complexité de l'instrument envisagé doit toutefois inciter à une certaine prudence. Un tel acte se révélera d'un maniement délicat tant pour le rédacteur que pour son bénéficiaire. Il ne faudra pas, en effet, que les motifs du certificat de projet donnent aux renseignements valeur de décision et il sera opportun d'informer le bénéficiaire du caractère plus ou moins sécurisant des différentes décisions contenues dans le certificat. Il pourrait être opportun de scinder ou de bien distinguer à l'intérieur du certificat ces différents niveaux de sécurité juridique. Il faut donc veiller à ce que la recherche trop exhaustive de plus de sécurité ne se traduise par une complexité source d'une insécurité juridique encore plus grande. Ce serait le paradoxe de cette ingénierie administrative et ne ferait que confirmer l'observation préliminaire selon laquelle la première sécurité juridique est celle qu'apportent la simplicité et la stabilité de la norme.

S'agissant de la publication du certificat, elle doit permettre de faire courir les délais de recours pour les tiers, particulièrement importants pour les parties du certificat qui constitueront des décisions autonomes, comme l'octroi d'une garantie de maintien des normes. Il faudra veiller à ce que cette publicité soit suffisante pour que le délai de recours leur soit opposable. De ce point de vue, on peut partir du principe que la publicité prévue pour la décision finale est, en principe, suffisante pour la pré-décision. Lorsque cela n'est pas possible ou que le caractère encore confidentiel du projet au stade du certificat de projet fait obstacle à une publicité

supérieure, des modalités *ad hoc* pourraient être prévues. En l'absence d'une publicité suffisante, les délais de recours ne pourront être opposés ; c'est d'ailleurs l'état de la jurisprudence pour le certificat d'urbanisme, pour lequel aucun affichage n'est prévu par les textes et qui peut être attaqué sans délais par les tiers¹⁴⁷. Cela contribuerait néanmoins à réduire fortement la sécurité juridique accordée par les éléments décisifs du certificat qui ne pourront plus être discutés lors d'un contentieux contre l'autorisation finale.

Les analyses menées dans la partie 2 de cette étude conduisent à ouvrir certaines pistes de réflexions pour améliorer la sécurité juridique du certificat de projet.

- Le caractère d'opération complexe que pourrait retenir la jurisprudence ôterait à certaines mentions du certificat la sécurité juridique recherchée. Par suite, l'objectif de sécuriser certains aspects du projet en amont milite en faveur de l'édiction par voie législative d'un mécanisme de « purge juridictionnelle » sur ces éléments, dans le cadre rappelé ci-dessus. Des études complémentaires, menées dans le respect des exigences constitutionnelles, pourraient conduire à envisager de compléter le projet de loi d'habilitation par l'institution d'un tel mécanisme.
- Il est aussi envisageable de s'appuyer sur cet instrument pour fixer dès le stade de sa délivrance certaines qualifications juridiques indépendantes du projet mais qui en conditionnent la faisabilité, à l'exemple de ce qui a été dit ci-dessus sur les « espaces proches du littoral ». Si ces qualifications ne dépendent pas des résultats d'une consultation ou d'une enquête publique, notamment parce qu'elles se bornent à conditionner l'application de certains régimes juridiques, et qu'elles sont valables pour tout projet et non pour le seul projet en cause, cette pré-décision de qualification ne formerait probablement pas avec la décision finale une opération complexe et apporterait de ce fait une sécurité juridique appréciable au demandeur. Un recensement de ce type de qualifications pourrait permettre d'enrichir le contenu des mentions décisifs du certificat de projet.

L'apport du certificat de projet à la sécurité juridique des opérateurs économiques se heurtera cependant au grand nombre de procédures de participation qui existent aujourd'hui, l'administration ne pouvant préempter par une décision préalable le résultat de cette consultation. C'est au législateur qu'il revient, dans les limites constitutionnelles, de choisir un équilibre entre participation du public et sécurité juridique du porteur de projet¹⁴⁸.

3.3.1.2 L'amélioration de la sécurité juridique en matière de crédit d'impôt recherche : le projet d'agrément optionnel

La procédure de rescrit crédit d'impôt recherche, bien qu'améliorée, n'a pas rencontré de véritable succès. L'administration envisage en conséquence de compléter le dispositif de rescrit existant par un instrument supplémentaire de sécurité juridique consistant en un « agrément optionnel » délivré par l'administration fiscale.

147. CE, 17 juin 1996, *M. Aubeau*, n° 133185.

148. Cf. l'adoption récente de l'ordonnance n° 2013-714 du 5 août 2013 relative à la mise en œuvre du principe de participation du public défini à l'article 7 de la Charte de l'environnement.



L'agrément fiscal est un dispositif plus sécurisant pour son bénéficiaire que le rescrit fiscal : sa délivrance est de droit à partir du moment où le pétitionnaire satisfait les conditions posées par le législateur ; il est délivré sous le contrôle du juge de l'excès de pouvoir qui peut annuler le refus de l'administration de délivrer un agrément. L'outil envisagé par l'administration fiscale serait doté de cette densité juridique supérieure au rescrit.

Cependant, il dérogerait, par son caractère facultatif, à l'un des éléments consubstantiels à la définition de l'agrément : comme dans un régime d'autorisation, l'agrément est en principe un préalable obligatoire à l'exercice de l'activité réglementée. Compte tenu du nombre d'entreprises utilisant le dispositif (17 000 déclarants au titre de 2010), un agrément obligatoire représenterait toutefois un surcroît de charge qui rendrait délicate la mise en œuvre pratique du dispositif par la direction générale des finances publiques. Derrière cet intitulé qui confine à l'oxymore, se cache donc un mécanisme sans précédent qui entend combiner la souplesse du rescrit et la sécurité juridique de l'agrément.

Les avantages escomptés de ce dispositif sont les suivants. Alors que le rescrit est, le plus souvent, une réponse à une question précise (ce qui suppose une maturation suffisante du projet), l'agrément permet de prendre en compte, de façon plus large, l'ensemble des paramètres d'une opération complexe. Ce cadre permet donc plus de souplesse dans l'appréhension d'un projet. Comme dans le cas de l'agrément « restructurations », le projet initial pourrait s'affiner et se préciser au fil de l'instruction du dossier et des échanges entre l'administration et l'entreprise pétitionnaire. En cas de modification du programme en cours de réalisation, selon la procédure dite du « suivi d'agrément », les termes de l'agrément pourraient être également revus, si les circonstances le justifient.

L'agrément, prenant également position sur tous les autres aspects juridiques de l'avantage fiscal, permettrait à l'administration de s'engager non seulement sur l'éligibilité des dépenses envisagées, mais aussi sur leur montant. Il permettrait donc de déterminer *a priori* le montant de crédit d'impôt pouvant être escompté. Ce montant pourrait être revu à la baisse ou à la hausse, compte tenu de la réalisation plus ou moins rapide du programme.

Surtout, alors qu'un rescrit devient *de facto* caduc s'il apparaît que les conditions réelles de réalisation du programme ne sont pas strictement celles qui ont été décrites lors du traitement de la demande, tel ne serait pas le cas de l'agrément : seule une décision explicite de retrait du service qui a délivré l'agrément peut le faire disparaître avant son terme. L'agrément offrirait ainsi une protection juridique plus forte que le rescrit actuel.

Le succès de l'« agrément optionnel » suppose que soient déterminées au préalable les modalités pratiques de sa mise en œuvre. En effet, au moins dans un premier temps, le dispositif gagnerait à être géré au sein d'une structure unique afin de tirer tout le bénéfice d'une équipe dédiée et spécialisée. En termes de délais de traitement, la consultation des services chargés de la recherche sur le

caractère scientifique et technique du programme¹⁴⁹ ne pèsera pas davantage sur le délai de réponse que ce n'est déjà le cas pour le rescrit. De plus, compte tenu du nombre d'entreprises utilisant le dispositif (17 000 déclarants au titre de 2010), un agrément obligatoire représenterait assurément un surcroît de charge qui rendrait délicate la mise en œuvre pratique du dispositif légal par la DGFIP. Pour cette raison, l'agrément serait une possibilité offerte et non une voie imposée. Ce mécanisme mériterait d'être expertisé plus avant en réponse aux insuffisances constatées du rescrit prévu à l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales.

Proposition n° 10 : Compléter le dispositif de rescrit fiscal relatif au crédit d'impôt recherche par un « agrément optionnel »

3.3.2 Des mécanismes plus souples sont parfois tout aussi efficaces

3.3.2.1 Organiser une entrée en vigueur des normes nouvelles préservant les projets en cours d'instruction et enrichir la notice d'information des actes réglementaires

▪ La préservation des projets en cours d'instruction

Il est toujours préférable d'adopter une règle simple, posant quelques grandes notions dont l'application se révélera parfois incertaine, plutôt qu'une profusion de critères techniques censés couvrir l'ensemble des cas possibles ; dans ce cas, le rescrit peut constituer un complément utile à la norme. Cependant, ainsi qu'il a été rappelé au début de cette étude, le besoin de rescrit est d'abord le symptôme d'une malfaçon des normes. Le besoin identifié par le Gouvernement de l'institution de rescrits dans de nombreux domaines de la législation où il n'était pas apparu jusqu'ici traduit une plus grande insécurité du porteur de projet devant la multitude des législations et leur complexité. La sécurité juridique du projet passe donc d'abord par la simplification des règles de fond, chaque fois que cela est possible.

Il est également nécessaire de porter une attention systématique aux dates d'entrée en vigueur des nouvelles normes et à la possibilité d'instaurer des mesures transitoires (cf. encadré). Au demeurant, adopter des mesures transitoires peut constituer une obligation en vertu du principe de sécurité juridique¹⁵⁰.

Il conviendrait ainsi d'enrichir l'étude d'impact pour les projets de loi qui devrait préciser à chaque fois que la loi le requiert si ses dispositions nouvelles s'appliqueront ou non aux projets en cours d'instruction.

149. Ministère chargé de la recherche essentiellement, le cas échéant l'Agence nationale de la recherche ou OSEO.

150. CE, assemblée, 24 mars 2006, *Société KPMG et autres*, n° 288460.



Le Gouvernement a également rappelé l'importance de prévoir une entrée en vigueur différée ou à date fixe¹⁵¹. L'entrée en vigueur des nouvelles normes devrait, en particulier, préserver le plus souvent possible les projets en cours d'instruction ou de réalisation. L'administration prend, certes, ses décisions en fonction des normes en vigueur à la date à laquelle elle se prononce et non à celle en vigueur le jour du dépôt de la demande. Cependant, il n'est pas impossible que la loi ou le décret excluent de leur application les demandes en cours d'instruction. Ainsi, dès lors qu'un dossier de demande d'autorisation pour un projet d'ampleur aurait été enregistré par l'administration, un changement de réglementation au cours de l'instruction n'exposerait pas le pétitionnaire à un refus ou à une modification importante de son projet. À tout le moins, un délai d'adaptation pourrait lui être accordé.

Toutes les réglementations ne peuvent se prêter à une mise en vigueur ainsi différée, eu égard aux intérêts en jeu, mais l'opportunité d'un tel mécanisme devrait être systématiquement appréciée. Des mesures transitoires peuvent également permettre de résoudre des difficultés analogues. Ces deux types de mesures se heurtent toutefois à deux obstacles.

D'une part, il sera parfois nécessaire d'appliquer immédiatement la nouvelle norme à toutes les demandes en cours d'instruction, par exemple lorsque seront en jeu des questions de santé ou de sécurité particulièrement graves.

D'autre part, une grande partie des réglementations techniques en cause a désormais sa source dans le droit de l'Union. Dans ce dernier cas, il conviendra en principe de ne pas retarder l'application de la nouvelle règle aux demandes en cours d'instruction si la décision administrative prise sur ces demandes intervient après expiration du délai de transposition¹⁵². Néanmoins, s'agissant des directives, il conviendrait de veiller à ne pas attendre l'expiration du délai pour transposer les directives, ce qui ne laisse pas de marge pour ménager l'entrée en vigueur différée des mesures de transposition. À tout le moins, les opérateurs concernés et leurs représentants pourraient être tenus informés de la transposition à venir d'une nouvelle réglementation communautaire.

151. Cf. la circulaire du Premier ministre du 7 juillet 2011 sur la qualité du droit imposant dans la notice publiée au Journal officiel une rubrique relative à l'entrée en vigueur et détaillant les mécanismes d'entrée en vigueur différée ; la circulaire du Premier ministre du 23 mai 2011 relative aux dates communes d'entrée en vigueur des normes concernant les entreprises qui impose aux décrets et arrêtés relatifs aux entreprises un différé d'entrée en vigueur de deux mois (les dérogations doivent être autorisées) et préconise de retenir une entrée en vigueur au 1^{er} janvier ou au 1^{er} juillet ; la circulaire du 17 juillet 2013 du Premier ministre relative à la simplification administrative réitérant ces obligations.

152. Dans un souci de sécurité juridique, compte tenu des difficultés qui auraient pu résulter d'une entrée en vigueur immédiate, il a été admis de reporter la date d'effet d'une décision juridictionnelle mettant fin à la suspension de l'entrée en vigueur d'un décret modifiant les règles d'étiquetage de produits à une date ultérieure à celle d'expiration du délai de transposition d'une directive qu'il avait pour objet de transposer (CE, section, 27 octobre 2006, *Société Techna SA et autres*, n° 260767).

▪ **L'enrichissement de la notice d'accompagnement pour les textes réglementaires**

Il n'est pas seulement nécessaire que la norme nouvelle ne s'applique pas, si possible, aux projets en cours d'instruction ; il faut également que les services de l'administration le sachent et en tirent les conséquences. Cette information peut notamment passer par la notice d'accompagnement pour les textes réglementaires.

Cette notice¹⁵³, qui « *donne une information fiable et accessible sur la nature et la portée des mesures susceptibles d'intéresser directement les destinataires des textes* », depuis sa généralisation par la circulaire du 7 juillet 2011 relative à la qualité du droit, tranche par sa clarté et sa concision sur les contenus peu compréhensibles des textes publiés au Journal officiel. Elle permet de saisir la portée effective d'un texte et notamment de ses modifications. Largement reproduite par la presse généraliste ou spécialisée, elle permet de garantir une information « validée » par l'autorité gouvernementale, même si la circulaire du 23 mai 2011 indique qu'elle ne constitue pas un support de communication.

Il est donc important que le secrétariat général du Gouvernement veille au respect des règles garantissant son utilité et notamment à sa complétude : la qualité des notices apparaît en effet variable.

Il est recommandé d'enrichir cette notice par l'introduction d'informations sur le respect des procédures européennes. Les acteurs économiques sont en effet particulièrement sensibles au risque de qualification d'aide d'État de dispositifs non notifiés à la Commission européenne, au risque d'absence de notification des réglementations techniques¹⁵⁴ ou des réglementations imposées aux activités de services¹⁵⁵. La notice pourrait être enrichie d'une rubrique indiquant si ces notifications ont eu lieu ou si elles n'étaient pas nécessaires. La notice compléterait ainsi les visas du texte qui mentionnent en principe la date de la notification éventuelle¹⁵⁶.

Il est également envisageable d'étendre le champ d'application de la notice, actuellement limité aux décrets, en la rendant obligatoire pour les arrêtés, éventuellement en la limitant dans un premier temps aux plus importants d'entre eux.

Proposition n° 11 : Enrichir l'étude d'impact pour les projets de loi en examinant à chaque fois l'application ou non des dispositions nouvelles aux demandes en cours d'instruction et préciser les conditions d'entrée en vigueur de la loi.

Compléter à ce même titre la notice jointe aux textes réglementaires.

Proposition n° 12 : Compléter la notice jointe aux textes réglementaires par des informations sur les notifications des textes à la Commission européenne.

153. La création de cette notice est une recommandation du rapport de M. Warsman « Simplifions le droit pour guérir un mal français » de 2010.

154. Directive 98/34/CE.

155. Directive 2006/123/CE.

156. Cf. fiche 2.1.4. du guide de légistique, « Notifications et informations exigées par le droit de l'Union européenne » et fiche mise à jour sur la rédaction des visas.

3.3.2.2. Renforcer l'information dématérialisée des porteurs de projets

Les prises de position préalables de l'administration peuvent lui être opposables, comme dans le cas du rescrit ou de la doctrine opposable. Ces instruments juridiques apportent une sécurité juridique forte aux usagers qui se voient ainsi attribuer une garantie, au sens où elle a été définie ci-dessus. Toutefois, les auditions effectuées en vue de la rédaction de l'étude ont fait ressortir avant tout une très forte demande de simples clarifications de la législation par l'administration. Il s'agit d'instruments beaucoup plus simples à mettre en œuvre que des rescrits. Face à la complexité du droit, le porteur de projet n'attend pas toujours de l'administration qu'elle s'engage par un acte formalisé et opposable mais il souhaite connaître la position de l'administration. Il sait que cette position pourra être modifiée par la suite ou démentie par le juge, mais il prend sa décision en connaissant la position de l'administration sur la question qu'il se pose. **Il résulte du témoignage des entrepreneurs rencontrés que l'absence de réponse de la part de l'administration est davantage critiquée que le fait qu'une réponse n'engage pas juridiquement l'administration.**

Des instruments classiques, comme **les circulaires administratives, les directives Crédit foncier de France ou d'autres instruments de présentation méthodique du droit applicable**, sont donc appréciés des porteurs de projets. À la disposition de tout porteur de projet, ils sont également relayés par les organisations professionnelles. Les **foires aux questions** ou les autres modes de présentation de la doctrine administrative sont à même de répondre à une grande partie des difficultés.

Les **sites Internet des ministères** ou des administrations déconcentrées présentent, de ce point de vue, un avantage indéniable car ils permettent un accès facile à une information abondante, structurée et qu'il est possible de mettre constamment à jour. Dans sa circulaire du 17 juillet 2013 relative à la simplification administrative, le Premier ministre a souligné que *« Le public, et en particulier les acteurs économiques, expriment le besoin d'une information facile d'accès sur les nouveaux textes présentant un impact particulier. Chaque ministère doit veiller à proposer sur son site Internet un service d'informations actualisées et indexées pour les moteurs de recherche »*. Ces sites se sont multipliés et rendent des services appréciables à tous les porteurs de projets. On peut, en particulier, signaler le site de la DGCIS qui présente, pour chaque catégorie d'entreprises, les principales législations applicables et les démarches à accomplir.

