



patrickmichaud@orange.fr



LES GARANTIES RESCRIT ET INTERPRETATION

DEUX NOUVEAUX BOI du 4 octobre 2010

Le législateur a donné aux contribuables, sous notamment l'article L 80A et L80B LPF une garantie particulière pour les sécuriser sur le plan juridique notamment en cas de changements d'interprétation de l'administration fiscale sur un texte fiscal.

L'article L 80 A du livre des procédures fiscales (LPF) institue, au profit des contribuables, une garantie contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration.

L'article L 80 B du livre des procédures fiscales (LPF) institue, au profit des contribuables, une garantie en cas de prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal

Afin d'améliorer la lisibilité de ce dispositif, deux Bulletins Officiels des Impôts (BOI) du 4 octobre 2010 restructurent et amendent la doctrine administrative 13 L 1323 en commentant de manière distincte :

- les dispositions prévues au 1er alinéa de l'article L 80 A et à l'article L 80 B (habituellement désignées sous le vocable de « rescrit »), **BOI 13 L-11-10**
- et celles prévues par l'article L 80 A 2nd alinéa. **BOI 13 L-10-10**

Les conditions d'opposabilité de la doctrine doivent, toutefois, être distinguées selon que la garantie trouve son fondement dans le premier ou le second alinéa de l'article L80A LPF.

Ces dispositions ont fait l'objet de commentaires dans la doctrine administrative 13 L 1323 datée de juillet 2002.

Depuis lors, des aménagements législatifs importants ont été apportés à cet article, ce qui nécessite une actualisation de la doctrine administrative applicable.

Table analytique des rescrits publiés

Comment faire la demande de rescrits

I Les garanties en cas de prise de position formelle dit rescrit

II Garantie contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration.....

I Les garanties en cas de prise de position formelle dit rescrit

Procédure du rescrit fiscal

interprétation d'un texte fiscal

Appréciation d'une situation de fait

L'instruction 13 L-11-10 a pour objet de commenter les dispositions codifiées à l'article L 80 A 1er alinéa et aux articles L 18, L 64 B, L 80 B et L 80 C du livre des procédures fiscales (LPF).

INSTRUCTION RESCRIT DU 9 SEPTEMBRE 2010 **13 L-11-10 N° 86 DU 4 OCTOBRE 2010**

Ces dispositions regroupent les mesures qui ont pour finalité commune de garantir une meilleure sécurité juridique et d'apporter une limite au droit de reprise de l'administration en lui interdisant de procéder à des rehaussements contraires à ses propres prises de position formelle.

Sensiblement enrichies avec le temps et particulièrement par la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 et la loi de finances rectificative pour 2008, elles composent le contenu de la procédure habituellement désignée sous le vocable de « rescrit ».

L'instruction opère dans un premier temps une distinction entre la garantie apportée par une prise de position formelle sur l'interprétation d'un texte fiscal (1er alinéa de l'article L 80 A) et celle apportée par une prise de position formelle sur une situation de fait (article L 80 B).

Elle détaille ensuite chaque mesure particulière en précisant notamment le champ d'application, les conditions de mise en œuvre et l'étendue de la garantie instituée par chaque article.

Cette présentation sous la forme d'un recueil de fiches pratiques par nature de « rescrit » permet, le cas échéant, de les exploiter individuellement.

Elle commente enfin la procédure de second examen contre les prises de position formelle instituées par la loi de finances rectificative pour 2008 et codifiée à l'article L 80 CB du LPF.

La procédure par laquelle une entreprise souhaite déterminer en accord avec l'administration une méthode applicable pendant une période donnée pour le calcul des prix de transfert dans ses relations avec des entreprises situées à l'étranger, auxquelles elle est liée, a déjà été commentée par l'instruction 4-A-11-2005 et n'entre donc pas dans le champ de cette instruction.

Garantie apportée par une prise de position formelle sur l'interprétation d'un texte fiscal (1er alinéa de l'article L80A)

Garantie apportée par une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait (articles L 80 b, L 80 c, L 64 b et L 18)

Instauration d'un second examen des rescrits (article L 80 cb)

- Annexe 1 : Exonération des bénéficiaires des entreprises implantées dans les zones franches urbaines (ZFU)
- Annexe 2 : Exonération des bénéficiaires réalisés par les entreprises nouvelles
- Annexe 3 : Questionnaire relatif à la mise en œuvre de la garantie prévue aux 3° et 3° bis de l'article 80 B
- Annexe 4 : Modèle de demande d'avis au titre du dispositif de jeune entreprise innovante
- Annexe 5 : Modèle de demande d'avis au titre du dispositif de jeune entreprise universitaire
- Annexe 6 : Modèle de demande d'avis concernant l'absence d'un établissement stable en France
- Annexe 7 : Décret d'habilitation des organismes pouvant recevoir des dons
- Annexe 8 : Modèle de demande d'avis relative à la mise en œuvre de la garantie de l'article L 80 C
- Annexe 9 : Cahier des charges de la demande de rescrit valeur (L 18)
- Annexe 10 : Modèle de demande d'avis relative à la mise en œuvre de la garantie prévue par l'article L 64 B (Rescrit abus de droit)
- Annexe 11 : Coordonnées du Bureau des agréments et rescrits
- Annexe 12 : Répartition géographique des compétences du collège territorial dans le cadre du second

II Garantie contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration

L'instruction 13 L-10-10 a pour objet de commenter les dispositions de l'article L 80 A 2nd alinéa du LPF.

INSTRUCTION INTERPRETATION DU 9 SEPTEMBRE 2010 13 L-10-10 N° 86 DU 4 OCTOBRE 2010

-

L'article L80 A 2^{ème} alinéa dispose

Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente.

Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales.

L'INTERPRETATION « PUBLIEE » D'UN TEXTE FISCAL

1. La publication de l'interprétation par l'administration

2. Les documents portant interprétation d'un texte fiscal

- a. Les instructions et circulaires administratives
- b. Les réponses ministérielles
- c. La documentation administrative de base
- d. Les précisions de doctrine administrative sur le site www.impots.gouv.fr
- e. Les réponses aux demandes individuelles des contribuables

3. Les documents ne portant pas interprétation d'un texte fiscal

- a. Le précis administratif de fiscalité
- b. La Charte du Contribuable
- c. Les déclarations ministérielles
- d. Les cours professés à l'Ecole Nationale des Impôts
- e. Les revues spécialisées

4. L'opposabilité de l'interprétation du texte fiscal invoquée par le contribuable

5. Interprétation contraire à la loi fiscale et abus de droit

« Dans l'hypothèse où un contribuable fait une application littérale d'une instruction administrative publiée ou d'une prise de position de portée générale (telles une réponse ministérielle à une question écrite des parlementaires, une réponse à des représentants d'organisations professionnelles ou une précision doctrinale - habituellement appelée « rescrit général » - publiée sur le site Internet www.impots.gouv.fr) comportant une interprétation qui ajoute à la norme, la procédure de l'abus de droit fiscal est susceptible de s'appliquer si cette application va à l'encontre des objectifs poursuivis par son auteur (**en ce sens, bulletin officiel des impôts à paraître**). »