RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-SJ-AGR-10-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012

SJ - Mesures fiscales soumises à agrément préalable - Dispositions communes : Procédure, compétence, retrait et déchéance de l'agrément

Positionnement du document dans le plan :

SJ - Sécurité juridique
Mesures fiscales soumises à agrément préalable
Titre 1 : Dispositions communes : procédure, compétence, retrait et déchéance de l'agrément

Sommaire :

I. Procédure
A. Le dépôt de la demande d'agrément et son examen
1. Le caractère préalable de la demande
2. Date de la demande
3. Conséquences d'une demande tardive
4. Lieu de dépôt de la demande
5. Forme et contenu de la demande
6. L'examen de la demande
B. La décision
1. Autorité compétente
a. Le ministre chargé du budget
b. Existence d'une procédure déconcentrée pour certains agréments
2. Forme et contenu des décisions
3. Délai de réponse
C. Motivation des décisions
1. Obligation de motiver les décisions
2. Portée de la motivation
3. Information des demandeurs et mention des voies de recours
D. Les voies de recours
1. Recours pour excès de pouvoir
2. Recours gracieux ou hiérarchique
3. Tribunal compétent
4. Instruction des recours
5. Conséquences de l'annulation
E. Le contrôle des décisions
II. Retrait de l'agrément

A. Circonstances motivant le retrait de l'agrément
B. Procédure et décision de retrait
1. Autorité compétente
2. Motivation des décisions de retrait
3. Nécessité de mettre l'entreprise en mesure de présenter ses observations
4. Parallélisme des formes
5. Voies de recours
C. Conséquences du retrait
III. Déchéance de l'agrément
A. Circonstances motivant la déchéance
B. Conséquences de la déchéance

I. Procédure

1

Les décisions d'agrément ont des objets divers et des effets variables mais elles ont en commun d'être subordonnées à l'observation de principes généraux de procédure qui confèrent des garanties aux intéressés. Parmi ces principes généraux figurent notamment le caractère préalable de la demande d'agrément et la décision de l'autorité compétente.

La demande d'agrément est déposée dans tous les cas préalablement à l'opération qui la motive et fait l'objet d'un examen. Cet examen débouche sur une décision qui, dans la mesure où elle consacre l'attribution d'avantages fiscaux, est généralement subordonnée à des conditions particulières qui doivent être remplies avant une date limite et dont il est par suite indispensable de contrôler la réalisation effective.

Il y a donc trois phases : le dépôt de la demande d'agrément et son examen ; la décision ; le contrôle.

A. Le dépôt de la demande d'agrément et son examen

1. Le caractère préalable de la demande

10

Conformément aux dispositions de l'article 1649 nonies du code général des impôts (CGI), toute demande d'agrément doit être préalable à l'opération qui la motive.

2. Date de la demande

20

Sous peine de se voir opposer la forclusion, il est indispensable de déposer une demande d'agrément avant le début de l'opération concernée. L'administration doit donc en être informée préalablement dans tous les cas. En cas d'envoi postal, le cachet de la poste fait foi de la date de cet envoi. Pour les demandes directement déposées auprès de l'administration, c'est la date de dépôt qui est prise en compte.

La date des opérations à retenir pour apprécier le caractère préalable de la demande est variable selon les agréments et est précisée à l'occasion de l'étude de chacun d'eux.

30

Pour l'appréciation de la date de la demande, il n'est pas nécessaire que la demande indique tous les renseignements et soit accompagnée de toutes les pièces nécessaires à son instruction. Elle devra néanmoins au minimum préciser :

- l'identité complète du demandeur ;

- la nature de l'opération prévue ;

- l'avantage fiscal demandé.

Le service destinataire de la demande devra alors procéder à une première instruction et mettre le demandeur en situation de fournir les renseignements et documents manquants.

3. Conséquences d'une demande tardive

40

Lorsque la demande est faite après le début de l'opération qui la motive, elle est irrecevable et l'agrément demandé ne pourra être accordé.

4. Lieu de dépôt de la demande

50

La demande doit être déposée auprès de l'autorité compétente pour délivrer l'agrément :

- pour les agréments relevant directement de la compétence du ministre chargé du budget, la demande est adressée au bureau des agréments du service juridique de la fiscalité de la Direction générale des finances publiques (DGFiP) ;

- lorsque le pouvoir de décision est déconcentré (cf. n° 100), la demande est adressée au directeur départemental ou régional des finances publiques concerné.

