FH | ANALYSE JURIDIQUE

DROIT FISCAL · RESCRITS · SANCTIONS FISCALES

Rescrit fiscal : le désaccord ne suffit pas à caractériser un manquement délibéré

Analyse du rescrit, du redressement et de la majoration de 40 % ; jurisprudence comparée et travaux préparatoires

Florent HAAS
FH Droit · 10 novembre 2026

Décisions commentées. TA Bordeaux, 24 septembre 2026, nos 2404533 et 2405018.

Jurisprudence de comparaison. CAA Lyon, 5 janvier 2016, n° 14LY03011 ; CAA Toulouse, 23 mai 2024, n° 22TL20240 ; CAA Nancy, 11 juillet 2024, n° 22NC00709 ; CE, 2 juin 2025, n° 496266.

En bref

La persistance d'un contribuable à se prévaloir d'une exonération après la remise en cause du rescrit qui l'avait admise ne suffit pas, à elle seule, à établir son intention d'éluder l'impôt. Selon le compte rendu des jugements du tribunal administratif de Bordeaux du 24 septembre 2026, les impositions supplémentaires ont été maintenues, mais la majoration de 40 % pour manquement délibéré a été déchargée.[1]

L'intérêt de la solution est principalement probatoire ; l'histoire législative du rescrit et des sanctions confirme la nécessité de distinguer ces régimes. La fin de la garantie fiscale attachée au rescrit et la caractérisation de l'élément intentionnel de la pénalité sont deux questions autonomes. Les précédents de Lyon et de Toulouse écartent la sanction dans certaines circonstances, tandis que celui de Nancy l'admet sur la base d'un faisceau d'indices.[2]

Fiche signalétique

Juridiction. Tribunal administratif de Bordeaux.

Décisions. 24 septembre 2026, n°s 2404533 et 2405018.

Objet. Exonération revendiquée malgré la remise en cause d'un rescrit favorable ; majoration de 40 % pour manquement délibéré.

Textes principaux. Articles L. 80 A, L. 80 B et L. 195 A du LPF ; article 1729, a, du CGI.

Solution rapportée. Redressement confirmé ; décharge de la majoration de 40 %.

Introduction

Un contribuable avait reçu une réponse favorable de l'administration fiscale sur le bénéfice d'une exonération. Après que cette dernière fut revenue sur sa position, il a néanmoins continué à déclarer l'exonération. Le tribunal administratif de Bordeaux a, selon la solution rapportée, admis les droits supplémentaires mais écarté la majoration de 40 % pour manquement délibéré. Comment expliquer cette différence ?

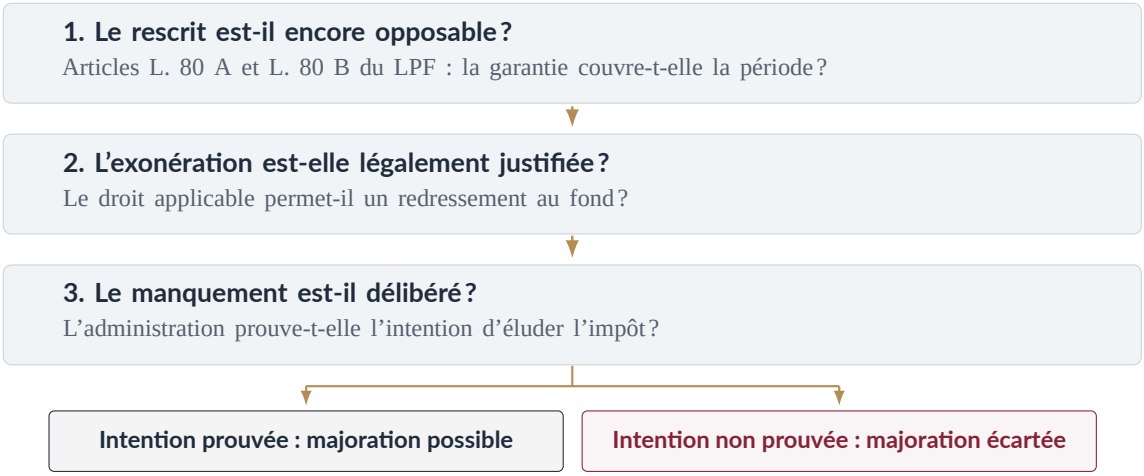
Parce qu'il existe trois contrôles distincts : l'opposabilité du rescrit, le bien-fondé de l'exonération et, enfin, la preuve de l'intention d'éluder l'impôt. Les deux premiers ne préjugent pas automatiquement du troisième.

