

SJ - Sécurité juridique

Chapitre 1 : Garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal (SJ-GAR)

1

L'article L.39 du livre des procédures fiscales (LPF) institue, au profit des contribuables, une garantie contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration.

I- Champ d'application de la garantie

A) Nature de l'impôt ou de la taxe

10

Les dispositions de l'article L.39 du LPF s'appliquent à tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu du code général des impôts (CGI) ainsi qu'aux taxes dont tout ou partie des règles d'assiette et de recouvrement sont précisées par référence à des règles définies par le CGI.

B) Nécessité d'un rehaussement antérieur

20

La garantie instituée par l'article L.39 du LPF ne vise que les cas où l'administration procède au rehaussement d'impositions antérieures. Cette disposition n'est donc applicable, en principe, qu'aux compléments d'imposition venant s'ajouter à une imposition initiale précédemment mise en recouvrement.

30

Cependant, il est admis de considérer comme des cas de rehaussement auxquels la garantie de l'article L.39 du LPF s'applique, le rehaussement d'une base d'imposition régulièrement déclarée mais n'ayant pas fait l'objet d'une imposition, ou la taxation initiale d'un contribuable de bonne foi placé, conformément à une prise de position formelle de l'administration à la suite d'une demande écrite de sa part, hors du champ d'application de l'impôt et n'ayant en conséquence pas souscrit de déclaration. Dans ces deux situations dérogatoires, l'interprétation revendiquée par le contribuable doit avoir été exprimée antérieurement à l'expiration du délai de déclaration dont il disposait.

C) La notion de texte fiscal

40

Par « textes fiscaux », il convient d'entendre ceux, de tout rang (législatifs, réglementaires, conventions internationales), qui se rapportent à l'assiette, au taux, à la liquidation, au recouvrement de l'impôt, aux règles de prescription ou aux pénalités fiscales.

50

Ne constituent pas des textes fiscaux pour l'application de l'article L.39 du LPF, les textes relatifs :

- à la procédure d'imposition : sans qu'il soit possible d'établir une liste exhaustive, la procédure d'imposition s'entend, par exemple, de l'envoi d'un avis de vérification ou de la mise en demeure préalable.
- à la procédure contentieuse ;
- aux obligations comptables et déclaratives des contribuables.

D) Notion de prise de position formelle

60

Une prise de position peut être considérée comme formelle dès lors qu'elle est suffisamment explicite et non équivoque.

Ainsi, ne peut être considérée, dans les termes où elle est rédigée, comme comportant une prise de position formelle de l'administration qu'une réponse qui règle de manière claire et précise un point de droit fiscal en prenant position sur le sens et la portée du texte examiné. Elle doit être formulée de manière non équivoque pour permettre aux personnes concernées de connaître exactement et strictement leurs droits (références législatives et doctrinales à préciser) et obligations (conditions à satisfaire mentionnées).

E) L'interprétation portée par une mesure d'ordre général « publiée »

70

Seuls sont opposables à l'administration les mesures de portée générale publiées, qui comportent une réelle interprétation d'un texte fiscal et sont produites par le Ministre chargé des Finances ou par les Directeurs Généraux en charge d'élaborer et de commenter les textes.

1. Publication de l'interprétation par l'administration

80

L'article L.39 du LPF ne permet au contribuable de se prévaloir que des seules interprétations formelles publiées.

90

La publication est celle faite :

- dans le présent document ;
- ou au Journal Officiel.

2. Les documents portant interprétation d'un texte fiscal

100

Les documents portant interprétation d'un texte fiscal peuvent être regroupés en deux catégories : les documents qui font état de dispositions générales (instructions, réponses ministérielles, etc) et les réponses de l'administration à l'égard des contribuables.

a. Les instructions et circulaires administratives

110

Les instructions et les circulaires administratives publiées dans le présent document ou au Journal officiel constituent une source d'interprétation de la loi fiscale 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, et qu'elles émanent de l'autorité compétente.

120

Seules les instructions ou circulaires administratives qui apportent des précisions sur le sens d'un texte fiscal de nature à caractériser une réelle interprétation dudit texte et qui règlent, d'une manière générale, une situation donnée, peuvent être considérées comme interprétant un texte fiscal.

b. Les précisions de doctrine administrative

150

Sont opposables à compter de leur date de publication toutes les précisions doctrinales apportées par l'administration fiscale au sein de cette instruction fiscale unique.

