



## RAPPORT D'INFORMATION

sur l'application des mesures fiscales

Par Mme Valérie RABAULT Rapporteuse Générale

[JUILLET 2016](#) cliquez

### LES RESCRITS FISCAUX COMME OUTIL ORIGINAL D'APPLICATION DE LA LOI FISCALE

A. La définition du rescrit fiscal.....	1
B. Les différents rescrits fiscaux .....	2
1. Le rescrit fiscal est une conséquence du principe de sécurité juridique.....	3
2. La multiplicité de régimes applicables .....	3
Caractéristiques principales des rescrits fiscaux .....	3
C. Les éléments chiffrés sur la mise en oeuvre des rescrits fiscaux.....	5
1. L'augmentation globale mais inégale du nombre de rescrits fiscaux traités depuis 2007 par les services déconcentrés.....	5
2. La baisse tendancielle des rescrits traités par les services centraux.....	6
Évolution totale du nombre de rescrits fiscaux depuis 2007 .....	6
Évolution totale du nombre de rescrits fiscaux depuis 2007 .....	7
Nombre de rescrits reçus et traités par les services déconcentrés de la dgfip .....	7

Les rapports de la DGFIP au parlement

- [Rapport sur l'activité en matière de rescrit - année 2015](#)
- [Rapport sur l'activité en matière de rescrit - année 2014](#)
- [Rapport sur l'activité en matière de rescrit - année 2013](#) ➤
- [Rapport sur l'activité en matière de rescrit - année 2012](#) ➤
- [Rapport au Parlement sur l'activité de rescrit - année 2011](#)
- [Rapport au Parlement sur l'activité de rescrit - année 2010](#)
- [Rapport au Parlement sur l'activité de rescrit - année 2009](#) ➤
- [Rapport au Parlement sur l'activité de rescrit - année 2008](#)

#### A. La définition du rescrit fiscal

Comme l'indique une étude du Conseil d'État de 2014 (1), **il n'existe pas de définition juridique de la notion même de rescrit fiscal**. Le terme n'apparaît ni dans les articles L. 80 A à L. 80 C du livre des procédures fiscales, qui encadrent pourtant la plupart des régimes, ni dans la jurisprudence. Selon ce rapport, il « *ne fait pas davantage l'option d'un véritable consensus doctrinal* ».

Le Conseil d'État retient toutefois quatre critères d'identification :

- il constitue une **garantie pour le redevable**, opposable à l'administration, ce qui le distingue d'un simple avis de l'autorité administrative ;
- il **lie l'administration**, y compris dans les cas où la position méconnaîtrait la réglementation en vigueur ;
- **l'usage du rescrit n'est pas obligatoire** ; il est laissé à la discrétion de l'usager, ce qui le distingue, par exemple, de l'agrément fiscal ;
- le rescrit est un « **instrument d'application de la norme à une situation particulière et non un outil général d'interprétation de la norme** ». Cette interprétation ne vaut que pour le demandeur, ce qui distingue le rescrit d'une circulaire, une directive administrative ou une instruction. Dès lors qu'un rescrit est publié, il perd, selon le Conseil d'État, « *son caractère pour devenir une instruction ou une circulaire même si, à l'égard de l'auteur de la demande, il demeure une prise de position individuelle opposable* ».

Fondamentalement, le rescrit repose sur une relation originale entre le redevable et l'administration : elle implique 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.

**Dans la mesure où ils ne constituent qu'un éclairage sur les conditions d'application du droit positif français à des situations de fait objectives, les rescrits fiscaux français ne sauraient être rapprochés des *rulings* mentionnés, par exemple, dans l'affaire des *Luxleaks*.**

Dans ce domaine, la Commission européenne a ouvert des enquêtes formelles les 11 juin et 7 octobre 2014 dans plusieurs affaires concernant les Pays-Bas, le Luxembourg et l'Irlande. Elle a ensuite demandé, le 8 juin 2015, à quinze États membres de lui communiquer un nombre important de ces décisions. Le 21 octobre 2015, elle a considéré les *rulings* accordés à l'entreprise Fiat au Luxembourg et Starbucks aux Pays-Bas comme contraires au régime des aides d'État. Enfin, les ministres des finances de l'Union européenne sont parvenus à un accord sur un projet de directive spécifique aux *tax rulings* le 6 octobre 2015.

