

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-30-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

CF - Garanties liées aux procédures de rectification - Suppression du droit de reprise justifiée par la prise de position de l'administration sur l'interprétation d'un texte de loi, sur un point de droit ou de fait ou au cours d'une vérification de comptabilité et notion de rescrit fiscal

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuable

Titre 3 : Garanties liées aux procédures de rectification

Chapitre 2 : Garantie diverses accordées aux contribuables lors de la procédure de redressement - Suppression du droit de reprise justifiée par la prise de position de l'administration sur l'interprétation d'un texte de loi, sur un point de droit ou de fait

Sommaire :

I. Suppression du droit de reprise lorsque l'administration a pris position dans certaines conditions : interprétation d'un texte fiscal, procédures de rescrit général et spécifique

II. Suppression du droit de reprise en cas de prise de position formelle de l'administration au cours d'une vérification de comptabilité

A. L'application des dispositions des articles L80 A et L80 B du LPF en contrôle fiscal

B. Modalités d'application

1. La prise de position peut être sollicitée, en principe, sur les points examinés par le vérificateur
 - a. Les impôts concernés
 - b. Les situations visées
 - c. Cas particulier
2. La prise de position doit faire l'objet d'une demande écrite
 - a. Le moment de la demande
 - b. La forme de la demande
 - c. Le contenu de la demande
3. La prise de position est formalisée
 - a. La décision de prendre position
 - b. La forme

c. Le contenu

C. Portée d'une position prise en cours de vérification

I. Suppression du droit de reprise lorsque l'administration a pris position dans certaines conditions : interprétation d'un texte fiscal, procédures de rescrit général et spécifique

1

Les dispositions codifiées à l'article L80 A 1er et 2ème alinéa du livre des procédures fiscales (LPF) ainsi qu'aux articles L80 B du LPF, L80 C du LPF, L18 du LPF et L64 B du LPF 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 sur l'interprétation d'un texte fiscal (LPF, art. L80 A al. 1 et 2) sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal - procédure de « rescrit général »- (LPF, art. L80 B-1°), sur un certain nombre de demandes formelles relevant de la procédure de rescrit spécifique (art. L64 B du LPF, art. L80 B-2°, 3°, 3°bis, 4°, 5°, 6° et 8° du LPF, art. L80 C du LPF et art. L18 du LPF).

Il en est de même dans le cadre de la procédure d'accord préalable de prix de transfert lorsque l'administration a pris formellement position sur la méthode de détermination des prix de transfert pratiqués (LPF, art. L80-B-7°).

Pour de plus amples précisions sur ces dispositions, les indications qui suivent renvoient aux chapitres concernés des séries « Sécurité Juridique » et « Bénéfices industriels et commerciaux » :

- suppression du droit de reprise lorsque la cause du rehaussement repose sur une interprétation différente d'un texte fiscal de celle précédemment admise formellement par l'administration (cf. BOI-SJ-RES-10-10) ;
- suppression du droit de reprise lorsque la cause du rehaussement repose sur un changement d'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal (cf. BOI-SJ-RES-10-20-10) ;
- suppression du droit de reprise lorsque l'administration a pris position dans le cadre des procédures du rescrit général et du rescrit spécifique (cf. BOI-SJ-RES-10-20) ;
- suppression du droit de reprise lorsque l'administration a conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix de transfert (cf. BOI-SJ-RES-20).

II. Suppression du droit de reprise en cas de prise de position formelle de l'administration au cours d'une vérification de comptabilité

10

Les articles L80 A 1er alinéa du LPF et L80 B du LPF disposent que l'administration ne peut procéder à des rectifications d'impositions antérieures, lorsqu'il est établi que le contribuable s'est fondé sur une interprétation d'un texte fiscal formellement admise par l'administration ou lorsque celle-ci a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal.

A. L'application des dispositions des articles L80 A et L80 B du LPF en contrôle fiscal

20

En matière de contrôle, la prise de position était de fait limitée aux cas de rehaussements notifiés.

30

Afin de sécuriser juridiquement les entreprises et de les conforter dans leurs décisions de gestion, la mise en œuvre de la garantie du contribuable contre les changements de doctrine de l'administration prévue par les [articles L80 A du LPF](#) et [L80 B du LPF](#) est étendue, sous certaines conditions, sur des sujets pour lesquels aucun rehaussement n'est proposé.

Les conditions dans lesquelles cette prise de position intervient sont similaires à celles applicables en cas de rehaussement. Ainsi :

- la prise de position sans rehaussement est formalisée par un agent qualifié pour engager l'administration ;
- elle ne peut intervenir qu'à la condition que le vérificateur ait examiné de manière suffisamment approfondie les éléments nécessaires à une appréciation complète et correcte de la situation ;
- elle engage l'administration à l'égard de l'entreprise qui l'a sollicitée, tant qu'elle n'est pas rapportée.

B. Modalités d'application

40

La mise en place de ce dispositif est sans incidence sur le déroulement du contrôle. Le vérificateur conduit les opérations dans les conditions habituelles et procède aux investigations qu'il estime nécessaires et utiles. Il apprécie seul les points à examiner dans la comptabilité.

Ainsi, le dispositif ne doit pas conduire le contribuable à demander en cours de contrôle au vérificateur d'expertiser un sujet dont il n'aurait pas prévu l'examen afin de prendre position sur celui-ci.