La date de publication est la date de mise en ligne des précisions.

c. Les réponses aux demandes individuelles des contribuables

160

Les réponses aux demandes individuelles des contribuables peuvent constituer des documents interprétant un texte fiscal mais ne peuvent pas être invoquées au titre de l'article L.39 du LPF. Des précisions et compléments sur ces documents ainsi que sur leur portée sont apportés ci-après en SJ-RES.

3. Les documents ne portant pas interprétation d'un texte fiscal

170

Certains documents ne sont, en revanche, pas considérés comme interprétant un texte fiscal. Ils ne peuvent donc ouvrir droit à la garantie prévue par l'article L.39 du LPF. Il s'agit notamment :

- des précis administratifs de fiscalité édités par la DGI ;
- de la charte du contribuable ;
- des déclarations ministérielles au cours de débats parlementaires ;
- des revues spécialisées.

II- Modalités de mise en œuvre de la garantie

A) Application de la garantie dans le temps

180

L'interprétation doctrinale dont se prévaut le contribuable pour contester l'imposition supplémentaire mise à sa charge doit avoir été exprimée antérieurement à la date d'expiration du délai de déclaration dont il disposait 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.

B) Mise en œuvre de la garantie

190

Outre le respect du principe de l'antériorité de l'interprétation du texte fiscal par l'administration, la garantie prévue à l'article L.39 du LPF n'est subordonnée à aucune forme particulière. Il suffit que le contribuable ait fait application, de bonne foi et sous les conditions évoquées supra, de l'interprétation du texte fiscal donnée et publiée par l'administration.

Ainsi, tout contribuable qui a souscrit sa déclaration en fonction des seules dispositions légales et réglementaires demeure fondé, dans le délai de réclamation, à se prévaloir d'une doctrine plus favorable pour faire échec à toute imposition supplémentaire pour autant, toutefois, que la règle d'antériorité exposée au §180 soit satisfaite.

200

La bonne foi est la croyance qu'a une personne de se trouver dans une situation conforme au droit, et la conscience d'agir sans léser les droits d'autrui.

Chapitre 2 : Portée des rescrits

(SJ-RES)

1

Les dispositions de l'article L.64 du LPF constituent une extension de la garantie prévue par l'article L.39 du LPF. Elles ouvrent en effet au contribuable la possibilité d'opposer à l'administration ses prises de position formelle sur l'appréciation de situations de fait au regard d'un texte fiscal.

Ainsi, aux termes de l'article L.64 du LPF, l'administration peut, sous certaines conditions, délivrer au contribuable un rescrit lui permettant de se prémunir contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration.

Le rescrit fiscal se définit comme une garantie qui se caractérise par une prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal.

I- Champ d'application de la garantie

10

Comme le précise le 2) de l'article L.64 du LPF, la procédure de rescrit n'est ouverte :

- que pour les impôts visés aux Livres 1 et 2 du CGI (soit l'ensemble des impôts directs et indirects à l'exclusion des droits d'enregistrement, des droits de timbre et des droits de publicité foncière)
- et relevant de la compétence de l'administration fiscale.

Ne relèvent pas de la compétence de l'administration fiscale :

- les impôts locaux (livre 1, titre 8) ;
- la taxe de consommation (livre 2, titre 2) ;
- la taxe de circulation sur les viandes (livre 2, titre 2).

II- Procédure

20

La demande doit être adressée, selon le cas :

- soit avant la date d'expiration du délai dont dispose le contribuable pour faire sa déclaration ;
- soit en l'absence d'obligation déclarative, avant la date de paiement de l'impôt concerné.

30

La demande de rescrit doit être adressée par écrit au Directeur général des impôts et contenir les informations suivantes :

- le nom, l'adresse du demandeur et son numéro d'identification fiscale ;
- une présentation précise, complète et sincère de la situation présentée à l'administration fiscale ;
- la question précise à laquelle le contribuable souhaite obtenir une position de l'administration fiscale ;
- le texte fiscal sur la base duquel le demandeur saisit l'administration fiscale pour qu'elle prenne position et, dans la mesure du possible, l'analyse que le demandeur en fait.

40

La demande doit être timbrée au tarif prévu au 1) de l'article 377 du CGI, soit 500 Ouguiya.

50

En cas de demande incomplète, l'administration fiscale peut inviter le demandeur, par courrier recommandé avec accusé de réception, à lui fournir des informations complémentaires.