**Selon l'étude du Conseil d'État précité, l'institution du mécanisme français du rescrit « n'est pas susceptible, par elle-même, d'être qualifiée d'aide d'État », dans la mesure où ce rescrit ne confère pas aux usagers « un avantage économique que l'entreprise bénéficiaire n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché ». Seule une application au cas par cas qui permettrait un traitement discrétionnaire des entreprises pourrait être mise en cause.**

#### **Exemple de rescrit fiscal : rescrit n° 2009/17 (FE) du 19 février 2009 relatif au crédit d'impôt cinéma et audiovisuel**

##### **Question :**

Lorsque des entreprises de production audiovisuelle disposent de personnels techniques permanents, de plateaux de tournage et de départements internes spécialisés dans les prestations techniques de tournage et de postproduction qui sont utilisés pour des productions propres, les dépenses correspondantes peuvent être retenues dans la base de calcul du crédit d'impôt.

Cette disposition est-elle également applicable aux entreprises de production cinématographique ?

##### **Réponse :**

Il est confirmé que cette tolérance est également applicable dans les mêmes conditions aux entreprises de production d'œuvres cinématographiques.

## **B. Les différents rescrits fiscaux**

## 1. Le rescrit fiscal est une conséquence du principe de sécurité juridique

Les différents régimes de rescrit fiscal se rattachent pour l'essentiel à l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, qui prévoit de manière assez générale qu'il « *ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de **bonne foi** du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration* ».

Le second alinéa de cet article prévoit par ailleurs qu'un tel rehaussement est *a fortiori* impossible lorsque le redevable fait application d'un texte fiscal conforme à une instruction ou une circulaire de l'administration.

Le rescrit fiscal se présente donc en première analyse comme une conséquence du principe de sécurité juridique et plus précisément du principe de confiance légitime du redevable. Son développement récent est également à relier à la complexité croissante des normes fiscales et leur instabilité, ce qui en fait également une conséquence du principe de clarté, d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi fiscale.

## 2. La multiplicité de régimes applicables

Le tableau ci-dessous retrace les principales caractéristiques des rescrits fiscaux existants.

### Caractéristiques principales des rescrits fiscaux

Type de rescrit	Objet du rescrit	Référence codifiée (LPF) (1)	Texte codificateur	Délai de réponse de l'administration	Conséquences juridiques
<b>Rescrit « abus de droit »</b>	Demande du redevable visant à préciser qu'un montage fiscal n'est pas constitutif d'un abus de droit	L. 64 B	Article 18 de la loi n° 87-502 du 9 juillet 1987	6 mois	En l'absence de réponse, <b>impossibilité d'entamer une action</b> en abus de droit fiscal
<b>Rescrit fiscal général</b>	Interrogation sur une situation fiscale de fait au regard d'un texte fiscal	1° de l'article L. 80 B	Article 19 de la loi n° 87-502 du 9 juillet 1987	3 mois depuis le 1 <sup>er</sup> juillet 2009	En cas de <b>prise de position formelle</b> de l'administration, impossibilité de pratiquer un rehaussement d'impôt.
<b>Rescrit « amortissements exceptionnels »</b>	Éligibilité à plusieurs dispositifs d'amortissement temporaires ou zonés	2° de l'article L. 80 B	Article 12 de la loi n° 96-314 du 12 avril 1996	3 mois	En cas d'absence de réponse, impossibilité de pratiquer un rehaussement d'impôt
<b>Rescrit « crédit d'impôt recherche »</b>	Éligibilité d'un projet de recherche au dispositif du CIR	3° de l'article L. 80 B	Article 105 de la loi n° 96-1181 de finances pour 2007	6 mois puis 3 mois à compter du 1 <sup>er</sup> juillet 2009	En cas d'absence de réponse, impossibilité de pratiquer un rehaussement d'impôt

