

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-SJ-RES-10-20-20-100-20181003

Date de publication : 03/10/2018

Date de fin de publication : 09/01/2019

SJ - Garantie contre les changements de position de l'administration fiscale - Rescrit fiscal, garantie apportée par une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait - Rescrits spécifiques avec l'accord implicite en cas d'absence de réponse de l'administration dans un délai encadré - Rescrit concernant la non-application des dispositions du III de l'article 210-0 A du code général des impôts à une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif

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 2 : Rescrits spécifiques avec accord implicite en cas d'absence de réponse de l'administration dans un délai encadré

Sous-section 10 : Rescrit concernant la non-application des dispositions du III de l'article 210-0 A du CGI à une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif

Sommaire :

I. Champ d'application de la garantie

II. Conditions d'application de la garantie

A. Demande : saisine et contenu

1. La demande doit être préalable à l'opération en cause
2. Objet de la demande
3. Forme et contenu de la demande
4. Service auquel doit être adressée la demande

B. Réponse de l'administration

1. Point de départ du délai de six mois
2. Point d'arrivée du délai de six mois

III. Étendue de la garantie

A. L'administration a répondu dans le délai

1. La réponse de l'administration est négative
2. La réponse de l'administration est positive
3. La réponse de l'administration est positive mais comporte des conditions

B. L'administration n'a pas répondu dans le délai

C. Inopposabilité par les tiers

I. Champ d'application de la garantie

1

Le 9° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales (LPF) permet à un contribuable de bonne foi d'interroger l'administration fiscale à partir d'une présentation écrite, précise et complète de la situation de fait afin que celle-ci lui apporte l'assurance que les dispositions du III de l'article 210-0 A du code général des impôts (CGI) ne sont pas applicables à une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif qu'il envisage de réaliser.

10

La saisine de l'administration fiscale sur le fondement du 9° de l'article L. 80 B du LPF est exclusive de toute demande d'agrément préalable présentée sur le fondement du 2 bis de l'article 115 du CGI ou du 3 de l'article 210 B du CGI, dès lors que la délivrance de ces agréments est notamment subordonnée au respect des dispositions de l'article 210-0 A du CGI (BOI-SJ-AGR-20-20 au II-B § 240 et suivants) (en cours de mise à jour).

Autrement dit, cette garantie est réservée aux opérations de fusion, d'apport partiel d'actifs, de scission ou d'apports-attributions pouvant bénéficier des régimes de faveur mentionnés au III de l'article 210-0 A du CGI de plein droit.

II. Conditions d'application de la garantie

A. Demande : saisine et contenu

20

Les modalités d'application du 9° de l'article L. 80 B du LPF sont prévues par les dispositions réglementaires de l'article R* 80 B-16 du LPF.

La demande est une faculté qui ne présente pas de caractère obligatoire. Elle ne constitue pas un préalable au bénéfice du régime spécial des fusions et ne se substitue pas aux procédures d'agrément prévues au 2 bis de l'article 115 du CGI ou au 3 de l'article 210 B du CGI.

1. La demande doit être préalable à l'opération en cause

30

La demande de prise de position formelle doit être effectuée préalablement à la date de réalisation de l'opération en cause.

2. Objet de la demande

40

La demande doit porter exclusivement sur les dispositions du 9° de l'article L. 80 B du LPF, à savoir sur le fait que la clause anti-abus prévue au III de l'article 210-0 A du CGI (BOI-IS-FUS-10-20-20 II-D-1 § 193) ne sera pas appliquée au titre de l'opération décrite.

À défaut, la demande ne pourra être examinée que conformément à la procédure de rescrit général visée au 1° de l'[article L. 80 B du LPF](#) (BOI-SJ-RES-10-20-10). Cette dernière ne comporte pas de règle de confirmation tacite.

3. Forme et contenu de la demande

50

La demande doit être établie sur papier libre conformément au modèle fixé par arrêté du ministre chargé du budget et repris en annexe à l'[arrêté du 25 juin 2018 fixant le modèle de la demande de rescrit spécifique prévue au 9° de l'article L. 80 du LPF](#). Ce modèle est également accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Les modèles de rescrits spécifiques".

Elle doit être adressée par voie postale sous pli recommandé avec demande d'avis de réception ou déposée auprès de l'administration contre remise d'un récépissé.

60

La demande doit être formulée par écrit et signée par le contribuable ou son représentant dûment habilité à cette fin. S'agissant de sociétés souhaitant placer leur opération sous le régime de l'[article 210 A du CGI](#), elle est signée par le représentant légal de la société absorbée, scindée ou apporteuse.

70

Elle doit préciser la dénomination sociale, la forme juridique et l'adresse du siège social de l'entreprise absorbée, scindée ou apporteuse et de l'ensemble des autres entreprises concernées, telles que la société absorbante, les sociétés ou personnes attributaires des titres en application du 2 de l'[article 115 du CGI](#) ou les sociétés bénéficiaires des apports.

La demande doit également mentionner la date prévue de l'opération envisagée, la nature du patrimoine apporté, les modalités de transcription et de rémunération des apports et le montant des plus-values mises en sursis d'imposition.

Elle doit en outre comporter une présentation complète de l'opération de restructuration envisagée, de telle sorte que l'administration soit en mesure de se prononcer en toute connaissance de cause au regard des critères pris en compte pour déterminer l'application ou non des dispositions du III de l'[article 210-0 A du CGI](#).

