

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

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

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 07/06/2018

SJ - Garantie contre les changements de position de l'administration fiscale - Garantie contre les changements de doctrine - Procédures de rescrit fiscal - Rescrit fiscal, garantie apportée par une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait - Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard 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 2 : Rescrit fiscal, garantie apportée par une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait

Section 1 : Rescrit général, garantie apportée par une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal

Sommaire :

I. Champ d'application de la garantie à l'article L. 80 B-1° du LPF

II. Conditions d'application de la garantie prévue par l'article L. 80 B-1° du LPF

A. Existence d'une prise de position formelle de l'administration

1. Caractéristiques de la prise de position

a. La prise de position doit être formelle

b. La prise de position doit être antérieure

c. La prise de position doit concerner le contribuable lui-même

2. Auteur de la prise de position

a. Exemples (liste non-exhaustive)

1° Cas où il peut y avoir prise de position formelle

2° Absence de prise de position formelle

B. Existence de l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte

1. Cas où il peut y avoir appréciation d'une situation de fait qui engage l'administration (liste non-exhaustive)

2. Cas où il n'y a pas d'appréciation d'une situation de fait emportant prise de position formelle (liste non-exhaustive)

3. Une situation strictement identique à celle formellement appréciée

C. Notion de texte fiscal

D. Le délai de réponse

1. Saisine écrite de l'administration

a. Contenu de la demande

b. Modalités de dépôt de la demande

c. Lieu de dépôt

d. Demande incomplète

2. Délai de réponse de l'administration

E. Existence d'un rehaussement

F. Bonne foi du contribuable

III. Étendue de la garantie prévue par l'article L. 80 B-1° du LPF

A. Point de départ de la garantie

B. Fin de la garantie

1. L'administration modifie l'appréciation antérieurement portée sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal

2. La législation applicable à la situation de fait sur laquelle l'administration s'est prononcée a évolué

3. La situation de fait ayant fait l'objet d'une appréciation par l'administration est modifiée

1

Les dispositions de l'article L. 80 B-1° du LPF, dénommées « procédure de rescrit général », constituent une extension de la garantie prévue par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF.

Elles ouvrent au contribuable la possibilité d'opposer à l'administration ses prises de position formelle sur l'appréciation de situations de fait au regard d'un texte fiscal.

Les dispositions instaurées par l'article 5 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie ont renforcé ce dispositif en assortissant d'un délai de trois mois, la réponse de l'administration lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un contribuable de bonne foi. Le n° 250 apporte des précisions sur ces points.

I. Champ d'application de la garantie à l'article L. 80 B-1° du LPF

10

Aux termes de l'article L. 80 B-1° du LPF, il ne peut être procédé à aucun rehaussement d'impositions si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal par un contribuable de bonne foi et s'il est démontré que l'appréciation faite par le contribuable a été antérieurement formellement admise par l'administration.

20

La garantie prévue à l'article L. 80 B-1° du LPF ne peut être utilement invoquée lorsque l'imposition contestée constitue une imposition primitive.

La jurisprudence a régulièrement rappelé et précisé ce point. Ainsi, par exemple :

- un contribuable n'est pas fondé à se prévaloir à l'appui de sa contestation de la taxe foncière à laquelle il a été assujéti, s'agissant d'une imposition primitive, des dispositions précitées de l'article L. 80 B du LPF, qui ne visent que le cas de rehaussements d'impositions antérieures (CE arrêt du 2 octobre 2006 n° 270954) ;

- une position prise en vertu de l'article L. 80 B du LPF n'emporte par elle-même aucun effet de droit sur l'assujettissement ou non d'un contribuable à une imposition primitive quelle qu'elle soit (CE arrêt du 26 mars 2008 n° 278858).

30

Comme le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF, l'article L. 80 B-1° du LPF :

- est applicable à tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu des dispositions du code général des impôts, 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 ;

- ne s'applique pas aux taxes affectées qui ne figurent pas dans le code général des impôts, auparavant dénommées taxes parafiscales (cf. [BOI-SJ-RES-10-10-20-I-A](#)), ni aux taxes dont les règles d'assiette et de recouvrement ne sont pas précisées par référence à des règles définies par le code précité.