<b>Rescrit « jeunes entreprises innovantes »</b>	Éligibilité d'une entreprise au régime fiscal des JEI	4° de l'article L. 80 B	Article 13 de la loi n° 2003-1311 de finances pour 2004	4 mois puis 3 mois à compter du 1 <sup>er</sup> juillet 2009	En cas d'absence de réponse, impossibilité de pratiquer un rehaussement d'impôt
<b>Rescrit « pôles de compétitivité »</b>	Éligibilité d'un investissement au dispositif fiscal des pôles de compétitivité	5° de l'article L. 80 B	Article 24 de la loi n° 2004-1484 de finances pour 2005	4 mois	En cas d'absence de réponse, impossibilité de pratiquer un rehaussement d'impôt
<b>Rescrit « établissement stable »</b>	Imposition en France ou non d'un établissement considéré comme « stable » en application des conventions fiscales	6° de l'article L. 80 B	Article 19 de la loi n° 2004-1485 de finances rectificatives pour 2004	3 mois	En cas d'absence de réponse, impossibilité de pratiquer un rehaussement d'impôt
<b>Rescrit « prix de transfert »</b>	Accord préalable sur la méthode de calcul du prix de transfert	7° de l'article L. 80 B	Article 20 de la loi n° 2004-1485 de finances pour 2004	Pas de délai. Nécessité d'un accord préalable sur la méthode de calcul du prix de transfert.	En cas d'accord, impossibilité de pratiquer un rehaussement d'impôt
<b>Rescrit « nature des revenus »</b>	Soumission des revenus professionnels au régime BIC ou BNC et à l'IS ou l'IR	8° de l'article L. 80 B	Article 48 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008	3 mois	En cas d'absence de réponse, impossibilité de pratiquer un rehaussement d'impôt
<b>Rescrit « mécénat »</b>	Éligibilité d'un don au dispositif du mécénat ou à la réduction d'IR de l'article 200 du CGI	L. 80 C	Article 1 <sup>er</sup> de la loi n° 2003-1709 relative au mécénat	6 mois	En cas d'absence de réponse, impossibilité de pratiquer l'amende fiscale spécifique
<b>Rescrit « valeur »</b>	Détermination de la valeur d'une entreprise en cas de donation par le dirigeant	L. 18	Article 46 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008	6 mois	<b>L'absence de réponse dans le délai ne vaut pas accord implicite.</b> En cas de réponse, impossibilité de rectifier le prix

(1) Livre des procédures fiscales

Source : synthèse commission des finances.

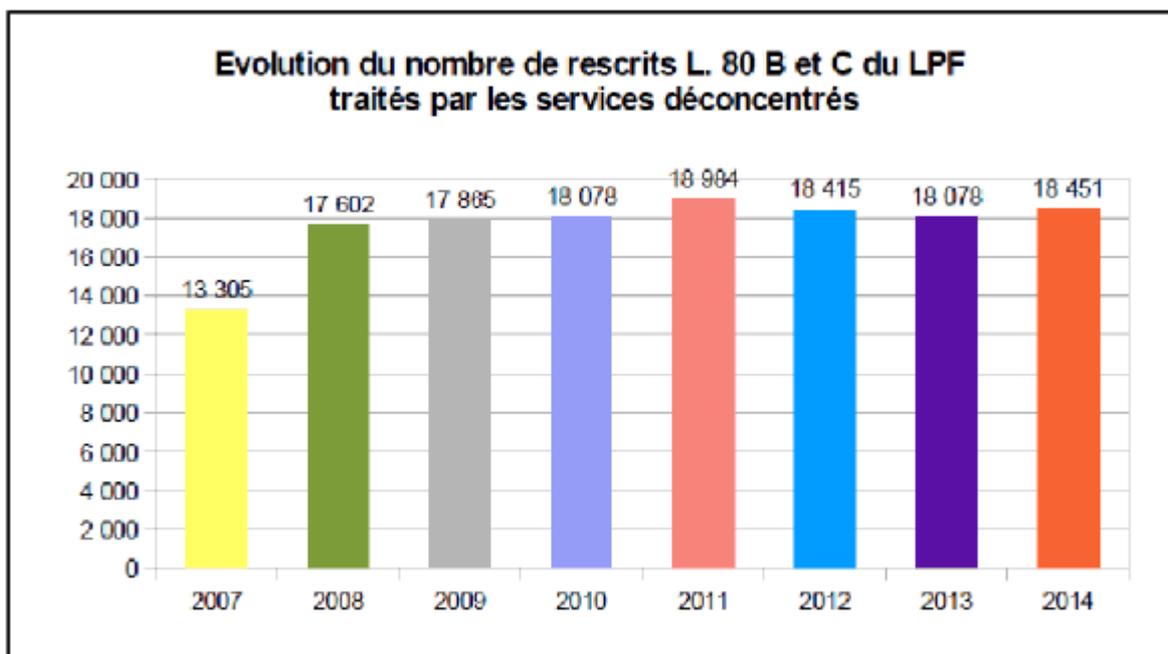
## C. Les éléments chiffrés sur la mise en oeuvre des rescrits fiscaux