Le schéma ci-dessous restitue ce raisonnement, avant l'analyse des textes, de la jurisprudence et des travaux préparatoires.

1 TA Bordeaux, 24 septembre 2026, n^{os} 2404533 et 2405018 : faits et solution rapportés dans un commentaire de jurisprudence (source secondaire, jugements intégraux non directement consultés).

2 CAA Lyon, 5 janvier 2016, n° 14LY03011, point 13 ; CAA Toulouse, 23 mai 2024, n° 22TL20240, points 20 à 22 ; CAA Nancy, 11 juillet 2024, n° 22NC00709, point 10.

LE RAISONNEMENT EN TROIS QUESTIONS



Lecture : la majoration de 40 % suppose un contrôle distinct de l'élément intentionnel, même lorsque le redressement des droits est légalement justifié (art. 1729, a, du CGI et L. 195 A du LPF).

I. Une garantie fiscale distincte de la loi d'imposition

A. L'opposabilité de la prise de position

Le mécanisme du rescrit repose sur les garanties des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF. Le contribuable qui présente fidèlement sa situation et obtient une prise de position formelle peut, sous les conditions du texte applicable, opposer celle-ci à l'administration. Le 1° de l'article L. 80 B vise précisément l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal.[3]

Ce mécanisme a été introduit par l'article 19 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, dans le cadre du renforcement des garanties du contribuable. Le texte d'origine de l'article L. 80 B rattachait déjà la prise de position sur une situation de fait à la garantie de l'article L. 80 A. Les travaux et analyses postérieurs décrivent cette innovation comme une protection contre les changements d'appréciation de l'administration, non comme une présomption de culpabilité du contribuable qui la conteste.[4]

Le rescrit ne modifie pas la loi fiscale et ne crée pas, par lui-même, une exonération autonome. En revanche, lorsqu'une prise de position formelle est régulièrement opposable, elle peut faire obstacle à un rehaussement fondé sur une appréciation différente de l'administration, **même si la position favorable initiale se révèle contraire à la loi**. La portée de cette protection dépend de la situation présentée, des conditions légales de la garantie et de la période d'imposition concernée.[5]

3 Art. L. 80 A du LPF, garantie contre les changements de doctrine ; Art. L. 80 B du LPF, prises de position sur les situations de fait.

4 Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, art. 19 ; rédaction initiale de l'art. L. 80 B du LPF ; O. Fouquet, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables*, rapport au ministre du Budget, juin 2008, p. 4.

5 Art. L. 80 A du LPF et art. L. 80 B du LPF ; rapport Fouquet, juin 2008, p. 4, sur la protection des prises de position individuelles favorables, même contraires à la loi.

B. Une remise en cause normalement limitée à l'avenir

La doctrine administrative précise que l'administration peut rapporter une prise de position, mais uniquement pour l'avenir lorsque la garantie s'appliquait régulièrement. En cas de changement d'appréciation, le contribuable doit être informé ; la position antérieure ne devient caduque qu'à compter de cette information (BOI-SJ-RES-10-20-10, § 410 et 430).[6]

C'est pourquoi le terme de « retrait », parfois employé dans les commentaires, ne doit pas faire présumer une disparition rétroactive de la garantie. La date et les modalités de cessation de l'opposabilité, de même que les années redressées, doivent être examinées. C'est donc l'effet temporel de la modification du rescrit, et non sa seule dénomination, qui commande l'étendue de la protection.

Lorsque la garantie a régulièrement pris fin et que l'avantage n'est pas prévu par la loi, un redressement peut être fondé. Reste distincte la question de la pénalité.

