



HAL
open science

La normativité du rescrit fiscal. À propos du rescrit fiscal, quelques observations sur la normativité

Pascal Texier

► **To cite this version:**

Pascal Texier. La normativité du rescrit fiscal. À propos du rescrit fiscal, quelques observations sur la normativité. Le pouvoir fiscal aujourd'hui, Apr 2017, Sfax, Tunisie. hal-02088489

HAL Id: hal-02088489

<https://unilim.hal.science/hal-02088489>

Submitted on 2 Apr 2019

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

À propos du rescrit fiscal, quelques observations sur la normativité*

Pascal Texier
Université de Limoges
OMIJ (IAJ)

Héritier des Lumières, le droit français répugne à exhiber ses racines antérieures à la Révolution de 1789 aussi, lorsque les circonstances l'amènent à emprunter les mécanismes de quelques vénérables institutions, ne manque-t-il pas de beaux esprits pour y voir « des manifestations caractérisées d'archaïsme, sinon même des tendances proprement régressives »¹. Cette position si souvent adoptée repose en fait sur un paradigme tout-puissant, celui du progrès qui organiserait l'histoire institutionnelle d'une manière évolutionniste et continûment linéaire.

En France, la polémique connaît un regain d'actualité lorsqu'en 1987, la loi Aicardi introduit le rescrit fiscal dans l'ordre positif². Explicitement présentée comme découlant d'une double inspiration, celle des *rulings* anglo-saxons et celle de la pratique impériale romaine³, l'innovation n'a pas tardé à susciter commentaires et inquiétudes, surtout en raison de cette référence à la romanité.

Il est vrai que les juristes positivistes ont souvent quelques difficultés avec l'histoire du droit, singulièrement lorsqu'il s'agit du cas de la France. Heureusement, le rescrit fiscal pouvait afficher une origine jugée plus noble que

* Communication présentée au colloque « Le pouvoir fiscal aujourd'hui », Université de Sfax, 14 avril 2017.

¹ OPPETIT (Bruno), « La résurgence du rescrit », *Dalloz*, 1991, p. 105.

² Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, dite Aicardi modifiant les procédures fiscales et douanières.

³ Sur le fonctionnement et l'histoire des rescrits impériaux, voir : Jean-Pierre CORIAT, « La technique du rescrit à la fin du Principat », *Studia et documenta historiae et iuris*, 1985, t. 51, p. 319-348 et ARCHI (G.G.), « Rescrits impériaux et littérature jurisprudentielle dans le développement du droit criminel », *RIDA*, 4, 1957, p. 221-238 et NORR (Dieter), « Zur Reskriptenpraxis in der hohen Prinzipatszeit », *Zeitschrift der Savigny-Stiftung für Rechtsgeschichte : Romanistische Abteilung*, 98 (1981), p. 1-46.

les vieilleries romaines. N'était-il pas en usage aux États-Unis, c'est-à-dire, dans un pays de *Common Law* ? Ce système que le rapport Banque mondiale, publié en 2005, présente comme un droit véritablement moderne et parfaitement adapté au développement des affaires dans un monde ouvert aux vents de la mondialisation. Ironie de l'histoire, on rappellera simplement ici que c'est un droit dont les fondements remontent aux assises de Clarendon de 1160 qui est ainsi jugé plus moderne que celui construit à la charnière des dix-huitième et dix-neuvième siècle !

Comment dépasser ce qu'un débat ainsi engagé pourrait avoir de vain, d'autant que le questionnement de notre réunion nous incite à concentrer notre attention sur la normativité de la règle ?

En premier lieu, il convient de souligner que le terme même de rescrit renvoie à une histoire embrouillée, en ce qu'elle recouvre des acceptions et des mécanismes divers. Et, pour rendre l'analyse plus complexe encore, d'autres institutions ne portant pas le nom de rescrits — comme les *rulings* anglo-saxons — peuvent jouer le même rôle. On voit par-là que l'enquête ne doit pas être limitée à la seule approche généalogique du rescrit.