II. Conditions d'application de la garantie prévue par l'article L. 80 B-1° du LPF

A. Existence d'une prise de position formelle de l'administration

1. Caractéristiques de la prise de position

a. La prise de position doit être formelle

40

L'existence d'une position formellement admise par l'administration au sens de l'[article L. 80 B-1° du LPF](#) résulte d'une réponse écrite signée par un fonctionnaire qualifié pour engager l'administration fiscale.

50

Il s'agira, en pratique, d'un agent ayant au moins le grade de contrôleur au sein de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP). En effet, seuls ces agents peuvent fixer les bases d'imposition ou notifier des rehaussements ([CGI, ann. III, art. 350 terdecies](#)).

60

La prise de position peut être considérée comme formelle dès lors qu'elle est suffisamment explicite, précise et non-équivoque (CE arrêt du 29 décembre 2004 n° 255831, CE arrêt du 4 août 2006 n° 271525, et CE arrêt du 30 mai 2007 n° 274477).

70

De plus, la prise de position doit avoir été portée officiellement à la connaissance du contribuable.

80

Les courriers électroniques (courriels) de l'administration en réponse aux questions formulées par un contribuable ne peuvent pas, en principe, être invoqués par ce dernier sur le fondement de l'[article L. 80 B du LPF](#) (cf. [BOI-SJ-RES-10-10-20-I-E-2-a](#)).

90

La jurisprudence permet de préciser la notion de prise de position formelle au sens de l'[article L. 80 B-1° du LPF](#).

Le Conseil d'État a indiqué que cette dernière ne pouvait être retenue dans les cas suivants :

- cas où l'administration établit l'imposition primitive conformément à la déclaration souscrite par le contribuable et procède ultérieurement à un rehaussement : l'établissement de

l'imposition primitive ne saurait être assimilée à une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait (CE arrêt du 22 janvier 1982 n° 17856) ;

- dans le même esprit, une décision du comptable des impôts 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, 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. 4 décembre 2007 n° 06-19251) ;

- la circonstance que pour des années prescrites ou lors d'une précédente vérification l'administration n'ait pas relevé des irrégularités ne saurait constituer une appréciation formelle d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal (CE arrêt du 19 décembre 1969 n° 74612, CE arrêt du 9 mai 1973 n° 86128, CE arrêt du 24 février 1988 n° 65430 et CE arrêt du 26 novembre 2007 n° 276262) ;

- le visa apposé par l'administration fiscale sur le certificat prévu à l'article 242 terdecies I de l'annexe II au CGI pour les acquisitions intracommunautaires de moyens de transport, délivré sur le fondement d'un contrôle de forme des documents présentés, pour les seuls besoins de l'immatriculation ou de la francisation d'un moyen de transport introduit en France, sans avoir pour objet de prendre position sur le régime fiscal applicable au regard de la TVA, n'emporte pas prise de position formelle sur le fondement de l'article L. 80 B du LPF opposable par un contribuable sur l'appréciation de sa situation de fait au regard de la loi fiscale (CE arrêt du 29 octobre 2008 n° 292894).

b. La prise de position doit être antérieure

100

La prise de position 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.

110

Il est fait exception à cette règle pour l'ensemble des impôts locaux, y compris la cotisation foncière des entreprises, à l'exception 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. Les mêmes règles s'appliquent, pour la cotisation minimale des entreprises qui était affectée au budget de l'État.

Remarques :

- 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 1^{er} janvier de l'année d'imposition puisse être néanmoins opposable.

- Même règle que pour la cotisation minimale des entreprises qui était affectée au budget de l'État.

c. La prise de position doit concerner le contribuable lui-même

120

Un contribuable ne peut se prévaloir, pour son cas personnel, de l'appréciation d'une situation de fait concernant d'autres contribuables (CE arrêt du 15 janvier 1982 n° 22923), sauf s'il a participé à l'acte ou à l'opération qui a donné naissance à cette situation (CE arrêt du 17 juin 1996 n° 145594, CE arrêt du 17 février 1997 n° 165538 et CE 20 octobre 2004 n° 249978

).