Ces sites Internet, qui constituent un support moderne de la position administrative, doivent néanmoins faire l'objet d'une gestion attentive de la part des ministères. Après un développement peu coordonné des sites publics, une politique des sites Internet public a commencé à se mettre en place avec une charte ergonomique des sites Internet public et l'harmonisation des sites Internet ministériels retenue en 2013 comme axe prioritaire dans le cadre des programmes ministériels de modernisation. Maximiser l'utilité de ces sites impose de veiller non seulement à leur mise en cohérence et à leur lisibilité, mais surtout d'y consacrer des moyens.

Il est également très utile de donner aux services déconcentrés le moyen de répondre à des questions de principe sur l'interprétation de la législation qui leur sont posées et pour laquelle ils ne disposent pas d'une position de l'administration centrale. Il conviendrait d'assurer une publication rapide de ces réponses sur le site Internet public de l'administration concernée afin d'éviter la multiplication de demandes similaires.

Les conditions pour qu'un site soit utile sont les suivantes :

- les informations doivent être à jour ;
- elles doivent être utiles, ce qui impose qu'elles soient claires, précises et exposées non du point de vue de l'administration, mais du point de vue de l'utilisateur : les foires aux questions enrichies progressivement des réponses aux questions émanant des intéressés sont très appréciées par les utilisateurs qui y trouvent nombre de réponses aux questions qu'ils se posent ; ceci implique que les agents qui nourrissent le site aient une formation à ce type d'exercice ;
- les informations doivent être validées, ce qui impose que rien ne soit mis sur le site qui n'ait été relu attentivement par l'autorité hiérarchique ;
- les informations doivent pouvoir être prospectives : les opérateurs apprécient de disposer d'un recensement des normes en cours de confection avec une présentation de leur contenu, la date prévisible de leur entrée en vigueur et l'état d'avancement du texte, ce avant même que ce texte soit, comme il est possible, soumis à une consultation par Internet.
- un dispositif de réponses aux questions des internautes ne doit être créé sur le site que si les moyens humains nécessaires peuvent y être affectés. Il est préférable dans le cas contraire de s'en tenir à une foire aux questions.

Si les conditions de son efficacité sont satisfaites, les possibilités offertes par Internet peuvent être encore davantage utilisées. Ainsi pourrait être mise en ligne sur un site Internet dédié une information exhaustive et actualisée, à la disposition des opérateurs économiques, sur l'ensemble des textes qui ont été notifiés à la Commission européenne au titre de la législation sur les aides d'État, des réglementations techniques ou des réglementations imposées aux activités de services.

De même, les réseaux sociaux pourraient être davantage utilisés par les administrations publiques pour l'information des professionnels : leur gestion, plus encore que celle d'un site Internet, nécessite cependant des moyens humains et la définition d'une politique d'utilisation.

Proposition n° 13 : Inciter l'administration à répondre à un nombre accru de demandes en l'encourageant à avoir recours à des instruments d'information dématérialisés (foires aux questions, sites Internet, etc.)

3.3.2.3 Développer la fonction de conseil de l'administration

L'administration a l'obligation de répondre à toute demande de décision qui lui est adressée. À défaut de réponse, naît au bout d'un certain temps une décision implicite, d'acceptation ou de rejet, qui peut être contestée par le demandeur ou

par les tiers qui y ont intérêt. Une demande adressée à l'administration fait donc toujours naître une décision. En revanche, il n'existe pas en droit administratif français d'obligation de répondre à toute demande de renseignement. Dans la pratique, les administrations répondent à de très nombreuses demandes de renseignements. Ainsi, si le *rescrit* social fait l'objet de peu de demandes, les administrations chargées du recouvrement des cotisations sociales répondent à de très nombreuses demandes informelles, par des réponses qui satisfont le besoin de sécurité juridique et de célérité de ceux qui les ont demandées. L'absence de réponse, due à l'absence de doctrine administrative sur la difficulté soulevée ou au manque de moyen, est en revanche fortement critiquée par les usagers.

Le contexte actuel de restrictions budgétaires rend difficile la tâche des administrations et cette mission de conseil et de renseignement, qui n'est généralement pas organisée par les textes, pourrait en être affectée. Or la demande des petites et moyennes entreprises, qui ne disposent pas des conseils juridiques dont s'entourent les grandes entreprises, est très forte. L'étude des modalités pratiques d'administration du *rescrit* fiscal montre combien il est nécessaire, pour que ces instruments de sécurité juridique fonctionnent, que des moyens spécifiques y soient dédiés, que l'administration ait les moyens d'être réactive et qu'un dialogue permanent s'instaure.

La réponse à une demande de renseignement ou à une demande d'avis, qui n'est pas opposable, constitue ainsi un instrument important de sécurité juridique, plus souple et moins contraignant pour les administrations, même s'il n'a pas les mêmes conséquences juridiques qu'un *rescrit*¹⁵⁷.

On peut signaler que, dans certains domaines, ces demandes d'avis préalable à la mise en œuvre d'un projet ont même été rendues obligatoires pour avertir le porteur du projet du fait qu'il s'exposerait à des sanctions s'il ne respectait pas l'avis rendu. C'est ainsi que l'article L. 4113-9 du code de la santé publique prévoit que les membres des professions médicales doivent transmettre à l'ordre les contrats ayant pour objet l'exercice de leur profession. Les ordres se prononcent le plus souvent sur des projets de contrats, pour indiquer au professionnel si ce contrat respecte les obligations déontologiques de la profession. La déontologie médicale repose en effet sur des principes généraux et le professionnel peut éprouver des difficultés à mesurer le respect par son projet de ces principes, alors qu'un manquement l'expose à des sanctions disciplinaires lourdes. Une telle situation correspond typiquement à une situation dans laquelle un *rescrit* peut être instauré. Tel n'est pourtant pas le cas puisque les avis rendus par les ordres ne leur sont pas opposables. La sécurité juridique de leurs détenteurs n'en est guère moindre, dès lors qu'un avis favorable constitue une forme de présomption de bonne foi, si le contrat a été loyalement présenté, dont le juge disciplinaire pourra tenir compte à l'occasion d'une plainte. Surtout, si l'avis est défavorable, la jurisprudence a estimé que, bien que ces avis constituent de simples opinions n'ayant par elles-mêmes aucun effet juridique, ils constituaient des actes faisant grief et pouvaient faire l'objet

157. Cf. pour une étude approfondie B. Seiller, « Les conseils donnés par les personnes publiques », *Droit administratif*, n° 11, novembre 2005, étude 18.

d'un recours pour excès de pouvoir¹⁵⁸. Ainsi, un avis positif constitue une garantie et un avis négatif peut être contesté pour faire trancher la difficulté par un juge.

Tous ces avis administratifs, ces prises de position non opposables sur le projet d'un administré, qu'elles soient obligatoires ou facultatives, formalisées ou non, susceptibles de recours ou non, contribuent à la sécurité juridique. En outre, ces instruments constituent une forme de recours à l'administration plus naturelle pour l'utilisateur que le rescrit, qui demeure un instrument juridique inconnu du grand public.

Proposition n° 14 : Développer la fonction de conseil de l'administration

3.3.2.4 L'expérimentation de la « relation de confiance » en matière fiscale

Il convient enfin de faire état dans le cadre de cette étude de l'expérimentation que vient de lancer l'administration fiscale sous le libellé de la « relation de confiance » et qui commence à être mise en oeuvre. Selon la présentation qui en a été faite, celle-ci présente les particularités suivantes.

La « relation de confiance » est d'abord une relation qui se noue en amont des obligations déclaratives alors que le contrôle, lui, intervient systématiquement après les faits. L'objectif est d'essayer d'anticiper les difficultés et de guider ou aider l'entreprise à faire les bons choix au regard de la législation existante, de manière à éviter les litiges. Il s'agit par ailleurs d'une revue fiscale qui doit permettre d'avoir une vision complète de la situation fiscale de l'entreprise. Elle doit ainsi porter sur l'ensemble des obligations déclaratives et sur l'ensemble des impôts. La confiance est globale ou n'est pas. Cette revue fiscale doit intervenir dans le délai le plus bref possible. Une plus grande transparence de la part des entreprises et une plus grande rapidité de réaction et de validation de la part de l'administration devraient conduire à une sécurité juridique renforcée. À l'issue de cette revue fiscale, la position fiscale de l'entreprise est validée, ou non.

La « relation de confiance » repose en premier lieu sur le principe de transparence mutuelle, qui concerne aussi bien l'entreprise que l'administration, celle-ci se devant d'expliquer pourquoi telle disposition appliquée à tel cas de figure est susceptible de soulever des difficultés.

En deuxième lieu, la relation de confiance repose sur la célérité non seulement dans les réponses attendues de l'entreprise, mais également dans les réponses fournies à l'entreprise. L'administration fiscale accepte donc une part de risque, dès lors qu'un rescrit pourra être délivré pour une opération donnée. Ce rescrit, qui sera peut-être imparfait parce qu'il aura été pris dans des délais extrêmement courts, ne sera en tout état de cause pas duplicable. Il s'agit d'essayer de promouvoir, au travers de la « relation de confiance », une culture du « rescrit non reproductible ».

La « relation de confiance » repose également sur une compréhension mutuelle : au-delà de la mission régalienne qui est la sienne, l'administration fiscale doit

158. Pour une confirmation récente s'agissant d'un avis sur un projet de contrat type : CE, 23 septembre 2013, *Clinique vétérinaire du Grand Renaud*, n° 357504.

accompagner l'entreprise dans ses motivations, en favorisant sa croissance, le développement d'un modèle économique qui peut être original, et la conquête de marchés ; à l'inverse, l'entreprise doit comprendre le principe d'équité, de contribution aux charges publiques à raison de ses facultés et être la plus loyale possible dans son application des règles fiscales.

Enfin, la « relation de confiance » est un concept respectueux du droit de chaque partie puisqu'à tout moment, il est possible d'y mettre un terme.

Proposition n° 15 : Tirer les enseignements de la « relation de confiance » expérimentée en matière fiscale



Conclusion

La complexité et l'instabilité de la norme ralentissent la mise en œuvre des projets et nuisent à l'attractivité économique de la France. Elle a un coût économique diffus qui se traduit par les mille détours qu'elle fait emprunter à l'entreprise : étude de la législation, recherche de conseil et d'expertise, procédures administratives et contentieuses, erreurs et régularisations... Les normes juridiques sont pourtant nécessaires au développement serein des activités économiques, dans un contexte qui garantisse les libertés et les droits fondamentaux, et qui protège l'ordre public, les intérêts nationaux, l'environnement, la santé ou d'autres intérêts publics. Une certaine complexité est inévitable. Le contexte institutionnel français, marqué notamment par une répartition complexe des compétences entre l'État et les collectivités territoriales, ajoute encore à la difficulté des porteurs de projets.

Le développement d'instruments juridiques est nécessaire pour éviter que le porteur de projet ait le sentiment d'avoir été victime d'un changement d'appréciation imprévisible de l'administration, d'une modification trop brutale de la règle, d'une complexité inutile ou tout simplement de ne pas avoir obtenu de réponse. L'acceptation des complexités nécessaires passe par la simplification des complications inutiles et par une offre d'instruments de sécurité juridique permettant, dans la mesure du possible, au porteur de projet d'anticiper l'application de la norme.

La sécurité juridique est aussi devenue un enjeu important pour la compétitivité et l'attractivité du territoire français. Le développement d'un système juridique permettant au porteur de projet d'identifier clairement les conditions juridiques du développement de ses projets, ses chances de succès et son temps de réalisation prévisible y participerait assurément. La possibilité de disposer de certaines assurances qui ne pourront plus par la suite être remises en cause ni par l'administration, ni par les recours contentieux des tiers, constituerait à cet égard une garantie nouvelle dans bien des secteurs.

Il sera probablement nécessaire, dans les années à venir, de développer une telle réflexion, qui se nourrirait du principe de confiance légitime, de façon systématique et dans tous les domaines, s'agissant d'instruments généraux ou sectoriels, si l'on veut affronter l'exercice de la comparaison internationale dans le domaine de l'attractivité des systèmes juridiques.

Ce choix appartient au législateur, dans les limites constitutionnelles et conventionnelles abordées par cette étude. On peut souligner en particulier que le souhait de développer des instruments de prises de position de l'administration

en amont des procédures administratives les plus complexes se confronte avec la multiplication des procédures de consultation et de participation du public, dès lors que l'administration ne pourra pas préempter le résultat de ces procédures et ne pourra se prononcer que sur les éléments qui ne dépendent pas d'elle. Il revient au législateur de définir l'équilibre souhaitable entre des exigences qui par certains aspects sont contradictoires.

La réponse à ce besoin de sécurité pourrait se traduire par l'introduction en droit positif d'instruments spécifiques, tels le rescrit ou la pré-décision, dans des secteurs particuliers où on les trouve peu. Leur création constituerait une traduction de principes plus généraux, français et européens : la sécurité juridique et la confiance légitime.

Cette ambition de sécurité juridique devra affronter deux défis, qui seront d'autant plus difficiles à relever que l'administration voit ses moyens d'action diminuer.

Le premier est celui de la simplicité. Les instruments doivent être adaptés à leur public, être d'un maniement simple et rapide. La sécurisation n'est pas, en elle-même une simplification de la norme mais elle ne doit pas ajouter à un paysage normatif complexe une nouvelle source d'incertitude et de difficultés. La conception de normes simples et claires, comprises de tous et complétées par quelques instruments généraux ou sectoriels de sécurité juridique est un exercice long et difficile.

Le second est celui de la conversion des administrations d'une activité essentiellement régalienne à une relation de service rendu à l'usager passant par un dialogue fréquent. Face à des normes que nul n'est censé ignorer mais que beaucoup ont du mal à comprendre, l'administration se découvre une nouvelle mission d'accompagnement des usagers dans la mise en œuvre de la norme, qui complète son rôle traditionnel de censeur de sa bonne exécution. La réponse à des demandes de renseignements, opposables ou non, et le développement d'outils de pédagogie normative à destination des citoyens contribuent à atteindre cet objectif. Le rescrit n'est lui-même utile que dans un dialogue : la question n'est jamais si bien posée que par celui qui doit y répondre et l'expérience du rescrit fiscal démontre que ce mécanisme ne peut fonctionner que s'il s'inscrit dans un échange entre l'usager et l'administration, fondé sur une loyauté réciproque.

Récapitulatif des propositions et des clés d'une extension réussie du rescrit

Propositions

Proposition n° 1 : Améliorer le rescrit social

Afin d'améliorer la procédure de rescrit social, il convient :

- de renforcer sa dématérialisation ;
- de l'alléger des exigences de fourniture de pièces justificatives ;
- d'indiquer au demandeur par un accusé réception que son dossier est complet, la date de l'accusé faisant courir ce délai.

Proposition n° 2 : Améliorer le rescrit AMF

Afin de rendre plus opérant le rescrit AMF, il convient :

- d'élargir les questions pouvant être soumises à l'AMF ;
- de reporter la publication du rescrit après l'achèvement de l'opération en cause ;
- de réduire le délai d'instruction de la demande.

Proposition n° 3 : Étendre au cas par cas le champ du rescrit fiscal aux autres prélèvements, impositions ou taxes qui ne sont pas couverts par les dispositions de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales

Proposition n° 4 : Instaurer un rescrit prémunissant du risque de sanctions administratives financières dans le champ du droit du travail

Ce type de rescrit pourrait, par exemple, permettre à l'employeur de s'assurer du respect de la législation :

- visant à assurer l'égalité professionnelle entre les femmes et les hommes ;
- mettant en œuvre un plan d'action relatif à la prévention de la pénibilité ;
- garantissant l'accès à l'emploi des travailleurs handicapés .

Proposition n° 5 : Étudier la possibilité d'instaurer un rescrit prémunissant du risque de sanctions administratives financières en matière de droit de la concurrence et de droit de la consommation

Proposition n° 6 : Instaurer un rescrit permettant d'interroger l'administration sur la pérennité de l'autorisation initiale en cas de modification d'un projet

Proposition n° 7 : Instaurer un rescrit permettant de savoir si le projet envisagé peut être mis en œuvre sans intervention d'une décision administrative

Proposition n° 8 : Instituer des pré-décisions de procédure

Ces pré-décisions permettraient de faire prendre à l'administration une position préalable sur la procédure applicable et les contraintes à un stade peu avancé du projet. Un tel mécanisme pourrait notamment indiquer au demandeur de quel régime procédural relève l'activité qu'il envisage, lorsque les textes organisent des régimes distincts.

Proposition n° 9 : Instituer des pré-décisions de fond

Ces pré-décisions permettraient au pétitionnaire d'obtenir par avance l'engagement de l'administration de lui accorder, quand les conditions seront ultérieurement réunies, une autorisation ou encore le bénéfice d'un agrément support d'une activité économique. Ce mécanisme pourrait être développé :

- afin d'anticiper et sécuriser les transferts d'autorisations administratives en cas de restructuration, de création de sociétés ou de changement d'exploitant ;
- afin de sécuriser les actes de cession du domaine d'une personne publique.