### 1. L'augmentation globale mais inégale du nombre de rescrits fiscaux traités depuis 2007 par les services déconcentrés

Le dernier rapport de la direction générale des finances publiques (DGFIP) sur l'activité en matière de rescrit (39) fait état d'une augmentation tendancielle du nombre de rescrits depuis 2007 par les services déconcentrés.

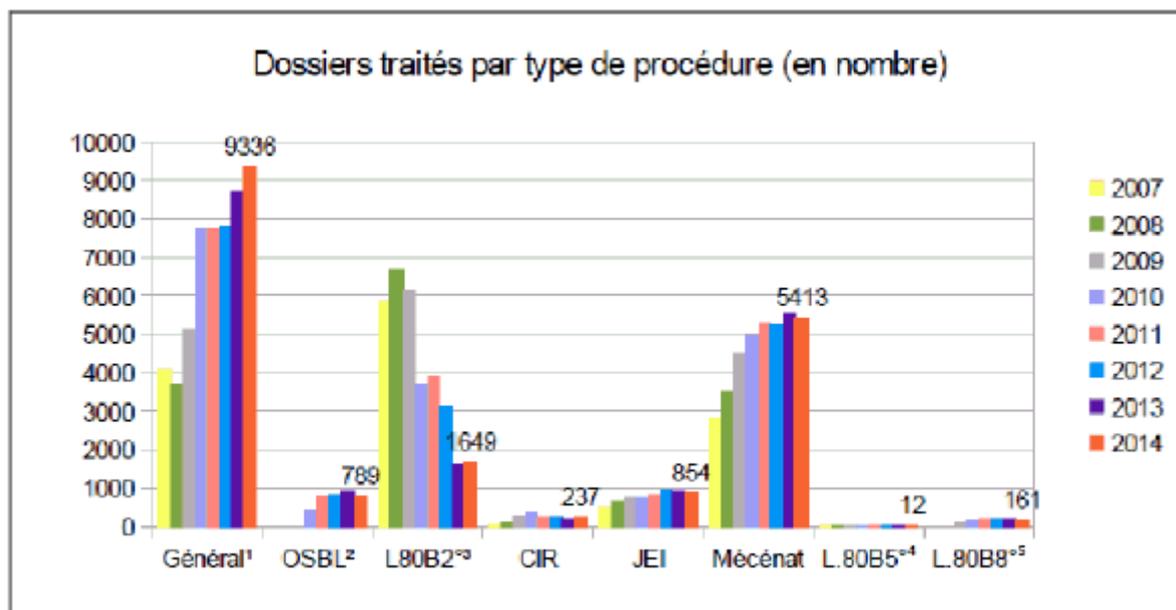
Ce rapport indique que 20 296 rescrits ont traités en 2014 (au lieu de 20 256 en 2013), dont 1 845 rescrits relatifs à l'interprétation d'un texte fiscal (sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales).

Le nombre des rescrits relatifs à une situation de fait s'est élevé 18 451 en 2014.



Source : DGFIP, Rapport sur l'activité en matière de rescrit, année 2014.