Observons de même que la notion même de « normativité » est d'usage somme toute récent en Droit⁴, malgré les travaux de Kelsen, qui mettent, il est vrai, l'accent plus sur le normativisme que sur la normativité. En fait, il faut attendre les travaux de Hart⁵ pour que le concept intègre le champ d'analyse des théoriciens du droit. Cet auteur s'est efforcé de prolonger les travaux de John Austin, qui n'avait pu expliquer la normativité du droit, car il restait prisonnier de l'accent mis sur l'autorité et la sanction. Ainsi limité, il était dans l'impossibilité de rendre compte de la diversité des règles dont certaines sont considérées comme relevant du Droit, alors qu'elles sont dépourvues de sanctions. Plutôt

⁴ FINLAY (Stephen), « Recent Work on Normativity », *Analysis*, 70-2 (2010), p. 331-346, ici p. 331, constate que le terme *normativity* n'apparaît significativement dans le *Philosopher's index* qu'à partir des années 2000. Dans le domaine du droit il repère quelques occurrences à partir 1914 et 1935 pour *normativeness*.

⁵ HART (Herbert Lionel Adolphus), *The Concept of Law*, troisième édition, Oxford (Clarendon Press), 2015 [première édition en 1961], traduction française : *Le concept de droit*, Bruxelles, Publications des Facultés Universitaires Saint-Louis/Collection générale, 107.

Pour une vue d'ensemble sur l'apport de Hart et sa controverse avec Austin, voir BELL (John), « Hart, Hebert Lionel Adolphus, 1907–1992 », in Loïc CADET (dir.), *Dictionnaire de la Justice*, Paris, 2004, p. 573-575. Sur la différence d'approche avec Kelsen, voir : DELACROIX, (S.) « Hart's and Kelsen's Concepts of Normativity Contrasted », *Ratio Juris*, 17-4 (2004), p. 501-520 [en ligne, doi : [10.1111/j.1467-9337.2004.00280.x](https://doi.org/10.1111/j.1467-9337.2004.00280.x), consulté le 25/01/2017]

que de rechercher l'effectivité de la norme dans des dispositifs extérieurs au sujet, Hart propose de partir de sa « perspective interne » : la normativité découle donc, non de la contrainte extérieure liée à la sanction, mais du sentiment d'être « obligé » par la règle. Cette « perspective interne » pouvant être recherchée aussi bien chez celui qui crée ou applique la règle, que chez celui qui y est soumis.

Au-delà du normativisme, entendu comme la capacité à définir et/ou sanctionner des comportements canoniques, la normativité peut être analysée comme l'aptitude qu'aurait la règle à être acceptée et par voie de conséquence à modeler, effectivement, les comportements individuels. Ainsi entendues, les évolutions de la normativité peuvent servir d'indicateur d'effectivité du pouvoir normatif. Ici encore, il s'agira donc moins de mettre l'accent sur l'observation linéaire et diachronique de l'institution que d'analyser, à travers les principales étapes de son développement, de quelle manière elle a contribué à la transformation de l'ordre positif et social. Pour parvenir à scruter cette normativité, il peut être utile de compléter la démarche historique traditionnelle qui reconstitue la généalogie des institutions (I) par une autre qui focaliserait son attention sur leurs fonctions (II).

I- Les sources du rescrit fiscal

Le rescrit est classiquement présenté comme un outil d'interprétation des règles positives. Or, cette question de l'interprétation de la règle est constamment présente dans les mécanismes institutionnels, et ce, quelle que soit la nature du système juridique considéré. Bien entendu, dans le cas français qui demeure, malgré les évolutions, légicentrée et institutionnellement centralisée, la question revêt une acuité particulière puisque la toute-puissante loi y est définie comme une norme générale, d'où la nécessité de l'interprétation d'un juge, chargé de donner une application particulière à une règle dont l'énoncée est abstrait. Mais, en faire singularité est sans doute excessif, car c'est oublié que l'interprétation joue un rôle essentiel dans les systèmes à corpus normatif lacunaire comme peuvent l'être les droits coutumiers, religieux ou de Common Law. Il n'est donc pas inutile d'élargir le champ d'analyse à la fois sur les plans diachroniques et synchroniques.

Certaines institutions peuvent avoir des parcours généalogiques différents, mais jouer des rôles assez semblables sur le plan fonctionnel⁶. L'histoire institutionnelle récente a montré qu'elles ont joué un rôle essentiel dans la régulation des conflits et plus largement dans l'administration du contentieux.

Fonctionnellement, le rescrit repose sur un dialogue entre un demandeur, qui souhaite connaître le droit applicable à une situation de fait précise et à venir, et la puissance publique qui accepte, par avance, de renoncer à son pouvoir de censure dans le *casus* exposé. Autrement dit, il s'agit d'une démarche *ex ante*, dans la mesure où il s'agit de tester la légalité d'une situation avant de la mettre en œuvre.