Proposition n° 10 : Compléter le dispositif de rescrit fiscal relatif au crédit d'impôt recherche par un « agrément optionnel », instrument supplémentaire de sécurité juridique délivré par l'administration fiscale

Proposition n° 11 : Enrichir l'étude d'impact pour les projets de loi en examinant à chaque fois l'application ou non des dispositions nouvelles aux demandes en cours d'instruction et préciser les conditions d'entrée en vigueur de la loi

Compléter à ce même titre la notice jointe aux textes réglementaires

Proposition n° 12 : Compléter la notice jointe aux actes réglementaires par des informations sur les notifications à la Commission européenne

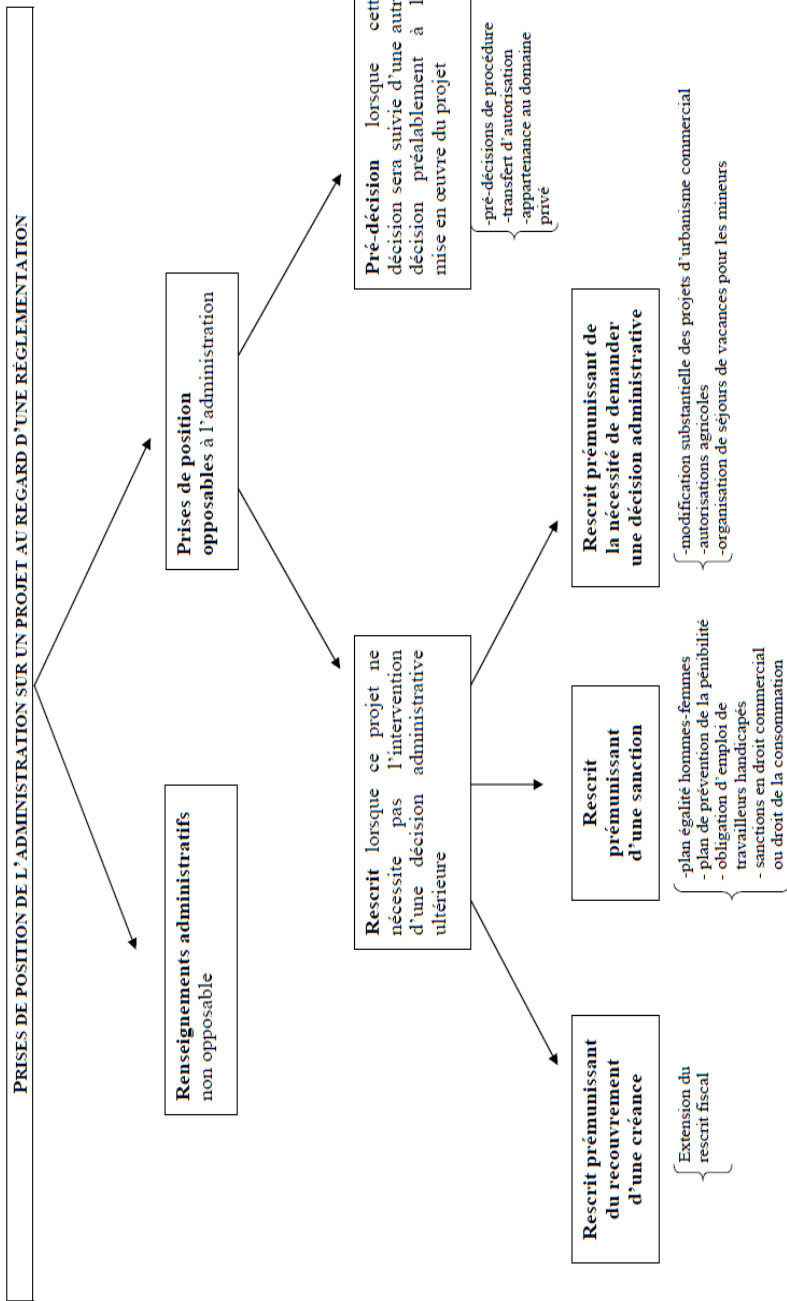
Proposition n° 13 : Inciter l'administration à répondre à un nombre accru de demandes en l'encourageant à avoir recours à des instruments classiques d'information

Dès qu'il est possible, le recours à des instruments classiques tels que les circulaires administratives, les foires aux questions ou encore les sites Internet des ministères doit être privilégié.

Proposition n° 14 : Développer la fonction de conseil de l'administration

Proposition n° 15 : Tirer les enseignements de la « relation de confiance » expérimentée en matière fiscale.

Cette expérimentation, mise en place par l'administration fiscale, vise à anticiper les difficultés rencontrées par les entreprises et à les guider au regard de la législation, de manière à éviter les litiges.



Clés d'une extension réussie du rescrit

Clé n° 1 : Dédier des moyens spécifiques au traitement des demandes de rescrit et en assurer une gestion déconcentrée

Clé n° 2 : Assurer l'harmonisation des positions prises à l'échelon local

Afin d'y parvenir, plusieurs pistes complémentaires peuvent être suivies :

- élaborer des lignes directrices pour l'examen des demandes ;
- créer une base de données centralisant et classant les réponses délivrées, consultable par les agents en charge de la délivrance des rescrits ;
- développer une formation approfondie des agents en charge de l'instruction des demandes ;
- mettre en œuvre une structure de second examen à l'échelle départementale ou régionale.

Clé n° 3 : Adapter le délai de délivrance et le formalisme du rescrit à la nature du projet

Clé n° 4 : Apporter la garantie que la demande présentée n'entraînera pas un contrôle

Clé n° 5 : Offrir la possibilité au pétitionnaire d'un second examen de sa demande par une structure dédiée

Clé n° 6 : S'assurer que la publicité donnée au rescrit garantisse le respect du secret des affaires

Clé n° 7 : Expérimenter systématiquement toute nouvelle procédure de rescrit avant d'en généraliser la mise en œuvre

Annexes

Annexe I :	Lettre de mission
Annexe II :	Composition du groupe de travail
Annexe III :	Liste des auditions
Annexe IV :	Étude de droit comparé
Annexe V :	Questionnaire à destination des entreprises et synthèse des réponses
Annexe VI :	Récapitulatif de la jurisprudence citée dans l'étude
Annexe VII :	La théorie des opérations complexes
Annexe VIII :	L'article L. 600-1 du code de l'urbanisme
Annexe IX :	Bibliographie





Annexe I – Lettre de mission



Le Premier Ministre

Paris, le **31 MAI 2013**

1029 / 13 / SG

A

Monsieur Jean-Marc SAUVÉ
Vice-Président du Conseil d'Etat

Objet : Demande d'étude portant sur le rescrit

Dans le cadre de la modernisation de l'action publique, le Gouvernement a engagé un programme d'ensemble de simplification du droit et des démarches administratives. Les objectifs poursuivis sont notamment, au bénéfice des collectivités territoriales, du secteur économique et des particuliers, de rétablir une relation de confiance avec les administrations, de renforcer la sécurité juridique des acteurs publics et privés face à la complexité et à l'instabilité du droit, et de faciliter et d'accélérer la réalisation des projets d'aménagement ou d'investissement.

La réalisation de ces objectifs passe par l'allègement des procédures et des contraintes imposées par la réglementation, lorsque celles-ci s'avèrent excessives ou disproportionnées au regard des objectifs d'intérêt général poursuivis. Elle passe aussi par le développement de méthodes d'accompagnement de projets conçus aussi bien par de simples particuliers que par des opérateurs. Ces dispositifs permettent aux administrations en charge de l'application de la loi ou de la délivrance des autorisations, de s'engager notamment sur les délais de réalisation, les pièces justificatives à fournir et l'interprétation du droit applicable, autant de conditions destinées à assurer le succès du projet. Les administrations peuvent également s'organiser en désignant une administration chef de file ou une équipe de projet, chargées de coordonner l'intervention des services.

En prolongement de ces modes d'organisation administrative, le développement de formules de rescrit serait susceptible, en apportant une forme plus ou moins renforcée de garantie juridique aux citoyens ou opérateurs auteurs de la demande, de leur offrir sécurité juridique et visibilité pour la conduite de leurs opérations. L'administration s'engagerait, par une prise de position formelle et qui lui serait opposable, sur l'interprétation ou l'application de la loi à un projet précis. Cet engagement pourrait porter également sur les procédures applicables, sur les délais, voire, comme c'est le cas du certificat d'urbanisme, sur la stabilité du cadre juridique applicable au projet pendant la durée de sa réalisation.



L'extension du rescrit en dehors des domaines où il existe déjà (fiscalité, droits de douane, certains prélèvements sociaux, réglementation des marchés financiers, certificat d'urbanisme) est souvent préconisée, notamment en matière de droit social et de droit du travail, de droit de l'environnement, ou encore de régulation économique. Elle soulève néanmoins les difficultés juridiques lorsqu'est en cause la préservation des droits des tiers.

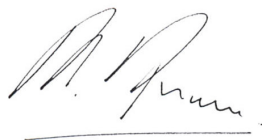
Je souhaite donc qu'à partir d'un bilan critique des dispositifs existants en France et, le cas échéant, à l'étranger, le Conseil d'Etat éclaire le Gouvernement sur les nouveaux domaines auxquels le rescrit pourrait être étendu. L'étude devra notamment porter sur les modalités (objet et contenu de l'engagement, opposabilité, délais, régime contentieux) des nouvelles formes de rescrit, selon son acception actuelle ou selon un régime aménagé, tout en veillant à concilier le principe de sécurité juridique et celui d'égalité.

Votre réflexion pourra conduire à proposer des mécanismes alternatifs de nature à sécuriser les initiatives et les projets, ainsi que le souhaite le Gouvernement.

Enfin, il sera utile d'évaluer, à partir de l'expérience des rescrits existants, les conditions de mise en œuvre réussie d'une telle réforme : consultations, nature des textes, caractère expérimental ou non des dispositifs, dispositions transitoires, coordination ministérielle au niveau central et déconcentré, information des tiers.

Vous pourrez faire appel pour ces travaux à l'aide de l'ensemble des services ministériels concernés, en particulier ceux du ministère de l'économie et des finances, du ministère du travail, de l'emploi, de la formation professionnelle et du dialogue social, du ministère des affaires sociales et de la santé, du ministère de l'égalité des territoires et du logement, et du ministère de l'écologie, du développement durable et de l'énergie.

J'attacherais du prix à ce que cette étude puisse m'être remise d'ici le 30 octobre 2013.



Jean-Marc AYRAULT

Annexe II – Composition du groupe de travail

Président : Gilles BACHELIER, conseiller d'État

Rapporteurs : Marie-Astrid NICOLAZO de BARMON, maître des requêtes au Conseil d'État et Louis DUTHEILLET de LAMOTHE, auditeur au Conseil d'État

Stagiaire à la section du rapport et des études : Victor BLONDE

Membres du groupe de travail :

Pour le Conseil d'État

Catherine BERGEAL, conseiller d'État

Jacques BIANCARELLI, conseiller d'État

Jean-François GIRARD, conseiller d'État

Roland PEYLET, conseiller d'État

Pour le secteur économique et social

Pour le Conseil économique, social et environnemental,

Mme Maryse DUMAS, membre du CESE

Mme Marie-Josée MILLAN, membre du CESE

Pour le Mouvement des entreprises de France

Mme Joëlle SIMON, directrice des affaires juridiques du MEDEF

Pour l'université

M. Dominique BERLIN, professeur au Collège européen de Paris, Université Paris II (Panthéon-Assas)

M. Benoît PLESSIX, professeur à l'université Paris II (Panthéon-Assas)

Pour le Conseil national des barreaux

Maître Xavier DELCROS, directeur des spécialisations et des partenariats institutionnels de l'école de formation du barreau de Paris

Maître Jean-Yves MERCIER, associé au Bureau Francis Lefebvre

Pour les administrations centrales

Ministère de l'économie et des finances

M. Vincent GUITTON, chef de service à la direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers

M. Benoît DINGREMONT, chef du bureau du droit public général et constitutionnel (3A) à la direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers, *suppléant*

M. Mohammed BOUZAR, adjoint au chef du bureau du droit public général et constitutionnel (3A) à la direction des affaires juridiques des ministères économiques et financiers, *suppléant*

M. Richard HEURTIER, chef du bureau des agréments adjoint, direction générale des finances publiques, *suppléant*

Mme Maëlle FOERSTER, adjoint au chef de bureau FINENT1 « Épargne et marché financier » à la direction générale du Trésor

Ministère des affaires sociales et de la santé et ministère du travail, de l'emploi, de la formation professionnelle et du dialogue social

M. Jérôme BIARD, sous-directeur, adjoint au directeur des affaires juridiques à la direction des affaires juridiques

Mme Anne SIPP, chef du bureau des relations individuelles du travail de la sous-direction des relations individuelles et collectives du travail à la direction générale du travail

M. Nicolas AGNOUX, adjoint au sous-directeur du financement de la sécurité sociale

M. Baptiste MESSMER, direction des affaires juridiques

M. Eric GASTON, direction des affaires juridiques

Ministère de l'intérieur

M. Julien LE GARS, sous-directeur à la direction des libertés publiques et des affaires juridiques

Ministère de l'écologie, du développement durable et de l'énergie et ministère de l'égalité des territoires et du logement

M. Jérôme GOLDENBERG, chef de service, adjoint au directeur des affaires juridiques à la direction des affaires juridiques

M. Maxence DELORME, sous-directeur des affaires juridiques à la direction des affaires juridiques, *suppléant*

Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt

Mme Isabelle TISON, sous-directrice du droit de l'administration, de la concurrence et des procédures juridiques communautaires au service des affaires juridiques

M. Rodolphe JAYET-GENDROT, chef du bureau du droit financier, des contrats publics et de la concurrence

Ministère des sports, de la jeunesse, de l'éducation populaire, de la vie associative

M François GOIZIN, chargé de mission au bureau du développement de la vie associative, du volontariat et du bénévolat à la direction de la Jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative

M. Charles-Aymeric CAFFIN, chef du bureau du développement de la vie associative, du volontariat et du bénévolat à la direction de la jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative

Secrétariat du groupe d'étude

Corinne MATHEY, secrétaire de la section du rapport et des études

Julia RIVIÈRE, chargée de mission juridiques à la SRE

Karine TERESIAK, assistante à la SRE

Annexe III – Liste des auditions

Personnalités auditionnées par le groupe de travail (par ordre alphabétique)

Mme Dominique AGNIAU-CANEL, chef du bureau du soutien juridique et des affaires juridiques européennes et internationales à la direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGCCRF)

Mme Sonia BEURIER, sous-directrice des affaires juridiques et du droit des entreprises à la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services (DGCIS)

M. Philippe BODENEZ, chef du bureau des sols et des sous-sols à la DGCIS

M. Thomas CHARVET, chef du bureau des affaires juridiques et contentieuses de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI)

Mme Odile CLUZEL, chef du bureau du commerce et des relations commerciales à la DGCCRF

M. Jean-Denis COMBREXELLE, directeur général du travail au ministère du travail, de l'emploi, de la formation professionnelle et du dialogue social et **Mme Valérie DELAHAYE-GUILLOCHEAU**, chef de service à la direction générale du travail

Mme Catherine de SALINS, directrice des affaires juridiques du secrétariat général des ministères chargés des affaires sociales au ministère du travail, de l'emploi, de la formation professionnelle et du dialogue social

M. Olivier FOUQUET, président de section honoraire au Conseil d'État

M. Daniel LABETOULLE, président de section honoraire au Conseil d'État et président de la commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers

M. Thierry MANDON, député de la 9^{ème} circonscription de l'Essonne

M. Serge MORVAN, directeur général des collectivités locales

M. Philippe ROGIER, sous-directeur de l'intégration des démarches de développement durable dans les politiques publiques au ministère de l'écologie, du développement durable et de l'énergie

Liste des entrepreneurs auditionnés à l'Assemblée Nationale le 9 octobre 2013 (par ordre alphabétique)

M. Philippe ARNAUDON, directeur général de la société « Arnaudon consulting »

M. Paulo FERREIRA, responsable Audit et Conseil chez *Virtuo Industrial Property* et membre du Conseil d'Administration d'AFILOG, société de logistique

M. Gérard HUOT, ancien président de la Chambre de commerce de l'Essonne

M. Christophe KAPRELIAN, président fondateur de « Madame est servie », Traiteur et Réceptions

M. Jérôme LEFEVRE, président fondateur d'Info Trafic et vice-président du Centre des Jeunes Dirigeants

M. Jean-Baptiste REROLLE, directeur du développement d'Argan, foncière en immobilier logistique

M. François RISPE, directeur général Europe du Sud de PROLOGIS, société d'immobilier logistique



Annexe IV – Étude de droit comparé – 1^{ère} partie

L'utilisation de procédures identiques ou voisines au rescrit en droit comparé.

La cellule de droit comparé du Conseil d'État a été saisie d'une recherche visant à vérifier l'existence de procédures identiques ou voisines au rescrit en droit comparé, afin de mettre en évidence les différents champs d'application de ces dispositifs, leur mode de fonctionnement, leur opposabilité vis-à-vis de l'administration et des tiers ainsi que la possibilité d'introduire des recours à leur rencontre.

Visant à empêcher la mise en cause rétroactive de « situations de fait » formellement acceptées par l'administration à l'occasion d'une demande de renseignements d'un contribuable ou d'une vérification ou d'un contrôle, le rescrit fiscal constitue une procédure commune à tous les pays étudiés. Encadré par les législateurs nationaux selon des critères homogènes, la caractéristique principale de ce dispositif consiste dans l'opposabilité des appréciations administratives portant sur des situations de fait soumises à l'autorité fiscale par le contribuable (I).

Toutefois, le rescrit peut être appréhendé, en dehors du domaine fiscal, en tant qu'avis donné par une autorité sur l'interprétation d'un règlement dont elle est l'auteur, en réponse à une demande de consultation émanant de l'intéressé et qui engage, ou non, l'autorité en question par rapport à son contenu.

Ce dispositif correspond, aux États-Unis, aux *Declaratory Rulings* qui permettent à tout administré de demander une prise de position formelle sur le droit applicable au vu de sa situation particulière auprès de certains départements exécutifs ainsi que des puissantes agences de régulation (*governmental agencies*). Cette prise de position est opposable par l'administré (II).

Dans les États européens, en revanche, une telle procédure de consultation, lorsqu'elle existe, connaît une application dégradée à travers des dispositifs se différenciant entre eux par l'aménagement des règles portant sur la procédure et les effets selon la matière concernée (Allemagne et Italie) (III).

