

## Fiche-82 : Les garanties du contribuable

Publiée le 8 juin 2023

---

## Table des matières

|                                                                |   |
|----------------------------------------------------------------|---|
| Points clés .....                                              | 3 |
| Garantie apportée sur l'interprétation d'un texte fiscal ..... | 3 |
| Rescrit fiscal .....                                           | 4 |
| En savoir plus .....                                           | 6 |
| Mention expresse .....                                         | 6 |
| Les textes .....                                               | 7 |
| Législation et réglementation .....                            | 7 |
| Doctrine administrative .....                                  | 7 |

## Points clés

**1 -** Le contribuable bénéficie de deux garanties principales :

- la garantie contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenue dans la doctrine publiée ;
- la garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal (le rescrit fiscal).

Le contribuable bénéficie de garanties particulières lorsqu'il fait l'objet d'une procédure de contrôle fiscal.

### **Voir également**

Fiche-80 : Les procédures de contrôle fiscal

### **Garantie apportée sur l'interprétation d'un texte fiscal**

**2 -** Les contribuables bénéficient d'une garantie, destinée à leur assurer une sécurité dans l'application des textes fiscaux.

Cette garantie concerne tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu du code général des impôts (CGI) ainsi que toutes les taxes dont les règles d'assiette et de recouvrement sont précisées par référence à des règles définies par le CGI.

Entrent dans la garantie les interprétations faites par l'administration :

- dans des documents de portée générale, sous réserve qu'ils apportent une réelle interprétation d'un texte fiscal ;

Il s'agit notamment des instructions et circulaires publiées au Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP), sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable, à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt ou aux pénalités fiscales. Il s'agit également des précisions doctrinales intégrées dans le BOFiP et des réponses ministérielles, sous réserve qu'elles se rapportent à la détermination de la base imposable ou à l'assiette de l'impôt.

### **Important**

La publication de l'interprétation administrative doit intervenir antérieurement à la date à laquelle le contribuable a fait application de cette doctrine ou aurait pu en faire application.

- dans des réponses apportées par l'administration au contribuable : prise de position sur des points de contrôle dans le cadre des procédures d'examen ou de vérification de comptabilité ou d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, y compris tacitement par une absence de rectification.

Enfin, une interprétation doctrinale cesse :

- en cas de publication d'une nouvelle doctrine rapportant la précédente, plus favorable ;

Dans ce cas, il convient de se placer à la date du fait générateur de l'impôt pour apprécier quelle est la doctrine en vigueur, c'est à-dire notamment :

- le 31 décembre de l'année d'imposition en matière d'impôt sur le revenu ;
- la clôture de l'exercice en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés et les bénéfices industriels et commerciaux ;
- le 1<sup>er</sup> janvier pour les impôts locaux et l'impôt sur la fortune immobilière ;

- les dates des livraisons ou des prestations de services s'agissant de la TVA ;
- la date de la transmission en matière de mutation.
- en cas de changement de législation et ce, dès l'entrée en vigueur de la loi nouvelle ;
- en cas d'annulation par le juge de l'excès de pouvoir, pour les faits générateurs intervenant après l'annulation.

## Rescrit fiscal

**3** - Le rescrit est une prise de position formelle de l'administration fiscale sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal.

La procédure du rescrit consiste, pour le contribuable, à interroger l'administration fiscale sur l'application d'un texte fiscal à sa situation propre. L'objectif est d'obtenir une réponse écrite afin de lui assurer une sécurité. En effet, tant que sa situation n'évoluera pas, la réponse de l'administration engage cette dernière.

Pour que la garantie fonctionne, la prise de position doit :

- être formelle, c'est-à-dire se matérialiser par une réponse écrite signée par un fonctionnaire qualifié pour engager l'administration fiscale ;
- antérieure à la date d'expiration du délai de déclaration 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 ;

Pour les impôts locaux, la condition d'antériorité doit être appréciée à la date du fait générateur de l'impôt.

- concerner le contribuable lui-même.

La demande de rescrit doit :

- préciser le nom ou la raison sociale et l'adresse de son auteur. Elle doit également comporter une présentation précise complète et sincère de la situation de fait et préciser les dispositions qu'il entend appliquer ;
- être adressée par tout moyen permettant d'apporter la preuve de sa réception ;
- 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 (DGFIP).

L'administration dispose d'un délai de réponse 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.

L'absence de réponse dans le délai précité vaut acceptation tacite de l'interprétation du contribuable uniquement dans les cas expressément visés par la loi. Dans les autres cas, le contribuable ne dispose donc d'aucune garantie.

La garantie prend fin lorsque :

- l'administration avise le contribuable qu'elle modifie son appréciation ;
- la législation applicable à la situation de fait a évolué ;
- la situation de fait a changé.

### ❗ Important

Cette procédure de rescrit, dite « générale » ne peut pas être utilisée lorsque la demande du contribuable relève d'une procédure de rescrit spéciale. En effet, des règles particulières doivent alors être respectées. Il s'agit notamment :

- des demandes relatives à certains régimes d'amortissements exceptionnels ou à l'exonération d'impôt sur les bénéfices applicables dans les ZAFR, les ZFU-TE et les ZRR ;
- des demandes d'appréciation en matière de crédit d'impôt recherche ;
- des demandes relatives au régime des jeunes entreprises innovantes ou des jeunes entreprises universitaires ;
- des demandes relatives à la qualification fiscale de l'activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ;
- des rescrits pour lesquels l'administration dispose d'un délai de six mois pour adresser sa réponse expresse (rescrit abus de droit, rescrit valeur).

## En savoir plus

### Mention expresse

**4 -** La mention expresse consiste pour le contribuable à porter une mention dans le corps même de la déclaration ou de l'acte ou dans une note annexée à ces documents, en indiquant les motifs de droit ou de fait pour lesquels il estime les éléments en cause non imposables ou déductibles.

Dans ce cas, si l'interprétation du contribuable est erronée et conduit à un rehaussement, l'intérêt de retard ne sera pas applicable.

#### **Voir également**

Fiche-81 : Les sanctions en matière fiscale

Le dispositif de la mention expresse a été étendu aux contribuables qui rencontrent :

- une difficulté d'interprétation d'une disposition fiscale nouvelle ;  
Il s'agit d'une disposition législative ou réglementaire entrée en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année précédant l'échéance déclarative.
- ou une difficulté de détermination des incidences fiscales d'une règle comptable.

Les conditions suivantes doivent être remplies :

- le contribuable doit être de bonne foi ;
- il souscrit sa déclaration dans les délais ;
- avant l'expiration du délai de déclaration, il interroge l'administration sur l'une des difficultés précitées, de manière précise et complète.

Le contribuable bénéficie d'une exonération de l'intérêt de retard si l'administration ne prend aucune position formelle, avant l'expiration du délai de déclaration, sur la question qui lui a été posée.

La prise de position formelle peut être effectuée dans une réponse adressée au contribuable ou par une publication de la DGFIP traitant de la difficulté soulevée par le contribuable dans sa demande.

## Les textes

### Législation et réglementation

[Article L80 A du LPF, sur la garantie contre les changements de doctrine](#)

[Article L80 B du LPF, sur le rescrit fiscal](#)

[Article 1727, II, 1 et 2 du CGI, sur la mention expresse](#)

### Doctrines administratives

[BOI-SJ-RES \(et suivants\), du 4 mars 2020, sur la garantie contre les changements de position de l'administration fiscale](#)