

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-30-20-04/03/2020

Date de publication : 04/03/2020

**CF - Garanties liées aux procédures de rectification - Garanties accordées lorsque l'administration a pris formellement position sur l'interprétation d'un texte fiscal ou sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal**

**Positionnement du document dans le plan :**

CF - Contrôle fiscal

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

Titre 3 : Garanties liées aux procédures de rectification

Chapitre 2 : Garanties accordées lorsque l'administration a pris formellement position sur l'interprétation d'un texte fiscal ou sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal

**Sommaire :**

I. Garanties résultant d'une prise de position formelle de l'administration en dehors de toute procédure de contrôle

II. Garanties résultant d'une prise de position formelle de l'administration lors d'une procédure de contrôle

A. Les rectifications

B. Le rescrit en cours de contrôle

1. Champ d'application

a. Les procédures concernées

b. Les impôts concernés

c. Les points qui peuvent faire l'objet d'une demande de rescrit en cours de contrôle

d. Cas particulier

2. Les modalités de la demande de rescrit en cours de contrôle

a. Le moment de la demande

b. La forme de la demande

c. Le contenu de la demande

3. Les modalités de la prise de position par l'administration

a. La décision de prendre position

b. La forme

c. Le contenu

C. La portée des positions formellement prises par l'administration

**Actualité liée :** 04/03/2020 : CF - SJ - Garanties des contribuables - Prise de position formelle de l'administration (loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance, art. 9 et 11)

## I. Garanties résultant d'une prise de position formelle de l'administration en dehors de toute procédure de contrôle

### 1

Afin de renforcer la sécurité juridique des contribuables, particuliers comme professionnels, l'administration fiscale propose différentes procédures permettant d'obtenir une prise de position formelle de l'administration.

Ces demandes peuvent porter sur :

- l'interprétation d'un texte fiscal ([livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), art. L. 80 A, al. 1 et 3) : [BOI-SJ-RES-10-10](#) ;
- une situation de fait au regard d'un texte fiscal (procédure de « rescrit général ») [[LPF](#), art. L. 80 B, 1°] : [BOI-SJ-RES-10-20-10](#) ;
- une situation de fait au regard d'un texte fiscal particulier (demandes formelles relevant d'une procédure de rescrit spécifique) [[LPF](#), art. L. 64 B ; [LPF](#), art. L. 80 B, 2°, 3°, 3° bis, 4°, 6°, 8°, 9° et 9° bis ; [LPF](#), art. L. 80 C et [LPF](#), art. L. 18] : [BOI-SJ-RES-10-20-20](#) ;
- la méthode de détermination des prix de transfert pratiqués (procédure d'accord préalable de prix de transfert) [[LPF](#), art. L. 80 B, 7°] : [BOI-SJ-RES-20](#).

Ces prises de position formelles, indépendantes de toute procédure de contrôle fiscal, ont pour effet de limiter le droit de reprise de l'administration en lui interdisant de procéder à des rehaussements contraires à celles-ci, tant qu'elles n'ont pas été rapportées.

## II. Garanties résultant d'une prise de position formelle de l'administration lors d'une procédure de contrôle

### A. Les rectifications

---

#### 10

Les rectifications proposées dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal constituent des prises de position formelles de l'administration sur un point de droit au sens du premier alinéa de l'[article L. 80 A du LPF](#).

L'administration ne peut donc procéder à aucun rehaussement fondé sur une interprétation différente de celle formalisée par ces rectifications, tant que celle-ci n'a pas été rapportée.

### B. Le rescrit en cours de contrôle

---

#### 20

Afin de sécuriser juridiquement les entreprises et les conforter dans leurs décisions de gestion, le 10° de l'[article L. 80 B du LPF](#) institue en outre le dispositif de rescrit en cours de contrôle, qui offre la possibilité au contribuable de solliciter, au cours d'une vérification ou d'un examen de comptabilité, et sous certaines conditions, une prise de position de l'administration sur des sujets pour lesquels elle n'envisage aucun rehaussement.

Ainsi, le contribuable aura la garantie que l'administration ne procédera à aucune rectification d'imposition antérieure sur ces points, dès lors qu'elle aura formellement pris position à leur sujet.

## 30

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

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

### **1. Champ d'application**

---

#### **a. Les procédures concernées**

---

## 40

Le dispositif du rescrit en cours de contrôle n'est applicable qu'aux contribuables faisant l'objet d'une vérification de comptabilité (LPF, art. L. 13) ou d'un examen de comptabilité (LPF, art. L. 13 G).

#### **b. Les impôts concernés**

---

## 50

La prise de position peut concerner tous les impôts couverts par l'avis de vérification ou d'examen de comptabilité.

#### **c. Les points qui peuvent faire l'objet d'une demande de rescrit en cours de contrôle**

---

## 60

La prise de position peut être sollicitée, en principe, sur tous les points qui peuvent être examinés par le service vérificateur et qui sont susceptibles de faire l'objet d'une rectification.

Toutefois, le dispositif de la garantie fiscale, visé au deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, garantit déjà au contribuable que l'administration ne pourra procéder à aucun rehaussement pour l'avenir, dès lors qu'elle a pu se prononcer en toute connaissance de cause, y compris tacitement par une absence de rectification, sur un point examiné par l'administration à son initiative (BOI-CF-PGR-30-25).