II. Une pénalité fondée sur l'intention, non sur la seule erreur

A. L'élément matériel et la preuve du caractère délibéré

L'article 1729, a, du CGI prévoit une majoration de 40 % en cas de manquement délibéré. La sanction ne découle pas mécaniquement de l'existence d'une insuffisance déclarative : l'administration doit établir que le contribuable a sciemment minoré l'imposition due. L'article L. 195 A du LPF lui attribue expressément la charge de prouver la mauvaise foi, dans le champ qu'il définit.[7]

Les travaux ayant accompagné la réforme des pénalités fiscales de 2005 éclairent la signification du terme « manquement délibéré ». Le rapport au Président de la République relatif à l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 présente une réforme destinée à rationaliser, clarifier et moderniser la présentation des sanctions. La doctrine administrative précise que la substitution de « manquement délibéré » à « mauvaise foi » n'a modifié ni les éléments constitutifs de l'infraction ni son régime juridique. Le changement de terminologie ne dispense donc pas de rechercher l'élément intentionnel.[8]

Le BOFiP rappelle la présomption de caractère involontaire des omissions et inexactitudes et la nécessité d'une appréciation des circonstances propres au dossier (BOI-CF-INF-10-20-20, § 30 et s.).

B. La connaissance du rescrit, indice mais non preuve automatique

Qu'un contribuable connaisse l'appréciation défavorable de l'administration n'est pas indifférent. Toutefois, cette connaissance ne se confond pas avec l'intention d'éluder l'impôt : une interprétation administrative peut être discutée et même se révéler illégale.

La solution attribuée aux jugements bordelais par le commentaire accessible illustre cette autonomie : la persistance dans l'application de l'exonération après la remise en cause du rescrit ne suffit pas, à elle seule, à caractériser la mauvaise foi. Cette formulation ne consacre aucune immunité. Elle

6 BOI-SJ-RES-10-20-10, § 410 et 430, modification de la prise de position pour l'avenir.

7 Art. 1729, a, du CGI, majoration de 40 % ; Art. L. 195 A du LPF, charge de la preuve de la mauvaise foi.

8 Rapport au Président de la République relatif à l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, JORF du 8 décembre 2005, texte n° 9, chap. II ; BOI-CF-INF-10-20-20, remarque sous le § 30 et § 40.

impose de distinguer un désaccord argumenté d'une déclaration consciemment et intentionnellement inexacte.

III. Des précédents qui excluent toute règle automatique

A. Lyon, 2016 : une réponse négative ne suffit pas toujours

Dans l'arrêt du 5 janvier 2016, la cour administrative d'appel de Lyon a écarté la majoration infligée à une société qui avait continué à revendiquer le régime des jeunes entreprises innovantes malgré deux rescrits défavorables. La cour a souligné qu'elle persistait à défendre son point de vue et qu'elle ne pouvait, dans le contexte procédural de l'époque, saisir directement le juge de l'impôt de la contestation des prises de position (CAA Lyon, 5 janvier 2016, n° 14LY03011, point 13).[9]

Ce précédent est déterminant : les rescrits étaient défavorables dès l'origine. La question de leur méconnaissance ne peut donc être présentée comme juridiquement inédite en 2026.

B. Toulouse, 2024, puis Conseil d'État, 2025 : l'importance de la contestation

Dans une affaire de rescrit favorable ensuite rapporté, la cour administrative d'appel de Toulouse a écarté la majoration de 40 %. Elle a relevé que l'administration se bornait à invoquer la connaissance de la décision remettant en cause le rescrit alors que le contribuable avait indiqué, dans sa déclaration, l'existence de l'exonération initiale et du recours formé contre sa remise en cause (CAA Toulouse, 23 mai 2024, n° 22TL20240, point 21).[10]

La portée de ce précédent appelle une précision essentielle. Le Conseil d'État, saisi du seul maintien des droits supplémentaires, a partiellement cassé l'arrêt le 2 juin 2025 en jugeant erronée l'interprétation restrictive de l'article 44 quindecies du CGI retenue par la cour. La cassation porte sur la disposition rejetant le surplus de la requête, non sur la décharge de la majoration (CE, 2 juin 2025, n° 496266, points 3 et 4).[11]

Le désaccord avec l'administration pouvait ainsi s'appuyer sur une interprétation du texte fiscal juridiquement fondée. Cette évolution souligne la nécessité de ne pas transformer une prise de position administrative contestée en preuve irréfragable d'intention.

