RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-SJ-RES-10-20-20-60-20120912
Date de publication : 12/09/2012

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 - Rescrits spécifiques avec l'accord implicite en cas d'absence de réponse de l'administration dans un délai encadré - Rescrit relatif à la qualification fiscale de l'activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés

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 6 : Rescrit relatif à la qualification fiscale de l'activité professionnelle au regard de l'IR ou de l'IS

Sommaire :

I. Champ d'application de la garantie prévue à l'article L. 80 B-8° du LPF
II. Conditions d'application de la garantie prévue à l'article L. 80 B-8° du LPF
A. Demande du contribuable
1. Objet de la demande
2. Forme et contenu de la demande
3. Modalités d'envoi de la demande
4. Demande d'éléments complémentaires
B. Réponse de l'administration
1. Point de départ du délai de trois mois
2. Point d'arrivée du délai de trois mois
III. Étendue de la garantie prévue à l'article L. 80 B-8° du LPF
A. L'administration répond expressément dans le délai de trois mois
1. L'administration confirme la position retenue par le contribuable
2. L'administration infirme la position retenue par le contribuable
3. La réponse de l'administration est positive mais comporte des conditions
B. L'administration n'a pas répondu dans le délai de 3 mois

C. Précisions sur la portée dans le temps de la garantie accordée au contribuable
D. Effet relatif de la prise de position expresse ou tacite

1

Les contribuables exerçant une activité professionnelle commerciale ou non commerciale au sein d'une entreprise individuelle ou au sein d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, de même que les sociétés civiles, peuvent rencontrer des difficultés pour déterminer les obligations comptables et fiscales qui leur incombent, dès lors que celles-ci diffèrent selon la qualification fiscale de leur activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. C'est pourquoi l'article L. 80 B-8° du LPF leur permet 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.

10

L'absence de réponse de l'administration dans un délai de trois mois équivaut à une prise de position favorable implicite.

I. Champ d'application de la garantie prévue à l'article L. 80 B-8° du LPF

20

L'article L. 80 B-8° du LPF vise les demandes portant sur la qualification du revenu catégoriel dont relève l'activité professionnelle d'un contribuable personne physique ou la nature de l'impôt dû par une société civile ou par ses membres au titre du résultat issu de son activité professionnelle.

30

Ainsi, deux types de demandes peuvent être présentées au titre de l'article L. 80 B-8° du LPF :

- d'une part, les travailleurs indépendants exerçant leur activité au sein d'une entreprise individuelle, ainsi que les associés de sociétés visées à l'article 8 du CGI imposés à l'impôt sur le revenu pour leur part dans les bénéfices de la société, peuvent demander à l'administration de se prononcer sur la catégorie de revenus dont relève leur activité professionnelle ou leur part des bénéfices d'une société de personnes : bénéfices industriels et commerciaux au sens de l'article 34 du CGI ou bénéfices des professions non commerciales au sens de l'article 92 du CGI ;

- d'autre part, les demandes des sociétés civiles exerçant une activité professionnelle peuvent porter sur la nature de l'impôt auxquels sont soumis leurs bénéfices : impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu des personnes physiques.

II. Conditions d'application de la garantie prévue à l'article L. 80 B-8° du LPF

40

Les conditions générales requises pour l'application de la garantie prévue par l'article L. 80 B-8° du LPF sont identiques à celles qui doivent être réunies pour que s'appliquent les garanties prévues aux articles L. 80 A, al. 1 et L. 80 B-1° du LPF.

50

Toutefois, s'y ajoutent certaines spécificités concernant la demande du contribuable, la réponse de l'administration et la portée de la garantie.

A. Demande du contribuable

60

Le rescrit est une faculté offerte au contribuable. Le contribuable qui estime que son activité professionnelle ou sa part dans les bénéfices d'une société de personnes relève de l'une ou l'autre des catégories imposables à l'impôt sur le revenu au sens de l'article 1 A du CGI peut en tirer directement les conséquences au regard de ses obligations comptables et fiscales. Il en va de même des sociétés civiles qui considèrent que leur résultat est soumis soit à l'impôt sur le revenu, soit à l'impôt sur les sociétés.

70

Mais lorsqu'il entend bénéficier de la garantie prévue à l'article L. 80 B-8° du LPF , le contribuable doit obligatoirement adresser une demande écrite à l'administration.

80

Pour que la garantie instituée par l'article L. 80 B-8° du LPF trouve à s'appliquer, la demande doit répondre aux conditions suivantes :

- porter exclusivement sur l'une des situations prévues à l'article L. 80 B-8° du LPF ;

- indiquer la catégorie de revenus à laquelle le contribuable estime devoir rattacher son activité professionnelle ou, s'agissant d'une société civile, le type d'impôt auquel elle estime devoir soumettre les résultats de son activité professionnelle ;

- et comporter tous les éléments utiles à l'administration pour apprécier la situation.