1. La prise de position peut être sollicitée, en principe, sur les points examinés par le vérificateur

a. Les impôts concernés

50

La prise de position peut concerner tous les impôts examinés au cours de la vérification de comptabilité.

b. Les situations visées

60

Sont concernés les sujets qui font l'objet d'examen en cours de vérification et qui ne donnent pas lieu finalement à rectification. C'est au vérificateur qu'il appartient d'apprécier les points sur lesquels il peut prendre position.

c. Cas particulier

70

D'une manière générale, tous les sujets susceptibles de faire l'objet d'une rectification par le vérificateur peuvent faire l'objet d'une prise de position en cas d'absence de rectifications.

Cependant, en raison de la spécificité des problématiques liées aux prix de transfert, les demandes portant sur ce sujet dont l'examen relève de la procédure d'accord préalable visée par [l'article L80 B-7° du LPF](#), sont exclues du champ du dispositif.

En effet, cette procédure obéit à des règles particulières tenant à la compétence du service instructeur (bureau CF 3) et aux relations avec des autorités étrangères, incompatibles avec la prise de position formelle en cours de contrôle.

Si une demande de cette nature était néanmoins déposée, le contribuable serait invité à formuler sa demande dans le cadre et dans les conditions de la procédure de rescrit prévue par la loi.

2. La prise de position doit faire l'objet d'une demande écrite

a. Le moment de la demande

80

La demande peut être formulée au cours de la vérification et en tout état de cause, avant l'envoi de la proposition de rectification.

Dans la pratique, la demande devrait être formulée au plus tard lors de la réunion de synthèse.

b. La forme de la demande

90

La demande est formulée par écrit. Elle est en principe remise directement au vérificateur en cours de contrôle. Le vérificateur en accuse réception par la mention manuscrite "reçu en main propre le (date)" sur l'original du contribuable.

Elle peut être adressée par voie postale.

c. Le contenu de la demande

100

Le champ de la demande doit être limité à un point ou, à titre exceptionnel, à quelques points précisément examinés par le vérificateur.

La demande doit être précise et ne laisser aucun doute quant au(x) point(s) sur le(s)quel(s) une prise de position formelle de l'administration est sollicitée. Elle doit clairement présenter la règle de droit appliquée, les éléments de fait ayant conduit l'entreprise à retenir la solution pour laquelle une confirmation est demandée et éventuellement les modalités de calcul appliquées.

Le cas échéant, l'entreprise sera invitée par courrier à compléter sa demande dans un délai de 30 jours.

3. La prise de position est formalisée

a. La décision de prendre position

110

Le vérificateur apprécie le ou les points sur lesquels il peut engager l'administration, compte tenu des investigations effectuées.

A titre d'exemples, le vérificateur peut refuser de prendre position quand :

- il n'a pas examiné le sujet sur lequel porte la demande ou il ne l'a pas fait de manière suffisamment approfondie pour pouvoir prendre position formellement ;
- la question du contribuable est trop vague et celui-ci ne l'a pas complétée, malgré la demande qui lui a été faite ;
- la demande est détournée de son objet et ne traduit pas une réelle recherche de sécurité juridique : demandes systématiques sur tous les points vérifiés, demandes présentant des faits erronés ou tronqués, etc.

La décision de refus est formalisée par écrit.

b. La forme

120

La prise de position est notifiée par écrit sur une annexe jointe à la proposition de rectification (ou à l'avis d'absence de rectification), ou le cas échéant, par un courrier distinct.

c. Le contenu

130

Afin de sécuriser le dispositif tant pour le contribuable que pour l'administration, la prise de position doit être :

- précise : le sujet traité doit être clairement identifié et décrit, et la période indiquée ;
- ciblée : à l'intérieur d'un thème donné, la prise de position doit être circonscrite au périmètre des constatations effectuées ;
- explicite : la prise de position doit être exprimée en termes clairs. Aucune ambiguïté ne doit subsister sur l'étendue de la prise de position.

C. Portée d'une position prise en cours de vérification

140

Aux termes des [articles L80 A du LPF](#) et [L80 B du LPF](#), il ne sera procédé à aucun rehaussement fondé sur une interprétation différente de celle formalisée par la prise de position sur le point de droit ou de fait, aussi longtemps que la situation, les textes ou la doctrine administrative publiée n'ont subi de modification.

Un tel rehaussement pourrait toutefois être effectué à l'occasion de l'examen ultérieur du dossier, par exemple dans le cadre d'un contrôle sur pièces ou d'une nouvelle vérification, si le service constate que la position prise antérieurement n'est plus valide sur la nouvelle période examinée ou vérifiée.

150

Le [BOI-SJ-RES-10](#) précise les conditions d'extinction de la garantie. S'agissant des décisions individuelles, la garantie prend fin lorsque :

- la législation et/ou la réglementation, ou la doctrine sur laquelle était fondée la prise de position est modifiée, sans qu'il soit nécessaire que cette modification soit signifiée individuellement et préalablement au contribuable. La nouvelle doctrine doit bien sûr, avoir fait l'objet de publication ;
- la situation de fait n'est plus identique à celle ayant fait l'objet de la prise de position. Les raisons pour lesquelles les modifications constatées conduisent à rapporter la position ancienne et le cas échéant, à rectifier la situation à compter de la date du changement, doivent être explicitées dans la proposition de rectification ;
- l'administration entend modifier l'appréciation antérieurement portée sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, alors que ni la situation ni le texte n'ont été modifiés. Dans ce cas, l'appréciation antérieure est caduque à partir de la signification au contribuable que cette appréciation est rapportée.

La nouvelle position est signifiée et motivée par écrit (dans une proposition de rectification ou, le cas échéant, dans un courrier adressé en recommandé avec accusé de réception). A compter de la réception de ce courrier, la position prise antérieurement est rapportée. Aucune imposition supplémentaire concernant les déclarations souscrites antérieurement à la notification de la nouvelle position ne peut être mise en recouvrement.