2. Auteur de la prise de position

130

La prise de position peut émaner du service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives, de la direction dont dépend ce service, comme des services centraux de la Direction générale des finances publiques.

a. Exemples (liste non-exhaustive)

1° Cas où il peut y avoir prise de position formelle

140

L'administration est conduite à apprécier les situations de fait dans les cas suivants :

- au titre du rescrit général : par une réponse particulière individuelle (cf. modalités de mise en œuvre de l'[article 5 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie](#) ; cf. [n° 250](#)) ;

- 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 d'une vérification de comptabilité et qui n'ont pas donné lieu à des rectifications.

- la jurisprudence a précisé que la fixation par taxation d'office d'une imposition mise en recouvrement constitue, quand bien même elle aurait été suivie d'un dégrèvement, une imposition antérieure qui permet à un contribuable d'opposer à l'administration fiscale qui entend la rehausser la position qu'elle avait formellement prise sur l'appréciation de sa situation de fait au regard de la loi fiscale ;

- lors de la procédure contentieuse. Ainsi, lorsque l'administration indique expressément qu'elle entend retenir les observations d'un contribuable selon lesquelles certaines dépenses contestées avaient été engagées pour la sauvegarde de son revenu imposable et que les sommes avaient effectivement bénéficié à la société, elle prend une position formelle sur une situation de fait du contribuable à la date de leur engagement ([CAA Nantes arrêt du 30 décembre 2005 n° 03NT01032](#)).

2° Absence de prise de position formelle

150

En revanche, lorsque le service agit sur le plan gracieux, la décision prise à ce titre ne constitue pas une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait. Il en est ainsi par exemple d'une décision de dégrèvement gracieux ou d'une proposition de transaction ou d'un abandon non motivé des redressements envisagés à l'encontre d'autres entreprises ayant participé à la même transaction que le contribuable ([CE arrêt du 14 janvier 2008 n° 297221](#)).

160

Une réponse apportée par l'administration fiscale ne peut être considérée comme formelle dès lors qu'elle n'est pas suffisamment précise, explicite, ferme et non équivoque.

Le Conseil d'État a, par exemple, précisé qu'une lettre par laquelle un directeur des services fiscaux, en réponse à une demande de l'expert-comptable du contribuable, qualifie de commerciale l'activité informatique exercée par ce dernier, tout en indiquant que la frontière entre commercial et non-commercial n'est pas nette, qu'il faut tenir compte des conditions de fait de l'exercice de l'activité et qu'il appartient au contribuable de se déterminer lui-même, ne constitue pas, compte tenu de ses termes, une prise de position formelle au sens de l'article L. 80 B du LPF sur la nature commerciale ou non de l'activité exercée (CE arrêt du 29 décembre 2004 n° 255831).

170

Les simples recommandations internes faites au service ne constituent pas une prise de position formelle (rapprocher CE arrêt du 19 février 1986 n° 58488).

180

Il en est de même concernant les visas de l'administration fiscale quand il s'agit d'un document purement déclaratif (CAA Bordeaux arrêts des 23 novembre 2006 n° 03BX01693 et 5 juillet 2007 n° 05BX02091).

B. Existence de l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte

190

Il y a appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte quand l'administration tire les conséquences juridiques d'une situation donnée.

À partir des éléments portés à sa connaissance, l'administration donne un avis juridique qui l'engage dès lors que le contribuable qui l'a sollicité se conforme à la présentation sincère des faits qu'il lui a faite.

Il s'agit d'une relation quasi-contractuelle entre le contribuable et l'administration fiscale, celle-ci pouvant même être amenée dans sa prise de position formelle à déterminer les conditions que doit satisfaire le contribuable qui l'a saisie pour que sa situation de fait entre dans le champ des dispositions dont il sollicite le bénéfice. Seul le respect de ces conditions lui permet alors de se prévaloir de la prise de position formelle.