On voit donc que la procédure de rescrit se distingue nettement des mécanismes contentieux qui interviennent, *ex post*, pour sanctionner une situation accomplie, mais jugée non conforme. Ainsi entendue, on peut trouver les traces de cette fonction interprétative dès l'Antiquité romaine avec le *ius publice respondendi* qui, sans constituer un rescrit au sens technique du terme, marque une étape importante dans la construction d'une capacité d'expertise opposable au juge.

Les sources lointaines

À partir du règne d'Auguste, l'empereur confère à certains des plus grands jurisconsultes la possibilité de délivrer des consultations opposables au juge. La mesure fut à l'origine d'un développement considérable de la science juridique, mais, d'un autre côté, elle ne tarda pas à entraîner certains dysfonctionnements. En effet, pour renforcer leur situation, les parties accumulaient des consultations favorables, et celui qui était parvenu en rassembler le plus grand nombre gagnait l'affaire, par application d'une sorte d'arithmétique de la justification juridique. Avec le développement des structures administratives, sous le règne d'Hadrien, les jurisconsultes sont progressivement intégrés dans la fonction publique impériale. Désormais, les consultations reflètent moins la créativité de la science juridique, que les grands axes de la politique publique. Les mutations qui affectent l'institution ayant permis le développement de la jurisprudence classique ont fini par en provoquer la sclérose.

⁶ Outre les rescrits au sens strict du terme, et pour s'en tenir aux seules hypothèses relevant des institutions de l'Europe médiévale et moderne, entrent dans cette catégorie les suppliques, les grâces, les lettres de la chancellerie apostolique...

Sur un autre plan, le rescrit cantonne le juge à l'examen des faits ; dès la mise en place de la procédure formulaire, c'est le prêteur qui fixe le point de droit dans une formule qui définit précisément une situation de fait et la règle correspondante. Le gain du procès est renvoyé au travail du juge qui devra vérifier la coïncidence entre les faits retenus par la formule et la réalité que son enquête lui permettra d'établir. Comme on le voit, les mécanismes du rescrit reposent, initialement, sur une répartition des pouvoirs fondée sur la distinction du fait et du droit.

Le développement de la *cognitio extraordinem* provoque la mise en place d'un système judiciaire que l'on pourrait qualifier de « moderne », où la justice est rendue par des magistrats, professionnels et insérés dans une structure hiérarchisée. C'est alors que l'on voit apparaître un nouveau type de rescrit, interne aux structures administratives dont le développement fera du rescrit « l'instrument privilégié d'un véritable service public du droit »⁷. Face à certaines situations, le juge peut directement solliciter l'avis de l'empereur sur des points de droit particulier. Il peut même arriver que cette demande soit rendue obligatoire. C'est ce que prévoit une constitution, promulguée en 445 par Valentinien III, exigeant que lui soit transmis tous les dossiers d'homicide jugés en première instance, dans lesquels le prévenu prétendait avoir tué d'une manière casuelle ou en légitime défense. Une fois transmis à l'empereur, le dossier recevait une *adnotatio* impériale indiquant au juge dans quel sens il devait trancher. La raison d'être de la mesure est donnée par le préambule de la constitution qui précise que, jusqu'alors, de nombreux criminels évitaient d'être sanctionnés par les tribunaux ordinaires en obtenant un rescrit de chancellerie qui les absolvait. Voulant réagir contre « l'audace » des assassins, Valentinien III interdit cet usage en exigeant que ceux qui soutenaient avoir tué involontairement obtiennent directement de l'empereur une *adnotatio*⁸. Ce texte substitue donc un rescrit par *adnotatio* impériale à un simple rescrit de chancellerie. Avec cet exemple, on voit comment le rescrit peut devenir l'instrument d'une politique publique, fût-ce au prix d'une monopolisation

⁷ CORIAT (JEAN-PIERRE), « La technique du rescrit à la fin du principat », *Studia et Documenta Historiae et Iuris*, 1985, p. 319-348, ici p. 322.

⁸ Nov. 19 (445, 10 décembre), reprise dans *Lex. Rom. Wisigoth.*, 6, 5, 1 et *Lex rom. Burg.*, 2, 2. Sur ce texte voir FOSSATI VANZETTI (M. B.), *Le Novelle di Valentiniano III, 1 - Fonti*, Padoue (CEDAM), 1988, p. 185-189 et GAUDEMET (Jean), « Les dernières lois de l'Occident romain. La législation, de Valentinien III (425-454) », *Hommage à Romuald Szramkiewicz*, Paris, (Litec), 1998, p. 3-48, ici, p. 35.

administrative de la procédure, justifiée par la nécessité d'imposer une plus grande sévérité afin de mieux lutter contre la violence du temps.