1. Objet de la demande

90

La demande de prise de position formelle est strictement limitée aux cas visés à l'article L. 80 B-8° du LPF, à savoir :

- la qualification fiscale de l'activité professionnelle exercée par un travailleur indépendant au regard de l'impôt sur le revenu ou par une société de personnes dont les bénéfices sont imposables à l'impôt sur le revenu : bénéfices industriels et commerciaux au sens de l'article 34 du CGI ou bénéfices des professions non commerciales au sens de l'article 92 du CGI ;

- la nature de l'impôt dû au titre de son activité professionnelle par une société civile ou ses membres : impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu des personnes physiques.

100

Pour bénéficier de la garantie spécifique prévue à l'article L. 80 B-8° du LPF (à savoir l'accord de l'administration - explicite ou tacite - à l'expiration du délai de trois mois), la demande doit porter exclusivement sur l'une des situations rappelées ci-dessus. A défaut, la demande n'est susceptible d'entrer que dans le champ de l'article L. 80 B-1° du LPF. Dès lors, seule une réponse expresse de

l’administration peut constituer une prise de position de sa part.

2. Forme et contenu de la demande

110

La demande doit être écrite et signée par le contribuable lui-même ou par un représentant habilité. S'agissant des activités exercées au sein d'une société, la demande peut être présentée par l'un des associés ou par le dirigeant de la société.

120

Elle doit préciser le nom ou la raison sociale et l'adresse de son auteur.

130

Elle doit en outre donner une présentation précise, complète et sincère de la situation qui fait l'objet de la question, 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 la nature du revenu ou la nature de l’impôt.

140

Ainsi, elle doit en particulier décrire de façon précise :

- la nature de l’activité exercée (prestation de services, vente de biens, profession réglementée…) par le travailleur indépendant ou la société ;

- en cas de pluralité d’activités, la nature et l’importance relative de chacune des activités ;

- lorsque l’activité est exercée par plusieurs personnes, le nombre de personnes travaillant dans l'entreprise et le statut de chaque personne ou catégorie de personnes: dirigeant(s) salarié(s) ou non, employés salariés, etc …ainsi que la nature des activités exercées par chacun (fonction de direction et de gestion, activités opérationnelles , etc …) ;

- les moyens matériels mis en œuvre (importance et nature des locaux et équipements utilisés pour l’exercice de la profession …) ;

- le montant des capitaux investis.

150

La demande doit préciser la catégorie de revenus à laquelle le contribuable estime devoir rattacher les revenus de son activité professionnelle lorsque ceux-ci sont soumis à l'impôt sur le revenu ou, s'agissant d'une société civile, le type d'impôt auquel il estime devoir soumettre les résultats de son activité professionnelle.

160

Lorsqu'elle porte sur le type d'impôt dont relèvent les résultats d'activité professionnelle d'une société civile, elle précise la forme juridique de la société en cause. En outre, une copie des statuts de la société doit être jointe à la demande.

170

La garantie instituée par l'article L. 80 B-8° du LPF ne peut bénéficier qu'aux contribuables de bonne foi, c'est-à-dire qui mettent l'administration en état de se prononcer en pleine connaissance de cause

sur la question posée. À cette fin, la demande doit apporter tous les éléments nécessaires à la détermination, selon le cas, de la catégorie de revenus ou de la nature de l'impôt dont relève l'activité professionnelle. Un contribuable ne peut pas se prévaloir de la réponse de l'administration lorsqu'il a fourni des éléments inexacts ne correspondant pas à sa situation réelle.

180

Les demandes sont à établir sur papier libre.

3. Modalités d'envoi de la demande

190

Les demandes doivent être adressées à la direction départementale des finances publiques dans le ressort de laquelle le travailleur indépendant ou la société doit déposer sa déclaration de bénéfices ou de résultat au titre de son activité professionnelle.

200

Les dispositions réglementaires prévues par l'article R* 80 B-15 du LPF précisent les modalités applicables. Les demandes doivent être adressées par la voie postale, sous pli recommandé avec demande d'accusé de réception, ou déposées auprès de l'administration contre décharge. Les demandes ne peuvent donc pas être présentées par courrier électronique.

4. Demande d'éléments complémentaires

210

Lorsque la demande ne contient pas tous les éléments nécessaires à son instruction, tels que définis au n° 60 , l'administration invite le contribuable à produire les éléments manquants. La demande d'éléments complémentaires doit être adressée le plus rapidement possible au contribuable, sous pli recommandé avec demande d'avis de réception.

220

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 accusé de réception ou par remise directe contre décharge.

230

Aucun délai n'est prévu pour la fourniture des éléments complémentaires, mais dans cette situation, le délai de trois mois à l'expiration duquel le silence de l'administration vaut accord tacite ne court qu'à compter de la réception par le service fiscal du dossier complet.

