
**RAPPORT SUR LES CONDITIONS
DE MISE EN ŒUVRE DES PROCEDURES DE RESCRIT,
DE PROMOTION DU DISPOSITIF
ET DE PUBLICATION DES AVIS DE RESCRIT**

ANNEE 2009

INTRODUCTION	4
I. DÉFINITION DU RESCRIT ET ARTICULATION DES DISPOSITIONS	5
A. Définition	5
B. Articulation des dispositions	5
1. L'origine des dispositions	5
2. Les garanties apportées	5
II. LES RESCRITS EXISTANTS : UNE OFFRE RÉGULIÈREMENT ÉTENDUE	6
A. Le rescrit général	6
1. Les dispositions applicables :	6
2. Le cas particulier de certaines demandes :	6
a) Le rescrit « restructuration d'entreprises »	6
b) Le rescrit « collectivités locales »	7
c) Le rescrit « installation en France d'un non-résident »	7
B. Les rescrits spécifiques	7
1. Les rescrits « accord implicite »	7
2. Les rescrits spécifiques de l'article L. 80 B, 2° à 6° et 8°	8
a) Allègements d'impôts pour les entreprises nouvelles et amortissements exceptionnels (dispositif codifié au 2° de l'article L. 80 B)	8
b) Dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche (dispositif codifié aux 3° et 3° bis de l'article L. 80 B)	8
c) Régime des jeunes entreprises innovantes (dispositif codifié au 4° de l'article L. 80 B)	10
d) Régime des pôles de compétitivité (dispositif codifié au 5° de l'article L. 80 B)	10
e) Le rescrit « <i>établissement stable</i> » (dispositif codifié au 6° de l'article L. 80 B)	10
f) Le rescrit « <i>qualification d'une activité au regard de catégories de revenus ou d'impôts</i> » (dispositif codifié au 8° de l'article L. 80 B)	11
3. Les demandes sur la reconnaissance du statut d'organisme d'intérêt général ou d'utilité publique en France (dispositif codifié à l'article L. 80 C)	12
4. Le rescrit « abus de droit » (dispositif codifié à l'article L. 64 B du LPF)	12
5. Le rescrit « <i>valeur</i> » (dispositif codifié à l'article L. 18 du LPF)	13
C. Les accords sur les prix de transfert (article L. 80 B- 7° du LPF)	13
1. Une approche préventive : l'accord préalable (APP)	13
2. La pratique des APP	13
III. LES PROCÉDURES DE DEMANDE DE RESCRIT ET DE SECOND EXAMEN	14
A. Rappel : les règles pratiques de la demande de rescrit	14
1. Le contenu de la demande	14
2. Le moment de la demande	14
3. Les modalités de dépôt de la demande	14
4. Le lieu de dépôt de la demande	14
B. L'ouverture d'un second examen des rescrits	15
1. Le champ d'application de la procédure de second examen	16
2. Les garanties apportées	16
a) <i>La collégialité</i> et la neutralité de l'avis rendu.	16
b) L'audience.	16
c) Les garanties	16
3. Les modalités de la demande de second examen	16

IV. POINT D'ÉTAPE SUR LES ÉVOLUTIONS DEPUIS 2008 ET BILAN DE L'ACTIVITÉ EN 2009 **17**

A. Les évolutions depuis 2008 **17**

1. Une législation enrichie 17
2. L'opposabilité des rescrits publiés en ligne 17
3. Le renforcement du pôle rescrit, ses actions 17
 - a) Le rôle du pôle rescrit de la DGFIP 17
 - b) Les actions de communication sur le rescrit 18
 - c) La création d'une structure d'accueil des non résidents (SANR) 18

B. Bilan de l'activité de rescrit en 2009 **19**

1. La poursuite de l'augmentation des rescrits au niveau départemental 19
 - a) Un nombre de prises de position formelle sur l'interprétation d'un texte fiscal en forte baisse 19
 - b) Le développement des prises de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal 19
2. L'inégale répartition entre les domaines du rescrit demeure. 20
 - a) Des rescrits toujours plus sollicités 21
 - b) Certains rescrits insuffisamment mobilisés 21
 - c) Les délais moyens de traitement des rescrits 22
3. Un traitement centralisé pour les dossiers les plus complexes 23
 - a) La répartition des rescrits par domaine 23
 - b) L'analyse de l'activité relative aux rescrits généraux et spécifiques 23
 - c) L'analyse de l'activité en matière de prix de transfert 23
4. Un niveau de consultation soutenu de l'espace rescrit du portail fiscal 25
 - a) Les consultations des rubriques de l'espace rescrit se maintiennent à un niveau élevé. 25
 - b) La publication en ligne des rescrits et leur consultation 27

V. LES TRAVAUX EN COURS POUR 2010 **27**

A. La mise à jour de l'espace Internet dédié au rescrit **27**

B. Le service d'accueil des non-residents **27**

1. Le développement de l'espace dédié au SANR sur le site impots.gouv.fr 27
2. La poursuite des actions de communications en France et à l'étranger : 28
 - a) Des actions menées auprès des professionnels et des services 28
 - b) Des interventions auprès de réseaux externes 28
 - c) La poursuite de la présentation de la fiscalité française à l'étranger 28
 - d) De nouvelles interventions sur les médias 28
 - e) Réalisation d'une brochure destinée aux personnes ayant un projet d'installation ou de retour en France. Elle sera diffusée à l'occasion d'interventions auprès des professionnels ou des réseaux externes. 28

VI. CONCLUSION **28**

* *
*

INTRODUCTION

En 2009, la DGFIP a poursuivi le développement de son offre de service en matière de rescrit. L'objectif poursuivi est de permettre aux citoyens, aux entreprises, aux collectivités locales ou encore aux associations de bénéficier de garanties sur l'application de la législation fiscale à leur situation particulière, en vue de leur apporter une meilleure sécurité juridique et d'accroître la transparence dans la relation de l'administration fiscale avec les contribuables.

