

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-SJ-RES-10-10-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 04/03/2020

### **SJ - Garantie contre les changements de position de l'administration fiscale - Garantie contre les changements de doctrine - procédures de rescrit fiscal - Garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal - Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal**

#### **Positionnement du document dans le plan :**

SJ - Sécurité juridique

Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale

Titre 1 : Garantie contre les changements de doctrine - Procédures de rescrit fiscal

Chapitre 1 : Garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal

Section 2 : Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal

#### **Sommaire :**

I. Conditions d'application de la garantie

A. Principes qui fondent l'articulation des deux alinéas de l'article L. 80 A du LPF

B. Interprétation formelle d'un texte fiscal

1. La portée de l'article L. 80 A du LPF se limite à l'examen d'un point de droit fiscal

2. Notion de prise de position formelle et documents portant interprétation formelle d'un texte fiscal au sens de l'article L. 80 A, al. 1 du LPF

a. Principes applicables

b. Notion de prise de position formelle

c. Notion de publication prévue à l'article L. 80 A, al. 2 du LPF

d. Liste non-exhaustive des documents portant interprétation d'un texte fiscal au sens de l'article L. 80 A, al. 1 du LPF

3. Portée de l'expression « Interprétation d'un texte fiscal » de l'article L. 80 A, al. 1er du LPF

a. Notion d'interprétation d'un texte fiscal

b. Notion de texte fiscal

4. Cas d'une interprétation contraire à la loi

C. Nécessité d'un rehaussement

D. Application de la garantie dans le temps

1. Principe de l'antériorité de la doctrine au titre de l'article L. 80 A, al. 1 du LPF
2. Date de cessation d'effet de l'interprétation doctrinale
  - a. À raison d'une nouvelle doctrine rapportant la précédente, plus favorable
  - b. À raison d'un changement de législation
- E. Conditions de mise en œuvre de la garantie
  1. Dispositions de portée générale
  2. Réponses aux demandes individuelles des contribuables
    - a. L'existence d'une prise de position de l'administration « formellement admise »
    - b. Exposé exact de la situation personnelle du contribuable
- II. Étendue de la garantie prévue par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF
  - A. Prises de position de portée générale
  - B. Prises de position individuelles

## I. Conditions d'application de la garantie

### A. Principes qui fondent l'articulation des deux alinéas de l'article L. 80 A du LPF

---

#### 1

Les conditions d'opposabilité dans le temps de la doctrine doivent être distinguées selon que la garantie revendiquée trouve son fondement dans le [premier](#) ou le [deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#).

#### 10

*Le deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF s'applique à toutes les impositions, qu'elles soient primitives ou supplémentaires, y compris dans le cas où l'initiative de l'imposition appartenant entièrement à l'administration, le contribuable n'a pas à souscrire de déclaration, ni donc à appliquer un texte fiscal. Mais, il ne permet au contribuable de se prévaloir que des seules interprétations formelles qui ont été publiées par l'administration ( CE arrêt du 7 janvier 1977 n° 96362). Pour plus de précisions sur la garantie de cet article, (cf. BOI-SJ-RES-10-10-10)*

#### 20

Comme le [deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#), la garantie instituée par le [premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#) :

- se limite au cas où l'administration procède à l'interprétation d'un texte fiscal permettant d'obtenir une position formelle sur un point de droit (c'est à ce titre que le [premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#) se distingue de l'[article L. 80 B du LPF](#) qui porte sur l'appréciation d'une situation de fait d'un contribuable) ;
- s'applique à tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu du code général des impôts, y compris les impôts locaux, ainsi qu'aux taxes dont tout ou partie des règles d'assiette et de recouvrement sont précisées par référence à des règles définies par le code précité ;
- et ne s'applique donc pas aux taxes affectées qui ne figurent pas dans le code général des impôts, auparavant dénommées taxes parafiscales (CE arrêt du [25 juillet 1980 n° 93760](#)), ni aux taxes dont les règles d'assiette et de recouvrement ne sont pas précisées par référence à des règles définies par ce code.

#### 30

Mais, à la différence du [deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#), la garantie du [premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#) :

- ne peut, en principe, être utilement invoquée que dans le cas où l'administration procède au rehaussement d'une imposition antérieure (cf. [n° 190](#) ) et non lorsque l'imposition contestée constitue une imposition primitive pour laquelle un contribuable ne peut se prévaloir que des instructions et circulaires publiées. Il en est de même à ce titre des dispositions de [l'article L. 80 B du LPF](#) qui ne peuvent être invoquées que pour contester un rehaussement.

- est accordée par une interprétation pouvant provenir de sources autres que les instructions publiées, c'est-à-dire, par exemple, de prises de position individuelles et, notamment, de réponses à des demandes particulières des contribuables sur un point de droit.

Cette distinction trouve notamment sa justification dans le fait que pour l'établissement d'une imposition primitive, le respect du principe de l'égalité des contribuables devant la loi impose que soient opposables les seuls documents de portée générale, produits par les autorités compétentes en charge d'élaborer et de commenter la norme, et publiés afin d'être à la disposition de tous (en ce sens [BOI-SJ-RES-10-10-10-I-B-2-a](#)).