I. Le rescrit fiscal en droit comparé : un dispositif aux traits communs

Face aux mêmes impératifs de stabilité fiscale et de sécurité juridique, les différents pays étudiés ont introduit des mécanismes par lesquels les contribuables peuvent interroger l'administration fiscale pour connaître sa position vis-à-vis de leur situation fiscale et se prévaloir de cette prise de position : ces procédures sont généralement connues sous le nom de rescrit (en France), *interpello* (en Italie), ou encore *consulta* (en Espagne) et s'apparentent à la pratique américaine de la *private letter ruling*.

Toutefois, alors que le régime de l'*interpello* italien (art. 11 de la loi n° 212 du 27 juillet 2000) correspond au modèle français, la *consulta* espagnole présente des spécificités qui méritent d'être soulignées.

A noter, en outre, que le Royaume-Uni n'a introduit que récemment des procédures voisines du rescrit en matière fiscale qui seront rapidement présentées.

1. La *private letter ruling* aux États-Unis

Conformément à la procédure de la *private letter ruling* (PLR), tout contribuable américain peut demander à l'autorité fiscale (*Internal Revenue Service*, IRS, agence de recouvrement des impôts rattachée administrativement aux organismes du gouvernement fédéral) une prise de position formelle sur l'application de la législation fiscale au vu de sa situation particulière.

La réponse de l'administration fiscale ne lie juridiquement que l'administration et le contribuable (elle ne peut pas constituer un précédent invocable par un tiers, y compris dans l'hypothèse où sa situation serait similaire).

Les réponses sont rendues publiques sur le site de l'IRS.

L'IRS, par ailleurs, peut décider d'étendre leur portée juridique en les publiant en tant que *revenue ruling*, conférant ainsi à l'interprétation donnée par la PLR la valeur de précédent venant lier l'IRS à l'égard de l'ensemble des contribuables.

La procédure du *private letter ruling* existe également, en matière fiscale, au niveau des États fédérés.

2. La spécificité des *consultas tributarias escritas* espagnoles

a. Portée de la réponse de l'administration fiscale espagnole apportée dans le cadre du dispositif de la consulta

Les *consultas tributarias escritas* sont régies par les articles 88 et 89 de la Loi Fiscale Générale 58/2003 du 17 décembre 2003. Relatifs au régime, à la classification ou à la qualification de l'impôt, ces rescrits sont ouverts aux contribuables, mais aussi aux collèges professionnels, aux chambres officielles, aux organisations syndicales salariales et patronales et aux associations de consommateurs.

Un délai de 6 mois est donné à l'administration pour adresser sa réponse. Au-delà, son silence ne vaut pourtant pas acceptation des critères et de l'interprétation présentés dans la demande de rescrit.

Une fois délivrée, la réponse est juridiquement contraignante pour l'administration fiscale compétente dans les relations qu'elle entretient avec le contribuable à l'origine du rescrit, et ce pour autant que la législation ou la jurisprudence en la matière ne soient pas modifiées. L'interprétation de l'administration présente en outre un effet *erga omnes*, en ce sens que l'administration est tenue d'appliquer à tout contribuable qui en ferait la demande les mêmes critères, à situation fiscale identique. À cette fin, les réponses sont publiées par les soins de l'administration fiscale (art. 86 LGT).

La *contestación* (réponse) de l'administration doit être regardée, par ailleurs, comme un acte administratif non décisoire (« de procédure », *tramite*) qui constitue un « accord ou un acte à caractère informatif qui n'implique pas la création ou la

modification d'une situation juridique » (*Audiencia Nacional*, 1^{er} juillet 2005, JUR 2005/238277). Le *Tribunal Supremo* a précisé que, quelle que soit sa nature, il s'agit d'un moyen de collaboration entre l'administration et les contribuables, ne relevant pas de l'exercice d'un pouvoir réglementaire d'interprétation reconnu par la loi (*Tribunal Supremo*, 10 février 2001, RJ 2001/1013).

Dès lors que ces réponses ne s'imposent pas au contribuable, celui-ci demeure libre de ne pas s'y conformer. Il peut, par ailleurs, choisir d'adopter une interprétation de la loi qui lui est plus favorable, sans que cela donne lieu automatiquement à une infraction fiscale (*ilícitos tributario*).

Enfin, les indications de l'administration ne s'imposent pas aux tribunaux (TS, 13 décembre 1990, RJ 1990/9622 ; *Audiencia Nacional*, 10 mars 2005, JUR 2005/208648), sous la seule réserve de l'interdiction d'aggraver la situation du contribuable (*reformatio in pejus*), propre à l'ensemble du système juridique espagnol.

b. Limites au droit du contribuable de se prévaloir de l'interprétation indiquée par l'administration

Lorsque l'administration constate une infraction fiscale, la loi espagnole dispose que la responsabilité pour faute du contribuable est toujours exclue s'il prouve qu'il a fait application de l'interprétation prise par l'administration à son égard.

En revanche, si le contribuable a fait application d'une interprétation donnée dans le cadre d'une *consulta* invoquant son effet *erga omnes*, il ne fera pas l'objet de sanction à condition qu'il existe une correspondance substantielle avec l'espèce concernée par la *consulta* et que les critères qu'elle énonce n'ont pas été modifiés (art. 179.2d).

c. Les effets découlant de la modification du dispositif retenu par l'autorité fiscale

La loi dispose que l'administration doit se conformer à l'interprétation qu'elle donne de la norme fiscale (art. 89.1 LGT).

Cependant, l'interprétation adoptée perd sa nature contraignante pour l'administration compétente dans les hypothèses suivantes (89.1, al. 2 LGT) :

a. la demande à l'origine de la saisine ne remplissait pas les conditions formelles (de procédure) posées par la loi, notamment le délai fixé pour la présentation de la demande ;

b. les circonstances qui fondaient la demande sont altérées (modification essentielle des faits, données et circonstances au fondement de la *consulta*) : la force contraignante de l'interprétation donnée est limitée par la clause *rebus sic stantibus* (selon cette clause la force contraignante reste telle pour autant que les circonstances essentielles qui ont justifié la conclusion des actes demeurent en l'état et que leur changement n'altère pas radicalement les obligations initialement acceptées) ;

c. la législation ou bien la jurisprudence du Tribunal Constitutionnel ou du Tribunal Suprême applicable à l'espèce a été modifiée.

Par conséquent, l'administration peut statuer autrement dès lors que la législation a été modifiée. Le terme « législation » couvre toutes les dispositions normatives qui ont été prises en compte en l'espèce. Il faut, en revanche, exclure de cette catégorie les dispositions interprétatives du ministère.

Par ailleurs, la modification de la doctrine peut trouver son fondement dans l'évolution de la jurisprudence, incluant les décisions du *Tribunal supremo* et du *Tribunal Constitucional*.

Cependant, le caractère contraignant de l'interprétation formulée par l'administration n'affecte pas la situation du contribuable qui, au moment de la nouvelle jurisprudence, a déjà exécuté ses obligations fiscales selon les indications données dans cette interprétation.

3. La saisine du *Clearance service* du HM Revenue & Customs britannique

Au Royaume-Uni, *Her Majesty's Revenue & Customs* (le HMRC) a récemment modifié les conditions pour la saisine des *Clearances* et *Approvals*, diversifiant la procédure selon la qualité du contribuable (professionnel ou particulier) et l'objet de la demande (portant sur une activité professionnelle ou pas).

a. La portée de la non-statutory clearance introduite par un professionnel

Le professionnel peut soumettre au *Clearances team* du HMRC une question (*non-statutory clearance*) relative aux effets fiscaux d'une opération donnée, lorsqu'il prouve l'existence d'une « incertitude concrète » quant aux dispositions fiscales applicables. Le guide relatif aux modalités et conditions de cette *application* est publié par le HMRC sur son site.

Les réponses données dans le cadre de cette procédure engagent l'administration, mais en s'appliquant uniquement au contribuable et à l'opération d'espèce. Cependant, les juridictions ont précisé que cet effet est garanti si le contribuable a « dévoilé toutes les cartes sur la table », l'information donnée devant être correcte, précise et complète et sa portée appréciée par rapport aux circonstances de l'espèce (*R v. IRC (ex parte MFK Underwriting Agencies Ltd)*[1989] STC 873).

La portée de la réponse de l'administration s'inscrit dans le cadre de l'obligation plus générale de collecter le montant correct de recettes fiscales (*Section 5* du *Commissioners for Revenue and Customs Act 2005*).

Cependant, dans certaines conditions, la *clearance* n'est pas opposable à l'administration : ainsi, si les circonstances de fait ou de droit (revirement jurisprudentiel ou nouvelle loi à effet rétroactif) changent, l'administration fiscale n'est plus tenue par l'avis qu'elle a donné.

Si l'administration fiscale commet une erreur dans son interprétation de la loi, la réponse ne lui sera pas opposable par le contribuable, sauf si celui-ci démontre

qu'il s'était raisonnablement basé sur cette interprétation, qu'il avait donné tous les éléments utiles et que l'application de la loi lui serait préjudiciable financièrement. Par ailleurs, cette dernière condition implique que l'application du *Statute* pertinent donnerait lieu à une injustice telle qu'elle pourrait être qualifiée d'abus de pouvoir. Lorsque ces conditions sont réunies, la rectification fournie par l'administration prend effet à partir du moment de sa notification (*F & I Financial Services Ltd* [2001] STC 939 ; *Al Fayed and others v. Advocate General for Scotland* [2000] STC 910).

b. La portée de la non-statutory clearance introduite par un non-professionnel

L'administration fiscale britannique peut être saisie également par les particuliers sur l'interprétation des dispositions fiscales applicables à leur cas.

La réponse est délivrée uniquement lorsque le demandeur a épuisé les autres voies d'information, telles que les guides disponibles (*guidances*) sur Internet ou bien la *helpline*.

La question soulevée doit, en outre, faire état de l'existence de véritables points d'incertitude relatifs à l'interprétation d'une disposition récente.

Une demande d'interprétation ne saurait par ailleurs être recevable lorsqu'elle a pour but l'optimisation fiscale ou une demande de validation d'une telle stratégie.

Si ces conditions ne sont pas remplies, la HMRC se limite à orienter le particulier vers des ressources en ligne donnant l'information correcte.

Aucune demande ne peut être introduite, enfin, si la déclaration d'imposition est définitive.

La HMRC répond sous 28 jours, un délai plus long pouvant toutefois être nécessaire pour le traitement des cas complexes ou dans l'hypothèse de demandes d'informations supplémentaires. Une liste des documents nécessaires est mise à disposition.

L'introduction d'une demande n'affecte pas la date prévue pour le paiement des taxes ou l'envoi de la déclaration. Une fois la réponse reçue, il reste possible dans un certain délai de procéder à une modification corrective de la déclaration le cas échéant.

Si le contribuable ne partage pas l'avis donné par l'administration, il peut communiquer ses raisons dans le cadre d'un dialogue avec le fonctionnaire ayant traité la demande ou bien en demandant qu'un autre fonctionnaire soit en charge du dossier. Un gestionnaire des plaintes est également en poste dans l'administration compétente.

L'avis n'est pas, en principe, susceptible de recours hiérarchique ou juridictionnel, sauf si la loi en dispose autrement. En matière de TVA, le droit de recours est ouvert par la loi notamment par la *Section 83 of the VAT Act 1994*.

II. Le recours généralisé aux *declaratory rulings* pour la saisine des administrations américaines

L'étude du droit américain ne peut faire abstraction de la complexité des sources du droit applicable aux divers échelons de l'État fédéral, qui justifie l'existence de différents dispositifs de saisine de l'administration compétente. Au droit fédéral, voté par le Congrès des États-Unis, s'ajoute le droit des États fédérés, puis le droit local, voté au niveau de petites collectivités locales dont le nom varie (*parish, county, prefecture...*).

Il convient, par ailleurs, de souligner le rôle essentiel des agences gouvernementales (*governmental agencies*) dans la production, l'application et la sanction de normes juridiques dans des domaines variés. Très puissantes, elles sont créées non seulement au niveau fédéral (leurs décisions ont alors valeur de droit fédéral) mais aussi par la plupart des États fédérés (leurs décisions sont alors assimilables à du droit fédéré).

1. La saisine des administrations fédérales

Le *declaratory ruling* est un dispositif par lequel les administrés peuvent consulter l'administration compétente sur l'interprétation de la loi applicable à leur situation, et qui a comme effet d'engager de manière préventive les départements exécutifs ainsi que les agences de régulation.

Afin d'en appréhender la fonction, il faut tout d'abord préciser le rôle des agences gouvernementales dans la production, l'application et la sanction des normes.

Très nombreuses, elles existent aussi bien au niveau fédéral qu'au niveau des États fédérés. Après le vote de lois par le Congrès ou par l'organe législatif de l'État fédéré, elles sont habilitées à édicter les mesures juridiques permettant la mise en œuvre des lois votées (*statutes*) dans leur domaine de compétence. Par exemple, l'exécution de la loi *Food, Drug and Cosmetic Act* est assurée par la *Food and Drug Administration* (FDA), une agence gouvernementale, et dans le domaine de l'environnement, l'*Environmental Protection Agency* (EPA) est chargée de prendre les réglementations nécessaires au respect de l'*Occupational health and Safety Act*.

Ainsi, dans leur domaine de compétence, les agences gouvernementales disposent de pouvoirs étendus : elles prennent des décisions ayant force de loi, elles assurent l'application de ces normes et elles poursuivent les contrevenants.

Toutefois, cette confusion des trois branches du pouvoir au sein d'un seul organe étant peu compatible avec la logique des *check and balances* sur laquelle le système politique américain est fondé, le Congrès a voté en 1946 l'*Administrative Procedure Act* (APA) qui encadre les pouvoirs des *executive agencies* ainsi que des *executive departments* qui sont rattachés à l'administration mais n'en font pas directement partie (l'*IRS* par exemple).

Dans le cadre de notre étude, l'APA est intéressant car, à la suite d'une réforme de 1969, il a ouvert la possibilité pour toute personne, au niveau fédéral, de demander

un *declaratory ruling* à toute *executive agency* ou *executive department* à condition d'avoir un intérêt à en faire la demande. La position de l'agence sur l'application des normes qu'elles a édictées à la situation particulière de l'administré lui est opposable juridiquement (*Section 63 of the Administrative Procedures Act of 1969 as amended, "APA"*)¹⁵⁹.

2. La saisine des administrations fédérées

Un certain nombre d'États fédérés ont adopté un acte équivalent à l'APA permettant l'application de cette procédure envers leurs agences et leurs départements (le *Model State Administrative Procedure Act*).

La procédure du *declaratory ruling* est strictement encadrée : la demande doit être introduite par un requérant ayant intérêt à agir, être concise et être présentée sous la forme d'une question précise, appelant une réponse par oui ou par non. La situation particulière de l'administré doit être illustrée de manière complète et sincère et les points de droit dont il demande l'interprétation doivent être nettement exposés.

Pour avoir une idée de son fonctionnement ainsi que de sa portée, il est intéressant d'en donner par la suite quelques exemples

a. Le declaratory ruling dans le domaine du droit de l'environnement dans l'État de New York

Les administrés peuvent demander un *declaratory ruling* du Département de Conservation de l'Environnement (*Department of Environmental Conservation, DEC*) sur l'application de dispositions de droit de l'environnement à leur situation particulière (*Section 204 du State Administrative Procedures Act et Section 6 du 6 NYCRR Part 619*). L'intéressé peut aussi demander au DEC de préciser les actions qu'il est censé entreprendre à son égard conformément au droit applicable, ou encore l'interroger sur la conformité du droit étatique au droit fédéral.

159. Voir l'extrait relatif à la procédure du *Declaratory Ruling* : « *On request of an interested person, an agency may issue a declaratory ruling as to the applicability to an actual state of facts of a statute administered by the agency or of a rule or order of the agency. An agency shall prescribe by rule the form for such a request and procedure for its submission, consideration and disposition. A declaratory ruling is binding on the agency and the person requesting it unless it is altered or set aside by any court. An agency may not retroactively change a declaratory ruling, but nothing in this subsection prevents an agency from prospectively changing a declaratory ruling. A declaratory ruling is subject to judicial review in the same manner as an agency final decision or order in a contested case* ». (« À la demande d'une personne intéressée, une agence peut rendre un *declaratory ruling* sur l'applicabilité à une situation factuelle donnée d'un texte relevant de la compétence de l'agence ou d'une règle de procédure de l'agence. L'agence doit prescrire la forme d'une telle demande et la procédure à suivre pour son dépôt, son examen et son adoption. Un *declaratory ruling* lie l'agence et la personne qui le demande à moins qu'il ne soit modifié ou écarté par un tribunal. Une agence ne peut modifier rétroactivement un *declaratory ruling* mais rien dans le présent paragraphe n'empêche une agence de le modifier de manière prospective. Un *declaratory ruling* est soumis au même contrôle juridictionnel qu'une décision définitive de l'agence ou qu'une ordonnance rendue dans le cadre d'un litige ».)



On peut citer les exemples suivants de demandes de *ruling* soumises au DEC de l'État de NY (voire la liste complète sur le [site](#) du département).

- *declaratory ruling 40-01, Paxar Corporation* : une compagnie du secteur énergétique, la compagnie Paxar, demande au Département si les dispositions juridiques de *Rockland County* relatives au stockage de substances dangereuses s'appliquent à son activité (ce qui impliquerait le paiement d'une redevance et la présentation au *county* de l'organisation exacte de ses emplacements de stockage) alors même que la compagnie s'est soumise à une réglementation similaire de l'État de New York (le Département conclut que les dispositions locales ne s'appliquent pas dans cette situation).
- *declaratory ruling 11- 07, James Sanders* : le *petitioner* (requérant), James Sanders, demande au Département si l'utilisation par son voisin d'une installation d'entraînement aux armes à feu à proximité de sa propriété est conforme à une disposition du code de l'environnement selon laquelle l'utilisation d'armes à feu est prohibée dans une zone agricole sachant que J. Sanders a l'intention de construire un atelier et un poulailler sur sa propriété (le Département conclut que le voisin est dans son droit car il estime que les installations mises en place par J. Sanders ne rentrent pas dans le champ de la définition d'une propriété agricole).

b. Le declaratory ruling dans le domaine bancaire, de l'assurance et du financement politique dans l'État de Michigan

Les administrés peuvent demander un *declaratory ruling* au *Department of Insurance and Financial Services* (département de l'assurance et des services financiers) sur l'application du *Michigan Banking Code* à leur cas particulier.