Les sources d'inspirations directes

Moins éloigné dans le temps que les rescrits impériaux ou canoniques, les *advance tax rulings* américaines sont souvent invoquées comme ayant directement inspiré le législateur français, mais nous allons voir que les causes qui ont présidé à leur apparition sont bien différentes de celles qui furent invoquées lors la mise en place des rescrits fiscaux.

L'offensive allemande sur la Marne, en mai 1918, fit prendre conscience au gouvernement américain de la nécessité de renforcer sa capacité d'intervention. Mais pour cela il fallait trouver dans l'urgence de nouvelles ressources et la fiscalité apparut alors comme le levier, à la fois le plus efficace et le plus rapide à mettre en œuvre. Cependant, la mise au point technique, puis les discussions au Congrès firent que finalement ce n'est que le 13 février 1919 que put être promulguée le *Revenue Act* de 1918⁹. Le nouveau taux des taxes et plus largement le système mis en œuvre provoqua un grand désarroi chez les contribuables.

Depuis le début du xx^e siècle, il était établi selon une pratique non officielle que le *Bureau of Internal Revenue* pouvait répondre aux questions des contribuables ; mais il s'agissait de simples avis qui n'engageaient pas le bureau, et par voie de conséquence, ne pouvaient lui être opposables¹⁰. La réforme mise en place en 1919 fit exploser le nombre de demandes en sorte que l'intervention du Bureau fut limitée aux seuls dossiers contenant un exposé complet des situations et le nom des parties intéressées. Puis, en 1938, le Congrès accorda l'autorisation de délivrer des réponses opposables, lorsqu'elles correspondaient à une « sage administration » du système fiscal¹¹. Le mécanisme a été complété, en 1954, par la publication du premier guide

⁹ HAIG (Robert Murray), "The Revenue Act of 1918", *Political Science Quarterly*, vol. 34-3, 1919, p. 369–391 [en ligne : www.jstor.org/stable/2141682].

¹⁰ ROMANO (Carlo), *Advance Tax Rulings and Principles of Law: Towards a European Tax Rulings System?*, Amsterdam, 2002 [thèse, Droit, université de Groningen], p. 15.

¹¹ *Wise administration of the revenue system*, ROMANO (Alberto), *op. cit.*, p. 15. Le concept de *wise administration* permet, de fonder à la fois la délivrance de l'acte et sa révocation : 26 CFR 601.201 — « Rulings and Determinations Letters ».

PAUL D. *ibid.*, p. 15.

détaillée des *private letter rulings* explicitant la procédure¹². Jusqu'au dernier quart du siècle passé, les *rulings* n'étaient considérés que comme de simples réponses données à des requêtes individuelles et ne faisaient donc l'objet d'aucune mesure de publicité, alors même qu'ils avaient fini par acquérir une valeur de précédent. C'est pourquoi, en 1976, le Congrès met fin à cette ambiguïté en autorisant la publication des documents fiscaux, y compris les *rulings*, à condition que les informations commerciales ou financières en aient été éliminées.

Comme c'est souvent le cas, des circonstances très particulières avaient provoqué la création d'une procédure, mais son usage n'allait pas tarder à en révéler toutes les potentialités.

II- Une normativité polymorphe

Si l'on accepte de lier la normativité d'une règle, ou d'une institution, à sa capacité de modification des comportements individuels, il peut être utile de commencer par inventorier les usages recherchés.

Inventaire des usages recherchés

Le rapide parcours historique qui précède met en lumière des usages différents, mais qui s'appuient tous sur le lien qu'instaure le rescrit entre la partie demanderesse et l'autorité qui répond : chacune y trouvant, à la fois, des utilités explicites, mais aussi des avantages plus discrets.