D'ores et déjà la doctrine administrative, plus ou moins bien connue selon les catégories de contribuables, est susceptible d'être inégalement exploitée par eux.

Il convient de ne pas ajouter à ce risque, celui que l'interprétation des textes fiscaux applicables à tout contribuable pour la détermination d'une imposition primitive puisse varier selon son auteur.

Lorsque la doctrine est diffusée dans des instructions ou circulaires publiées, formant un corps de règles communes, relativement stables et accessibles à tous, le risque d'applications discordantes ou divergentes de la loi est circonscrit.

#### 40

Le Conseil d'État a, à plusieurs reprises, confirmé cette distinction. Si l'imposition contestée est une imposition primitive, le contribuable ne peut se prévaloir :

- ni du [premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#) qui vise l'hypothèse d'un rehaussement de l'imposition antérieure ([CE arrêt du 4 juin 1976 n° 98484](#) ; [CE arrêt du 10 décembre 1984 n° 34946](#) ; [CE arrêt du 1<sup>er</sup> juin 1990 n° 66129](#) ; [CE arrêt du 22 juillet 1994 n° 118988](#) ; [CE arrêt du 9 février 2000 n° 185589 et 185599](#)) ;

- ni de [l'article L. 80 B du LPF](#) qui se réfère au [premier alinéa de l'article L. 80 A](#) ([CE arrêt du 3 juin 1998 n° 157667](#) ; [CE arrêt du 13 octobre 1999 n° 190040](#) ; [CE arrêt du 26 mars 2008 n° 278858](#)).

À titre d'exemple, les opinions émises par les agents des services de la direction générale des finances publiques lors d'une procédure d'imposition conduisant à une imposition primitive assignée à un contribuable qui, estimant pouvoir bénéficier d'une exonération, n'a pas été assujetti à l'impôt en conséquence de sa déclaration, ne peuvent, en tout état de cause, être invoquées dès lors que ces opinions ne se rapportent pas à un rehaussement d'impositions antérieures. ([CE arrêt du 17 juin 2005 n° 258805](#)).

## **B. Interprétation formelle d'un texte fiscal**

---

### **1. La portée de l'article L. 80 A du LPF se limite à l'examen d'un point de droit fiscal**

---

## 50

À la différence de l'article L. 80 B du LPF qui porte sur l'appréciation d'une situation de fait, l'objet intrinsèque de l'article L. 80 A du LPF est limité à l'interprétation d'un texte fiscal.

## 60

Les demandes individuelles formulées par un contribuable à l'administration au titre du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF doivent donc porter sur un point de droit fiscal, de portée générale afin que cette dernière lui fasse connaître le sens et la portée du ou des textes fiscaux en cause.

## 2. Notion de prise de position formelle et documents portant interprétation formelle d'un texte fiscal au sens de l'article L. 80 A, al. 1 du LPF

---

### a. Principes applicables

---

## 70

Le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF ne peut être invoqué par les contribuables qu'en cas de rehaussement fondé sur une interprétation d'un texte fiscal différente de celle que l'administration avait précédemment formellement admise. Ainsi, le support doctrinal invoqué sur le fondement du premier alinéa peut être constitué par des prises de position formelle :

- qui peuvent ne pas avoir fait l'objet d'une publication ;
- à caractère général (instruction, circulaire, documentation de base, réponse ministérielle, ...) ;
- ou à caractère individuel (réponse particulière).

### b. Notion de prise de position formelle

---

## 80

Une prise de position peut être considérée comme formelle dès lors qu'elle est suffisamment explicite et non équivoque. La question n'est donc pas uniquement de savoir si la prise de position est motivée ; au demeurant, la loi ne pose l'obligation pour l'administration fiscale de motiver ses prises de position que pour des demandes formulées au titre de l'article L. 80 B-3°, 3° bis, 4° et 5° du LPF (cf. BOI-SJ-RES-10-20-20).

## 90

Saisie de situations diverses, la jurisprudence a contribué à préciser ces notions :

*- une décision de dégrèvement, non motivée, ne constitue pas une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard du texte fiscal (CE arrêt du 8 mars 2002 n° 221667 et conclusions du commissaire du Gouvernement ; CE arrêt du 18 mai 2005 n° 264718 ; CE arrêt du 25 mai 2005 n° 253199, 10e et 9e s.-s.) ;*

*- dans un arrêt du 8 septembre 1999 n° 161330, le Conseil d'État a jugé, en revanche, qu'un certificat établi par un contrôleur des impôts, attestant que la société, récupérateur de matériaux, n'était pas assujettie à la TVA, constituait une prise de position formelle sur la situation de fait de cette société au regard de l'exonération des ventes de matériaux de récupération prévue par l'article 261, 3-2° du code général des impôts alors en vigueur. Ce certificat n'était pas*

*motivé, mais il comportait l'indication formelle, explicite, que la société était exonérée en tant que récupérateur de matériaux.*

## 100

Ainsi, ne peut être considérée, dans les termes où elle est rédigée, comme comportant une prise de position formelle de l'administration qu'une réponse qui règle de manière claire et précise un point de droit fiscal en prenant position sur le sens et la portée du texte examiné. Elle doit être formulée de manière non équivoque pour permettre aux personnes concernées de connaître exactement et strictement leurs droits (références législatives et doctrinales à préciser) et obligations (conditions à satisfaire mentionnées).