Une première série d'évolutions porte sur la mise en œuvre des nouvelles dispositions légales parmi lesquelles figure l'instauration d'une procédure de second examen lorsqu'un contribuable n'est pas satisfait de la réponse initialement apportée. L'offre de rescrit a par ailleurs été étendue à de nouveaux domaines (la définition des catégories de revenus professionnels, la légalisation du rescrit valeur, le soutien aux collectivités locales), cependant que les procédures existantes ont été aménagées (le rescrit « général » pour toute nature d'impôt, le rescrit « crédit d'impôt recherche ») et les délais de traitement ramenés en règle générale à trois mois.

Des mesures d'organisation ont été prises pour accompagner le développement du rescrit. Le pôle rescrit au sein du bureau des agréments et rescrits du Service juridique de la fiscalité a été renforcé en 2008 et 2009. Il est aujourd'hui positionné comme l'interlocuteur privilégié des contribuables et de leurs représentants et peut servir de point d'entrée pour ceux qui souhaitent saisir les services centraux. Le pôle rescrit mène également une action de pilotage, de soutien technique et de coordination de l'activité des services territoriaux de la DGFIP. Il est enfin chargé de mettre en œuvre les nouvelles mesures, de promouvoir et développer la procédure et de répondre aux demandes de rescrit qui relèvent de sa compétence.

Conformément au souhait du Ministre, la DGFIP a créé en mai 2009 un service d'accueil des non-résidents et expatriés (SANR), rattaché au bureau des agréments et rescrits. Sa mission consiste à accompagner les non-résidents dans leur projet de retour ou d'installation en France en les sécurisant, si nécessaire par un rescrit, sur les conditions fiscales de cet établissement, quelle que soit la nature de l'impôt concerné.

Après un bref rappel sur la notion de rescrit et l'articulation des différents dispositifs applicables (I), le présent rapport détaille l'offre enrichie de rescrits (II) et les procédures de saisine de l'administration et de second examen de ses réponses (III). Il fait également le bilan des évolutions depuis 2008 et de l'activité en 2009 (IV) pour conclure sur les perspectives d'évolution pour l'année en cours (V).

I. DEFINITION DU RESCRIT ET ARTICULATION DES DISPOSITIONS

A. DEFINITION

Le rescrit est une prise de position formelle de l'administration fiscale sur l'interprétation d'un texte fiscal (article L. 80 A, alinéa 1 du Livre des procédures fiscales, ci-après LPF) ou sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal (articles L. 80 B, L. 80 C, L. 64 B et L. 18). Il s'agit d'un mécanisme à la discrétion du contribuable lui permettant d'obtenir une opinion juridique, un avis protecteur lorsqu'il est favorable, mais jamais contraignant s'il est défavorable.

Une prise de position est formelle lorsqu'elle est suffisamment explicite, ferme et non équivoque. Elle engage alors l'administration fiscale.

B. ARTICULATION DES DISPOSITIONS

1. L'origine des dispositions

La première disposition instaurant le principe de prise de position formelle de l'administration a été introduite dans la législation en 1959. Son objectif était d'apporter une limite au droit de reprise de l'administration pour les contribuables qui l'avaient sollicitée.

Dans sa rédaction actuelle, le 1^{er} alinéa de l'article L. 80 A LPF institue, au profit des contribuables, une garantie contre les changements d'interprétation des textes fiscaux par l'administration fiscale. Les dispositions de cet article ne doivent pas être regardées comme ayant seulement pour objet de permettre à un contribuable de solliciter l'administration afin qu'elle lui fasse connaître le sens et la portée d'un texte fiscal. Elles autorisent l'intéressé à se prévaloir, en cas de rehaussement (c'est-à-dire de remise en cause de sa situation fiscale), de l'interprétation d'un texte fiscal donnée par l'administration.

L'article 19 de la loi n°87-502 du 8 juillet 1987, codifié à l'article L.80 B 1° du LPF, constitue qu'ant à lui une extension de la garantie précédente : il ouvre aux contribuables la possibilité d'opposer à l'administration ses prises de position formelle antérieures sur l'appréciation de situations de fait au regard d'un texte fiscal. Il a, par la suite, été complété par plusieurs dispositifs spécifiques assortis d'accord implicite en l'absence de réponse de l'administration aux demandes de prise de position formelle qui lui sont adressées.

2. Les garanties apportées

Pour l'utilisateur, l'offre de rescrit se décline sous la forme de trois principales garanties.

- **La prise de position formelle sur un texte fiscal (article L. 80 A alinéa 1)** est une réponse de l'administration sur l'interprétation d'un texte fiscal opposable en cas de rehaussement d'une imposition antérieure. Les demandes individuelles ainsi formulées par un redevable à l'administration doivent donc porter sur un point de droit fiscal, de portée générale afin que cette dernière lui fasse connaître le sens et la portée du ou des textes fiscaux en cause.
- **La prise de position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal (L. 80 B-1°)** est une extension de la garantie de l'article L. 80 A alinéa 1. Elle permet à l'administration fiscale de tirer les conséquences juridiques d'une situation donnée d'un contribuable. La garantie accordée ne peut être invoquée que par le contribuable concerné par la réponse, pour une imposition postérieure à la prise de position de l'administration, si la situation en cause est strictement identique à celle qui a été formellement appréciée par l'administration.
- **Les rescrits de portée générale publiés en ligne par l'administration fiscale** sur son site www.impots.gouv sont également opposables.

II. LES RESCRITS EXISTANTS : UNE OFFRE REGULIEREMENT ETENDUE

A. LE RESCRIT GENERAL

1. Les dispositions applicables :

Le rescrit général, ou prise de position formelle, codifié au 1° de l'article L. 80 B du LPF, constitue le fondement juridique des procédures de consultation préalable de l'administration sur des situations de fait au regard d'un texte fiscal.