60

Le Directeur général des impôts répond par courrier remis en main propre dans un délai de trois (3) mois à partir de la réception de la demande ou, en cas de demande incomplète, à partir de la réception des compléments demandés.

Seule une réponse expresse de l'administration fiscale l'engage. Le défaut de réponse de l'administration dans le délai de 3 mois équivaut à une décision tacite de rejet.

III-Conditions d'application de la garantie

70

Le rescrit fiscal obtenu sur la situation du contribuable est opposable à l'administration fiscale si les trois conditions suivantes sont remplies :

- le contribuable suit la position ou les indications communiquées par l'administration fiscale ;
- le contribuable est de bonne foi ;
- la situation du contribuable est identique à celle sur laquelle l'administration fiscale a pris position.

A) Bonne foi du contribuable

80

La garantie s'applique si le contribuable concerné est de bonne foi, c'est-à-dire, notamment :

- si sa demande était précise, complète, exacte et sincère ;
 - si sa situation est strictement identique à celle sur laquelle l'administration a pris position ;
 - et si le contribuable s'est conformé à la solution admise par l'administration lors de sa prise de position formelle.
- L'administration ne sera engagée par sa réponse que dans la mesure où le contribuable aura satisfait les conditions qui y sont énoncées.

90

La bonne foi d'un contribuable ne pourra être retenue s'il a saisi plusieurs services d'une même demande sans les en informer.

B) Fin de la garantie

100

En vertu du 7) de l'article L.64 du LPF, la garantie prévue cesse si :

- la situation du contribuable n'est plus identique à celle qu'il a présentée dans sa demande ;
- la législation applicable à la situation du contribuable a évolué ;
- l'administration fiscale modifie son appréciation sur la situation qui lui a été présentée par le contribuable. L'appréciation antérieure n'est plus valable à partir du jour où le contribuable a été informé de ce changement, et seulement pour l'avenir.

Trois cas peuvent ainsi être distingués :

1. La situation de fait ayant fait l'objet d'une appréciation par l'administration est modifiée

110

D'une part, la garantie cesse dès que la situation de fait n'est plus strictement identique à celle ayant fait l'objet d'une appréciation formelle par l'administration.

120

D'autre part, l'administration n'est engagée par l'appréciation qu'elle porte sur une situation de fait, qu'au regard du seul texte fiscal en fonction duquel elle a pris position.

130

À l'occasion d'une vérification, l'administration peut, par exemple, avoir admis formellement, dans une situation donnée, le bénéfice pour un contribuable d'un droit à déduction en matière de TVA. Cette prise de position ne lui interdit pas, à l'occasion d'un contrôle ultérieur, de remettre en cause, dans le délai de reprise, le taux de TVA applicable aux opérations effectuées dans la même situation de fait. En effet, la prise de position antérieure sur l'appréciation de la situation de fait n'a été effectuée qu'au regard du texte fiscal relatif au droit à déduction et non au regard du texte fiscal relatif au taux d'imposition applicable.

En revanche, si ni la situation de fait, ni les textes applicables n'ont évolué, le bénéfice du droit à déduction ne pourrait être remis en cause que pour l'avenir, après notification au contribuable du changement de l'appréciation que l'administration porte sur sa situation.

2. La législation applicable à la situation de fait sur laquelle l'administration s'est prononcée a évolué

140

Deux situations sont envisageables :

- si la prise de position de l'administration se trouve périmée du fait d'un changement intervenu dans la législation, la réponse qui en fait état perd toute valeur dès l'entrée en vigueur de la nouvelle législation, sans que l'administration soit tenue d'en aviser le contribuable concerné ;

- si la prise de position de l'administration est périmée du fait d'un changement de la doctrine administrative concernant l'interprétation d'un texte fiscal ou du fait de l'évolution de la jurisprudence, la garantie continue à s'appliquer jusqu'au jour de la publication par l'administration de la nouvelle doctrine ou des conséquences qu'elle tire d'une décision juridictionnelle. A la suite de cette publication, la prise de position de l'administration se trouve périmée sans que l'administration soit tenue d'en aviser le contribuable concerné.

3. L'administration modifie l'appréciation antérieurement portée sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal

150

L'administration peut toujours revenir sur l'appréciation portée sur les conséquences fiscales d'une situation de fait concernant un contribuable déterminé. Mais, dans ce cas, l'appréciation antérieure n'est caduque que du jour où le contribuable concerné a été avisé qu'elle était rapportée et ce même en l'absence d'une nouvelle saisine du contribuable.