### **c. Notion de publication prévue à l'article L. 80 A, al. 2 du LPF**

---

## 110

Sur la notion de publication, il convient de se reporter (cf. [BOI-SJ-RES-10-10-10-I-B-2-b](#)) relatif au deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF.

### **d. Liste non-exhaustive des documents portant interprétation d'un texte fiscal au sens de l'article L. 80 A, al. 1 du LPF**

---

## 120

Il n'est pas possible d'établir une liste exhaustive des documents opposables ou non au titre du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF.

La loi, la jurisprudence et la doctrine administrative permettent toutefois de distinguer les documents pouvant être regardés comme étant de nature à exprimer l'interprétation d'un texte fiscal par l'administration, de ceux qui ne répondent pas à cette définition et qui ne sont donc pas opposables.

Les deux listes ci-après ne sont pas exhaustives.

#### **Documents portant interprétation d'un texte fiscal :**

- Instructions et circulaires administratives publiées au Bulletin officiel des impôts lorsque celles-ci font l'objet d'une diffusion publique et administrative (feuilles de couleur blanche) à l'exclusion des publications internes destinées aux seuls agents du service (feuilles roses et jaunes notamment), prises de position publiées sur le site Internet relevant du Premier ministre « [www.circulaires.gouv.fr](http://www.circulaires.gouv.fr) » ;

- Réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires publiées au Journal officiel (CE 30 mai 1973 n° 82593). Cependant, lorsque l'application d'une loi est subordonnée à l'intervention d'un décret, les réponses à des questions écrites de parlementaires par lesquelles le ministre a indiqué que le décret à intervenir comporterait telle ou telle disposition ne peuvent être regardées comme constituant une interprétation formelle de la loi fiscale au sens de l'article L. 80 A du LPF et ne sauraient dès lors être utilement invoquées par les contribuables (CE arrêt du 22 octobre 1976 n° 96359) ;

- Documentation administrative de base lorsque celle-ci fait l'objet d'une diffusion publique et administrative (CE arrêt du 4 juillet 1986 n° 47410) ;

- Instruction fiscale se référant à une doctrine non fiscale (CE arrêt du 30 mars 2007 n° 287600) ;

- Doctrine du ministre compétent pour une taxe de nature fiscale (CE arrêt du 3 décembre 1999 n° 181532) ;

- Prises de position individuelles telles que les réponses de l'administration aux demandes individuelles des contribuables portant sur un point de droit (renseignements des contribuables). Sont à assimiler à des

réponses de l'administration aux demandes individuelles des contribuables, tous les documents par lesquels l'administration prend formellement position sur une question fiscale (par exemple la proposition de rectification consécutive à un contrôle, l'abandon formel de rehaussement, une prise de position consécutive à un contrôle sur demande prévu aux articles [L. 13 C](#) et [L. 13 CA du LPF](#), la décision contentieuse prise sur la réclamation d'un contribuable, etc...)

- Prises de position publiées sur le site Internet de la DGFIP « [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) », rubrique « documentation », sous-rubrique « la documentation fiscale en ligne », onglet « les rescrits », « Table Analytique des Rescrits » opposables à compter de leur date de publication ;

- Prises de position particulières adressées à des organisations professionnelles ayant sollicité l'interprétation formelle de l'administration.

**Absence de prise de position formelle : documents non opposables :**

- Note interne à la DGFIP tels que les BOI non publiés « feuilles roses » ([CE arrêt du 5 juillet 1991 n° 107258](#)) ;

- Déclarations ministérielles au cours des débats parlementaires ([CE arrêt du 22 juin 1984 n° 39978](#)) ;

- Précis de fiscalité. Son objet est de faciliter l'accès aux documentations administratives officielles ; il ne peut être regardé comme étant au nombre des instructions ou circulaires publiées par lesquelles l'administration fait connaître son interprétation des textes fiscaux et dont les contribuables peuvent se prévaloir sur le fondement de l'[article L. 80 A du LPF](#) ([CE arrêt du 12 janvier 1987 n° 40686](#)) ;

- Notices administratives ([CE arrêt du 3 juin 1983 n° 31695](#)) ;

- Imprimés et formulaires de déclaration ([CE arrêt du 23 décembre 1981 n° 25425](#), [CE arrêt du 12 janvier 1987 n° 40686](#)) ;

- Décision de dégrèvement d'office non motivée ([Cass. com. arrêt du 19 juin 1990 n° 89-12731](#) ; [CE arrêt du 9 mai 1990 n° 57372](#) ; [CE arrêt du 18 février 2008 n° 295460, 8e s.-s.](#)) ;

- Courrier adressé par une association de gestion agréée à un adhérent ([CE arrêt du 4 décembre 1989 n° 89214](#)) ;

- Réponses de l'administration à un organe consultatif ([CE arrêt du 18 mars 1987 n° 50777](#)) ;

- Charte du contribuable ;

- Monographies ([CE arrêt du 14 mai 1986 n° 49727](#)) ;

- Tarif microfiché de la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects ([CE arrêt du 23 novembre 1987 n° 81766](#)) ;