L'approche du principe d'égalité par le Conseil d'État (CE arrêt du 9 juillet 2007 n° 288720) peut utilement être adaptée à l'approche de la procédure de rescrit par l'administration fiscale : le principe d'égalité ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale règle de façon différente des situations différentes ni qu'elle déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que la différence de traitement qui en résulte soit, dans l'un comme l'autre cas, en rapport avec l'objet de la norme qui l'établit et ne soit pas manifestement disproportionnée au regard des différences de situations susceptibles de la justifier.

1. Cas où il peut y avoir appréciation d'une situation de fait qui engage l'administration (liste non-exhaustive)

200

Les exemples qui suivent ne sont pas limitatifs.

- La qualification d'une activité :

- détermination du régime applicable en fonction de la catégorie des revenus ;
- fixation des conditions de taxation des profits tirés d'une opération immobilière.

A cet égard, un rescrit spécifique a été créé permettant au contribuable de demander à l'administration de prendre position :

- soit sur la catégorie de revenus dont relève leur activité professionnelle (bénéfices industriels et commerciaux ou bénéfices des professions non commerciales),
- soit sur la nature de l'impôt dû, s'agissant d'une société civile.

Pour plus d'informations, il convient de se reporter au [BOI-SJ-RES-10-20-20-60](#).

- La détermination de la base d'imposition :

- admission d'une déduction supplémentaire pour frais professionnels ([CE arrêt du 17 décembre 1980 n° 19221](#)) ;
- acceptation formelle d'un taux d'amortissement ou du mode de calcul d'une provision ([CE arrêt du 3 novembre 1978 n° 5782](#)).

- La localisation du domicile fiscal : reconnaissance de la qualité de résident ou non-résident

- Le traitement d'une réclamation contentieuse :

- les motifs d'une décision de dégrèvement peuvent caractériser l'appréciation d'une situation de fait qui engage l'administration dès lors que la motivation est suffisamment explicite et sans ambiguïté ;
- la notification de redressement par laquelle l'administration admet que le contribuable peut compter à sa charge les enfants de sa concubine, constitue une prise de position formelle au sens de l'[article L. 80 B du LPF \(CAA Nancy arrêt du 27 novembre 2003 n° 99NC00844\)](#) ;
- la réponse par laquelle l'administration statuant sur une demande de plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée, admet d'exclure de la production de l'exercice certaines subventions constitue une prise de position formelle sur l'appréciation de la situation de fait du contribuable au sens de l'[article L. 80 B du LPF \(CE arrêt du 29 décembre 2000 n° 199296\)](#).

2. Cas où il n'y a pas d'appréciation d'une situation de fait emportant prise de position formelle (liste non-exhaustive)

210

L'administration ne se livre pas à l'appréciation d'une situation de fait par exemple dans les cas suivants :

- en matière d'assiette de l'impôt :

- en remboursant un crédit de taxe à la demande d'un contribuable, l'administration ne se livre pas à une appréciation de la situation de fait du contribuable et n'est donc pas engagée par le remboursement réalisé ;
- une 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, 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](#)).

- en matière de contrôle fiscal :

- l'absence de rehaussement opéré par l'administration au titre d'une charge comptabilisée à la clôture de l'exercice précédent ne peut être regardée comme une prise de position formelle sur la situation de fait du contribuable ([CE arrêt du 28 mai 2003 n° 237967](#)) ;
- il en est de même, en cas d'absence de remise en cause par l'administration, à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, du caractère nouveau d'une activité au regard des dispositions de l'ancien article 44 quater du code général des impôts ([CE arrêt du 20 novembre 2002 n° 234600](#)) ;
- plus généralement, l'absence de rehaussement lors d'un précédent contrôle ne vaut pas prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal ([CE arrêt du 26 novembre 2007 n° 276262](#)).