Pour le requérant, la justification la plus fréquente et la recherche d'une meilleure sécurisation de son activité. Le caractère parfois peu explicite de la règle, mais surtout sa variabilité, génère un manque de prévisibilité, très nuisible en particulier dans le domaine économique : nous touchons là à l'un des éléments de ce qu'il est convenu d'appeler la qualité du droit. Si celui-ci peut en principe, concourir à la sécurisation des échanges, sa trop grande variabilité est facteur de stress. L'observation est particulièrement importante en matière fiscale où la puissance publique est souvent tentée de remédier à son

¹² Aujourd'hui, le contribuable peut utiliser le site mis en place par l'IRS : <https://www.irs.gov/help-resources/tools-faqs/faqs-for-individuals/frequently-asked-tax-questions-answers/irs-procedures/code-revenue-procedures-regulations-letter-rulings/code-revenue-procedures-regulations-letter-rulings> .

impécuniosité chronique par la multiplication des « recettes de poche ». Par sa souplesse et, surtout par sa rapidité, le rescrit se révèle plus apte que le contentieux à répondre aux besoins de rapidité et de sécurité dont se nourrit l'activité économique.

Il convient de remarquer que le dialogue instauré dans ces conditions ne se limite pas au simple échange questions/réponses. Certes, le requérant peut être tenté d'utiliser le rescrit pour faire passer un message, surtout quand il émane d'un professionnel avisé, ce qui est souvent le cas ainsi que nous l'avons. Mais la réciproque est également vraie est l'administration y trouve souvent un bon moyen pour communiquer d'une manière technique sur les politiques publiques qu'elle est chargée de mettre en œuvre. C'est ainsi que s'instaure un dialogue qui permet à la puissance publique de mesurer, en direct, l'effet réel de ses décisions. Questionnement après questionnement l'administration se constitue ainsi une véritable banque de données jouant le rôle d'une sorte d'étude d'impact, à partir de laquelle l'administration fiscale, qui est le plus souvent à l'origine des mesures législatives, peut les infléchir dans un sens ou dans un autre. Il convient toutefois que l'usage de ce *feed-back* soit maîtrisé pour ne pas retomber dans la tentation de modifier les normes, plus que de raison.

L'approche historique a souvent mis en lumière l'importance de ce dialogue notamment en ce qu'il permet d'infléchir la pratique normative publique, dans le sens d'une meilleure prise en compte des pratiques sociales. C'est ainsi qu'on a pu montrer comment les rescrits de l'époque impériale avaient modifié l'esprit de la législation romaine dans le sens d'une meilleure prise en compte des singularités provinciales. De même, pour la période médiévale, les lettres de rémission -- qui fonctionnent à la manière d'un rescrit — ont permis de limiter l'effet de la stricte légalité en matière de sanctions de l'homicide. En effet la règle était en cette matière de condamner systématiquement à mort tout individu qui s'était rendu coupable d'un homicide et ce quels que soient les circonstances, voir les excuses, entourant la commission de l'acte. Si cette sévérité dans la répression des homicides constitue l'un des leviers permettant la construction de l'État, elle risque de heurter frontalement le corps social dont la pratique est fort différente en cette matière. L'approche non juridique de la responsabilité déploie, en effet, toute une casuistique d'excuse fondée sur une approche circonstancielle de la culpabilité. La rémission-rescrit permet la réception de la pratique sociale dans l'ordre juridique positif en ne faisant pas

disparaître la norme, mais en jouant sur la possibilité d'y déroger ponctuellement. En d'autres termes, la pratique du rescrit peut contribuer à l'élaboration du droit, mais d'une manière non conventionnelle en ce qu'elle s'exerce en dehors des cadres constitutionnellement habilités à légiférer. Pour reprendre la distinction proposée par Hart, on pourrait dire qu'ici c'est la normativité qui est préférée au normativisme. Certes on conçoit bien tout ce que cette observation présente d'intérêt en termes d'effectivité normative, mais sommes-nous toujours dans ce qu'il est convenu d'appeler un fonctionnement démocratique des institutions ? La question mérite d'être posée, notamment au regard de l'isonomie qu'un développement mal contrôlé de l'entre-soi risque de malmener. Les conséquences potentiellement pathogènes liées au découplage du normativisme et de la normativité ne se limitent pas aux effets recherchés. À certains égards, la pratique du rescrit engendre une série d'effets secondaires, sans doute plus discrets, mais dont il faut examiner avec encore plus d'attention les possibles interactions institutionnelles.