- Guides pratiques ;

- Cours de l'École Nationale des Finances Publiques ;

- Déclaration d'intention du ministre ([CAA Nantes arrêt du 3 juillet 1996 n° 94NT00554](#)) ;

- Documentation d'origine privée (revues spécialisées ; [CE arrêt du 18 mars 1987 n° 46380](#)) ;

- Fiches de calculs facultatives ;

- Silence gardé par l'administration ;

- Productions de la Direction nationale des enquêtes fiscales et, plus généralement de tout service de la DGFIP, sous une forme autre que celles admises comme opposables ;

- Décision du comptable de la DGFIP de procéder, lors de l'enregistrement d'une convention de quasi-

usufruit portant reconnaissance d'un don manuel, à la liquidation du seul droit fixe : une telle décision n'a pas constitué une prise de position opposable à l'administration privant celle-ci du droit d'exiger et de percevoir les droits de mutation au moment de la déclaration du donataire ([Cass. com. arrêt du 4 décembre 2007 n° 06-19251 \(n° 1308 F-D\)](#) ;

- Courriers électroniques (cf. [n°s 300 et 310](#)).

### **3. Portée de l'expression « Interprétation d'un texte fiscal » de l'article L 80 A, al. 1<sup>er</sup> du LPF**

---

#### **a. Notion d'interprétation d'un texte fiscal**

---

##### **130**

Seuls sont opposables à l'administration les documents qui, parmi ceux précédemment indiqués, comportent effectivement une interprétation d'un texte fiscal qui règle de manière claire et sans ambiguïté un point de droit fiscal en prenant position sur le sens et la portée du texte examiné.

Ainsi, les réponses aux demandes individuelles des contribuables ne peuvent être invoquées par les intéressés sur le fondement [de l'article L. 80 A, al. 1<sup>er</sup> du LPF](#) que dans la mesure où elles contiennent une interprétation du texte fiscal au sens défini d'une manière générale par la jurisprudence du Conseil d'État, c'est-à-dire lorsqu'elles ont pour objet de préciser, en droit, le sens et la portée des textes légaux ou réglementaires applicables dans un domaine particulier. Cette réponse doit être, compte tenu de ses termes, sans ambiguïté. A défaut, elle ne peut être regardée comme une prise de position formelle de la part de l'administration.

De même, l'interprétation d'un texte fiscal ne peut consister en une simple appréciation des faits ou d'une situation au regard des dispositions du texte. Ainsi, les prises de position individuelles qui se limitent à l'appréciation d'une situation de fait au regard de l'application des dispositions d'un texte fiscal sans faire découler cette appréciation d'une solution de droit énoncée dans la réponse ne peuvent, le cas échéant, être opposées à l'administration que sur le fondement de [l'article L. 80 B du LPF](#).

#### **b. Notion de texte fiscal**

---

##### **140**

*Les textes fiscaux sont ceux, de tout rang (législatifs, réglementaires, conventions internationales), qui se rapportent à l'assiette, au taux, à la liquidation de l'impôt ou aux règles de prescription ([CE arrêts du 28 novembre 1997 n°s 125920 et 165287](#)).*

##### **150**

Pour l'application du [premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#), la loi, la doctrine administrative, comme la jurisprudence entendent la notion de « texte fiscal » de façon limitative, ce qui conduit à exclure du champ de la garantie de cet alinéa, notamment, les prises de position relatives :

- à la procédure d'imposition ([CE arrêt du 29 juillet 1983 n° 31761](#)) : sans qu'il soit possible d'établir une liste exhaustive, la procédure d'imposition s'entend, par exemple, de la saisine de la commission départementale ou de la mise en demeure préalable ; le Conseil d'État a d'ailleurs rappelé dans un [arrêt du 31 mars 2006 n° 265953](#) que l'article L. 80 A du LPF n'était pas applicable en matière de procédure d'imposition et notamment lors d'une mise en demeure préalable à la procédure de taxation d'office pour défaut de déclaration ;

- au recouvrement de l'impôt ([CE arrêt du 24 avril 1981 n° 16130](#)) ;

- aux modalités d'application des pénalités ([CE arrêt du 11 décembre 1974 n° 88718](#) ; [CE arrêt du 30 novembre 2001, n° 234654](#) ; [CE arrêt du 27 juillet 2001 n° 211758](#) ; [CE arrêt du 6 juin 2007 n° 270955](#)) (majorations et intérêts de retard) ;
- à la procédure contentieuse ([CE arrêt du 12 janvier 1987 n° 47517](#)) ;
- et aux obligations comptables des contribuables.

#### **4. Cas d'une interprétation contraire à la loi**

---

##### **160**

Le [premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#) et [l'article L. 80 B du LPF](#) confèrent à un contribuable la faculté de se prévaloir, dans certaines conditions, de l'interprétation que l'administration lui a fait connaître des textes fiscaux par la voie d'une réponse particulière, alors même que cette interprétation serait contraire à la loi. L'administration n'a pas la faculté de refuser le bénéfice d'une telle position formelle prise individuellement au titre des articles précités de façon rétroactive ; elle peut seulement, le cas échéant, contester que le contribuable remplissait les conditions auxquelles sa prise de position subordonne le bénéfice de l'interprétation qu'elle donne. Cette prise de position est opposable jusqu'à la date de cessation d'effet de l'interprétation doctrinale telle que décrite aux n<sup>os</sup> [230](#) et [240](#).