- en matière contentieuse :

- une décision de dégrèvement prise à la suite d'une procédure irrégulière : un dégrèvement prononcé aux motifs de l'irrégularité de la procédure menée à l'encontre du contribuable ne constitue pas une appréciation de la situation de fait dans laquelle se trouvait ce contribuable ; dès lors, des rehaussements peuvent à nouveau être notifiés au contribuable en cause, d'une part, pour la même période (sous réserve du délai de reprise) et d'autre part, s'il y a lieu, pour les années suivantes ;
- une décision de dégrèvement ne comportant aucune motivation ([CE arrêt du 8 mars 2002 n° 221667](#), [CE arrêt du 18 mai 2005 n° 264718](#) et [CE arrêt du 25 mai 2005 n° 253199](#)) ;
- une décision de dégrèvement d'office ([CE arrêt du 18 février 2008 n° 295460](#)) ;
- la suite donnée à un jugement de première instance : le fait pour l'administration de ne pas avoir relevé appel d'un jugement de première instance ayant donné satisfaction au contribuable ne peut pas être regardé comme une prise de position formelle de la situation de fait de ce contribuable au regard d'un texte fiscal (rapprocher [CE arrêt du 2 juin 1976 89361](#)).

3. Une situation strictement identique à celle formellement appréciée

220

Dans les cas où l'administration a tiré les conséquences fiscales de l'appréciation d'une situation de fait, la garantie prévue par l'[article L. 80 B-1° du LPF](#) ne peut être invoquée par le contribuable concerné, pour une imposition

postérieure à la prise de position de l'administration, que si la situation en cause est strictement identique à celle qui a été formellement appréciée par l'administration et si le contribuable satisfait l'ensemble des conditions d'application de l'interprétation qu'elle a admise appliquer dans sa rédaction littérale et dans tous ses termes portant sur un même objet. Le contribuable doit donc se conformer, sans restriction, à la solution admise.

L'interprétation dont le contribuable entend se prévaloir ne peut pas être étendue à d'autre(s) situation(s) que celle(s) 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.

C. Notion de texte fiscal

230

Le texte fiscal est celui qui se rapporte à l'assiette, au taux, à la liquidation de l'impôt ou aux règles de prescription (CE arrêts du 28 novembre 1997 n° 125920 et 165287). Il peut s'agir d'une convention internationale, d'un texte législatif ou réglementaire ou de l'interprétation que l'administration en a fait connaître au sens du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF

240

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État déjà évoquée (cf. BOI-SJ-RES-10-10-20 I-B-3-b) rendue pour l'application de l'article L. 80 A du LPF mais transposable en ce qui concerne l'article L. 80 B du LPF, ne constituent pas des « textes fiscaux » pour l'application de l'article L. 80 B du LPF, 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 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 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 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 et CE arrêt du 27 juillet 2001 n° 211758) (majorations et intérêts de retard) ;

- à la procédure contentieuse (CE arrêt du 12 janvier 1987 n° 47517) ;

- et aux obligations comptables des contribuables.

D. Le délai de réponse

250

L'article 5 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie a instauré de nouvelles possibilités pour le contribuable qui veut demander l'appréciation de l'administration fiscale sur sa situation de fait au regard des dispositions générales.

260

Cette demande est désormais assortie d'un délai de réponse de l'administration fiscale de trois mois. Le contribuable doit pour cela déposer une demande écrite selon des modalités particulières (LPF, art. R* 80 B-11 du LPF à art. R* 80 B-14).

1. Saisine écrite de l'administration

a. Contenu de la demande

270

Les dispositions de l'[article R* 80 B-11 du LPF](#) prévoient que la demande doit préciser le nom ou la raison sociale et l'adresse de son auteur. De plus, elle doit comporter une présentation précise complète et sincère de la situation de fait en distinguant, le cas échéant, selon les dispositions concernées, les catégories d'informations nécessaires pour permettre à l'administration fiscale d'apprécier si les conditions requises par la loi sont effectivement satisfaites.

280

Le contribuable qui saisit l'administration fiscale doit indiquer les dispositions qu'il entend appliquer.

b. Modalités de dépôt de la demande

290

Les dispositions de l'[article R* 80 B-12 du LPF](#) prévoient que la demande doit être adressée par pli recommandé avec demande d'avis de réception postal.

Elle peut également faire l'objet d'un dépôt contre décharge.