- **Champ d'application du régime** : cette procédure s'applique à tous les impôts, droits et taxes mentionnés dans le code général des impôts. Elle ne s'applique pas aux procédures d'imposition et de contrôle, au recouvrement de l'impôt, aux modalités d'application des pénalités (majorations et intérêts de retard), à la procédure contentieuse et aux obligations comptables des contribuables.
- **Garantie apportée** : lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, elle ne peut procéder à aucun rehaussement sur le fondement d'une appréciation différente de cette situation de fait au regard du même texte fiscal. Cette garantie contre les changements de doctrine s'applique dès lors que l'utilisateur est de bonne foi et qu'il se conforme exactement à la solution décrite à l'administration et expressément validée par elle.

Elle peut prendre fin dans trois cas :

- (i). le droit a évolué : la garantie cesse de s'appliquer dès l'entrée en vigueur du nouveau cadre juridique ;
- (ii). l'administration révisé son analyse sur la situation de fait qui lui a été présentée. Cette modification ne peut s'appliquer qu'à compter du jour où l'utilisateur en est informé, et ne vaut que pour l'avenir ;
- (iii). la situation de fait a changé : la garantie cesse de s'appliquer dès lors que la situation de fait n'est plus strictement identique à celle présentée.

Ces dispositions générales ont été complétées par des procédures de rescrit dédiées à des opérations ou situations spécifiques. Les procédures dont il sera question dans le paragraphe (B.) sont d'origine législative, mais il est à noter que l'administration développe également cette offre par la voie de procédures doctrinales, tels que les cas particuliers exposés au paragraphe 2 ci-après.

2. Le cas particulier de certaines demandes :

En principe, une demande de rescrit général est instruite par la direction territoriale des finances publiques où le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives. Cependant, bien qu'entrant dans le champ du rescrit général, l'instruction de certaines demandes va relever de services désignés en raison de leur spécificité et de leur technicité particulières.

a) Le rescrit « restructuration d'entreprises »

Proposée depuis 2006, cette procédure relève de la compétence du Bureau des agréments et rescrits de la DGFIP qui dispose d'une expertise juridique en matière de restructuration notamment au titre de la procédure d'agrément.

b) Le rescrit « collectivités locales »

L'un des objectifs de la création de la direction générale des finances publiques en 2008 a été d'améliorer l'offre de services aux collectivités locales. La DGFIP permet la sécurité juridique des élus dans le domaine de la fiscalité des activités de nature commerciale, avec un nouveau rôle d'information et d'alerte du comptable et la création d'un espace Internet « rescrit » mis à la disposition des collectivités.

Le comptable constitue le premier relais pour répondre aux interrogations des collectivités locales en matière de fiscalité des activités commerciales.

Il peut répondre directement ou bien en faisant appel au service de la DGFIP compétent ou encore en encourageant le recours à la procédure du "rescrit fiscal".

La DGFIP est dans ce cadre amenée à prendre position sur les éléments transmis et sur les modalités de mise en œuvre de certaines activités.

Seule une réponse expresse de l'administration l'engage, sous réserve que la collectivité locale ait fourni au service toutes les informations nécessaires à sa prise de position.

c) Le rescrit « installation en France d'un non-résident »

En vue de leur installation en France, les personnes non-résidentes peuvent solliciter du service d'accueil des non-résidents (SANR) une prise de position formelle sur leur situation personnelle. Ce rescrit général opposable à l'administration préservera les personnes ainsi domiciliées en France d'une remise en cause de leur situation lors d'un contrôle ultérieur, sous réserve qu'elles aient fourni au service toutes les informations nécessaires à sa prise de position et qu'elles respectent les conditions éventuelles de sa mise en œuvre.

B. LES RESCRITS SPECIFIQUES

1. Les rescrits « accord implicite »

Les dispositions du 1° de l'article L. 80 B permettent aux contribuables de demander à l'administration de prendre position sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle doit le faire dans un délai de trois mois. Seule une réponse expresse peut toutefois engager l'administration.

L'offre de sécurité juridique a été régulièrement complétée par des dispositifs qui prévoient une réponse obligatoire de l'administration à des demandes de prises de position formelle dans un délai encadré, l'absence de réponse valant accord implicite. Les récentes évolutions législatives ont encore renforcé ce dispositif en assortissant d'un délai (généralement de trois mois), la réponse de l'administration lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète faite par un redevable de bonne foi dans les conditions décrites au (III).

La garantie est apportée aux contribuables qui ont exposé tous les éléments utiles permettant d'apprécier si les conditions requises pour bénéficier du régime sont satisfaites : un redevable ne peut se prévaloir de la réponse ou de l'absence de réponse de l'administration lorsqu'il a fourni des éléments incomplets ou inexacts.

Les différents rescrits « *accord implicite* » sont exposés aux 2°, 3°, 3° bis, 4°, 5°, 6° et 8 ° de l'article L. 80 B, à l'article L. 64 B et à l'article L. 80 C du LPF.