##### **170**

L'application de cette règle ne confère aucunement à l'administration fiscale la faculté de se substituer au législateur. D'une part, un contribuable ne peut revendiquer le bénéfice d'une interprétation formelle qui ne lui serait pas destinée. D'autre part, l'administration fiscale peut à tout moment, pour rétablir le droit applicable, remettre en cause l'interprétation illégalement faite qui permettait au contribuable destinataire de la prise de position d'échapper à l'application du droit. Enfin, aucun effet de droit n'est attaché à l'opinion émise par l'administration, notamment à l'endroit d'une réponse défavorable sur une situation (qui reste, en toute hypothèse, régie par les dispositions législatives et réglementaires en vigueur).

##### **180**

Cela étant, afin de garantir au contribuable qui a sollicité l'administration, la sécurité juridique attachée à l'interprétation qu'elle lui a signifiée et qu'il a appliquée de bonne foi, cette remise en cause ne peut être faite que pour le futur.

Ainsi, le [premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#) et [l'article L. 80 B du LPF](#) ne confèrent pas à l'administration fiscale le pouvoir de déroger à la loi, mais ont pour objet d'offrir aux contribuables une sécurité juridique en instituant une garantie particulière qui rend juridiquement opposables ses interprétations et, partant, prémunit ceux-ci contre les changements de sa doctrine.

La garantie de stabilité et de prévisibilité de l'action de l'administration fiscale (c'est-à-dire la protection) qu'un contribuable de bonne foi tient du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF lui permet d'appliquer une position formelle individuelle (même illégale) qu'elle a prise tant qu'elle ne modifie pas (pour l'avenir) son appréciation et que ni la situation, ni la législation, ni la doctrine ou la jurisprudence n'ont subi de modification.

La sécurité juridique s'exprime alors à travers l'intangibilité de l'acte administratif qui engage l'administration et sa non-rétroactivité qui permettent de stabiliser l'environnement juridique d'un contribuable de bonne foi qui a pris soin de la solliciter sur l'interprétation d'un texte fiscal avant de le mettre en œuvre.

Qu'il suive ou non la position qui lui a été formulée, le contribuable doit être fixé, en toute hypothèse, sur l'interprétation que fera l'administration fiscale de sa décision de gestion.



## C. Nécessité d'un rehaussement

---

### 190

Contrairement au [deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#), son premier alinéa, fait référence à la nécessité d'un « rehaussement d'impositions antérieures » et d'une « première décision ». La garantie instituée par le [premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#) ne vise donc que les cas où l'administration procède au rehaussement d'impositions antérieures. Cette disposition n'est donc applicable, en principe, qu'aux compléments d'imposition venant s'ajouter à une imposition initiale précédemment mise en recouvrement.

*La notion d'imposition primitive s'entend au sens strict, c'est-à-dire, notamment, par catégorie d'impôt ou taxe. À cet égard, par un [arrêt du 11 juillet 2006 n° 1016](#), la Cour de Cassation a précisé qu'un rehaussement qui vise à remettre en cause l'exonération de droits de mutation dont bénéficiait l'opération litigieuse initialement soumise à la TVA ne constitue pas un rehaussement d'impositions antérieures au sens du premier alinéa de l'[article L. 80 A du LPF](#) (et de l'[article L. 80 B du LPF](#)), mais une imposition primitive (au sens du [deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#)) qui vient en quelque sorte, se substituer à une autre.*

### 200

Cela étant, il est admis de considérer comme des cas de rehaussement auxquels la garantie du [premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#) s'applique, le rehaussement d'une base d'imposition régulièrement déclarée mais n'ayant pas fait l'objet d'une imposition, ou la taxation initiale d'un contribuable de bonne foi placé, conformément à une prise de position formelle de l'administration à la suite d'une demande écrite de sa part, hors du champ d'application de l'impôt et n'ayant en conséquence pas souscrit de déclaration. Dans ces deux situations dérogatoires, l'interprétation revendiquée par le contribuable doit avoir été exprimée antérieurement à l'expiration du délai de déclaration dont il disposait.

## D. Application de la garantie dans le temps

---

### 1. Principe de l'antériorité de la doctrine au titre de l'article L. 80 A, al. 1 du LPF

---

### 210

L'interprétation doctrinale dont se prévaut le contribuable pour contester l'imposition supplémentaire mise à sa charge doit avoir été exprimée antérieurement à la date d'expiration du délai de déclaration dont il disposait ou, en l'absence d'obligation déclarative, antérieurement à la date de mise en recouvrement de l'imposition primitive à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt.

### 220

Cette règle ne s'applique pas aux impôts locaux, y compris la cotisation foncière des entreprises, à l'exception toutefois de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, pour lesquels la condition d'antériorité doit être appréciée à la date du fait générateur de l'impôt. Pour la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, il s'applique, la même règle que pour la cotisation minimale des entreprises qui était affectée au budget de l'État.