5. Forme et contenu de la demande

60

Le demandeur présente sa demande d'agrément conforme à un modèle type généralement fixé par la documentation administrative (cf. n° 20 concernant le contenu de la demande d'agrément pour l'appréciation de sa date).

La demande précise la description du programme dont l'exécution constitue la contrepartie de l'avantage fiscal prévu. Elle est signée par la personne physique ou morale ou son (ses) représentant(s), dûment habilité(s) ou par son représentant fiscal. Chaque demande est complétée par l'engagement exprès du demandeur de réaliser l'opération décrite dans les conditions exposées.

6. L'examen de la demande

70

L'administration fiscale procède alors à l'examen du caractère de la demande. Elle s'assure en premier lieu qu'elle est recevable et en particulier qu'elle satisfait à toutes les conditions légales.

80

L'examen de la demande est l'occasion d'un dialogue entre le demandeur et l'administration.

B. La décision

1. Autorité compétente

a. Le ministre chargé du budget

90

Nonobstant toute disposition contraire, les agréments sont délivrés par le ministre chargé du budget (CGI, art. 1649 nonies).

b. Existence d'une procédure déconcentrée pour certains agréments

100

Le ministre a cependant la faculté de déléguer le pouvoir de décision aux agents de l'administration des finances publiques ayant au moins le grade d'administrateur des finances publiques (CGI, art. 1649 nonies I).

Cette faculté est utilisée afin d'accélérer l'instruction des demandes d'agrément.

L'échelon de déconcentration retenu est une direction régionale ou départementale des finances publiques.

Les différents arrêtés de déconcentration sont notamment codifiés aux articles 17 quinquies A, 121 V octies et 170 quinquies à 170 decies de l'annexe IV au CGI.

110

Aucune autre autorité ne peut délivrer des agréments fiscaux. Lorsque le pouvoir de décision n'est pas déconcentré, il appartient au seul ministre ou aux fonctionnaires disposant d'une délégation expresse. Le fait que la loi ou les règlements prévoient la consultation d'autres organismes ou administrations ne peut leur donner le pouvoir de délivrer l'agrément. De telles décisions seraient nulles, aux termes de l'article 1649 octies du CGI.

2. Forme et contenu des décisions

120

Les décisions d'agrément prennent la forme d'une décision individuelle. Elles visent les textes légaux en vertu desquels elles sont prises, les demandes et différents documents adressés par les demandeurs.

Elles reprennent les conditions légales auxquelles est subordonné l'octroi de l'agrément, ainsi que les conditions particulières. Celles-ci peuvent résulter, soit des engagements du demandeur, soit de l'initiative de l'administration. Dans ce dernier cas, elles doivent être conformes au but recherché par le législateur.

Les décisions sont notifiées au(x) demandeur(s) par lettre recommandée avec accusé de réception.

3. Délai de réponse

130

Le délai au terme duquel le silence gardé par l'administration vaut décision de rejet est fixé à quatre mois en ce qui concerne les demandes tendant à l'obtention des agréments fiscaux mentionnés à l' article 1649 nonies du CGI, à l'exception des agréments prévus aux articles 217 duodecies et 1716 bis dudit code qui demeurent soumis aux délais spécifiques prévus par les textes qui les régissent (Décret n° 2001-907 du 3 octobre 2001, art. 2).

C. Motivation des décisions

1. Obligation de motiver les décisions

140

L'article 1er de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'administration et le public dispose que les personnes physiques ou morales ont le droit d'être informées sans délai des motifs des décisions individuelles défavorables qui les concernent.

À cet effet doivent notamment être motivées les décisions qui refusent un avantage dont l'attribution constitue un droit pour les personnes qui remplissent les conditions légales pour l'obtenir.

Doivent ainsi être motivées les décisions de refus d'un agrément constituant un droit pour le demandeur (CE 24 février 1988 n° 76603).

2. Portée de la motivation

150

Une motivation vague et imprécise est assimilée à une absence de motivation.