2. Les rescrits spécifiques de l'article L. 80 B, 2° à 6° et 8°

Pour tous ces rescrits, le délai de réponse de l'administration est désormais de **trois mois**. A l'issue de ce délai, et à condition que l'administration ait disposé de toutes les informations nécessaires pour se prononcer en connaissance de cause, son absence de réponse vaut accord implicite de sa part.

a) Allègements d'impôts pour les entreprises nouvelles et amortissements exceptionnels (dispositif codifié au 2° de l'article L. 80 B)

- **Champ d'application du régime** : deux types de demandes peuvent être présentés au titre du 2° de l'article L. 80 B du LPF, introduit par la loi n°96-314 du 12 avril 1996 :
 - celles se rapportant à certains régimes d'amortissements exceptionnels de plein droit ;
 - celles se rapportant à l'exonération d'impôt sur les bénéfices prévue en faveur des entreprises nouvelles par l'article 44 *sexies* du CGI et, plus récemment, depuis l'entrée en vigueur de l'article 128 de la loi de finances rectificative pour 2006, en faveur des entreprises qui s'implantent en Zone Franche Urbaine (ZFU) par l'article 44 *octies* A du CGI¹.
- **Modalités de la demande de rescrit** : la demande de rescrit doit être préalable à l'opération, à savoir :
 - pour le régime d'amortissement exceptionnel, elle doit intervenir avant l'acquisition ou l'achèvement de la fabrication ou la construction de l'immobilisation concernée ;
 - pour le régime « entreprise nouvelle », avant le début de l'activité qui coïncide, en principe, avec son inscription au registre du commerce ou des métiers ;
 - pour le régime « entreprise en zone franche urbaine », avant sa création ou son transfert.

Les demandes doivent être adressées à la direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives.

Le silence gardé par l'administration pendant un délai de trois mois à compter de la réception du dossier complet vaut prise de position implicite, c'est-à-dire approbation du régime sollicité.

b) Dépenses éligibles au crédit d'impôt recherche (dispositif codifié aux 3° et 3° bis de l'article L. 80 B)

L'article 105 de la loi de finances pour 1997 a étendu le dispositif d'accord implicite au crédit d'impôt recherche (ci-après CIR). Il permet aux entreprises, préalablement à l'engagement d'un projet de recherche, de s'assurer qu'il ouvre droit au crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater B du CGI.

- **Champ d'application du régime** : réservé initialement aux entreprises industrielles, commerciales ou agricoles imposées selon un régime réel, cet avantage est également accordé depuis le 1^{er} janvier 2004 à certaines entreprises exonérées d'impôt sur les bénéfices (certaines entreprises nouvelles, les jeunes entreprises innovantes ainsi que les entreprises qui créent ou reprennent des activités dans des zones franches urbaines ou en Corse).
- **Modalités de la demande de rescrit** : elle doit être préalable à la mise en œuvre des opérations de recherche prévues dans le projet.

¹ Le dispositif a évolué à plusieurs reprises à la suite de modifications législatives. L'article 23 de la loi de Finances rectificative pour 2004 a étendu le champ d'application du 2° de l'article L. 80 B aux dispositions prévues par l'article 44 *octies*. L'article 128 de la loi de Finances rectificative pour 2006 a apporté de nouvelles modifications en substituant l'article 44 *octies* par l'article 44 *octies* A.

Les demandes doivent être adressées à la direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives (article L. 80 B-3°).

Le 3° bis, introduit en 2008, prévoit toutefois de nouvelles possibilités de saisine directe de services ou d'organismes autres que l'administration fiscale.

- **Autres interlocuteurs sur l'appréciation du caractère scientifique et technique du projet** : lorsque l'appréciation du caractère scientifique et technique du projet le nécessite, l'administration fiscale consulte les services du ministère chargé de la recherche ou des organismes chargés de soutenir l'innovation (OSEO Innovation et l'Agence nationale de la recherche).

Les entreprises peuvent également, à compter du 1^{er} juillet 2009, saisir directement les services du ministère en charge de la recherche ou l'un des organismes précités afin d'obtenir une prise de position formelle sur le caractère scientifique et technique du projet de dépenses de recherche présenté par le demandeur. Ils disposent de trois mois pour donner une réponse, l'absence de réponse dans ce délai valant réponse implicite favorable. La prise de position ainsi obtenue est opposable à l'administration fiscale.

Au delà de l'appréciation du caractère scientifique et technique de son projet, la faculté est offerte aux entreprises de solliciter, au titre des dispositions de l'article L 80 B 3° bis, une prise de position sur l'application d'une règle fiscale dans sa demande de rescrit sur le caractère scientifique et technique de son projet.

Lorsque l'entreprise a sollicité une prise de position sur l'application d'une règle fiscale, la réponse apportée par l'administration fiscale fait l'objet d'une réponse signée par le Bureau des agréments et rescrits de la DGFIP, notifiée conjointement avec celle du service en charge de la recherche ou de l'un des organismes chargés de soutenir l'innovation désignés par décret (OSEO, ANR, MESR).

Chaque intervenant est responsable de la réponse de sa compétence. La réponse conjointe est adressée par le service en charge de la recherche ou par l'un des organismes chargés de soutenir l'innovation par pli recommandé avec demande d'avis de réception postal.

La réponse de l'administration fiscale vaut prise de position formelle sur la situation de fait de l'entreprise au regard des règles fiscales relatives au crédit d'impôt pour dépenses de recherche.

L'administration fiscale est engagée par sa réponse dans les conditions prévues à l'article L 80 A et au 1° de l'article L 80 B.

L'opposabilité de la réponse est limitée aux dispositions relatives au crédit d'impôt en faveur de la recherche. En effet, la réponse n'emporte pas approbation des autres conséquences fiscales pouvant résulter des dépenses présentées dans la demande. En particulier, elle est sans incidence sur la déductibilité ou non de ces dépenses pour la détermination du résultat imposable de l'entreprise.

Le délai de réponse de l'administration ou de l'un des organismes chargés de soutenir l'innovation lorsqu'ils sont saisis directement, aux demandes de rescrit sur le crédit d'impôt recherche est de trois mois. Passé ce délai, l'absence de réponse vaut approbation implicite sur le caractère scientifique et technique du projet présenté.

c) Régime des jeunes entreprises innovantes (dispositif codifié au 4° de l'article L. 80 B)

L'article 13 de la loi de finances pour 2004 a créé le régime de « jeunes entreprises innovantes » (JEI) codifié à l'article 44 sexies-0 A du CGI. Il permet une exonération d'impôt sur les bénéfices, d'impôts locaux ainsi qu'éventuellement des plus-values sur les cessions de parts ou d'actions détenues par des personnes physiques. Des exonérations en matière de charges sociales pour les personnels de recherche sont également prévues.