Il est précisé, comme le mentionne le ([BOI-SJ-RES-10-10-20-I-E-2-a](#)) les courriers électroniques (courriels) ne sont, en principe, pas assimilés à des demandes écrites et signées.

c. Lieu de dépôt

300

Les dispositions de l'[article R* 80 B-12 du LPF](#) prévoient que la demande doit être adressée à la direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives en fonction de l'objet de la demande. Elle peut également faire l'objet d'un dépôt auprès des services centraux de la direction générale des finances publiques.

310

Conformément à l'[article R* 80 B-14 du LPF](#) lorsque la demande parvient à un service incompétent, ce service la transmet sans délai au service compétent et en informe l'auteur de la demande. Dans ce cas, le délai prévu à l'[article L. 80 B-1° du LPF](#) court à compter de la date de réception par le service compétent saisi.

320

En principe, un contribuable (ou son représentant) de bonne foi, au sens des [articles L. 80 A et L. 80 B du LPF](#), n'a pas à saisir, pour une même demande ou l'application d'une même disposition, plusieurs services différents, d'autant que, dans l'hypothèse d'une erreur du contribuable sur le lieu de dépôt, il appartient à l'administration de transmettre sa demande au service compétent et de l'en informer.

Par conséquent, la saisine par un contribuable (ou son représentant) de plusieurs services, simultanément ou successivement, sans que chacun en soit expressément informé, pourra, en règle générale, être considérée comme abusive, en particulier, s'il est relevé, par exemple, l'absence manifeste de tout fondement à agir ainsi ou le caractère

malintentionné d'une telle démarche visant notamment à rechercher la multiplication des prises de position de l'administration sur une même demande. Dans une telle situation, la bonne foi du contribuable, au sens des [articles L. 80 A](#) et [L. 80 B du LPF](#) ne pourrait être retenue : sa demande ne pourrait alors recevoir une suite favorable et les réponses obtenues ne seraient pas opposables.

d. Demande incomplète

330

Les dispositions de l'[article R* 80 B-13 du LPF](#) prévoient que lorsque la demande adressée par le contribuable est incomplète, l'administration adresse, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception postal, un courrier sollicitant les renseignements complémentaires nécessaires à sa prise de position formelle.

340

Les éléments produits par le contribuable doivent être adressés selon les modalités prévues pour le dépôt de la demande au [n° 290](#).

2. Délai de réponse de l'administration

350

Lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un contribuable de bonne foi, l'administration se prononce dans un délai de trois mois à compter de la réception de la demande ou, si la demande était incomplète, à compter de la réception des compléments demandés. Seule une réponse expresse de l'administration fiscale l'engage.

E. Existence d'un rehaussement

360

Conformément au texte du [premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF](#), l'[article L. 80 B-1° du même livre](#) ne concerne que les cas où l'administration procède à un rehaussement d'impositions antérieures. La garantie prévue par cet article ne peut donc faire échec qu'aux compléments d'imposition venant s'ajouter aux impositions initiales précédemment mises en recouvrement (cf. [BOI-SJ-RES-10-10-20- I-C](#)).

370

La jurisprudence a, à plusieurs reprises, rappelé et confirmé ces principes :

- un contribuable ne peut pas se prévaloir des dispositions de l'[article L. 80 B du LPF](#) lorsqu'il fait l'objet d'une imposition primitive (notamment, [CE arrêt du 3 juin 1998 n° 157667](#), [CE arrêt du 2 octobre 2006 n° 270954](#) et [CE arrêt du 6 juin 2007 n° 284826](#) ; plus récemment, [CE arrêt du 26 mars 2008 n° 278858](#)) ;

- le 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 des [articles L. 80 A du LPF](#) et [L. 80 B du LPF](#) (par exemple, [CE arrêt du 11 juillet 2006 n° 1016](#)) ;

- un contribuable dont les bénéficiaires professionnels ont été évalués d'office à défaut de déclaration ne peut se prévaloir des dispositions de l'[article L. 80 B du LPF](#) puisque la condition relative au rehaussement d'une imposition primitive n'est pas satisfaite ([CE arrêt du 26 octobre 1979 n° 7962](#)). Il en est de même pour les contribuables taxés d'office pour défaut de souscription des déclarations visées à l'[article L. 66 du LPF](#).

380

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.