C. Nancy, 2024 : des circonstances pouvant justifier la majoration

La cour administrative d'appel de Nancy a, au contraire, confirmé une majoration de 40 % en présence d'un rescrit expressément défavorable. Elle a notamment relevé le caractère précis de la réponse, l'absence de complexité juridique et la circonstance que la société s'était volontairement placée dans la situation de fait exclue par le rescrit. L'absence de second examen figurait aussi parmi les éléments considérés (CAA Nancy, 11 juillet 2024, n° 22NC00709, point 10).[12]

La solution démontre que la connaissance du rescrit peut participer à un faisceau d'indices proba-

9 CAA Lyon, 5 janvier 2016, n° 14LY03011, point 13.
10 CAA Toulouse, 23 mai 2024, n° 22TL20240, points 20 à 22.
11 CE, 2 juin 2025, n° 496266, points 3 et 4 ; cassation partielle de l'arrêt de Toulouse.
12 CAA Nancy, 11 juillet 2024, n° 22NC00709, point 10.

toires. Elle ne justifie toutefois pas une règle d'automaticité : le contexte de l'affaire demeure décisif.

D. Tableau comparatif : un indice, des solutions différentes

Décision	Situation	Majoration	Raison déterminante
CAA Lyon 5 janv. 2016 n° 14LY03011	Deux rescrits initiaux défavorables	**Écartée**	Persistance d'un désaccord juridique, sans preuve suffisante d'intention.
CAA Toulouse 23 mai 2024 n° 22TL20240	Rescrit favorable ensuite abrogé	**Écartée**	Recours et désaccord signalés dans la déclaration fiscale.
CAA Nancy 11 juill. 2024 n° 22NC00709	Rescrit défavorable dès l'origine	**Confirmée**	Situation explicitement exclue et absence de difficulté d'interprétation.
TA Bordeaux 24 sept. 2026 n^{os} 2404533 et 2405018	Rescrit favorable ensuite remis en cause	**Écartée***	Le seul maintien de l'exonération n'aurait pas suffi à établir l'intention.

* *Solution rapportée dans une source secondaire.* La cassation partielle prononcée par le Conseil d'État le 2 juin 2025 sur l'arrêt de Toulouse ne remet pas en cause la décharge de la majoration.

Ce rapprochement révèle le véritable critère de distinction : l'existence d'un rescrit ne suffit ni à caractériser ni à exclure le manquement délibéré. La juridiction apprécie les circonstances concrètes de la déclaration.

IV. La portée propre des jugements bordelais

A. Une confirmation probatoire

Les jugements de Bordeaux paraissent confirmer, plutôt qu'innover : la fin de la garantie du rescrit ne dispense pas l'administration de prouver l'élément intentionnel de la pénalité. Leur intérêt réside dans cette autonomie entre le bien-fondé du redressement et celui de la sanction, déjà perceptible dans les arrêts de Lyon et de Toulouse.

Il serait néanmoins excessif d'affirmer qu'un contribuable pourrait ignorer impunément n'importe quelle prise de position défavorable. La transparence, la nature de la controverse fiscale, la précision de la réponse reçue et les éventuels comportements de dissimulation peuvent modifier l'appréciation.

B. Une appréciation des circonstances au moment de la déclaration

La majoration suppose une appréciation concrète de l'intention du contribuable au moment où il souscrit la déclaration litigieuse. L'existence et la précision du rescrit, la nature de la difficulté juridique, la transparence des informations fournies et les démarches entreprises pour contester la position administrative sont autant de circonstances susceptibles d'éclairer cette appréciation. La jurisprudence rappelle que l'élément intentionnel doit être apprécié à la date de la déclaration ou de l'acte concerné.[13]

[13] CAA Bordeaux, 17 février 2026, n° 24BX00066, point 3 : appréciation de l'intention au moment de la déclaration.

Enfin, l'article L. 80 CB du LPF prévoit, pour les catégories qu'il vise, une faculté de second examen de la prise de position administrative, dans le délai de deux mois, sans présentation d'éléments nouveaux. Ce dispositif peut aider à structurer le désaccord, mais son utilisation n'est pas une condition générale d'exclusion du manquement délibéré.[14]