B. Réponse de l'administration

240

Dans la situation où l'administration est saisie d'une demande au titre de l'article L. 80 B-8° du LPF, elle dispose d'un délai de trois mois pour faire connaître au contribuable sa position sur la qualification fiscale de l'activité professionnelle ou la nature de l'impôt dû au titre de son activité professionnelle. A défaut de réponse, le silence gardé par l'administration à l'issue de ce délai vaut acceptation tacite de la position du contribuable.

1. Point de départ du délai de trois mois

250

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

260

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-8° du LPF court à compter de la date de réception par le service compétent saisi.

270

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.

2. Point d'arrivée du délai de trois mois

280

Le délai de trois 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 le jour de la réception de la demande. Tout délai expire le dernier jour à minuit.

Ainsi, lorsqu'une demande a été reçue le 10 mai, le délai de trois mois expire le 10 août à minuit.

290

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

300

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

III. Étendue de la garantie prévue à l'article L. 80 B-8° du LPF

310

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

A. L'administration répond expressément dans le délai de trois mois

1. L'administration confirme la position retenue par le contribuable

320

La réponse de l'administration vaut prise de position formelle sur la situation de fait du contribuable. L'administration est engagée par sa réponse dans les conditions prévues aux articles L. 80 A, al. 1 et L. 80 B-1° du LPF et ne saurait exercer son droit de reprise.

2. L'administration infirme la position retenue par le contribuable

330

L'administration ne partage pas les conclusions du contribuable 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 le contribuable.

340

S'il ne partage pas l'avis de l'administration, le contribuable a la faculté de solliciter un second examen dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF (cf. BOI-SJ-RES-10-30).

350

Il peut aussi décider de passer outre l'avis de l'administration mais s'expose alors à des rehaussements en cas de contrôle.

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

360

L’administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où l’entreprise aura tenu compte des réserves exprimées.

B. L'administration n'a pas répondu dans le délai de 3 mois

370

Le silence gardé par l'administration pendant le délai de trois mois vaut approbation tacite de la position retenue par le contribuable dans sa demande quant à la catégorie de revenus dont il relève ou, s'agissant d'une société civile, quant à l'impôt dont elle relève.

Bien entendu, 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.

En particulier, le contribuable doit avoir précisé sa position et la situation réelle doit correspondre à la situation décrite dans la demande.

C. Précisions sur la portée dans le temps de la garantie accordée au contribuable

380

Une prise de position de l’administration n’est susceptible de faire obstacle à des rehaussements des éléments déclarés que pour autant qu’elle soit antérieure à la déclaration en cause.

390

Aussi, lorsqu’une demande de rescrit complète est déposée plus de trois mois avant la date limite de dépôt de la déclaration de ses revenus d'activité, que l'administration ait pris position expressément ou tacitement, le contribuable pourra se prévaloir de la garantie à compter de l'exercice sur lequel porte ladite déclaration.

400

Il en sera de même si le contribuable a présenté sa demande moins de trois mois avant la date limite de dépôt de la déclaration de ses revenus d'activité et si l'administration lui a répondu expressément dans cet intervalle de temps.

410

En revanche, lorsque le délai de trois mois expire après l’expiration du délai de déclaration, et à défaut de réponse expresse, le contribuable ne peut se prévaloir lors du dépôt de sa déclaration d’aucune prise de position tacite de la part de l’administration.

Dans ces conditions, si en définitive l’administration retient une analyse différente de celle retenue dans sa déclaration par le contribuable, ce dernier ne peut se prévaloir d’aucune prise de position de nature à faire obstacle à des rehaussements de la déclaration préalablement déposée.

420

La prise de position ultérieure de l'administration, qu'elle soit expresse ou tacite, ne vaudra prise de position de nature à faire obstacle à des rehaussements qu'à compter de l'exercice auquel se rapporte la prochaine déclaration de résultats ou des revenus catégoriels devant être déposée, et sur laquelle doivent figurer les revenus de l'activité professionnelle en question.

430

Ainsi, bien que la loi ne lui impose aucun délai, le contribuable a intérêt à interroger l'administration aussi rapidement que possible afin de bénéficier au plus tôt des garanties offertes par la procédure de rescrit.

D. Effet relatif de la prise de position expresse ou tacite

440

La réponse - et a fortiori l'absence de réponse - présente un caractère relatif, c'est-à-dire que la garantie ne peut s'appliquer qu'au cas particulier exposé dans la demande.

La réponse de l'administration ne saurait bénéficier à une autre situation, même analogue, non visée dans la demande.

De même, la réponse ne vaut que pour le contribuable concerné : un contribuable ne saurait opposer la réponse faite à un autre.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 06/07/2025