Les *declaratory rulings* qui en résultent sont publiés et consultables sur le site Internet du Département.

En voici un exemple :

- *declaratory ruling 97-01* : une banque demande au Département si elle peut légalement diversifier son activité à travers la détention d'une agence de voyage au vu du *Michigan Banking Code*, qui précise que la poursuite par une banque d'une activité extra-bancaire est autorisée si elle répond à un besoin de compétitivité et si elle respecte les normes de sécurité. Le département conclut ici par l'affirmative.

La procédure existe également envers le *Department of State*. Les administrés peuvent demander des précisions sur l'application de deux réglementations : celle relative au financement des campagnes politiques (*Michigan Campaign Finance Act*), et celle relative au droit des lobbies (*Michigan Lobby Registration Act*).

c. Le declaratory ruling dans le domaine de la transparence de la vie publique dans l'État du Connecticut

Les administrés peuvent demander un *declaratory ruling* à l'*Office of Governmental Accountability*, (département s'occupant des questions de responsabilité du gouvernement de l'État) et plus précisément à l'*Office of State Ethics* (département des normes éthiques de l'État) sur l'interprétation du *Code of Ethics*. La procédure prévoit que toute personne n'étant pas soumise à ce code (tout citoyen non élu) peut demander des précisions à ce sujet.

Les *declaratory rulings* qui en résultent sont publiés et consultables sur leur site Internet.

En voici un exemple :

- *declaratory ruling 2011-A* : une personne à la tête d'un cabinet de conseil demande au service d'éthique s'il lui est autorisé, au vu du Code d'Éthique du Connecticut, d'employer dans son cabinet un élu, étant donné que d'une part, le travail qui lui est proposé ne correspond pas à un poste de décideur, et que d'autre part, cet élu avait développé une expertise dans les domaines concernés avant son élection. Au vu de cette situation particulière, le Département considère que la violation du Code ne serait pas vérifiée.

3. Les *requests for interpretation* des codes of ordinances adoptées par les collectivités locales

Le système juridique américain constitue la traduction d'une méfiance historique à l'encontre du pouvoir central (« *grassroots democracy* », principe selon lequel c'est la communauté qui doit créer ses propres règles). Ceci explique la complexité du droit applicable aux citoyens américains et son caractère variable en fonction des États et des municipalités. Au droit fédéral (*federal law*) dont font partie les décisions des agences gouvernementales, il convient d'ajouter le droit de l'État (*state law*), ainsi que le droit de l'entité juridique plus petite (*county, parish, prefecture...*) : il s'agit des *local ordinances*, qui sont votées par les organes législatifs de ces entités et regroupés dans des *codes of ordinances*¹⁶⁰. Ces codes sont extrêmement détaillés et couvrent de très nombreux domaines. On y retrouve généralement, à titre indicatif, des dispositions relatives à l'urbanisme, au domaine public, à la santé, l'environnement, la sécurité, le commerce, la fiscalité, les fonctionnaires locaux.

Il est parfois possible pour l'administré d'effectuer envers le service juridique compétent une « *request for interpretation* » (demande d'interprétation), notamment en matière d'urbanisme, de droit commercial, etc.

Ces demandes d'interprétation sont encadrées par des exigences formelles strictes : elles doivent être formulées de manière brève, sous la forme d'une

160. Exemple de *code of ordinances* : le code de la ville de Philadelphie, le code municipal de la ville de Los Angeles.

question d'application de points précis du code en question et au vu de la situation particulière du demandeur.

Leur portée juridique dépend de la municipalité. Dans certains cas, les interprétations données sont opposables à l'administration, dans d'autres cas ce sont de simples indications à destination de l'administré.

Pour donner un exemple de cette procédure, les décisions d'interprétation en matière d'urbanisme et de permis de construire (*Zoning Ordinance Interpretations*) sont rendues en Arizona par le *Zoning Administrator* sur la base du *Zoning Ordinance* (code d'urbanisme local) et sont susceptibles d'appel devant le *Zoning Board of Adjustment*, qui est aussi rattaché à l'administration de l'État. Ci-dessous des exemples :

- demande de précision sur la définition des éclairages festifs (*holiday lights*) par rapport aux éclairages décoratifs (*decorative lights*) qui sont soumis à l'approbation d'un service particulier. L'administré demande à la municipalité si les éclairages festifs sont considérés comme des éclairages décoratifs au sens d'une ordonnance locale, question qui a son importance pour l'administré car il a l'intention d'effectuer des travaux sur sa propriété et l'obtention d'un permis est soumise à la présentation du système d'éclairage extérieur dont ne font pas partie les éclairages festifs mais dont font partie les éclairages décoratifs (réponse de l'administration : la qualité d'éclairage « festif » ou « décoratif » s'apprécie en fonction de la durée d'installation physique du dispositif lumineux).

- *request for interpretation* relative au choix de l'emplacement d'un centre de danse pour adolescents : l'administré, qui a l'intention d'ouvrir un centre de danse pour adolescents, demande à l'administration de préciser le sens d'une ordonnance locale prévoyant qu'un tel centre ne peut être installé à moins de 300 mètres d'un établissement autorisé à vendre des boissons alcoolisées. L'auteur de la demande cherche à savoir si cette ordonnance s'applique dans sa situation particulière, l'emplacement choisi se trouvant certes à proximité d'un établissement ayant l'autorisation de vendre des boissons alcoolisées mais qui, dans les faits, n'exerce pas un tel commerce. Le *Zoning Administrator* répond par la négative, estimant que l'ordonnance prévoit clairement que la détention de l'autorisation par l'établissement suffit à rendre illégal l'emplacement du centre.

III. Les dispositifs de consultation de l'autorité administrative réglementés par les législateurs nationaux en Europe

Le droit comparé témoigne d'une pratique réglementée, mettant en place un système de consultation des autorités administratives à la demande du citoyen, et qui, dans certains pays, s'étend à un nombre croissant de domaines.

Toutefois, il semble qu'il reste encore des pays, tels que le Royaume Uni ou l'Espagne, où aucune procédure de consultation de l'administration réglementée par le législateur n'a été recensée.

ALLEMAGNE

A. Les informations engageant l'administration

L'Allemagne connaît plusieurs formes de réponses de l'administration, par lesquelles elle entend se lier, à une demande d'un citoyen souhaitant connaître sa position sur un problème donné, ou encore sur l'application à son cas d'un texte normatif. Seront examinées ci-après les manifestations suivantes de ce phénomène :

- la « *Zusicherung* » ;
- les « *verbindliche Auskünfte* » (« informations contraignantes ») en matière fiscale et douanière ;
- le *Bauvorbescheid* (avis préalable en matière de construction).

On rencontre fréquemment en doctrine le terme « *Zusage* » (accord, promesse, engagement). Autant qu'il a été possible d'en juger, il s'agirait d'un terme générique, dépourvu de fondement juridique propre, et susceptible d'être utilisé pour désigner l'un ou l'autre des engagements répertoriés ci-dessus, bien que certains auteurs confèrent à la *Zusage* un caractère actuel, alors que la *Zusicherung* ne vaut que pour l'avenir.

Les *Zusagen* ne sont pas de simples informations et se caractérisent par un double effet à la fois informatif et de garantie, l'administration s'obligeant à quelque chose. La contrepartie de cette garantie est l'effet contraignant qui la différencie des simples informations. La jurisprudence des cours suprêmes voit la source du caractère contraignant de ces engagements dans les principes de bonne foi (« *Treu und Glauben* ») et de confiance légitime (Cour administrative fédérale – BverwG 3, 199 (203)). Le rôle des *Zusagen* est particulièrement important dans les domaines où, l'administration disposant d'un pouvoir d'appréciation important, l'incertitude pour l'administré est plus grande. Elles ont pour finalité d'accroître la sécurité juridique et la lisibilité du droit et, de ce fait, la confiance légitime que le citoyen peut nourrir dans la constance de l'administration.

La question de la nature juridique de ces actes a été, après de longs débats, tranchée et nul ne met à l'heure actuelle en doute le fait qu'il s'agisse bien d'actes administratifs (plus exactement : une prestation de l'administration entrant dans le cadre d'une planification privée) et donc susceptibles de recours préalables et contentieux.

Les *Zusagen* sont donc des engagements, adressés à un administré, par lesquels une autorité administrative s'oblige (consent à se lier) et qui créent un droit dans le chef de leur destinataire.

1. La *Zusicherung*

Présentation

La *Zusicherung*, prévue à l'article 38 du code des procédures administratives, a vocation à s'appliquer à l'ensemble du droit administratif. Il s'agit d'une assurance formelle donnée par l'administration à un administré et concernant **une situation future**. L'administration n'est pas à même, au moment où le contribuable l'interroge,

de prendre l'acte dont ce dernier souhaite savoir s'il sera ou non adopté, mais elle est cependant en position de lui fournir des assurances sur ce point.

Par exemple, un étudiant qui a sollicité un report de ses obligations militaires a besoin de savoir si ce report sera accordé pour pouvoir s'inscrire à l'université avant la clôture des inscriptions. L'administration n'est pas à même de prendre la décision de report avant que les inscriptions universitaires ne soient closes, mais elle est néanmoins en position de délivrer l'assurance que le report sera bien accordé. Il en va de même dans le cas d'un agriculteur qui a besoin, au moment où il fait des choix de gestion de son exploitation, de savoir s'il bénéficiera ou non d'une subvention.

La *Zusicherung* est donc une assurance, donnée par l'autorité compétente et portant sur l'édiction ultérieure d'un acte ou sur une abstention. Elle s'applique tant dans les domaines où l'administration dispose d'une marge d'appréciation que dans les domaines de compétences liées.

Conditions de validité

L'article 38 précise les conditions de validité de la *Zusicherung* :

- elle doit être édictée par une autorité compétente ;
- elle doit prendre une forme écrite (exigence de clarté) ;
- le recours à ce type d'assurances ne doit pas être exclu par une règle de droit.

En résumé, la *Zusicherung* doit exprimer, de la part de l'administration, une volonté non ambiguë et clairement identifiable d'être liée.

En vertu du parallélisme des formes, lorsqu'une instance doit être entendue pour édicter l'acte, elle devra également l'être quand l'administration prend la *Zusicherung*.

L'introduction de l'article 38 visait à accroître la sécurité juridique des administrés, en renforçant le caractère contraignant des engagements de ce type pris par l'administration. À partir du moment où l'acte est édicté dans le respect des conditions posées par l'article 38, il est considéré comme ayant une valeur contraignante, sauf à démontrer qu'il est affecté d'un vice grave.

Recours

Trois types de recours peuvent naître dans le contexte d'une *Zusicherung*.

1. L'administré, qui peut se prévaloir d'un intérêt subjectif à la délivrance d'une *Zusicherung*, souhaite contraindre l'administration à la lui délivrer. Il introduira un recours administratif préalable et en cas d'échec de ce dernier une *Leistungsklage/Verpflichtungsklage*, recours par lequel le juge enjoint à l'administration d'édicter un acte ou de délivrer une prestation.

2. L'administré demande que l'administration tienne l'engagement qu'elle a pris par la *Zusicherung*. Là encore, il s'agit d'une *Leistungsklage/Verpflichtungsklage*, recours par lequel le juge enjoint à l'administration d'édicter un acte ou de délivrer une prestation.

3. L'administration, qui s'était engagée à ne pas édicter un acte, décide ultérieurement de le prendre. La voie utilisée sera alors celle du recours en annulation (*Anfechtungsklage*).

4. Une *Zusicherung* délivrée par l'administration à un administré affecte les droits d'un tiers. Le tiers lésé peut former un recours en annulation (*Anfechtungsklage*).

Changement de législation

Le paragraphe 3 de l'article 38 prévoit qu'en cas de changement de la situation juridique tel que l'administration, si elle en avait eu connaissance, n'aurait pas délivré la *Zusicherung* ou encore n'aurait pas été en position de la délivrer, celle-ci perd son caractère contraignant.

La question décisive est la suivante : l'administration était-elle au courant de la modification qui allait intervenir lorsqu'elle a pris son engagement ? Ainsi, lorsqu'une autorité administrative, dans le cas de figure de la modification imminente d'un plan d'aménagement, donne l'assurance qu'une exemption d'application sera délivrée, elle est tenue de la délivrer, même si la situation juridique a été modifiée par l'entrée en vigueur du plan. Toutefois, la doctrine est d'avis que les *Zusicherungen* cessent d'avoir une valeur contraignante lorsque leur mise en œuvre est impossible pour l'administration.

Les différents domaines d'application de la *Zusicherung*

La *Zusicherung* de l'article 38 est utilisée dans divers domaines du droit administratif et notamment :

- en matière de nomination des fonctionnaires : engagement de nommer M. X à un poste donné ;
- en droit de la nationalité : engagement de délivrer la nationalité allemande dès que le postulant aura renoncé à sa nationalité d'origine
- en droit des subventions publiques (notamment en matière de construction de logements sociaux dans le cadre de partenariats entre pouvoirs publics et entreprises privées)

Par ailleurs, le modèle de la *Zusicherung* a été transposé dans d'autres domaines du droit :

- en droit de la concurrence, l'article 32b de la loi contre les pratiques anticoncurrentielles *Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkung* dispose que l'autorité de la concurrence peut donner l'assurance à des entreprises qu'elle ne fera pas usage de ses pouvoirs
- à l'article 34 du livre X du code de la sécurité sociale (*Sozialgesetzbuch*)

2. Le rescrit fiscal et douanier (*Verbindliche Auskunft*)

Fondement

Il est prévu à l'article 89 du code des impôts (*Abgabeordnung*) que tout contribuable, qui y a un intérêt particulier, peut demander à l'administration fiscale une « information contraignante » (*Verbindliche Auskunft*) portant sur une situation de fait non encore advenue.

Les modalités de mise en œuvre de cette disposition sont détaillées dans un règlement de 2007. L'article 2 de ce texte dispose que les informations fournies par l'administration lient cette dernière, pour autant que la situation du contribuable ne présente pas de modifications significatives par rapport à celle exposée dans la demande de renseignements. Toutefois ces informations perdent tout caractère contraignant pour l'administration, lorsqu'elles accordent au contribuable un avantage contraire au droit en vigueur. Leur caractère contraignant disparaît également dès lors que les textes qui leur servent de fondement sont modifiés ou abrogés. Enfin, une « information contraignante » qui produirait ses effets dans le futur peut être abrogée ou modifiée lorsque le renseignement fourni s'avère erroné.

Les articles 204 à 207 du code des impôts (*Abgabeordnung*) portent sur les « informations contraignantes » dans le contexte d'un contrôle fiscal visant, notamment, les professions indépendantes, les agriculteurs et les artisans. Cet article prévoit qu'à la suite d'un contrôle fiscal, l'administration doit, lorsque le contribuable en fait la demande, lui fournir une information contraignante sur la manière dont elle compte traiter, à l'avenir, une situation passée qui a fait l'objet du contrôle, pour autant que cette information soit nécessaire au contribuable dans l'exercice de son activité.

Une disposition identique à l'article 89 a été insérée à l'article 42e de la loi sur l'impôt sur le revenu (*Einkommenssteuergesetz*).

Compensation financière

La pratique du rescrit fiscal en Allemagne présente la particularité d'être payante (Art. 89 (3) *Abgabeordnung*).

Le montant exigible est calculé en fonction du gain que le contribuable réalisera de par la mise à disposition de l'information sollicitée (Art. 89 (4)).

Saisi d'un recours faisant valoir l'inconstitutionnalité de cette pratique¹⁶¹, le tribunal des finances de Basse-Saxe a estimé que la sécurité juridique apportée par l'information fournie justifiait la rétribution du service.

Rescrit douanier

Une disposition similaire existe en matière douanière, la *verbindliche Zolltarifauskunft* (vZTA). Elle permet de savoir dans quelle catégorie du tarif douanier une marchandise sera classée par l'administration et donc de pouvoir, notamment, déterminer les droits à acquitter et le contingentement applicable. Cet engagement est valable six ans.

3. Le *Bauvorbescheid*

Le *Vorbescheid* ou *Bauvorbescheid* est destiné à vérifier et à constater la conformité de certains aspects du futur permis de construire au droit en vigueur. Il permet de clarifier des questions particulières (comme le fait de savoir si certaines conditions

¹⁶¹. Le contribuable avait dû régler à l'administration 1 756 euros après avoir estimé que la contre-valeur de l'information s'élevait dans son cas à 250 000 euros.

nécessaires à l'octroi du permis de construire sont remplies ou si la construction d'ajouts à un corps principal de bâtiment est envisageable), dans le but d'épargner à l'administré du temps et des coûts supplémentaires. Son contenu lie l'administration qui l'a délivré pour une durée de trois ans. Il doit être délivré par écrit.

Le *Vorbescheid* n'autorise pas, toutefois, le début des travaux : si le titulaire de cette information les commence, les constructions effectuées seront illégales dans l'attente de régularisation par le permis de construire.

Les législations des *Länder* déclinent ce principe, dans les *Landesbauordnungen* ou LBO. Ainsi, dans la législation bavaroise sur l'urbanisme, la *Bayerische Bauordnung BayBO* prévoit à l'article 71 :

« (1) Avant la demande de permis de construire, un avis préalable peut être délivré sur demande du maître d'ouvrage au sujet d'aspects spécifiques du projet de construction.