Il apparaît toutefois que cette évolution globale du nombre de rescrits depuis 2007 masque des évolutions contrastées de chaque procédure.



- (1) Rescrit général, incluant les rescrits portant sur les entreprises nouvelles déjà en activité.
- (2) Rescrit relatif aux organismes sans but lucratifs, au sein de la procédure de rescrit général.
- (3) Rescrit « amortissements exceptionnels » et « entreprises nouvelles ».
- (4) Rescrit « pôles de compétitivité ».
- (5) Rescrit « nature des revenus professionnels ».

Source : DGFIP, Rapport sur l'activité en matière de rescrit, année 2014.

## 2. La baisse tendancielle des rescrits traités par les services centraux

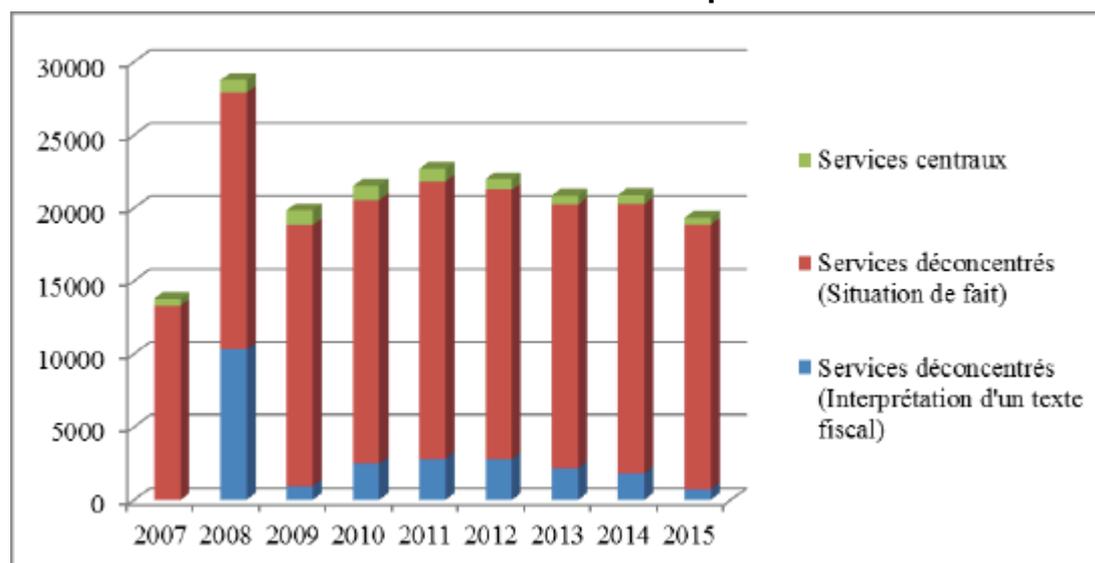
Le tableau ci-dessous retrace l'ensemble des rescrits fiscaux traités par les services centraux et par les services déconcentrés. Il met en évidence une baisse des rescrits traités par les services centraux depuis 2009, ainsi qu'une évolution de rescrits liés à l'interprétation d'un texte fiscal très lié à l'actualité fiscale.

### Évolution totale du nombre de rescrits fiscaux depuis 2007

Année		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Services déconcentrés	<i>(Interprétation d'un texte fiscal)</i>	nc	10 285	947	2466	2834	2822	2178	1845	726
	<i>(Situation de fait)</i>	13305	17 602	17865	18078	18984	18415	18078	18451	18101
Services centraux		494	861	1037	980	873	723	579	595	503
<b>Total</b>		<b>13799</b>	<b>28 748</b>	<b>19849</b>	<b>21524</b>	<b>22691</b>	<b>21960</b>	<b>20835</b>	<b>20891</b>	<b>19330</b>
Évolution (N/N-1) (en %)		–	–	– 30,96	8,44	5,42	– 3,22	– 5,12	0,27	– 7,47

Source : DGFIP, Rapport sur l'activité en matière de rescrit, années 2008 à 2014.