3. Information des demandeurs et mention des voies de recours

160

L'article R421-5 du code de justice administrative précise que « les délais de recours ne sont opposables qu'à la condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision ». Les conditions mises par l'administration à une décision positive d'agrément pouvant également être contestées, il convient d'indiquer aussi dans ce cas les voies et délais de recours.

D. Les voies de recours

1. Recours pour excès de pouvoir

170

Il doit être formé dans les deux mois à compter de la date à laquelle la décision contestée a été notifiée au contribuable. Il ne court toutefois qu'à la condition d'avoir été mentionné, avec les voies de recours, dans la notification de la décision (Code de justice adm., art. R421-5). Faute de cette mention, l'intéressé peut se pourvoir en tout temps devant le tribunal administratif.

2. Recours gracieux ou hiérarchique

180

Le contribuable a, toutefois, la possibilité de demander à l'administration de reconsidérer sa position par voie d'une pétition adressée soit à l'auteur même de la décision, soit à l'autorité hiérarchique supérieure.

Ce recours administratif a notamment pour effet, s'il est présenté dans les délais du recours contentieux, de conserver ce délai au profit de son auteur.

L'obligation d'indiquer les voies et délais de recours ne s'applique pas aux décisions prises sur les recours hiérarchiques (CE arrêt du 7 octobre 1988 n° 98868).

3. Tribunal compétent

190

La décision de refus d'agrément est un acte détachable de la procédure d'imposition. Le contrôle de sa régularité est du ressort de la juridiction administrative.

Ce principe s'applique également en matière d'agréments portant sur les droits d'enregistrement dont le contentieux d'assiette est de la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire (Tribunal des conflits décision du 17 octobre 1988 n° 02523 et CE arrêt du 7 décembre 1988, n° 84073).

Le tribunal administratif compétent est celui dans le ressort duquel l'autorité qui a pris la décision a son siège.

Les cours administratives d'appel ont, quant à elles, compétence pour statuer sur les appels formés contre les décisions des tribunaux administratifs rendus sur les recours pour excès de pouvoir (Décret du 17 mars 1992, art. 1er et Code de justice adm., art. L. 211-2).

4. Instruction des recours

200

Le décret n° 87-1050 du 24 décembre 1987 donne délégation de compétence aux directeurs régionaux ou départementaux des finances publiques pour présenter les observations en défense aux recours pour excès de pouvoir introduits devant les tribunaux administratifs contre celles de leurs décisions portant refus ou retrait d'un agrément auquel est subordonné l'octroi d'avantages fiscaux prévus par la loi.

En revanche, le contentieux d'excès de pouvoir né des décisions prises par le ministre ou les services centraux sur sa délégation continue de relever de la compétence exclusive du service juridique de la fiscalité de la DGFiP.

S'agissant des appels dirigés contre les jugements des tribunaux administratifs, ils relèvent de la compétence des services du contentieux d'appel déconcentré (SCAD) ou du service juridique de la fiscalité de la DGFiP pour les décisions prises par les directions nationales et les directions de contrôle fiscal d'Ile de France.

S'agissant des pourvois en cassation contre les arrêts des cours administratives d'appel, ils relèvent de la compétence exclusive du service juridique de la fiscalité de la DGFiP.

5. Conséquences de l'annulation

210

Une nouvelle décision, favorable ou non, doit être prise.

L'annulation de la décision de refus pour un vice de forme ne crée aucun droit au profit du demandeur, puisqu'une nouvelle décision de refus doit être prise.

E. Le contrôle des décisions

220

Le maintien des avantages fiscaux attachés à l'agrément est toujours subordonné à la réalisation tant des engagements contractés par l'entreprise bénéficiaire que des conditions particulières dont la décision peut être assortie.

En cas d'inexécution de ces engagements ou conditions, l'agrément est retiré et les avantages fiscaux qu'il comportait sont remis en cause nonobstant l'expiration des délais habituels de répétition. Les rappels de droit sont assortis de l'intérêt de retard. Toutefois, les effets du retrait peuvent être limités à une fraction des avantages obtenus, en application de l'article 1649 nonies A du CGI (cf. n° 290).

Enfin, lorsque le titulaire d'un agrément se rend coupable d'une infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée, il est déchu du bénéfice des avantages fiscaux qui lui avaient été accordés (cf. n° 300).