Le dispositif prévu par le 4° de l'article L 80 B s'applique également, à la suite des dispositions instituées par l'article 71 de la loi de finances pour 2008, aux jeunes entreprises universitaires (J.E.U) au sens du b du 3° de l'article 44 sexies-0 A du code général des impôts.

- **Champ d'application du régime** : ce statut s'applique aux entreprises de recherche et de développement de moins de 8 ans, déjà créées au 1^{er} janvier 2004 ou qui se créent entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2013.
- **Modalités de la demande de rescrit** : les entreprises peuvent solliciter l'administration pour s'assurer qu'elles satisfont les critères leur permettant d'être qualifiées de JEI. La demande de rescrit peut être faite à tout moment par l'entreprise auprès de la direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives. L'avis des services du ministère de la recherche peut être sollicité par l'administration fiscale sur l'appréciation du caractère scientifique et technique du projet présenté.

Le silence gardé par l'administration pendant un délai de trois mois à compter de la réception du dossier complet vaut prise de position implicite (le délai était à l'origine de quatre mois).

d) Régime des pôles de compétitivité (dispositif codifié au 5° de l'article L. 80 B)

L'article 24 de la loi de finances pour 2005 prévoit la création de pôles de compétitivité issus du regroupement sur un territoire donné d'entreprises, d'établissements d'enseignement supérieur et d'organismes de recherche publics ou privés qui ont vocation à travailler en synergie pour mettre en œuvre des projets de développement économique innovants.

- **Champ d'application du régime** : les entreprises exerçant une activité industrielle, commerciale ou non commerciale peuvent bénéficier d'avantages fiscaux à condition d'être implantées dans les zones de recherche et développement d'un pôle de compétitivité et de participer à un projet agréé. Un décret en Conseil d'Etat délimite les zones de recherche et développement. Les avantages fiscaux s'appliquent aux exercices ouverts à compter de la date de délimitation.
- **Modalités de la demande de rescrit** : les entreprises peuvent faire une demande de rescrit pour s'assurer qu'elles satisfont aux critères pour bénéficier de ce régime fiscal. La demande de rescrit peut être faite à tout moment auprès de la direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives.

Le délai de réponse à l'issue duquel l'administration est réputée avoir implicitement accepté l'opération était à l'origine de quatre mois. Il est aujourd'hui de trois mois.

e) Le rescrit « établissement stable » (dispositif codifié au 6° de l'article L. 80 B)

L'article 19 de la loi de finances rectificative pour 2004 étend la procédure des accords implicites aux sociétés étrangères qui souhaitent obtenir l'assurance qu'elles ne peuvent pas être considérées comme disposant d'un établissement stable en France.

La requalification en établissement stable d'une société étrangère permet en effet à l'administration française d'imposer les bénéfices de la société mère à raison des opérations réalisées en France au travers de son établissement stable. Or, il arrive que la société mère fasse déjà l'objet d'une imposition dans son Etat à raison des mêmes bénéfices. Le rescrit « établissement stable » permet ainsi de prémunir les sociétés étrangères contre le risque de double imposition.

- **Champ d'application du régime** : ce dispositif s'adresse à tout contribuable résidant dans un Etat lié à la France par une convention fiscale, dès lors qu'il réalise ou envisage de réaliser une ou plusieurs activités économiques en France sans pour autant choisir une implantation sous la forme d'une société.
- **Modalités de la demande de rescrit** : la demande écrite comportant une présentation précise et complète de l'activité exercée en France doit être adressée au Service Juridique de la Fiscalité, Bureau des agréments et rescrits.

L'absence de réponse dans le délai de trois mois à compter de la réception d'un dossier complet vaut reconnaissance implicite de l'absence d'établissement stable en France.

f) Le rescrit « qualification d'une activité au regard de catégories de revenus ou d'impôts » (dispositif codifié au 8° de l'article L. 80 B)

Cette nouvelle procédure, introduite par la loi de finances rectificative pour 2008, permet de qualifier une activité professionnelle au regard de certaines catégories de revenus professionnels (bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices non commerciaux) ou d'impôts (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés s'agissant de sociétés civiles), en vue de déterminer les obligations comptables et fiscales auxquelles sont soumis les redevables concernés (article L. 80 B, 8°).

- **Champ d'application de ce régime** : 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, telle une société civile, peuvent rencontrer des difficultés pour déterminer les obligations comptables et fiscales qui leur incombent. Ils peuvent alors demander à l'administration fiscale de prendre position.
- **Modalités de la demande de rescrit** : la demande doit comporter des informations précises sur les activités exercées et leur importance. La situation réelle doit correspondre à la situation décrite dans la demande. La demande doit être adressée à la direction départementale de l'administration fiscale 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. La demande de prise de position formelle est limitée aux cas visés au 8° de l'article L. 80 B, 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 code général des impôts ou bénéfices des professions non commerciales au sens de l'article 92 du même code) ; 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).

Le silence gardé par l'administration pendant un délai de trois mois à compter de la réception du dossier complet vaut prise de position implicite. Pour bénéficier de cette garantie, 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 du 1° de l'article L. 80 B. Dès lors, seule une réponse expresse de l'administration peut constituer une prise de position de sa part.