Cette présentation doit permettre d'appréhender la nature et le contexte économique de l'opération, avec un développement plus spécifique sur ses motifs et ses conséquences tant économiques (impact notamment sur le résultat, le chiffre d'affaires, les investissements, les effectifs, etc.) que fiscales (notamment en termes de prix de transfert, d'établissement stable, etc.). L'administration doit ainsi pouvoir en apprécier les motifs et objectifs ainsi que, le cas échéant, les autres informations nécessaires à sa prise de position.

80

La garantie instituée par le 9° de l'[article L. 80 B du LPF](#) ne peut bénéficier qu'aux contribuables de bonne foi. Aussi, un contribuable ne peut pas se prévaloir de la réponse (y compris de la confirmation tacite) de l'administration lorsqu'il a fourni des éléments inexacts ne correspondant pas à sa situation réelle ou à une présentation sincère des faits.

4. Service auquel doit être adressée la demande

90

La demande doit être adressée à l'administration centrale de la direction générale des Finances publiques (DGFIP), service juridique de la fiscalité, bureau des agréments et rescrits, 86/92 allée de Bercy, 75574 Paris Cedex 12.

100

Lorsque la demande ne contient pas toutes les informations nécessaires à son instruction, l'administration invite le contribuable à produire les éléments manquants. La demande d'éléments complémentaires est adressée au contribuable sous pli recommandé avec demande d'avis de réception.

110

Les éléments complémentaires doivent être adressés à l'administration selon les mêmes modalités que la demande initiale, c'est-à-dire par la voie postale en recommandé avec demande d'avis de réception ou par remise directe contre récépissé.

B. Réponse de l'administration

120

L'administration dispose d'un délai de six mois pour répondre au contribuable de bonne foi. À défaut, le silence gardé par l'administration, à l'issue de ce délai, vaut confirmation tacite au regard de la demande du contribuable.

1. Point de départ du délai de six mois

130

Le délai de six mois commence à courir à compter de la réception de la demande par l'administration.

140

Par ailleurs, dans l'hypothèse où la demande est imprécise ou incomplète et ne permet pas à l'administration de se prononcer, le délai de six mois au terme duquel, à défaut de réponse expresse, la confirmation tacite est apportée ne court qu'à compter de la réception des compléments demandés.

150

Lorsque la demande parvient à un autre service, ce service la transmet sans délai au service compétent et en informe l'auteur de la demande. Dans ce cas, le délai de six mois prévu au 9° de l'[article L. 80 B du LPF](#) ne court qu'à compter de la date de réception par le service compétent.

160

Un contribuable (ou son représentant) 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 d'en informer le contribuable.

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. Tel sera le cas en particulier s'il est relevé, par exemple, l'absence manifeste de tout fondement à agir ainsi voire le caractère mal intentionné 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 de l'article L. 80 A du LPF et de l'article L. 80 B du LPF, ne pourrait être retenue : sa demande ne pourrait alors recevoir une suite favorable ou, si la mauvaise foi était révélée a posteriori, les réponses obtenues ou la validation tacite ne seraient pas opposables à l'administration.

2. Point d'arrivée du délai de six mois

170

Le délai de six mois se calcule de quantième à quantième. Il commence à courir le jour de la réception de la demande et expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que celui de la réception de la demande. Tout délai expire le dernier jour à minuit.

Exemple 1 : Lorsqu'une demande a été reçue le 10 mai, le délai de six mois expire le 10 novembre à minuit.

À défaut de quantième identique, le délai expire le dernier jour du mois.

Exemple 2 : Lorsqu'une demande a été reçue le 31 août, le délai de six mois expire, suivant les années, le 28 ou le 29 février de l'année N+1 à minuit.

180

Un délai qui expirerait normalement un samedi, un dimanche ou un jour férié est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

III. Étendue de la garantie

190

La portée de la garantie dépend de la suite donnée par l'administration, dans le délai de six mois, à la demande présentée.

A. L'administration a répondu dans le délai

200

Trois situations peuvent se présenter.

1. La réponse de l'administration est négative

210

L'administration ne partage pas les conclusions de l'entreprise au vu de la situation exposée dans la demande et lui fait connaître son désaccord. Elle prend alors formellement position dans un sens différent de celui envisagé par l'entreprise.

Celle-ci peut décider de passer outre l'avis de l'administration. Dans ce cas, l'administration peut procéder à des rehaussements dans le cadre d'un contrôle fiscal, sous le contrôle du juge de l'impôt.

2. La réponse de l'administration est positive

220

La réponse de l'administration vaut prise de position formelle sur la situation de fait de l'entreprise au regard du texte légal en cause. L'administration est engagée par sa réponse dans les conditions prévues à l'article L. 80 A du LPF et au 9° de l'article L. 80 B du LPF et ne saurait exercer son droit de reprise en s'écartant de celle-ci.

3. La réponse de l'administration est positive mais comporte des conditions

230

L'administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où l'entreprise aura satisfait les conditions qui y sont énoncées.

B. L'administration n'a pas répondu dans le délai

240

L'administration est réputée avoir pris une position favorable implicite opposable, permettant de considérer que l'opération présentée n'a pas comme objectif principal ou un de ses objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

Cependant, le contribuable ne peut opposer la réponse tacite de l'administration que si l'ensemble des conditions requises en matière de garantie contre les changements de doctrine est réuni. Il convient notamment que la situation réelle corresponde précisément à la situation décrite dans la demande.

C. Inopposabilité par les tiers

250

En outre, la réponse présente un caractère relatif, c'est-à-dire que la garantie ne peut s'appliquer qu'à l'entreprise demandeuse. La réponse ne vaut que pour l'entreprise concernée : un contribuable ne saurait invoquer la réponse faite à un autre.