V. Origines législatives et travaux préparatoires

A. Les propositions du rapport Fouquet et les débats parlementaires de 2008

Le rapport de propositions remis en juin 2008 par le groupe de travail présidé par Olivier Fouquet, distinct des travaux parlementaires proprement dits, envisageait un recours juridictionnel contre certains rescrits (proposition n° 14), puis, à défaut, un recours administratif collégial (proposition n° 14 bis). Ces propositions partent du constat que les contribuables doivent pouvoir faire trancher un désaccord sans attendre systématiquement le contentieux de l'imposition. Elles traduisent une logique de sécurisation de la relation fiscale, sans considérer qu'un avis négatif mettrait définitivement fin à toute discussion juridique.[15]

Le rapport parlementaire du Sénat n° 135 (2008-2009), consacré au projet de loi de finances rectificative pour 2008, souligne lui aussi la réticence des entreprises à solliciter un rescrit par crainte d'une réponse défavorable et d'une exposition accrue au contrôle. Son commentaire de l'article 26 analyse la création d'une procédure de second examen collégial. Le délai initialement envisagé d'un mois a été porté à deux mois par l'Assemblée nationale, qui a également prévu, à la demande du contribuable, son audition par le collège. La mesure figure à l'article 50 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008.[16]

B. Droits en principal, intérêts et pénalités : trois questions distinctes

Le même rapport Fouquet propose, sous le numéro 12, un dispositif particulier visant les difficultés d'interprétation d'une loi nouvelle ou d'une règle comptable. À défaut de réponse administrative dans un délai déterminé, un contribuable de bonne foi aurait pu rester redevable des droits en principal tout en étant protégé contre les pénalités et les intérêts de retard. Cette proposition constitue un éclairage particulièrement net sur la distinction entre dette fiscale et sanction ; elle ne saurait toutefois être présentée comme le droit positif général.[17]

14 Art. L. 80 CB du LPF, rédaction en vigueur depuis le 1er janvier 2026, procédure de second examen.

15 O. Fouquet, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables*, juin 2008, pp. 26-27, propositions nos 14, 14 bis et 14 ter.

16 Sénat, rapport n° 135 (2008-2009), Ph. Marini, 16 décembre 2008, tome I, commentaire de l'art. 26 du PLFR pour 2008, parties I à III ; loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, art. 50.

17 O. Fouquet, rapport précité, p. 23, proposition n° 12 et développements qui la suivent.

Le législateur a retenu un mécanisme plus circonscrit : l'article 49 de la loi du 30 décembre 2008 a ajouté un cas de non-application de l'intérêt de retard, aujourd'hui repris à l'article 1727, II, 2, du CGI, lorsque les conditions expressément prévues sont remplies. Ce mécanisme ne crée pas de dispense générale de majoration de 40 % au bénéfice d'un contribuable qui ne suit pas un rescrit défavorable. Il révèle néanmoins que le législateur a distingué la correction de l'imposition de certaines conséquences financières du désaccord fiscal.[18]

Il faut donc manier ces matériaux avec précision. La loi de 1987 a institué une garantie d'opposabilité ; la réforme de 2005 a maintenu l'exigence d'un comportement intentionnellement répréhensible ; les débats de 2008 ont favorisé les voies de contestation des rescrits et, dans un cas précisément défini, une protection relative aux intérêts de retard. **Aucun de ces textes ne consacre une immunité fiscale générale attachée à la contestation d'une position administrative.** Ils confortent seulement la distinction, décisive en l'espèce, entre la dette d'impôt et la preuve nécessaire à sa sanction.

Conclusion

Les solutions rapportées des jugements du tribunal administratif de Bordeaux du 24 septembre 2026 illustrent l'importance de ne pas confondre l'inexactitude d'une déclaration fiscale et la preuve d'un manquement délibéré. Lorsque les conditions légales sont réunies, l'administration peut revenir pour l'avenir sur une appréciation initialement favorable. Elle peut aussi établir les impositions supplémentaires devenues exigibles. Toutefois, la fin de cette garantie ne transforme pas automatiquement le désaccord persistant du contribuable en intention d'éluder l'impôt.

Le critère déterminant demeure probatoire : la prise de position défavorable peut constituer un indice, mais sa seule méconnaissance ne dispense pas l'administration de démontrer l'intention sanctionnée par l'article 1729, a, du CGI.

REPÈRES CHRONOLOGIQUES



18 Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, art. 49 ; art. 1727, II, 1 et 2, du CGI, rédaction en vigueur en novembre 2026 ; AN, rapport d'information n° 1794, commentaire de l'art. 49 de la LFR pour 2008.