3. Les demandes sur la reconnaissance du statut d'organisme d'intérêt général ou d'utilité publique en France (dispositif codifié à l'article L. 80 C)

- **Champ d'application et intérêt du régime** : la loi du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations permet aux organismes ou groupements recevant des dons de s'assurer auprès de l'administration, préalablement à la délivrance des reçus fiscaux, qu'ils répondent bien aux critères définis aux articles 200 et 238 bis du CGI et que les dons qui leurs sont alloués ouvrent ainsi droit à réduction d'impôt. Dès lors que des organismes répondent aux critères définis aux articles précités, les dons qu'ils reçoivent ouvrent droit à une réduction d'impôt de 66 % (ou 75 % pour les dons effectués à des associations qui viennent en aide aux personnes en difficulté) des sommes versées dans la limite de 20 % du revenu imposable pour les personnes physiques et à une réduction d'impôt de 60 % dans la limite de 5 ‰ du chiffre d'affaires pour les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés.
- **Modalités de la demande de rescrit** : elle doit être adressée à la direction dont dépend le service du lieu du siège de l'organisme, selon un modèle fixé par voie réglementaire.
- **Délai de non-réponse déterminant l'accord implicite** : L'administration dispose d'un délai de six mois pour répondre à la demande de l'organisme à compter de la réception d'un dossier complet. En l'absence de réponse dans ce délai, la demande est réputée tacitement acceptée.

L'organisme qui délivre des reçus fiscaux malgré une réponse négative de l'administration encourt une amende égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents. Il en va de même de l'organisme qui délivre à tort de tels reçus dans l'hypothèse où il n'aurait pas saisi l'administration sur ce point.

4. Le rescrit « abus de droit » (dispositif codifié à l'article L. 64 B du LPF)

Aux termes de l'article L. 64 B du LPF, issu de l'article 18 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, la procédure de l'abus de droit fiscal n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un acte, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande.

- **Les quatre conditions de la garantie du rescrit « abus de droit »** : la garantie prévue par l'article L. 64 B du LPF trouve donc à s'appliquer lorsque la consultation de l'administration répond aux quatre conditions suivantes :
 - la consultation de l'administration doit concerner la portée d'un ou plusieurs actes susceptibles d'être mis en cause dans le cadre de la procédure de l'abus de droit fiscal ;
 - cette consultation doit être préalable à la conclusion de cet acte ou de ces actes ;
 - la demande doit être adressée par écrit à l'administration centrale de la DGFIP;
 - la demande doit comporter tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de l'opération.
- **Les conditions de l'accord implicite dans le cadre du rescrit « abus de droit »** : si ces conditions sont satisfaites et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande, la procédure de l'abus de droit fiscal ne pourra pas être appliquée à cette opération. En revanche, si l'une des conditions posées n'est pas satisfaite, les contribuables concernés ne peuvent pas se prévaloir de la garantie instituée par cet article en l'absence de réponse de l'administration.

L'accord implicite de l'administration, né du défaut de réponse dans le délai de six mois, ne concerne que l'application de la procédure de l'abus de droit fiscal. Le service conserve donc

la possibilité d'effectuer des rehaussements au titre de l'opération en cause sur un fondement autre que l'abus de droit.

Enfin, la garantie ne s'applique qu'à l'opération soumise à l'administration et ne peut être invoquée que par les contribuables parties à l'acte ou aux actes en cause.

5. Le rescrit « valeur » (dispositif codifié à article L. 18 du LPF)

Le « *rescrit valeur* » a été créé en 1998 par une instruction administrative. La loi de finances rectificative pour 2008 lui a donné un fondement légal.

- **Champ d'application et intérêt du régime** : la procédure permet à une personne qui détient une entreprise ou des titres de sociétés dans laquelle elle exerce une des fonctions de direction énumérées au 1° de l'article 885 O bis du CGI, et qui entend procéder, par anticipation, à la transmission de tout ou partie de cette société ou de ces titres, de consulter l'administration fiscale, préalablement à l'opération, sur la valeur vénale de l'entreprise qui sert de base au calcul de l'impôt. Sont exclus du bénéfice de ce dispositif les titres de sociétés mentionnées à l'article 885 O quater du CGI.
- **Modalités de la demande de rescrit** : le demandeur doit fournir à l'administration tous les éléments utiles pour apprécier la valeur vénale du bien dans le cadre de l'opération de donation envisagée (un modèle de demande est disponible sur le site [www.impots.gouv](http://www.impots.gouv.fr) de la DGFIP).
- **Garantie apportée** : en cas d'accord exprès du service sur la valeur estimée de l'entreprise, le demandeur peut passer dans les trois mois l'acte de donation projetée sur la base acceptée par l'administration. L'évaluation retenue ne pourra alors plus être remise en cause pour l'assiette des droits de donation, à condition que la donation effectuée soit conforme au projet présenté par le chef d'entreprise.

C. LES ACCORDS SUR LES PRIX DE TRANSFERT (ARTICLE L. 80 B- 7° DU LPF)

1. Une approche préventive : l'accord préalable (APP)

Depuis le 7 septembre 1999, l'administration française propose aux entreprises de déterminer avec elle leur politique de prix de transfert dans le cadre d'un accord préalable en matière de prix de transfert. La demande est à l'initiative de l'entreprise qui saisit les administrations des différents Etats concernés par les transactions. Cette procédure est fondée sur le dialogue et la coopération avec les entreprises.

Depuis 2005, l'administration ne peut procéder à aucun rehaussement d'imposition lorsqu'elle a pris formellement position dans le cadre d'un accord préalable.

2. La pratique des APP

Dans un souci de transparence, l'administration française privilégie les accords bilatéraux et multilatéraux afin d'éviter les pratiques dommageables entre les Etats.

Néanmoins, une possibilité est également ouverte de conclure des APP unilatéraux conformément à l'instruction n°4A -11-05 du 24 juin 2005 dès lors que :

- la procédure n'existe pas chez certains partenaires ;
- la problématique est simple ou comporte un grand nombre de transactions ;
- la demande émane d'une PME.

Cette procédure unilatérale n'apporte cependant pas la même sécurité juridique que les accords bilatéraux.

L'instruction de la demande et la conclusion de l'APP relèvent de la compétence des services centraux de la DGFIP (Sous-direction du contrôle fiscal - Bureau des affaires internationales).