**Remarque :** Il y a lieu d'assurer un traitement uniforme en matière de taxe professionnelle et de cotisation foncière des entreprises (à l'exception de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises) sans distinguer les assujettis selon qu'ils sont ou non astreints au dépôt d'une déclaration afin que toute prise de position postérieure au délai de déclaration mais antérieure au 1er janvier de l'année d'imposition puisse être néanmoins opposable.

## **2. Date de cessation d'effet de l'interprétation doctrinale**

### **a. À raison d'une nouvelle doctrine rapportant la précédente, plus favorable**

#### **230**

Lorsque l'administration a modifié son interprétation, il convient de se placer à la date du fait générateur de l'impôt pour apprécier quelle est la doctrine en vigueur « *ratione temporis* » (CE arrêts des 18 mars 1988 n° 73693 et 26 octobre 1994 n° 116175 ; Cass. arrêt du 7 janvier 1997 n° 95-11687), c'est-à-dire notamment :

- le 31 décembre de l'année d'imposition en matière d'impôt sur le revenu ;
- la clôture de l'exercice en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés et les bénéfices industriels et commerciaux ;
- le 1<sup>er</sup> janvier pour les impôts locaux, l'impôt de solidarité sur la fortune et la taxe de 3 % ;
- les dates des livraisons ou des prestations de services s'agissant de la TVA ;
- la date de la transmission en matière de mutation.

**Remarque** : En matière de cotisation foncière des entreprises, la modification doit intervenir avant la date de dépôt de la déclaration ou avant le 1er janvier en l'absence d'obligation déclarative

### **b. À raison d'un changement de législation**

#### **240**

La protection qu'offrent aux contribuables les dispositions de l'article L. 80 A du LPF ne peut être invoquée que si la législation interprétée par la doctrine en cause est toujours en vigueur.

*Un changement de législation a donc pour effet de rendre caduque l'interprétation donnée par l'administration de la loi antérieure dès l'entrée en vigueur de la loi nouvelle (CE 15 mai 1992 n° 71854).*

De même, en rendant inapplicable pour le passé la loi précédemment en vigueur, la loi rétroactive rend périmée la doctrine se rapportant à la loi antérieure (CE 30 juin 1982 n° 33818).

## **E. Conditions de mise en œuvre de la garantie**

### **1. Dispositions de portée générale**

#### **250**

Outre le respect du principe de l'antériorité de l'interprétation du texte fiscal par l'administration (cf. n° 210), la garantie prévue à l'article L. 80 A du LPF n'est par ailleurs subordonnée à aucune forme particulière. Il suffit que le contribuable ait fait application de l'interprétation du texte fiscal donnée par l'administration pour que cette interprétation soit opposable au service.

### **2. Réponses aux demandes individuelles des contribuables**

#### **260**

La garantie du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF ne peut toutefois être conférée aux réponses aux

demandes individuelles formulées par les contribuables et aux documents assimilés que si les deux conditions suivantes sont satisfaites :

### **a. L'existence d'une prise de position de l'administration « formellement admise »**

---

#### **270**

**L'existence d'une position formellement admise par l'administration résulte d'une réponse écrite signée par un fonctionnaire qualifié pour engager l'administration fiscale.**

#### **280**

Les contribuables sont en droit d'opposer à l'administration les réponses aux demandes individuelles qui leur sont parvenues lorsqu'elles sont écrites et signées par un agent qualifié pour engager l'administration fiscale. Il s'agira, en pratique, d'un agent ayant au moins le grade de contrôleur au sein de la DGFIP. En effet, seuls ces agents peuvent fixer les bases d'imposition ou notifier des rehaussements (CGI, ann. III, art. 350 terdecies).

#### **290**

En conséquence, ne peuvent notamment constituer une approbation des décisions fiscales prises par le contribuable et permettre à ce dernier d'invoquer, en cas de rehaussement, les dispositions de [l'article L. 80 A du LPF](#) (liste non-exhaustive) :

- ni le silence gardé par l'administration sur les observations du contribuable (sous réserve des dispositifs d'accord tacite décrits à [l'article L. 80 B-2°, 3°, 3°bis, 4°, 5°, 6° et 8° du LFP](#)) (cf. [BOI-SJ-RES-10-20-20](#)) ;
- ni le fait d'avoir établi une imposition primitive conformément aux bases déclarées par le contribuable ([CE arrêt du 11 juillet 1973 n° 88817](#)) ;
- ni l'absence de rehaussements lors d'un précédent contrôle ([CE arrêts des 29 juin 1981 n° 14979, 24 février 1988 n° 65430, 20 novembre 2002 n° 234600 et 28 mai 2003 n° 237967](#)) ;
- ni une décision de dégrèvement, non motivée (cf. jurisprudence ci-dessus) ;
- ni l'abandon non motivé de rehaussements envisagés notamment à l'encontre d'autres entreprises ayant participé à une même transaction ([CE arrêt du 14 janvier 2008 n° 297221](#)).