(2) L'avis préalable est valable trois ans, à condition qu'il ne spécifie pas d'autres délais. Le délai peut être prorogé pour deux ans sur demande écrite. »

Les dispositions concernant le *Vorbescheid* se retrouvent également au niveau fédéral, notamment à l'article 9 de la loi sur les dégradations environnementales dues à la pollution, au bruit et aux vibrations, dite « loi sur les émissions » (*Gesetz zum Schutz vor schädlichen Umwelteinwirkungen durch Luftverunreinigungen, Geräusche, Erschütterungen und ähnliche Vorgänge* : *BImSchG*, « Bundes-Immissionsschutzgesetz », 1974).

Cet article dispose que :

« (1) Sur demande, un avis préalable se prononcera sur certaines des conditions préalables à l'octroi du permis de construire ainsi que sur le lieu d'implantation de l'installation, pour autant que les effets de l'installation projetée puissent faire l'objet d'une évaluation suffisante et qu'un intérêt légitime justifie la délivrance d'un avis préalable.

(2) L'avis préalable devient sans effet quand le demandeur ne réclame pas la délivrance du permis de construire dans un délai de deux ans à compter de la date à laquelle l'avis préalable devient définitif, le délai peut être prorogé jusqu'à quatre ans sur demande. »

Le *Bauvorbescheid* a un effet contraignant tant pour l'administration que pour l'administré qui l'a sollicité. Il s'impose également aux tiers riverains de la construction approuvée pour autant qu'il leur ait été notifié. Les tiers peuvent faire recours contre le *Vorbescheid*.

Le *Bauvorbescheid* ne doit pas être confondu avec le *Teilgenehmigung* (permis de construire partiel) que l'on trouve, notamment à l'article 8 de la loi sur les émissions. Il s'agit, là encore, d'une autorisation écrite et contraignante portant sur certains aspects de la construction. Toutefois, dans le cas du *Teilgenehmigung*, la construction des parties autorisées de l'édifice peut débuter sans attendre la délivrance du permis de construire définitif.

La jurisprudence considère que le *Vorbescheid* n'est pas une *Zusicherung* dans la mesure où il s'agirait, en réalité, d'une décision préalable contraignante portant sur un aspect d'un projet complexe. (*BVerwG NVwZ* 1985, 341; *OVG Berlin NVwZ* 1986, 579).

B. Les informations simples

L'administration allemande met également à disposition du citoyen des informations par lesquelles elle entend fournir des éclaircissements sur sa pratique, voire sur un point de législation sans pour autant entendre être liée par les renseignements fournis ou encore lorsque la finalité de la mesure rend cette question sans objet.

1. Les *Rentenauskunft*

Ceci est notamment le cas pour les *Rentenauskunft* (informations sur les retraites) prévus à l'article 109 du livre VI du code de la sécurité sociale (*Sozialgesetzbuch*). Cet article prévoit qu'à partir de l'âge de 27 ans, tous les assurés reçoivent annuellement (sans qu'il soit nécessaire qu'ils en fassent la demande) une information écrite sur leur retraite (*Renteninformation*). Après 55 ans est délivrée, tous les trois ans, une *Rentenauskunft* plus détaillée. Des assurés plus jeunes peuvent bénéficier du même service pour autant qu'ils justifient d'un intérêt particulier.

2. L'initiative « *Frag den Staat* » (demande à l'État)

Une organisation non gouvernementale est à l'origine de la mise en place d'un site Internet qui permet à tout citoyen de poser des questions à l'administration. Le site transmet la question au service compétent qui s'engage à y répondre pour autant que l'information soit disponible et que la question n'ait pas une finalité polémique. La compétence *ratione materiae* du site n'est pas limitée.

ITALIE

Les dispositifs de consultation de l'administration mis en place par le législateur italien correspondent à une volonté de simplification du droit administratif qui vise à rendre plus accessibles les informations relatives au droit applicable et à œuvrer en faveur d'une meilleure application du droit par les administrés.

Parfois dénommés par le législateur lui-même « rescrits » (*interpello*), ces dispositifs sont plus généralement qualifiés d'« avis préalables » facultatifs rendus par l'administration sur demande de l'intéressé ou encore simplement d'« information » qualifiée. Dans cette dernière hypothèse, la réponse de l'administration correspond à une démarche de dialogue moins formalisé entre le citoyen et l'administration.

Alors que le rescrit concerne des matières de portée nationale, les deux autres dispositifs ont une dimension principalement locale et sont mis en place par des structures rattachées à l'administration territoriale (les « guichets uniques ») opérant dans des domaines déterminés.

1. La technique de l'aménagement du modèle du rescrit fiscal dans d'autres domaines du droit en Italie.

Suite au premier modèle de rescrit (*interpello*) introduit en matière fiscale par l'art. 11 de la loi n° 212 du 27 juillet 2000, le législateur a établi d'autres dispositifs, portant le même libellé (*interpello*), opérant en droit du travail, en droit des assurances et en droit de la consommation.

Alors que le rescrit en matière de droit du travail se caractérise par une procédure propre en raison de la nature sensible des questions portant sur l'application du droit social, affectant les droits et libertés fondamentales, les rescrits de l'Autorité de contrôle des assurances et de l'Autorité de la concurrence sont tous deux de caractéristiques similaires.

a. Le rescrit au ministère du travail

Le rescrit en matière sociale a été introduit par l'art. 9 du décret législatif n° 124/2004 (ultérieurement modifié par le décret-loi 262/2006) et précisé par les circulaires 24 et 49 de 2004 du ministère du travail, dans la perspective de renforcer les mesures d'inspection visant à la prévention et l'application des dispositions législatives en droit du travail et de la sécurité sociale.

Le rescrit présente ainsi une fonction propre et différente de l'activité de renseignement au niveau local par l'administration rattachée au ministère (art. 8).

La circulaire n° 49/2004 précise les administrations compétentes pour recevoir les demandes de rescrit ainsi que les modalités opérationnelles pour la transmission des demandes.

La demande peut être introduite par les associations représentant les collectivités territoriales au niveau national, par les entités publiques nationales ainsi que les syndicats des salariés et des employeurs (dans la limite des plus représentatifs à l'échelle nationale)¹⁶² et par les conseils des ordres professionnels. Ils peuvent ainsi saisir la direction générale pour l'activité d'inspection (*Direzione generale per l'Attività Ispettiva*) de questions de portée générale relatives à l'application de la législation rentrant dans les compétences du ministère du travail.

La demande doit être adressée, par courrier électronique, aux directions provinciales du travail ou bien aux services compétents des instituts de sécurité sociale, qui la transmettent dans un délai de 15 jours à la direction générale de l'inspection, seule instance compétente pour répondre aux demandes de rescrit depuis la réforme de 2006¹⁶³. Cette direction convoque la direction générale compétente au sein du ministère selon le domaine concerné, ou bien lui transmet

162. Ainsi, ne sont pas admises les demandes de rescrit introduites par des professionnels, par des associations territoriales représentatives des salariés et des employeurs ou, encore, par les régions, les provinces ou les communes.

163. La circulaire 49/2004 précise les fonctions attribuées aux directions régionales et aux directions principales du travail, opérant en coordination avec les directions générales des institutions de la sécurité sociales correspondantes (*Istituto nazionale per la previdenza sociale*, « INPS », et *Istituto nazionale*

la question dans les 20 jours. La solution retenue est par la suite communiquée au service législatif (*Ufficio legislativo*).

Quant à l'objet du rescrit, celui-ci peut être utilisé seulement pour des questions qui n'ont pas été précisées de manière officielle par l'administration, par circulaire ou bien par un rescrit précédent.

Les principaux domaines couverts sont les suivants :

- apprentissage ;
- activité de vigilance ;
- collocation et reclassement des personnes handicapées ;
- contrats flexibles ;
- droits syndicaux ;
- cotisations de sécurité sociale ;
- rémunération ;
- santé et sécurité sur le lieu de travail ;
- temps de travail.

Aucun texte de loi ni circulaire ne précise la forme du rescrit social.

Concernant ensuite les effets qui lui sont attachés, la réponse issue du rescrit engage uniquement l'administration, dans la mesure où elle ne peut pas adopter d'actes déclaratifs contraires par la suite. En revanche, le demandeur demeure libre de ne pas suivre les indications fournies par l'administration.

La loi ne précise pas les effets de la réponse vis-à-vis de situations analogues à celle à l'origine de la demande de rescrit. La doctrine a souligné, à cet égard, qu'il faudrait lui reconnaître, contrairement au modèle fiscal, une portée générale qui serait justifiée par le fait qu'il constitue un instrument donnant des indications d'application généralisée. Cette prétendue portée générale serait renforcée par le fait que sont seules habilitées à accéder à cette procédure des entités ayant une fonction de représentation d'intérêts catégoriels à l'échelle nationale.

Par conséquent, le seul effet du rescrit prévu par la loi se manifeste lors de l'appréciation de la responsabilité du demandeur, dont l'engagement est exclu s'il s'est conformé aux indications contenues dans la réponse du ministère. Aucune sanction pénale, administrative et civile ne lui est alors applicable.

Enfin, la dernière spécificité de cette forme de rescrit réside dans le fait qu'il n'impose aucune obligation de réponse à la charge du ministère.

b. Rescrit en droit des assurances.

Le Code des Assurance a introduit une procédure de rescrit pour vérifier la correcte application des principes de transparence relatifs à certains documents d'information du public sur les produits d'assurance (art. 186 du *Decreto legislativo* n° 209 du 7 septembre 2005, *Codice delle assicurazioni private*).

assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, « INAIL »). Les rôles respectifs ont été précisés par chaque institut par circulaire : circulaire 132/2004 de l'INPS et circulaire 86/2004 de l'INAIL.

La demande peut être introduite auprès de *l'Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni* (IVASS) par une société avant la commercialisation d'un produit d'assurance. Une fois la procédure démarrée, la société est obligée d'attendre l'avis de l'autorité de contrôle saisie.

L'IVASS est tenu de se prononcer dans les 60 jours à compter de la réception de l'ensemble de la documentation relative à la demande.

Le silence de l'administration vaut validation du contenu de la note par rapport aux informations requises par la loi.

c. Rescrit en matière de clauses abusives (droit de la concurrence).

À la suite de la Loi n° 27/2012, le nouvel article 37*bis* du code de la consommation dispose que les sociétés peuvent introduire un rescrit auprès de l'Autorité de la concurrence et du marché (*Autorita' Garante della Concorrenza e del Mercato*, AGCOM) afin de vérifier la conformité des contrats de consommation aux dispositions relatives aux clauses abusives.

Selon la procédure établie par le règlement de l'AGCOM du 10 septembre 2012, l'Autorité dispose d'un délai de 120 jours pour formuler son avis¹⁶⁴. Si l'AGCOM considère que les informations sont inexactes ou incomplètes ou bien qu'il faut élargir l'objet du rescrit, elle peut demander des informations additionnelles. Cette demande fait courir à nouveau le terme prévu pour le traitement du dossier.

La procédure se clôture par une décision écrite et motivée de l'Autorité. Toutefois, elle n'est pas tenue de se prononcer dès lors qu'elle ne retient pas la nature abusive des clauses visées.

Par conséquent, les 120 jours écoulés sans que l'AGCOM se soit prononcée, les clauses sont considérées approuvées.

2. La création des guichets uniques en tant qu'instance de contact de l'administration au niveau territorial.

a. La réforme pour la simplification de l'administration.

Dans le cadre d'une volonté de réforme visant à la simplification de l'administration, le législateur italien a cherché à valoriser le rôle des mairies dans la gestion territoriale du développement économique, ainsi qu'à créer des structures plus facilement accessibles aux citoyens, réunissant fonctions consultatives et de gestion des procédures administratives dans les domaines les plus sensibles au niveau local, tels que les activités productives et l'urbanisme.

Introduit pour la première fois afin de faciliter les démarches liées à des projets pour la localisation, la réalisation, la restructuration, la cessation, la réactivation et la reconversion d'installations productives de biens et services (d. lgs., 31 mars 1998, n° 112, art. 23, 24, 25 ; DPR 20 octobre 1998, n° 447, art. 3), le guichet unique constitue un instrument-clé de cette réforme, devenant l'interlocuteur unique du particulier.

164. Le rescrit peut être introduit par formulaire électronique ou en version papier.

Par la suite, ce même instrument a été aussi prévu en matière d'aménagement du territoire (*sportello unico per l'edilizia*, SUE.) par l'art. 5 *Testo unico dell'edilizia* (DPR 6 juin 2001, n° 380), dans la perspective d'améliorer les rapports entre les particuliers et les professionnels du bâtiment, d'un côté, et l'administration publique, de l'autre, en facilitant l'accès aux pratiques administratives. Le guichet constitue la structure de référence, au niveau local, pour toute pratique d'octroi de permis immobilier, résidentiel ainsi que commerçant. Plus récemment, la loi n° 134 du 7 août 2012 (adoptant le décret-loi n° 70 du 13 mai 2011) a allégé les procédures et a renforcé le rôle du guichet unique en instaurant une sanction très lourde pour les communes qui en sont encore privées (mise sous tutelle, *commissariamento*).

Toutefois, à défaut de la création d'une telle structure au niveau local, le citoyen n'est pas exonéré de l'obligation de demander les permis prévus par la loi au service compétent (*Cassazione penale*, 27 avril 2011, n° 19315).

Le guichet exerce, d'une part, une fonction d'information au public, qui sera décrite plus en détail ci-dessous. La nature des informations données par cette structure est ainsi double : le citoyen peut s'adresser à elle pour l'obtention d'une information qualifiée (avis préalable) ou de toute information de nature plus générale

Le guichet est, d'autre part, la structure responsable de toutes les procédures administratives du secteur et revêt ainsi un rôle de coordination des différents intervenants publics, centralisant les avis et autorisations provenant des institutions concernées.

Les collectivités locales peuvent, compte tenu de leurs dimensions, s'associer pour la mise en place d'un seul guichet.

b. La fonction de renseignement.

Le citoyen peut s'adresser au guichet unique pour obtenir toute précision nécessaire pour la réalisation d'un projet ainsi que pour exercer son droit d'accès aux documents administratifs, conformément aux règles générales de la loi sur la procédure administrative (art. 22 et suivant de la loi n° 241 du 7 août 1990). À cette fin, le guichet doit disposer d'une archive informatique contenant des dispositions légales applicables dans le secteur, la liste des demandes déposées et l'état d'avancement des travaux correspondants. Conformément aux dispositions du code de l'administration digitale (*Codice dell'amministrazione digitale*, d.lgs. 7 mars 2005, n° 82), toutes ces informations doivent être également accessibles par voie électronique.

Le guichet unique fournit les renseignements et l'assistance nécessaires aux entreprises en ce qui concerne, notamment, la localisation et l'autorisation pour la construction de sites industriels et la création de nouvelles zones industrielles.

Cette activité est gratuite.

c. La procédure d'avis préventif.

Les personnes voulant démarrer un projet immobilier peuvent au préalable demander un avis portant sur sa faisabilité au service compétent. Cette faculté est reconnue au propriétaire ainsi qu'à tout ayant droit sur l'immeuble en question.

Bien qu'il ne soit pas prévu expressément par la loi, cet avis correspond à une pratique consolidée au niveau local et il est systématiquement introduit par les règlements communaux en matière d'aménagement du territoire : adressé auparavant au maire (pour les communes plus petites) ou au responsable du service ou de la commission compétente de la collectivité locale, il fait aujourd'hui partie des compétences principales du guichet unique.

De la même manière, en ce qui concerne les activités productives, l'alinéa 3 de l'art. 3 du DPR 447/1998 prévoit que la structure responsable de la procédure d'autorisation peut émettre un avis « préventif » sur la conformité d'un projet de mise en place d'activités productives couvertes par le règlement.

Ainsi, toute personne intéressée peut demander à la structure, à travers le guichet unique, un avis sur la conformité de son projet préliminaire par rapport à la législation en vigueur et sur la base de la documentation fournie.

L'avis est rendu dans les 90 jours qui suivent la demande et n'affecte pas l'issue d'une éventuelle demande d'autorisation. En ce qui concerne sa nature, le juge administratif considère que la réponse de l'administration ne constitue pas un acte administratif, dans la mesure où il s'agit d'un avis préalable sur la faisabilité d'un projet immobilier (Tribunal d'appel régional (Toscana), Firenze III, décision du 1^{er} février 2005, n° 535).

Le juge administratif a précisé, par ailleurs, que l'intéressé n'est pas obligé d'acquérir les documents nécessaires pour l'obtention de l'autorisation finale au moment de la demande d'avis préventif. Le Tribunal régional de Brescia a ainsi annulé la décision d'une mairie conditionnant l'examen préventif de faisabilité d'un projet à l'acquisition des autorisations commerciales requises pour le permis de construire (Tribunal d'appel régional (Lombardia), Brescia I, décision du 11 septembre 2009, n° 1690).

Enfin, l'avis préventif n'engage pas l'administration lors de la procédure administrative d'autorisation ultérieure, sauf si un tel effet est établi par le règlement communal. La jurisprudence a précisé, à ce propos, que l'appréciation du projet à ce stade relève d'une compétence de l'administration qui doit se limiter à la correcte application des dispositions techniques.

Par conséquent, une telle appréciation n'est jamais opposable à l'administration dès lors qu'elle est contraire au droit : la confiance légitime engendrée par l'information relative à la conformité d'un projet ne peut pas obliger l'administration à exécuter un acte illégal.

Elle peut, en revanche, engager sa responsabilité (*Consiglio di stato*, décision du 20 avril 2004, n° 2424 ; Tribunal d'appel régional (Toscana), Firenze III, décision du 20 décembre 2012, n° 2104).

Annexe IV bis – Étude de droit comparé – 2nde partie

L'utilisation de procédures identiques ou voisines au rescrit dans les pays scandinaves.

La cellule de droit comparé a été saisie d'une recherche visant à vérifier l'existence de procédures identiques ou voisines au rescrit dans les pays scandinaves (Danemark, Finlande, Islande, Norvège et Suède). Eu égard aux contraintes linguistiques, il est précisé que la présente recherche a été réalisée au regard des seuls documents sur ces pays disponibles en français, anglais, espagnol, italien ou allemand.