III. LES PROCEDURES DE DEMANDE DE RESCRIT ET DE SECOND EXAMEN

A. RAPPEL : LES REGLES PRATIQUES DE LA DEMANDE DE RESCRIT

La demande de rescrit doit respecter certaines conditions permettant à l'administration fiscale de se prononcer en toute connaissance de cause.

1. Le contenu de la demande

- La demande doit préciser le nom ou la raison sociale et l'adresse de son auteur.
- Elle doit comporter une présentation écrite, complète et sincère de la situation de fait du contribuable.
- Le contribuable qui saisit l'administration fiscale doit par ailleurs indiquer les dispositions qu'il entend appliquer.

2. Le moment de la demande

Elle doit, en général, avoir été faite antérieurement à l'opération en cause, à l'imposition envisagée ou au bénéfice du régime fiscal sollicité :

- Pour que le rescrit soit opposable à l'administration, il faut qu'il ait été exprimé par cette dernière antérieurement à la date d'expiration du délai de déclaration dont le contribuable 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.
- Il est fait exception à cette règle pour l'ensemble des impôts locaux, y compris la taxe professionnelle et la cotisation foncière des entreprises (CFE), mais à l'exception de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), pour lesquels la condition d'antériorité doit être appréciée à la date du fait générateur de l'impôt.

3. Les modalités de dépôt de la demande

La demande doit être adressée par pli recommandé avec demande d'avis de réception postal. Elle peut également faire l'objet d'un dépôt contre décharge.

4. Le lieu de dépôt de la demande

En principe, la demande doit être déposée à la direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives.

Pour certains rescrits spécifiques, des bureaux métiers de l'administration centrale de la DGFIP sont les interlocuteurs uniques des usagers.

Le tableau ci-dessous détaille les offres existantes et l'interlocuteur désigné pour y répondre.

Rescrits traités par l'administration centrale	Rescrits traités par les services déconcentrés
<p>Service juridique :</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Rescrit général dont « rescrit restructuration » et « rescrit installation en France des non-résidents »</u> : bureau AGR et SANR - <u>Rescrit « abus de droit »</u> : bureaux JF2B, JF1B ou AGR (accord implicite au-delà de 6 mois) - <u>Rescrit « établissement stable »</u> : bureau AGR (accord implicite au-delà de 3 mois) - <u>Rescrit « valeur »</u> : bureau AGR <p>Sous direction du contrôle fiscal :</p> <p><u>Accord préalable en matière de « prix de transfert »</u> : bureau Affaires internationales (CF3)</p> <p>Direction de la législation fiscale (DLF) :</p> <p><u>Rescrit général et rescrit « abus de droit »</u></p>	<p>Direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives :</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Rescrit général</u> dont rescrit « collectivités locales » - <u>Rescrit « amortissements exceptionnels et entreprises nouvelles »</u> (accord implicite au-delà de 3 mois) - <u>Rescrit « crédit d'impôt recherche »</u> (accord implicite au-delà de 3 mois) - <u>Rescrit « jeunes entreprises innovantes »</u>, (accord implicite au-delà de 3 mois) - <u>Rescrit « entreprises implantées dans des pôles de compétitivité »</u> (accord implicite au-delà de 3 mois) - <u>Rescrit « statut organisme d'intérêt général »</u> (accord implicite 6 mois) <p>SIE / SIP :</p> <p><u>Rescrit général</u></p>

Il est à noter que les services territoriaux peuvent saisir les services centraux sur certains dossiers complexes, ainsi le bureau JF1B est compétent en matière de rescrit valeur, le bureau contentieux et recours gracieux relatifs à la TVA (JF2C) pour les organismes d'intérêt général, etc.

B. L'OUVERTURE D'UN SECOND EXAMEN DES RESCRITS

La loi de finances rectificative pour 2008 a institué un second examen des rescrits, afin d'améliorer la sécurité juridique que confèrent les prises de position aux demandeurs. Cette procédure est codifiée à l'article L. 80 CB du LPF. Ces dispositions entrent en vigueur pour les demandes initiales présentées à l'administration à compter du 1^{er} juillet 2009.

1. Le champ d'application de la procédure de second examen

Elle est ouverte au rescrit général comme aux rescrits spécifiques, à l'exception du rescrit dit « *abus de droit* », ce dernier bénéficiant déjà de nombreuses garanties spécifiques. Le second examen n'est également pas ouvert à la procédure d'accord préalable sur les prix de transfert, compte tenu de sa spécificité.

2. Les garanties apportées

La procédure de réexamen est assortie de nombreuses garanties :

a) La collégialité et la neutralité de l'avis rendu.

- **Collégialité** : le second examen est assuré par un collège, constitué de six membres de la DGFiP², dont un a la qualité de président qui a voix prépondérante en cas de partage. Les demandes de second examen sollicitées à la suite d'une réponse directe des services et organismes en charge de la recherche (L 80 B 3° bis) sont examinées par un collège de quatre membres du ministère en charge de la recherche.
- **Neutralité** : s'il apparaît que l'un des membres a eu à prendre position sur l'une des affaires soumises au collège, il ne prend pas part à la discussion, ni à l'avis du collège. Lorsqu'il s'agit du président, la présidence est assurée par son suppléant.

La collégialité et l'expérience des membres du collège garantissent la sécurité juridique, la qualité et la neutralité de l'avis rendu.

b) L'audience.

Le redevable ou son représentant peut être entendu par le collège. Cette audience intervient à la demande expresse du contribuable exprimée dans le courrier adressé au service qui lui a notifié la première réponse.

c) Les garanties

La seconde prise de position bénéficie des mêmes garanties et obéit aux mêmes règles de délais que celles applicables à la demande initiale, décomptés à partir de la réception de la demande de réexamen.

En cas de désaccord entre le contribuable et l'administration sur une prise de position formelle, cette procédure de second examen et le court délai qui l'encadre permettent donc à l'administration fiscale de ne pas laisser subsister d'incertitude sur la réponse initiale.