De même, sans que cette liste soit exhaustive :

- les renseignements verbaux donnés aux contribuables par les centres de renseignements fiscaux ne peuvent être regardés comme engageant l'administration pour l'application des dispositions de [l'article L. 80 A du LPF](#) ([CE arrêt du 19 mars 1969 n° 73972](#)) ;
- la tenue des comptes des collectivités locales et établissements publics par les comptables publics, agents de la DGFIP, ne peut être regardée comme engageant l'administration pour l'application des dispositions des [articles L. 80 A du LPF et L. 80 B du LPF](#) ;
- une prise de position émanant d'une association de gestion agréée et établie sous sa seule responsabilité ne constitue pas une interprétation du texte fiscal au sens de [l'article L. 80 A du LPF](#). Est sans incidence la circonstance que l'association avait au préalable questionné les services des impôts, qui n'ont pas répondu ([CE arrêt du 4 décembre 1989 n° 89214](#)).

#### **300**

**Les courriers électroniques (courriels) de l'administration en réponse aux questions d'un contribuable ne peuvent pas, en principe, être invoqués par ce dernier sur le fondement des articles L. 80 A du LPF et L. 80 B du LPF.**

D'une part, si la messagerie électronique offre une grande souplesse et permet des échanges rapides, elle n'offre pas les mêmes garanties que les courriers sur support papier adressés par la voie postale, notamment en termes d'identification de l'émetteur ou du récepteur des messages.

D'autre part, après l'envoi électronique de la demande par le contribuable ou de la réponse de l'administration fiscale, les courriers électroniques peuvent aisément être modifiés de sorte qu'il ne soit pas possible de garantir la sincérité, l'exactitude et l'exhaustivité des informations transmises à l'administration fiscale sur lesquelles elle est amenée à se prononcer ou des courriers électroniques émis en réponse qui pourraient lui être opposés.

Enfin, les prises de position formelle de l'administration fiscale sont encadrées par des délais de réponse, avec, pour certains dispositifs, une acceptation implicite à défaut de réponse dans le délai fixé par la loi (LPF, art. L. 80 B-2°, 3°, 3°bis, 4°, 5°, 6° et 8° - cf. BOI-SJ-RES-10-20-20). En outre, la date précise de la réponse peut avoir une incidence notamment sur l'application dans le temps de la prise de position. Or, en l'absence de mécanisme automatique et sécurisé de datation et d'accusé réception, y compris en l'absence du destinataire (à la différence de la distribution postale), aucune garantie ne peut être apportée sur la date de la demande, le point de départ du délai de réponse en cas d'accord tacite et la date de la réponse de l'administration.

Ainsi, les courriels ne satisfont généralement pas les conditions d'opposabilité, en raison notamment :

- de leur caractère informel ;
- de l'absence de mécanisme sécurisé d'identification, de signature, de datation et de preuve de réception électroniques dans le respect du secret fiscal ;
- de l'absence de sécurisation de leur contenu.

### **310**

Cela étant, l'opposabilité d'une prise de position formelle notifiée à un contribuable par courrier électronique est admise si les conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- le contribuable établit la preuve de l'existence de la position formelle prise par courrier électronique ;
- le document produit est complet (avec notamment mention du nom, des fonctions et coordonnées de l'agent) et permet d'établir avec certitude le point de départ (date de la saisine) et l'expiration du délai de réponse ;
- la réponse ainsi faite satisfait l'ensemble des conditions permettant de caractériser sans équivoque une prise de position formelle (avec notamment le rappel des faits et du droit applicable et une prise de position explicite, précise et sans ambiguïté) ;
- la réalité et le contenu de celle-ci ne sont pas contestés par l'administration.

### **320**

**Dans le cadre du contrôle fiscal, les propositions de rectification ou les réponses aux observations du contribuable peuvent constituer des supports d'une prise de position formelle.**

Ainsi, les rehaussements proposés par le vérificateur, ceux qu'il maintient et ceux qu'il abandonne à la suite de l'acceptation expresse des arguments du contribuable, formalisent des prises de position qui engagent l'administration dans les conditions prévues supra.

Sous certaines conditions définies au BOI-CF-PGR-30-20, l'administration peut par ailleurs prendre

formellement position sur des points examinés en cours de vérification de comptabilité et qui n'ont pas donné lieu à des rectifications.

### 330

**Quelle qu'en soit la forme, il appartient aux contribuables de prouver l'existence de l'interprétation formellement admise qu'ils invoquent.**

## **b. Exposé exact de la situation personnelle du contribuable**

---

### 340

Il faut que le contribuable soit de bonne foi, c'est-à-dire qu'il ait non seulement mis l'administration en état de se prononcer en pleine connaissance de cause sur la question clairement posée concernant sa situation actuelle, mais encore qu'il ait correctement appliqué la réponse qui lui a été notifiée par l'administration.

Cette double exigence implique d'abord, de la part du contribuable, un exposé complet, clair et sincère de la situation. En effet, les réponses écrites du service ne peuvent être opposées à ce dernier que dans la mesure où la situation réelle de l'auteur de la question correspond effectivement à celle qui a été exposée et n'a pas subi de changement.

*La jurisprudence a clairement rappelé ces principes en considérant qu'un contribuable ne peut se prévaloir d'une prise de position formelle de l'administration sur une situation de fait, au sens de l'article L. 80 B du LPF, dès lors que les faits revendiqués par le contribuable ayant entraîné la prise de position, sont différents de ceux revendiqués par la suite (CE arrêt du 12 janvier 2005 n° 248627).*

### 350

En outre, les questions posées doivent se rapporter à la situation actuelle, personnelle et clairement précisée du contribuable qui a présenté la demande.