Sont donc concernés en pratique par le rescrit en cours de contrôle les points couverts par l'avis de vérification ou d'examen de comptabilité mais qui n'ont pas fait l'objet d'un échange, en cours de contrôle, entre le service vérificateur et le contribuable, à l'initiative de l'administration (pas d'interrogation précise du service vérificateur à laquelle le contribuable aurait apporté une réponse permettant à l'administration de se prononcer en toute connaissance de cause).

#### **d. Cas particulier**

---

## 70

En raison de la spécificité des problématiques liées aux prix de transfert, les demandes portant sur ce sujet, dont l'examen relève de la procédure d'accord préalable visée par le 7° de l'article L. 80 B du LPF, sont exclues du champ du dispositif.

En effet, cette procédure obéit à des règles particulières tenant à la compétence du service instructeur (mission d'expertise juridique et économique internationale - MEJEI) et aux relations à établir avec des autorités étrangères, incompatibles avec la prise de position formelle en cours de contrôle.

Si une demande de cette nature était néanmoins déposée, elle serait valable et le service de contrôle se chargerait de la transférer à la MEJEI tout en informant le contribuable de cette transmission.

## **2. Les modalités de la demande de rescrit en cours de contrôle**

### **a. Le moment de la demande**

**80**

La demande peut être formulée au cours du contrôle (vérification ou examen de comptabilité) et, en tout état de cause, avant l'envoi de la proposition de rectification.

Dans la pratique, la demande devra être formulée au plus tard :

- dans le cas d'une vérification de comptabilité, lors de la réunion de synthèse ;
- dans le cas d'un examen de comptabilité, lors du dernier point téléphonique ou du dernier échange dans les locaux de l'administration.

### **b. La forme de la demande**

**90**

La demande est formulée par écrit. Elle peut :

- soit être remise directement au vérificateur en cours de contrôle. Dans ce cas, le vérificateur en accuse réception par la mention manuscrite « reçu en main propre le (date) » sur l'original du contribuable ;
- soit être adressée par courrier. Dans ce cas, la date de la demande est celle de sa réception par le service.

### **c. Le contenu de la demande**

**100**

La demande doit être précise, complète et formulée par un contribuable de bonne foi ([LPF, art. L. 80 B, 10°](#)).

Le champ de la demande doit être limité à un point ou, à titre exceptionnel, à quelques points.

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

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

## **3. Les modalités de la prise de position par l'administration**

## **a. La décision de prendre position**

---

### **110**

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

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

- la question du contribuable est trop vague et celui-ci ne l'a pas précisée, malgré la demande qui lui a été faite ;
- la demande est détournée de son objet et ne traduit pas une réelle recherche de sécurité juridique : demandes systématiques sur tous les points vérifiés, demandes présentant des faits erronés ou tronqués, demande portant sur un point déjà couvert par la garantie fiscale prévue au deuxième alinéa de l'[article L. 80 A du LPF](#) et pour lequel le rescrit n'apporterait pas davantage de sécurité juridique, etc.

La décision de refus est formalisée par écrit.

## **b. La forme**

---

### **120**

En application de l'[article L. 49 du LPF](#), les points contrôlés mentionnés au 10° de l'[article L. 80 B du LPF](#) sont indiqués au contribuable sur la proposition de rectification ou sur l'avis d'absence de rectification (3953-VG ou 3953-EC), y compris s'ils ne comportent ni insuffisance, ni inexactitude, ni omission, ni dissimulation au sens de l'[article L. 55 du LPF](#).

La prise de position de l'administration dans le cadre d'un rescrit en cours de contrôle est donc notifiée par écrit et peut figurer soit dans le corps de la proposition de rectification, soit sur une annexe jointe à celle-ci (ou à l'avis d'absence de rectification).

## **c. Le contenu**

---

### **130**

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

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

## **C. La portée des positions formellement prises par l'administration**

---

### **140**

Aux termes de l'[article L. 80 A du LPF](#) et de l'[article L. 80 B du LPF](#), il ne sera procédé à aucun rehaussement fondé sur une interprétation différente de celle formalisée par la prise de position sur le point de droit ou de fait, aussi longtemps que la situation, les textes ou la doctrine administrative publiée n'auront subi de modification.

Un tel rehaussement pourrait toutefois être effectué à l'occasion d'un contrôle ultérieur, si le service constate que la position prise antérieurement n'est plus valide sur la nouvelle période examinée ou vérifiée.

#### 150

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

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

La nouvelle position est signifiée et motivée par écrit (par exemple, dans une proposition de rectification). À compter de la réception de ce courrier, la position prise antérieurement est rapportée. Aucune imposition supplémentaire concernant les déclarations souscrites antérieurement à la notification de la nouvelle position ne peut être mise en recouvrement.

#### 160

La garantie s'éteint si l'administration établit que le contribuable n'était pas de bonne foi dans la présentation du point faisant l'objet de sa demande de rescrit en cours de contrôle. Dans ce cas, la situation de fait sur laquelle s'est prononcée l'administration n'est, en effet, pas conforme à la réalité.

Il en est ainsi lorsque le contribuable n'a pas transmis tous les éléments d'information nécessaires à la prise de position de l'administration ou a transmis des éléments d'information dénaturés, faussés ou tronqués.