## Évolution totale du nombre de rescrits fiscaux depuis 2007



Source : DGFIP, Rapport sur l'activité en matière de rescrit, années 2008 à 2014.

### 3. Les chiffres de l'année 2015

En vue de la rédaction du présent rapport, l'administration fiscale a transmis les chiffres de l'année 2015, au cours de laquelle 19 330 rescrits ont été traités, **ce qui représente une baisse de près de 7,5 % par rapport à 2014.**

Les rescrits sont émis soit par l'administration centrale, soit par les services départementaux de la DGFIP.

### Nombre de rescrits reçus et traités par les services déconcentrés de la dgfip

Type de rescrit	Fondement juridique (article du LPF)	Affaires reçues	Affaires traitées
Questions de législation	article L. 80 A al. 1 <sup>er</sup>	693	726
Rescrit général	article L. 80 B 1 <sup>o</sup>	4 797	4 796
Rescrit « lucrativité organismes sans but lucratif »	article L. 80 B 1 <sup>o</sup>	690	726
Rescrit « entreprises nouvelles déjà en activité »	article L. 80 B 1 <sup>o</sup>	4 346	4 519
Rescrit « amortissements exceptionnels »	article L. 80 B 2 <sup>o</sup>	69	48
Rescrit « entreprises nouvelles »	article L. 80 B 2 <sup>o</sup>	1 139	1 247
Rescrit « crédit d'impôt recherche »	article L. 80 B 3 <sup>o</sup>	362	312
Rescrit « jeune entreprise innovante »	article L. 80 B 4 <sup>o</sup>	808	791
Rescrit « pôles de compétitivité »	article L. 80 B 5 <sup>o</sup>	1	2
Rescrit « qualification de la nature des revenus »	article L. 80 B 8 <sup>o</sup>	50	43

BIC/BNC »			
Rescrit « qualification de la nature des revenus IR/IS »	article L. 80 B 8°	105	87
Rescrit « mécénat »	article L. 80 C	5 815	5 530
<b>Total</b>		<b>18 875</b>	<b>18 827</b>

Source : DGFIP.

#### Nombre de rescrits reçus et traités par les services centraux de la dgfip

Type de rescrit	Fondement juridique (article du LPF)	Affaires reçues	Affaires traitées
Questions de législation	article L. 80 A al.1 <sup>er</sup>	71	68
Rescrits prévus par les 1° à 5° de l'article L. 80 B du LPF	article L. 80 B 1° à 5°	438	374
Rescrit « établissement stable »	article L. 80 B 6°	15	16
Rescrit « mécénat »	article L. 80 C	15	11
Rescrit « valeur »	article L. 18	3	1
Rescrit « abus de droit »	article L. 64 B	37	33
<b>Total</b>		<b>579</b>	<b>503</b>

Source : DGFIP.

#### DÉLAIS DE TRAITEMENT

Type de rescrit	Fondement juridique (article du LPF)	Durée moyenne de traitement (en jours)	Taux de traitement en moins de 3 mois
Questions de législation	article L. 80 A al. 1 <sup>er</sup>	95	70,48 %
Rescrit général	article L. 80 B 1°	79	83,90 %
Rescrit « lucrativité organismes sans but lucratif »	article L. 80 B 1°	133	82,37 %
Rescrit « entreprises nouvelles déjà en activité »	article L. 80 B 1°	56	93,12 %
Rescrit « amortissements exceptionnels »	article L. 80 B 2°	39	97,92 %

Rescrit « entreprises nouvelles »	article L. 80 B 2°	64	92,02 %
Rescrit « crédit d'impôt recherche »	article L. 80 B 3°	93	74,03 %
Rescrit « jeune entreprise innovante »	article L. 80 B 4°	71	91,02 %
Rescrit « pôles de compétitivité »	article L. 80 B 5°	96	0 %
Rescrit « qualification de la nature des revenus BIC/BNC »	article L. 80 B 8°	74	86,05 %
Rescrit « qualification de la nature des revenus IR/IS »	article L. 80 B 8°	71	79,78 %
Rescrit « mécénat »	article L. 80 C	119	59,91 %

Source : DGFIP.