D'une part, l'interprétation dont le contribuable entend se prévaloir ne peut pas être étendue à d'autres situations que celles qu'elle vise ; ainsi, par exemple, l'interprétation qu'il invoque n'est opposable à l'administration que pour autant qu'elle concerne l'impôt contesté et, au sein de cet impôt, le même texte fiscal.

D'autre part, un contribuable ne peut revendiquer le bénéfice d'une interprétation formelle qui ne lui serait pas destinée, a fortiori lorsque la position prise est illégale.

L'application de cette dernière règle n'est nullement contraire aux principes d'égalité devant l'impôt (en ce sens CE arrêt du 20 octobre 2004 n° 249978) et de non-discrimination.

Elle est en revanche essentielle pour assurer une juste mise en œuvre du principe de garantie contre les changements de doctrine. En effet, l'importance conférée par le législateur, par le biais des articles L. 80 A du LPF et L. 80 B du LPF, à l'impératif de sécurité juridique qui garantit au contribuable de bonne foi que le bénéfice d'une prise de position formelle de l'administration qui lui est adressée ne lui sera pas refusé rétroactivement, ne peut se faire au détriment du principe de légalité de l'impôt.

### 360

Enfin, il est bien évident que si la réponse faite par le service implique une régularisation de la situation du contribuable, celui-ci doit procéder spontanément à cette régularisation. S'il n'agissait pas ainsi, il ne pourrait plus être regardé comme étant de bonne foi et perdrait, par suite, le bénéfice des garanties attachées à ladite réponse.

D'une manière générale, la garantie prévue à l'article L. 80 A du LPF ne peut être utilement invoquée que si le contribuable satisfait l'ensemble des conditions d'application de l'interprétation admise par l'administration appliquée dans sa rédaction littérale et dans tous ses termes portant sur un même objet.

## II. Étendue de la garantie prévue par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF

### A. Prises de position de portée générale

---

#### 370

Les dispositions de portée générale prises par l'administration lui sont opposables, en cas de rehaussement, sous la seule réserve que ces dispositions interprètent les textes fiscaux au sens précédemment défini.

#### 380

Cette garantie commence à courir au profit du contribuable à partir du moment où celui-ci fait application de la prise de position de l'administration dans sa déclaration ou lors de la détermination des bases servant au calcul d'impôts ou de taxes acquittés spontanément.

#### 390

Aucun rehaussement fondé sur une interprétation différente ne peut donc être poursuivi aussi longtemps que l'administration n'a pas, par une nouvelle disposition de portée générale, modifié sa doctrine.

### B. Prises de position individuelles

---

#### 400

Dès lors qu'un contribuable aura exposé clairement et avec sincérité la situation qui fait l'objet de sa demande, il ne pourra, tant que ni cette situation, ni la législation, la jurisprudence ou la doctrine administrative n'auront été modifiées, faire l'objet de rehaussement sur le point de droit réglé dans la réponse.

#### 410

En d'autres termes, quelle que soit la nature de l'impôt en cause, une réponse qui serait erronée vaudrait prescription anticipée au profit du contribuable à compter de la date de cette réponse et jusqu'à ce que l'intéressé ait été officiellement avisé que la position donnée antérieurement comportait une erreur.

Il est entendu que la réponse adressée à un contribuable :

- ne lui apporte une garantie que sur le texte fiscal interprété et l'impôt expressément visé par sa demande ; elle est sans incidence sur les autres conséquences fiscales de l'opération pour laquelle la réponse individuelle est apportée, ni sur les autres impôts, droits ou taxes, le cas échéant, visés par le texte invoqué ;

- ne peut produire d'effet que dans le domaine strictement fiscal ; dès lors, dans la mesure où le service pourrait être amené à considérer que sa réponse au contribuable serait susceptible d'être invoquée par celui-ci pour faire valoir des droits dans un domaine autre que fiscal, il conviendrait de formuler expressément dans la réponse toutes les réserves nécessaires sur ce point.

#### 420

En cas de changement dans la situation du contribuable ou de la législation après que la réponse a été adressée, celle-ci perd, *ipso facto*, toute valeur pour l'avenir sans qu'une notification du service soit

### **430**

En revanche, si la réponse du service est périmée par un changement de doctrine ou par l'évolution de la jurisprudence, elle continue d'être opposable jusqu'à ce que l'administration ait publié sa nouvelle doctrine ou fait connaître les conséquences qu'elle entend tirer d'une décision juridictionnelle rendue contrairement à sa doctrine.

### **440**

Enfin, il résulte des indications données plus haut :

- qu'un contribuable ne pourra en aucun cas se prévaloir de la réponse faite à une question posée d'une façon inexacte ou tendancieuse, puisque le bénéfice des dispositions de l'[article L. 80 A du LPF](#) est expressément réservé aux contribuables de bonne foi ;

- qu'un contribuable ne peut se prévaloir que des réponses aux questions posées par lui-même ou par son représentant dûment mandaté.