F. Bonne foi du contribuable

390

La garantie de [l'article L. 80 B-1° du LPF](#) s'applique si le contribuable concerné est de bonne foi, c'est-à-dire, notamment :

- si sa demande est précise, complète, exacte et sincère ;
- si sa situation est strictement identique à celle sur laquelle l'administration a pris position (en ce sens [CE arrêt du 12 janvier 2005 n° 248627](#)) ;
- et si le contribuable s'est conformé à la solution admise par l'administration lors de sa prise de position formelle ; l'administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où le contribuable aura satisfait les conditions qui y sont énoncées.

400

La bonne foi d'un contribuable ne pourra être retenue s'il a saisi plusieurs services d'une même demande sans les en informer.

III. Étendue de la garantie prévue par l'article L. 80 B-1° du LPF

410

[L'article L 80 B-1° du LPF](#) n'a pas pour objet d'empêcher l'administration de modifier son analyse d'une situation de fait. L'administration peut toujours rapporter une prise de position, mais elle ne peut le faire que pour l'avenir, sans pouvoir revenir rétroactivement sur une appréciation de la situation d'un contribuable conforme à la position qu'elle avait prise antérieurement.

A. Point de départ de la garantie

420

En cas d'application par le contribuable d'une position prise dans le respect des règles d'antériorité rappelées au [n° 100](#), la garantie commence à courir du jour où le contribuable a appliqué la prise de position de l'administration dans sa déclaration ou, en l'absence d'obligation déclarative, lors du paiement de l'impôt.

B. Fin de la garantie

Trois cas peuvent être distingués :

1. L'administration modifie l'appréciation antérieurement portée sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal

430

L'administration peut toujours revenir sur l'appréciation portée sur les conséquences fiscales d'une situation de fait concernant un contribuable déterminé. Mais, dans ce cas, l'appréciation antérieure n'est caduque que du jour où le contribuable concerné a été avisé qu'elle était rapportée et ce même en l'absence d'une nouvelle saisine du contribuable.

2. La législation applicable à la situation de fait sur laquelle l'administration s'est prononcée a évolué

440

Deux situations sont envisageables :

- si la prise de position de l'administration se trouve périmée du fait d'un changement intervenu dans la législation, la réponse qui en fait état perd toute valeur dès l'entrée en vigueur de la nouvelle législation, sans que l'administration soit tenue d'en aviser le contribuable concerné ;

- si la prise de position de l'administration est périmée du fait d'un changement de la doctrine administrative concernant l'interprétation d'un texte fiscal ou du fait de l'évolution de la jurisprudence, la garantie continue à s'appliquer jusqu'au jour de la publication par l'administration de la nouvelle doctrine ou des conséquences qu'elle tire d'une décision juridictionnelle.

3. La situation de fait ayant fait l'objet d'une appréciation par l'administration est modifiée

450

D'une part, la garantie prévue par l'[article L. 80 B-1° du LPF](#) cesse dès que la situation de fait n'est plus strictement identique à celle ayant fait l'objet d'une appréciation formelle par l'administration.

460

D'autre part, l'administration n'est engagée par l'appréciation qu'elle porte sur une situation de fait, qu'au regard du seul texte fiscal en fonction duquel elle a pris position.

À l'occasion d'une vérification, l'administration peut, par exemple, avoir admis formellement, dans une situation donnée, le bénéfice pour un contribuable d'un droit à déduction en matière de TVA.

Cette prise de position ne lui interdit pas, à l'occasion d'un contrôle ultérieur, de remettre en cause, dans le délai de reprise, le taux de TVA applicable aux opérations effectuées dans la même situation de fait ([CE arrêt du 6 juillet 1983 n° 31863](#)). En effet, la prise de position antérieure sur l'appréciation de la situation de fait n'a été effectuée qu'au regard du texte fiscal relatif au droit à déduction et non au regard du texte fiscal relatif au taux d'imposition applicable.

En revanche, si ni la situation de fait, ni les textes applicables n'ont évolué, le bénéfice du droit à déduction ne pourrait être remis en cause que pour l'avenir, après notification au contribuable du changement de l'appréciation que l'administration porte sur sa situation.