II. Retrait de l'agrément

A. Circonstances motivant le retrait de l'agrément

230

Le non-respect des conditions de l'agrément entraîne son retrait.

Il peut s'agir aussi bien des conditions générales de l'agrément prévues par les textes, que des conditions particulières de la décision individuelle.

Un agrément constitue un acte administratif créateur de droits, il ne peut être retiré pour des motifs de simple opportunité (CE arrêt du 3 novembre 1922 n° 74010).

B. Procédure et décision de retrait

1. Autorité compétente

240

L'autorité qui a délivré l'agrément est seule compétente pour le retirer. Des règles particulières ont été définies lors de modification des règles de déconcentration de certains agréments (cf. arrêté du 16 décembre 1983 relatif à la délégation du pouvoir en matière d'agréments fiscaux).

2. Motivation des décisions de retrait

250

En application de l'article 1er de la loi n° 79-587 du 11 juillet 1979 les décisions de retrait d'agrément pour inexécution des engagements du redevable doivent être motivées

3. Nécessité de mettre l'entreprise en mesure de présenter ses observations

260

L'article 1649 nonies A du CGI prévoit le retrait de l'agrément et la déchéance des avantages fiscaux accordés en cas de non-exécution par le contribuable des engagements qu'il a souscrit pour obtenir cet agrément ou en cas de non-respect des conditions d'octroi de cet agrément.

Toutefois, ces mêmes dispositions, dans la mesure où elles confèrent à l'autorité compétente le pouvoir de limiter les effets de la déchéance, la conduisent à porter une appréciation, exclusive de la

compétence liée, sur le comportement de l'entreprise.

Dès lors, avant de procéder au retrait de l'agrément, il faut mettre l'entreprise en demeure de présenter ses observations (CE arrêt du 25 octobre 1985 n° 29116 et CE arrêt du décembre 1991 n° 82230).

Le délai accordé ne peut être inférieur à trente jours.

Le contribuable peut se faire assister du conseil de son choix.

4. Parallélisme des formes

270

Lorsque la décision d'agrément a été prise après consultation d'un organisme ou d'un département ministériel désigné par la loi, la décision de retrait doit obéir aux mêmes règles.

5. Voies de recours

280

La décision de retrait peut être contestée de deux manières : par la voie du recours pour excès de pouvoir tout d'abord et, après expiration du délai de recours pour excès de pouvoir, par la voie d'exception d'illégalité ; à l'appui de la demande de décharge des impositions supplémentaires (CE arrêt du 28 octobre 1987 n° 35232 et CE arrêt du 16 décembre 1991 n° 82230).

En effet, l'annulation de la décision de retrait fait automatiquement « revivre » l'agrément initial et les avantages qui lui sont liés.

C. Conséquences du retrait

290

Il entraîne l'exigibilité immédiate des impôts dont le bénéficiaire de l'agrément avait été dispensé, ainsi que de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI. Les intérêts de retard exigibles sont ceux afférents à la période comprise entre la date à laquelle le versement aurait dû être effectué et le jour du paiement. Cette mesure intéresse tous les impôts, droits, taxes, redevances, etc.

Par dérogation aux dispositions qui précédent et conformément à l'article 1649 nonies A-1 du CGI, le ministre est autorisé à limiter les effets de la déchéance à une fraction des avantages obtenus du fait de l'agrément.

III. Déchéance de l'agrément

A. Circonstances motivant la déchéance

300

Conformément aux dispositions de l'article 1649 nonies A-2 du CGI, les infractions fiscales à la suite desquelles est encourue la déchéance de l'agrément doivent :

- avoir été commises postérieurement à la date de l'agrément ;

- avoir été reconnues frauduleuses par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée.

B. Conséquences de la déchéance

310

Toute infraction remplissant les conditions qui précédent entraîne :

- la déchéance des avantages fiscaux attachés à l'octroi de l'agrément. Cette déchéance est encourue de plein droit. Elle ne nécessite pas de décision de retrait d'agrément ;

- l'exigibilité immédiate des impôts dont le bénéficiaire de l'agrément a été dispensé depuis la date de l'infraction ;

- l'application d'intérêts de retard. Ceux-ci sont exigibles et doivent être calculés dans les mêmes conditions qu'en cas de retrait d'agrément (cf. n° 290).