Inventaire des effets induits

Même si les objectifs poursuivis par les parties peuvent diverger, le rescrit est générateur de proximité, par le fait même qu'il implique un dialogue et pour que celui-ci ait quelque chance d'aboutir, il faut au minimum que le requérant et son interlocuteur partagent le même vocabulaire avant de s'accorder sur interprétation textuelle. Compte tenu de la technicité de la matière fiscale, la rédaction de la requête et sa présentation au service compétent nécessitent des savoir-faire rarement maîtrisés par la partie directement intéressée ; c'est pourquoi elle s'adresse d'ordinaire à un professionnel qui formalisera la demande, de sorte qu'elles puissent avoir les meilleures chances de succès. Autrement dit, le dialogue, qui devait en principe s'instaurer entre la partie privée et l'administration, s'organise en réalité entre les professionnels des questions fiscales, qu'ils s'agissent des fiscalistes libéraux ou des services fiscaux. On voit par-là qu'il convient de modérer la dimension de dialogue démocratique que l'on attribue parfois aux rescrits. Dans le même sens, on observera que, dans ce type d'exercice, l'expérience susceptible d'être retirée par l'administration résulte moins d'une consultation citoyenne que des interrogations des milieux professionnels. D'une certaine manière on pourrait rapprocher, fonctionnellement, les rescrits des pratiques de lobbying, cherchant à infléchir l'action publique dans un sens favorable aux intérêts de ces intermédiaires.

Si le rescrit est générateur d'entre-soi, il peut présenter d'autres effets, sans doute plus importants, au regard des mécanismes institutionnels. À cet égard le rescrit opère ce que l'on pourrait qualifier de double contournement.

En premier lieu c'est l'intervention du juge qui est écartée. S'agissant d'une démarche *ex ante*, l'objet même du rescrit est bien d'éviter l'intervention de l'autorité dotée du pouvoir de sanction et agissant dans un contexte contentieux. On remarquera, à ce sujet, qu'il existe une grande différence entre la pratique contemporaine en matière fiscale et les anciens usages du rescrit qui réintroduisaient le juge, *in fine*, par le biais de l'entérinement. Cette procédure permettait à un juge de vérifier la conformité entre la situation de fait déclarée par le requérant et la réalité objectivement établie par un examen contradictoire, éventuellement complété par une enquête. Ainsi conçue, cette intervention judiciaire contribuait à garantir que la mesure édictée par le pouvoir souverain restait bien cantonnée à la sphère de la décision gracieuse individuelle, c'est-à-dire insusceptible de généralisation systématique par création d'un précédent jurisprudentiel. Elle reposait implicitement sur un partage de compétence entre la capacité normative du prince qui l'autorisait à s'affranchir de la rigueur de lois et celle du juge, étroitement subordonnée à leur application¹³. Par ailleurs l'interposition de juge entre le requérant et l'autorité émettrice du rescrit permettait de limiter l'effet « d'entre-soi » induit par la procédure de rescrit.

On voit par-là que la mise hors-jeu du juge change profondément les conditions d'émission et peut-être même la nature de l'interprétation réalisée à travers le rescrit ; le risque étant de passer de l'explicitation de la règle à son application à travers ce qui peut s'apparenter à une prédécision, éventuellement négociée. C'est donc ici l'effectivité de la règle plus que sa compréhension qui est recherchée. Mais, sur un autre plan, le rescrit, à l'origine simple instrument d'explicitation du droit, se transforme peu à peu en vecteur des politiques publiques, à l'image de la pratique américaine. Les *rulings* étatsuniens ont été mis en place, plus pour faciliter l'application pratique des mesures fiscales que

¹³ Cette dichotomie entre pouvoir souverain du prince et soumission du juge est clairement exprimée, dès le XIII^e siècle par Thomas d'Aquin : *Sum. theol.*, II^a II^{ae}, q. 97, a. 4, resp. On observera cependant que cette subordination pouvait être parfois assez légère, comme dans l'ancien droit criminel qui reconnaissait un pouvoir arbitraire au juge criminel, sauf en matière d'homicide.

pour en expliciter le contenu, de là l'exigence de l'exposé nominatif et circonstancié. Il en découle logiquement que la réponse sera construite, non pas à partir d'une démarche inductive partant de la règle, ainsi que le ferait un juge, mais au terme d'une analyse téléologique fondée sur la possibilité d'un accord entre les protagonistes.

En second lieu le rescrit modifie, *de facto*, le processus d'élaboration de la norme qui repose en principe sur l'activité du législateur. Ici l'entre-soi développé par le rescrit tend à déplacer le centre de gravité, du législateur vers l'administration ; mais on ne peut guère parler de mutation, tant il est vrai qu'en matière fiscale ce sont surtout les services de Bercy qui constitue la force de proposition et d'analyse ; mais, la somme d'informations recueillies à travers les rescrits est de nature à renforcer encore un peu plus la capacité technique de l'administration aux dépens du législateur.