Le rescrit constitue dans ces pays un instrument de longue tradition. Cette pratique apparaît, toutefois, peu formalisée ; il existe seulement quelques procédures faisant l'objet d'une réglementation explicite, principalement en droit fiscal et en droit de l'urbanisme.

Le rescrit fiscal, notamment, a été introduit en Suède en 1951¹⁶⁵, en Norvège (bien que de manière plus limitée) depuis 1961¹⁶⁶, en Finlande depuis 1940¹⁶⁷ et au Danemark depuis 1983¹⁶⁸.

Plus récemment, le droit de la consommation a introduit une procédure de demande d'« avis préalable » (*advance indication*) par les professionnels auprès des *Ombudsmen*. Cette institution existe en Suède, Danemark et Finlande. En droit de la consommation danois, par exemple, le *Markedsføringsloven* ou *Consolidated Marketing Practices Act* (*Bekendtgørelse af lov om markedsføring* n°58 du 20 janvier 2012) prévoit à sa section 25 une procédure dite d'« *advance indication* » auprès de l'*Ombudsmen* des consommateurs (*Forbrugerombudsmanden*). Ce dernier se trouve en effet dans l'obligation de répondre aux demandes qui lui sont adressées sur la légalité de pratiques commerciales, à moins qu'un doute particulier ou des circonstances spéciales ne justifient son abstention. Une fois sa réponse délivrée, l'*Ombudsmen* ne peut plus intervenir de sa propre initiative sur ces activités¹⁶⁹.

Comme en témoigne un article de 1975¹⁷⁰, **le droit suédois et le droit allemand semblent servir, aux autres pays scandinaves, de modèles de référence** en la matière (pour le droit allemand on renvoi à la note précédente). Les auteurs, plus précisément, rendent compte de l'existence en droit administratif **danois**

165. C. Silfverber, « Rapport suédois », in *The International Guide to Advance Rulings*, Cahiers de droit fiscal international, v. LXXXIVb, 1999, p. 565.

166. R. Didriksen, « Rapport norvégien », *Op. Cit.*, p. 547.

167. M. Pekkanen, « Rapport finlandais », *Op. Cit.*, p. 339.

168. B. M. Pedersen, « Rapport danois », *Op. Cit.*, p. 317.

169. Voir aussi Klaus Viitanen, « Enforcement of consumers' collective interests by regulatory agencies in the Nordic countries », 2007, p. 84.

170. « Enforcement of consumers' collective interests by regulatory agencies in the Nordic countries », Stockholm Institute for Scandinavian Law 1957-2009

de procédures voisines du rescrit dans de nombreux domaines d'intervention de la puissance publique : fiscalité, protection de l'environnement, droit du travail, urbanisme et droit de la location, mais aussi contrôle administratif des autorités municipales et droit de l'adoption.

Selon les auteurs, le développement de ces pratiques, analysées à la lumière des exemples fournis notamment en Suède et en Allemagne, permettait de dégager une règle générale, en vertu de laquelle toute agence administrative habilitée à rendre des décisions à l'égard des administrés est susceptible de recevoir, de leur part, des demandes de « rescrits » (nommés « *advance opinions* » dans l'article), pourvu que leurs demandes portent sur une question spécifique et qu'ils présentent un intérêt particulier à obtenir une réponse.

Le pouvoir d'adopter des *advance opinions* ne semble pas être conçu, cependant, comme une compétence générale attribuée à toute administration publique mais semble limité aux hypothèses prévues par le législateur (un résumé de l'article est annexé à la note).

A défaut de toute documentation récente pertinente, on peut uniquement souligner l'existence d'une distinction entre le « rescrit formel », réglementé par une loi, et des pratiques « informelles » de saisine de l'autorité compétente.

Le **droit suédois** connaît deux types de rescrit « formel » (*förhandsbesked*) : le rescrit fiscal (*skatterätt*) émis par le Conseil des rescrits fiscaux (*Skatterättsnämnden*) et le rescrit en matière d'urbanisme, adopté par l'administration locale (*kommunalrätt*). Selon une pratique établie¹⁷¹, ce dernier permet aux propriétaires de terrain suédois d'interroger le Comité chargé au niveau municipal de délivrer les permis de construire sur les constructions qu'ils entendent élever sur certains terrains. Une réponse négative du Comité peut être assimilée au rejet de la demande d'exemption que pourrait adresser le demandeur en vue de disposer d'une dérogation au droit existant ; ainsi, le demandeur dispose de la faculté de faire un recours administratif contre l'avis préalable du comité auprès de l'administration locale.

Il nous a été, en revanche, impossible de valider, au regard des sources dont nous disposons, l'existence de pratiques informelles telles qu'elles sont évoquées dans l'article cité.

171. Dans l'arrêt *Jacobsson c/ Suède* (CEDH, 8 mars 1988, n° 11309/84) la Cour de Strasbourg a rappelé dans les faits que le *förhandsbesked* en matière d'urbanisme constitue une « *widely used practice* ».

Annexe V – Questionnaire à destination des entreprises et synthèse des réponses

1- Questionnaire

Le Gouvernement a engagé un programme de simplification du droit et des démarches administratives visant notamment à rétablir une relation de confiance avec les administrations, à renforcer la sécurité juridique des acteurs privés face à la complexité et à l'instabilité du droit, à faciliter et accélérer la réalisation des projets d'aménagement ou d'investissement.

Dans ce cadre, le Conseil d'État est chargé, à la demande du Premier ministre, d'étudier l'opportunité de développer le rescrit, par lequel l'administration s'engage par une prise de position formelle, qui lui est opposable, sur l'interprétation et l'application de la loi à un projet précis. Un groupe de travail présidé par Monsieur Gilles Bachelier, Conseiller d'État, a été mis en place pour réfléchir aux domaines de l'action administrative et aux modalités éventuelles d'une extension de cette procédure, en-dehors des matières fiscale et sociale où elle existe actuellement, afin d'offrir aux agents économiques sécurité juridique et visibilité dans leurs projets d'investissement ou d'aménagement.

Afin de mieux appréhender les besoins des entreprises en ce domaine, le groupe de travail vous propose de répondre à ce questionnaire. Vos réponses sont très importantes car elles permettront d'alimenter la réflexion du groupe et d'illustrer ses propositions par des exemples concrets. Les éléments d'éclairage que vous voudrez bien communiquer sont exclusivement destinés aux travaux de cette commission. À votre demande, le questionnaire peut lui être transmis de manière anonyme.

NOM DE VOTRE ENTREPRISE :

1. Dans quel(s) secteur(s) exercez-vous votre activité principale ?
2. Quelle est la taille de votre entreprise (TPE, PME, Établissement de Taille Intermédiaire, grande entreprise) ?
3. Disposez-vous, au sein de votre entreprise, d'une structure exerçant une fonction de conseil juridique ? Si oui, dans quel domaine intervient-elle ?
4. Quels sont les domaines de réglementation dans lesquels, pour la réalisation de vos projets, vous souhaiteriez disposer d'une meilleure sécurité juridique de la part de l'administration (personnes publiques et organismes de sécurité sociale) ?
 - ☐ Droit de la consommation
 - ☐ Droit des contrats
 - ☐ Droit de l'environnement
 - ☐ Droit financier

- ☐ Droit fiscal
- ☐ Droit du travail
- ☐ Droit de l'urbanisme
- ☐ Autre (précisez)

5. Pouvez-vous donner des exemples d'investissements ou de projets contrariés / retardés / abandonnés en raison d'un changement de réglementation et, si oui, laquelle ?

6. Avez-vous déjà fait une demande de rescrit (fiscal, social, douanes) ?

7. Si oui, jugez-vous cette expérience concluante (précision, qualité et adéquation de la réponse par rapport à votre demande, délai de réponse, degré de sécurité juridique) ?

8. Estimez-vous que cette procédure serait nécessaire ou utile pour sécuriser la réalisation de vos investissements ou projets ?

9. Souhaitez-vous voir se développer cette procédure ?

10. En dehors du rescrit, d'autres instruments vous semblent-ils mieux à même de répondre à vos besoins de sécurité juridique renforcée ?

- ☐ Certificat garantissant le maintien de la norme applicable à la date de sa délivrance (sur le modèle des certificats d'urbanisme)
- ☐ Agrément
- ☐ Autorisation préalable
- ☐ Déclaration préalable
- ☐ Circulaires, instructions de l'administration
- ☐ Demande informelle de renseignements
- ☐ FAQ sur les sites des administrations
- ☐ Autre (précisez)

2- Synthèse des réponses

Chiffres clés

Sur les 166 questionnaires dépouillés, 159 étaient exploitables (7 doublons, questionnaires vides, hors de propos,...).

Sur les 159 entreprises ayant répondu, 21 sont des TPE (moins de 20 salariés), 118 des PME (de 20 à 499 salariés) et 20 des grandes entreprises (plus de 499 salariés).

La grande majorité de ces entreprises ne disposent pas de structure de conseil juridique en interne (126 sur 159), ce qui s'explique par la prédominance de PME. En effet, sur les 20 grandes entreprises interrogées, 17 disposent d'une telle structure.

26 entreprises ont déjà fait des demandes de rescrit (3 TPE, 14 PME et 9 grandes entreprises). Cela correspond à 15 % des entreprises ayant répondu. Sur 25 de ces 26 entreprises (1 demande est encore en cours d'instruction), seules 12 jugent



satisfaisante leur demande de rescrit, soit un peu moins de 50 %. À noter que les 3 TPE ayant fait une demande l'ont toutes jugée utile. S'agissant du reste des entreprises, environ la moitié des utilisateurs du rescrit qui se déclare satisfaite : un peu moins de 40 % pour les PME et 50 % des grandes entreprises. Lorsque les entreprises renseignent le type de rescrit demandé, elles citent principalement les rescrits social et fiscal.

À la question, « quels sont les domaines de réglementation dans lesquels vous souhaiteriez disposer d'une meilleure sécurité juridique de la part de l'administration », les entreprises (très majoritairement du secteur de la métallurgie) ont principalement répondu : le droit du travail (134 sur 159), le droit fiscal (113 sur 159) et le droit des contrats (80 sur 159). Dans les réponses qui n'étaient pas suggérées, les domaines du droit les plus cités sont ceux de la sécurité sociale et des douanes.

Globalement, les entreprises semblent intéressées par la procédure du rescrit, puisque 108 entreprises sur 159 (soit un peu moins de 70 %) souhaitent voir la procédure se développer. 11 ne le souhaitent pas, 36 n'ont pas d'avis sur la question et 4 le souhaitent mais « pas à tout prix » (seulement si cela est assorti de réelles garanties). Ce dernier avis n'était pas suggéré par le questionnaire mais est venu spontanément dans les réponses.

Enfin, les entreprises cautionnent fortement les instruments de sécurité juridique alternatifs au rescrit, en particulier les demandes informelles (55 mentions), les circulaires (53 mentions), les instruments de gel de la législation type CU (52 mentions) ainsi que les autorisations préalables (48 mentions) arrivent en tête.

Analyse

La lecture des chiffres et des principaux commentaires des entreprises inspire plusieurs réflexions.

- Il faut, tout d'abord, noter **qu'un certain nombre d'entreprises, notamment des TPE et des PME ne savaient pas ce qu'était le rescrit** avant de recevoir le questionnaire. D'autres ne connaissent pas le détail des procédures existantes (le rescrit CIR par exemple).
- Si le rescrit est plutôt bien vu des entreprises, il est considéré comme un simple palliatif censé compenser le déficit de sécurité juridique auquel elles sont confrontées. Les entreprises font ainsi remarquer, qu'avant tout, il conviendrait de stabiliser et « simplifier le droit », d'éviter toute rétroactivité de la loi et de réduire le « mille-feuille » de normes et de décrets afin que la règle « nul n'est censé ignorer la loi » puisse être réellement applicable. Certains préconisent de prévoir des délais de mise en place des lois (notamment fiscales) afin que les entreprises puissent anticiper leurs effets – *a minima*, pas d'application dans l'année en cours. Une autre priorité est d'harmoniser la réponse sur l'ensemble du territoire entre les administrations, avec lesquelles les entreprises préfèrent avoir un contact régulier.

- Parmi la moitié d'entreprises qui se déclarent déçues par les procédures de rescrits, deux critiques principales émergent :

- Le premier reproche qui lui est fait est la **longueur des délais**. Nombreuses sont les entreprises qui conditionnent la mise en place de nouveaux rescrits à une réduction des délais de réponse, actuellement incompatibles avec la vie des affaires. L'entreprise évoque ainsi des relances multiples et même des rdv nécessaires pour obtenir une réponse précise. Si le délai de réponse de l'administration n'est pas en phase avec le temps des affaires, la procédure perd son intérêt.

- Le second reproche qui revient souvent est que **la procédure est trop formelle, trop lourde et que les réponses ne sont pas assez précises et donc pas sécurisantes**. Les entreprises regrettent le formalisme de réponses « trop ouvertes » avec des interprétations « pas assez restrictives » et souvent rédigées dans un « langage administratif » qui leur échappe (c'est surtout vrai pour les plus petites entreprises). Une des conditions de réussite du rescrit est donc « d'avoir des demandes simples et claires pour des réponses simples et claires ».

- Les entreprises insistent sur la **tendance générale de l'administration à ne pas vouloir s'engager** par des réponses précises ou écrites dans ou hors la procédure de rescrit. Elles mettent en avant des difficultés pour entretenir **un contact régulier** avec l'administration en cause. Afin d'améliorer le dialogue, d'autres proposent d'avoir des interlocuteurs identifiés, joignables au téléphone, qui pourraient les accompagner dans leurs démarches. Le propose même une « *hotline juridique administrative* » et « *un site dédié permettant de poser des questions précises et d'obtenir par ce biais des réponses opposables – jusqu'à réception d'une réponse contraire – dans des délais courts* ». La possibilité que l'entreprise puisse argumenter et faire valoir son point de vue est également évoquée. Au-delà de l'opposabilité, c'est donc plus généralement une culture administrative du renseignement et du dialogue que plébiscitent les entreprises ayant répondu au questionnaire. Notons, toutefois, que quelques entreprises ont noté qu'elles entretenaient déjà une relation de confiance avec l'administration, notamment via des échanges informels, et, qu'à ce titre, la procédure du rescrit ne leur serait pas utile.

- Les entreprises considèrent également que **cette procédure peut être efficace si elle ne subit pas d'exceptions et n'est pas suivie d'un contrôle**.

- A cause de ces critiques, les entreprises perçoivent parfois le rescrit **comme une contrainte administrative supplémentaire**. En effet, le rescrit est un geste de plus pour l'entreprise et donc une « nouvelle forme de coût ». Pour certaines, il ne simplifie pas, bien au contraire.

Exemples d'investissements ou de projets contrariés / retardés / abandonnés en raison d'un changement de réglementation (réponses brutes des entreprises).

Extension d'un atelier, sur une zone industrielle. La modification du COS et la mise en place d'un PPRT ont modifié la rédaction, et retardé la présentation du permis de construire. Le changement de COS, qui n'est qu'une réglementation locale, a imposé l'achat d'une parcelle qui ne sert que de « réserve foncière » aujourd'hui.

La loi LME.

Cession d'entreprise.

Extension de bâtiments industriels.

Nous avons des négociations de contrat juridique à l'export qui, pour des raisons de connaissance juridique, ont été annulées, alors que le donneur d'ordre avait passé commande (pour un montant de 700 k€).

Difficultés pour financer l'agrandissement de notre usine d'Aquitaine car les banques sont très réticentes à prêter suite aux réglementations Bâle 2 et 3.

Réfection toiture.

Changement de fiscalité sur les heures supplémentaires.

La construction d'une usine neuve subit trop de contraintes (COS trop faible, normes en tout genre qui entraînent un coût prohibitif).

ICPE, en termes d'environnement (développement d'une ligne de produits nécessitant l'utilisation de l'hydrogène) ; REACH.

En général, rien n'est ni contrarié, ni retardé, ni abandonné. Simplement, il y a souvent des prises de risque supplémentaires car les éléments qui nous sont fournis ne sont pas assez précis, ne prennent pas en compte toutes les situations, alors que nous souhaiterions faire les choses correctement du 1^{er} coup. Il nous arrive de faire appel à des cabinets spécialisés pour avoir un avis / conseil ce qui constitue une perte de temps / perte d'argent.

Procédures MAPA en matière de passation de marché public. Appel d'offre dématérialisé : clé électronique modifié en cours d'année sans avis du prestataire « *Chabersign* ».

Changement de locaux d'activité rendu difficile.

Divers sujets sociaux (attente de circulaires d'application par exemple).

Perte de clients par manque de souplesse pour respecter le droit du travail. Perte de motivation du dirigeant lié à des réglementations obsolètes en droit du travail (notion de congés principal, 35 heures, règle du dixième compliqué à mettre en place). Coût du travail trop élevé. Récent changement de procédure lié au chômage partiel.

Matériel bloqué par les services des douanes qui n'ont aucune obligation de justifier le blocage.

Exportations et missions de travail dans des entreprises étrangères (Belgique, Suisse, Asie...) rendues difficiles à cause d'une obligation d'investissement pour l'évacuation des eaux polluantes en cas d'incendie.

Changement de réglementation fiscale au Royaume-Uni qui porte l'IS à 13 % à échéance 2015 sur les produits brevetés. Conséquence : transfert de la VA sur un autre site du groupe au Royaume-Uni et abandon des investissements associés en France.

Vente de société stoppée à cause d'un changement de réglementation environnementale durant la négociation.

Proposition de développer la procédure de rescrit pour les réglementations HSE.

Signature d'accords.

Projet de construction d'un bâtiment industriel en vue d'augmenter notre capacité de production.

Application du forfait social à 20 % et projet de retraite supplémentaire.

Exportation de produits vers des zones ou des pays plus ou moins sensibles.

Projet contrarié : investissement éclairage / économies d'énergie.

Les évolutions de la réglementation n'ont jamais ralenti un projet mais ont pu considérablement augmenter son coût directement ou indirectement (temps consacré en interne pour remettre en conformité) et nuire à la rentabilité.

Conditions d'achats de l'électricité produite par des sources renouvelables.

Application de nouvelles normes (REACH, IFRS...).

Implantation de panneaux solaires sur le toit d'un nouveau site abandonnée du fait d'un changement de réglementation.

Renouvellement de permis d'exploitation pour extension de capacité ;
Obtention de Permis de construire pour un nouveau bâtiment ; Subvention sur projet d'énergie.

Environnement REACH.

Annexe VI – Récapitulatif de la jurisprudence citée dans l'étude

Conseil constitutionnel

Principe de légalité

CC, 14 décembre 1980, n° 80-113 L

Dispositions d'ordre public

CC, 11 octobre 2013, n° 2013-346 QPC

Droit au recours des tiers

CC, 21 janvier 1994, n° 93-335 DC

CC, 9 juin 2011, n° 2011-631 DC

Expérimentation

CC, 28 juillet 1993, n° 93-322 DC

Juridictions communautaires

Primauté du droit de l'UE et sécurité juridique (/confiance légitime)

CJCE, 14 juillet 1964, *Costa c. ENEL*, aff. 6/64

CJCE, 16 décembre 1976, *Rewe*, aff. 33-76

CJCE, 9 mars 1978, *Simmenthal*, aff. 106/77

CJCE, 2 mai 1978, *Töpfer*, aff. 112/77

CJCE 15 décembre 1982, *Hauptzollamt Krefeld c. Maizena GmbH*, aff. 5/82

CJCE, 19 mai 1983, *Mavridis c. Parlement*, aff. C-289/81

CJCE, 21 septembre 1983, *Deutsche Milchkontor*, aff. C-205 à C-215/82

CJCE, 26 février 1986, *Marshall*, aff. C-152/84

CJCE, 8 octobre 1987, *Kolpinghuis Nijmegen BV*, aff. 80/86

CJCE, 26 avril 1988, *Krücken*, aff. 316/86

CJCE, 1^{er} avril 1993, *Alois Lageder SpA*, aff. C-31/91

CJCE, 2 décembre 1997, plén., *Fantask*, aff. C- 88/95

CJCE, 15 septembre 1998, *Edis*, aff. C-231/96

CJCE, 28 novembre 2000, *SA Roquette Frères*, aff. C-88/99

CJCE, 17 juin 2004, *Recheio-Cash and carry SA*, aff. C-30/02

CJUE, 7 avril 2011, *Staatssecretaris van Financiën c. Sony Supply Chain Solutions*, aff. C-153/10

CJUE, 8 décembre 2011, *Inter-environnement Wallonie ASBL, Terre wallonne ASBL contre région Wallonne*, aff. C-41/11

CJUE, 21 mars 2013, *Commission c. France*, aff. C-197/12

Aides d'État

CJCE, 21 mars 1990, *Belgique c. Commission*, aff. 142/87
CJCE, 20 septembre 1990, *plen.*, *Commission c. RFA*, C-aff. 5/89
CJCE, 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon c/ État français*, aff. C-354/90
CJCE, 15 mai 1997, *Siemens c. Comm.*, aff. C-278/95
CJCE, 27 novembre 2003, *Enirisorse*, aff. C-34/01 à C-38/01
CJCE, 1^{er} avril 2004, *Comm. c. Italie*, aff. C-99/02
CJCE, 23 février 2006, *G. Atzeni e.a.*, aff. C-346/03
CJCE, 22 juin 2006, *Belgique c. Comm.*, aff. C-182/03
TPICE, 12 septembre 2007, *Koninklijke Friesland Foods c. Comm.*, aff. T-348-03
CJCE, 22 avril 2008, *Comm. c. Salzgitter*, aff. C-408/04
CJCE, 20 octobre 2011, *Aides Erika*, aff. C-549/09

Juridictions administratives

Principe de légalité

CE, section, 4 mai 1990, *Association freudienne et Robinet*, n° 55124 et 55137
CE, 8 août 1990, *CCI de Dunkerque*, n° 68387
CE, 16 janvier 2006, *Sté Edipag*, n° 252782
CE, section, 6 avril 2007, *Clermont* n° 269402
CE, 5 mai 2010, *Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c/ Peltier*, n° 316677
CE, 29 octobre 2010, *Limousin*, n° 339200, et *Charles*, n° 339202, RJF, 2011, n° 85
CE, 3 juin 2013, *Société par actions simplifiée Intercoop*, n° 346987

Principe d'égalité

CE, 10 juillet 1995, *Contremoulin*, n° 147212
CE, section, 30 décembre 2010, *Ministre du logement et de la ville*, n° 308067

Primauté du droit de l'UE et rescrit

CE, 7 décembre 1984, *Fédération française des sociétés de protection de la nature*, n° 41971
CE, assemblée, 3 février 1989, *Compagnie Alitalia*, n° 74052
CAA Paris, plénière, 17 décembre 1991, *Sarl Restauration Gestion Service*, n° 89PA00357
CE, assemblée, 28 février 1992, *Rothmans International France et SA Philip Morris France*, n° 56776
TA Versailles, 4 janvier 1994, *Centre français de la restauration*, n° 86-6350
CE, section, 23 juin 1995, *SA Lilly France*, n° 149226, 155083, 162001
TA Strasbourg, 5 février 1998, *Ville de Mulhouse*, n° 95128



CE, 20 octobre 2000, *Mlle Bertoni*, n°222675
CAA Douai, plénière, 26 avril 2005, *Société Segafredo Zanetti France*, n° 02DA00736
CE, 26 mars 2008, *Association Pro musica*, n° 278858
CAA Paris, plénière, 25 mars 2010, *SARL A La Frégate*, n° 08PA03658
CE, 9 novembre 2011, n° 348773, *Groupe d'information et de soutien des immigrés*
CE avis, section, 8 mars 2013, *Mme Monzani*, n°353782

Sécurité juridique et principe de confiance légitime

CE, assemblée, 24 mars 2006, *Sté KPMG et autres*, n° 288460 et 288465, n° 288474 et 288485
CE, 30 mars 2007, *Société Ente Nazionale per l'Energia Elettrica (ENEL)*, n° 289687
CE, assemblée, 16 juillet 2007, *Sté Tropic Travaux signalisation*, n°291545
CE, 16 novembre 2011, *Société ciel et terre et autres*, n° 344972

Certificat d'urbanisme

CE, 11 octobre 1989, *Clery et autres*, n° 73750
CE, 4 novembre 1994, *S.C.I. «Le parc de Vaugien» et Ministre de l'équipement et du logement*, n° 102929 et 103109
CE, 17 juin 1996, *M. Aubeau*, n° 133185
CE, 26 juillet 1996, *Commune de Cagnes-sur-Mer*, n° 136798
CE, 7 juin 1997, *Cochet et Courtes*, n° 00567 ; CE, 11 février 2004, *Société anonyme France travaux*, n° 212855
CE, 6 juin 2012, *M. et Mme Vidal*, n° 329123

Aides d'État

CE, assemblée, 26 octobre 2010 et CE, 2 juin 1993, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, n° 69726 et 69727,
CE, 11 juin 1999, *Région Languedoc-Roussillon*, n° 169740
CE, 29 mars 2006, *CELF*, n° 274923
CE, 19 déc. 2008, *CELF et min. Culture*, n° 274923

Opérations complexes

CE, 5 février 1993, *Emile-Paul Le Bervet*, n° 116658
CE, 28 juin 1996, *Association commerçants Frontignan et Anglade*, n° 160667
CAA Bordeaux, 2 juillet 2007, *Assaupamar*, n° 04BX0040

Autres

CE, section, 11 décembre 1970, *Crédit Foncier de France*, n° 78880
CE, section, 9 juin 1995, *Epoux Tchijakoff*, n° 127763
CE, 8 décembre 2000, *Syndicat sud PTT*, n° 209287 ; CE, 14 mars 2003, *M Le Guidéc*, n° 241057

CE, 2 mai 2007, *Ministre de l'écologie et du développement durable et Coopérative agricole Le Dunois*, n° 295024 et 295339

CE, section, 23 décembre 2010, *Ville de Paris et Association Paris Jean Bouin*, n° 338272 et 338527

CE, 14 octobre 2011, *Sté Ocreal*, n° 323257

CE, 28 décembre 2012, *EARL Cousin*, n° 341979

CE, 5 juillet 2013, *Syndicat national de chirurgie plastique reconstructrice et esthétique (SNCPRE) et autres*, n° 363118 et a.

CE, 23 septembre 2013, *Clinique vétérinaire du Grand Renaud*, n° 357504

CE, 25 septembre 2013, *SARL Safran Port Edouard Herriot*, n°348587

Annexe VII – La théorie des opérations complexes¹⁷²

Selon l'expression consacrée par la jurisprudence, il y a opération complexe lorsqu'une décision finale ne peut être prise qu'après intervention d'une ou de plusieurs décisions successives, spécialement prévues pour permettre la réalisation de l'opération dont la décision finale sera l'aboutissement. Il ne suffit pas pour qu'il y ait opération complexe que l'on soit en présence d'une succession de décisions ayant un lien entre elles. S'agissant d'un couple de décisions, il faut que l'intervention de la décision initiale ait été nécessaire à celle de la décision finale et spécialement édictée à cette fin.

La reconnaissance d'une opération complexe rend recevable l'exception d'illégalité d'une décision antérieure lors d'un recours formé contre une décision postérieure de l'opération : le délai de recours, normalement opposable à l'exception d'illégalité d'un acte non réglementaire, ne jouera pas. S'agissant d'une méconnaissance des règles du délai de recours, le moyen tiré d'une application erronée de la théorie des opérations complexes est d'ordre public¹⁷³.

On peut remarquer que la théorie des opérations complexes ne trouve à s'appliquer utilement qu'entre deux décisions non réglementaires dont la première n'a pas le caractère d'acte préparatoire. En effet, d'une part, si la décision antérieure est une décision réglementaire, l'exception d'illégalité est invocable sans délai. Si, d'autre, part, la décision antérieure a le caractère d'un simple acte préparatoire, le moyen tiré de son illégalité à l'occasion d'un recours dirigé contre la décision qu'il a préparé est également toujours recevable dès lors qu'aucun délai de recours n'a couru contre l'acte préparatoire qui n'est pas susceptible d'un recours autonome.

En principe, deux décisions successives nécessaires à la réalisation d'un même projet ne forment pas une opération complexe quand elles procèdent de législations indépendantes.

La mise en œuvre de cette théorie se concrétise particulièrement dans deux contentieux :

- Dans le contentieux de la phase administrative de l'expropriation : la déclaration d'utilité publique est une décision nécessaire à l'édiction de l'arrêté de cessibilité et elle est spécialement prise pour permettre son édictation. L'illégalité de la déclaration d'utilité publique pourra, par conséquent, être invoquée à l'appui d'un recours dirigé contre l'arrêté, dont (si cette illégalité est avérée) l'annulation sera prononcée, même s'il est exempt de tout vice propre.

- Le second contentieux est celui des opérations de recrutement dans la fonction publique, effectuées notamment par listes d'aptitude, tableaux d'avancement ou

172. On pourra en particulier se reporter à l'exposé que le Professeur Chapus fait de cette théorie dans son manuel de *Droit du contentieux administratif*, 13^{ème} édition, Montchrestien, Lextenso éditions, 2008.

173. CE, 24 mars 1999, *Comm. De Grézillac*.

par voie de concours. En effet, ouverture du concours, liste des candidats admis à y participer, désignation des membres du jury, liste des admissibles, liste des admis constituent une cascade d'actes que la jurisprudence ne considère pas tous comme préparatoires et dont chacun commande le suivant et est spécialement pris pour en permettre l'intervention. En conséquence, la décision finale pourra faire l'objet de recours motivés par l'illégalité entachant l'une quelconque des décisions antérieures, contre lesquelles les intéressés ont ainsi pu, sans risque, s'abstenir d'agir.

Annexe VIII – L'article L. 600-1 du code de l'urbanisme

Article L. 600-1

« L'illégalité pour vice de forme ou de procédure d'un schéma directeur, d'un schéma de cohérence territoriale, d'un plan d'occupation des sols, d'un plan local d'urbanisme, d'une carte communale ou d'un document d'urbanisme en tenant lieu ne peut être invoquée par voie d'exception, après l'expiration d'un délai de six mois à compter de la prise d'effet du document en cause.

Les dispositions de l'alinéa précédent sont également applicables à l'acte prescrivant l'élaboration ou la révision d'un document d'urbanisme ou créant une zone d'aménagement concerté.

Les deux alinéas précédents ne sont pas applicables lorsque le vice de forme concerne :

- soit l'absence de mise à disposition du public des schémas directeurs dans les conditions prévues à l'article L. 122-1-2 dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2000-1208 du 13 décembre 2000 relative à la solidarité et au renouvellement urbains ;*
- soit la méconnaissance substantielle ou la violation des règles de l'enquête publique sur les schémas de cohérence territoriale, les plans locaux d'urbanisme et les cartes communales ;*
- soit l'absence du rapport de présentation ou des documents graphiques. »*

Cet article restreint, en matière d'urbanisme, les possibilités d'invoquer l'exception d'illégalité de certains documents d'urbanisme : il limite, sauf cas particuliers, à six mois la recevabilité des exceptions tirées des vices de forme ou de procédure des documents d'urbanisme réglementaires qu'il mentionne (schéma directeur, schéma de cohérence territoriale, etc.). Dans ces hypothèses, il est mis fin au caractère perpétuel de l'exception d'illégalité des actes réglementaires dans le but d'améliorer la sécurité juridique des bénéficiaires d'autorisations d'urbanisme dont la cause serait une simple irrégularité procédurale. Sont réservés les vices entachant la participation du public ou l'absence de certains documents essentiels

Annexe IX – Bibliographie

1 – ARTICLES GENERAUX SUR LE RESCRIT

B. PLESSIX, « Le rescrit en matière administrative », *Revue juridique de l'économie publique*, octobre 2008, p. 3.

B. SEILLER, « Le refus de la circulaire-rescrit », note sous CE, 14 mars 2003, *M. Louis Le X*, n° 241057, 5 novembre 2003, *Les petites affiches*, n° 221, p. 7.

2 – EN MATIÈRE FISCALE

RAPPORTS

B. GIBERT, « Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire », rapport remis au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, 2004.

O. FOUQUET, « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, juin 2008.

ARTICLES

E. RAINGEARD de la BLÉTIÈRE, « Droit de l'Union européenne et sécurité fiscale : garant ou « trouble-fête » ? », *Revue de droit fiscal* n°18, 2 mai 2013, comm. 272.

O. FOUQUET, « Les conséquences de l'annulation d'une instruction administrative sur l'application de l'article L. 80-A du LPF », *Revue de droit fiscal* n°15, 11 avril 2013, comm. 240.

« L'annulation contentieuse d'une instruction fiscale rend-elle caduque toutes les interprétations antérieures de la loi fiscale », note sous avis, CAA Bordeaux, 26 octobre 2011, *Madame Monzani*, n°10BX01100, ccl. J.-M. VIÉ, *Revue de droit fiscal*, n°11, 15 mars 2012, comm. 192.

Question parlementaire n°113278, JOAN Q, 14 février 2012, p. 1350, « Demande de rescrit « crédit d'impôts recherche » (LPF, article L. 80 B, 3° et 3°bis) : portée d'un accord tacite de l'administration », *Revue de droit fiscal* n°10, 8 mars 2012, act. 118.

V. FRAISSINIER-AMIOT, « Les entreprises face à l'insécurité juridique en matière fiscale : état des lieux – 2^{ème} partie », *Les nouvelles fiscales*, 1^{er} avril 2011, n° 1065, p. 20.

V. FRAISSINIER-AMIOT, « Les entreprises face à l'insécurité juridique en matière fiscale : état des lieux – 1^{ère} partie », *Les nouvelles fiscales*, 15 mars 2011, n° 1064, p. 17.

Entretien avec R. COIN, P. DURAND et J.-P. LIEB, « Le rescrit fiscal », *Cahiers de droit de l'entreprise*, novembre 2010, n° 6

P.-F. RACINE, « Existe-il des « décisions » dont on puisse abuser ? », *Revue de droit fiscal* n°23, 10 juin 2010, 357.

L. LADOUX, « Le rescrit : une procédure au service de la sécurité juridique et du civisme fiscal », *Les nouvelles fiscales*, 15 mai 2010, n° 1046, p. 25.

P. COCHETEUX, « Le rescrit fiscal et la sécurité juridique », *Gazette du Palais*, Rec. juillet-août 2009, p. 2442.

J. MICHEL, « La compatibilité de la garantie du contribuable instituée par l'article L. 80-A du Livre des procédures fiscales avec le droit communautaire », *AJDA*, 2005, p. 1556

DROIT COMPARÉ

V. LACOMBE, L. BANOS, F. GARCIA, « Contrôle fiscal des grande entreprises : les nouvelles approches des administrations anglo-saxonnes peuvent-elles inspirer une évolution en France ? », *Revue du droit fiscal*, 6 décembre 2012, n° 49, p. 25

3 – EN MATIÈRE SOCIALE

RAPPORT

O. FOUQUET, « Cotisations sociales : stabiliser la norme, sécuriser les relations avec les Urssaf et prévenir les abus », Rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, juillet 2008.

ARTICLES

D. COLEU, P. COURSIER, « Droits et obligations des cotisants après le « rapport Fouquet II » », *Revue de droit social*, 2010, p. 202.

F. TAQUET, « Des rescrits pour sécuriser les entreprises », *Les petites affiches des Alpes Maritimes*, <http://www.petites-affiches.fr/droit,044/Des-rescrits-pour-securiser-les-323.html>.

Th. NGO KY, L. SANCHEZ, « Le rescrit social, une fausse nouveauté pour une vraie complexité », *Semaine sociale Lamy*, 13 février 2006, n° 1248, p. 6.

F. TAQUET, « À quoi sert le rescrit en matière de sécurité sociale ? », Rec. Juillet-août 2000, *La Gazette du Palais*, p. 1309.