3. Les modalités de la demande de second examen

Pour bénéficier de ce second examen, le contribuable doit le solliciter dans les deux mois de la réception de la prise de position de l'administration sur sa demande initiale. Il s'agit d'un réexamen de la même demande de rescrit : le contribuable doit donc présenter sa demande dans les mêmes termes, sans invoquer d'éléments nouveaux.

A la suite de ce second examen, l'administration fiscale notifie au redevable une nouvelle réponse conforme à la délibération du collège qui produit ses effets dans les conditions de droit commun. La réponse initiale cesse, quant à elle, de produire ses effets. La nouvelle réponse ne peut pas elle-même faire l'objet d'une demande de réexamen.

² Ou de la Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI) selon la nature des demandes

A. LES EVOLUTIONS DEPUIS 2008

Les évolutions récentes sont nombreuses et s'inscrivent dans le sens d'une sécurisation toujours plus étendue de l'environnement juridique des usagers. Ainsi en est-il des modifications législatives déjà exposées sur les rescrits existants (1), de l'admission de l'opposabilité des rescrits publiés en ligne (2) et du renforcement de la cellule rescrit (3).

1. Une législation enrichie

Comme indiqué ci-dessus, de nombreuses mesures ont été adoptées dans la période récente concernant le rescrit :

- la création au titre du CIR d'un nouvel alinéa, le 3° bis, qui offre à l'utilisateur de nouvelles possibilités de saisine directe de services ou d'organismes autres que l'administration fiscale. Ces derniers peuvent directement prendre des positions opposables sur le caractère scientifique et technique des projets de dépenses de recherche qui leur sont présentés par les entreprises.
- un rescrit « *définition des catégories de revenus professionnels* » a été créé ;
- le rescrit « *valeur* », qui avait auparavant un fondement doctrinal, a été légalisé ;
- un second examen des demandes de rescrit a été introduit permettant un examen collégial des demandes de rescrit ;
- et les délais de réponse de l'administration ont été harmonisés à trois mois pour la plupart.

Les décrets en Conseil d'Etat et les arrêtés ministériels permettant la mise en œuvre des nouveaux délais, comme l'effectivité de la procédure de second examen ont été publiés au Journal Officiel fin 2009 et début 2010. Par ailleurs, un commentaire des nouvelles mesures est en cours et sera publié très prochainement sur le site www.impots.gouv.fr sous forme de Bulletin Officiel des Impôts.

2. L'opposabilité des rescrits publiés en ligne

Le second aliéna de l'article L. 80 A permet au contribuable de se prévaloir des interprétations formelles publiées par l'administration fiscale.

Les rescrits publiés en ligne sur www.impots.gouv.fr³ sont opposables en tant que doctrine publiée.

3. Le renforcement du pôle rescrit, ses actions

a) Le rôle du pôle rescrit de la DGFIP

Le pôle rescrit avait été créé à la suite des recommandations du rapport GIBERT. Il est aujourd'hui renforcé. Il se positionne comme l'interlocuteur privilégié des usagers et peut ainsi servir de point d'entrée pour les contribuables souhaitant saisir les services centraux.

Le pôle rescrit a également une action de pilotage, de soutien technique et de coordination de l'activité des services territoriaux.

Il a enfin la charge de mettre en œuvre les nouvelles mesures, de promouvoir et développer la procédure et de répondre aux demandes de rescrit qui relèvent de sa compétence (en bénéficiant, le cas échéant, du soutien de l'ensemble des bureaux du service juridique de la fiscalité).

³ Les rescrits publiés se trouvent à la rubrique « documentation » sous rubrique « la documentation fiscale en ligne », onglet « les rescrits », « Table analytique des rescrits ».

b) Les actions de communication sur le rescrit

La cellule de pilotage veille à la publicité de la procédure de rescrit en mettant en œuvre des actions d'information et de communication.

De manière générale, l'information est assurée par l'intermédiaire de l'espace consacré au rescrit sur le site www.impots.gouv de la DGFIP. Cet espace, qui a fait l'objet d'une mise à jour générale, est enrichi régulièrement de nouvelles prises de position, et présente désormais le bilan annuel de l'activité de rescrit développée par la DGFIP.

La publicité est assurée en interne par le biais de formations. Au cours de l'année 2009, a été mise en œuvre une action de formation à destination des rédacteurs des directions locales en charge du rescrit, en collaboration avec la direction du recrutement et de la formation (DRF). Les sessions ont été co-animées par les membres du pôle rescrit. Elles ont été complétées par plusieurs présentations auprès des directions territoriales des finances publiques.

Elle se fait également en externe par l'intermédiaire de colloques et d'interventions publiques (sur le rescrit CIR, l'abus de droit,...). notamment auprès de l'IACF (Institut des Avocats Conseils Fiscaux), ainsi que directement auprès de cabinets d'avocats fiscalistes.

Dans le cadre de la promotion du service d'accueil des non-résidents (SANR), des interventions en France, à Bruxelles et à Londres ont été organisées par le Directeur général adjoint et le Chef du service juridique de la fiscalité. D'autres, notamment aux Etats-Unis, sont en préparation pour l'année 2010.

c) La création d'une structure d'accueil des non résidents (SANR)

Une équipe spécialisée de la DGFIP (Bureau des agréments et rescrits – pôle rescrit), composée d'agents habitués à traiter des questions fiscales complexes avec un esprit de sécurité juridique, est, depuis mai 2009, l'interlocuteur unique chargé de recevoir des personnes non résidentes pour les renseigner et les éclairer sur les règles applicables à leur situation particulière.

Les contribuables qui souhaitent revenir en France se posent, en effet, différentes questions fiscales, par exemple, en matière d'impôt sur le revenu (IR) et/ou d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), voire de droits de mutation. La structure d'accueil est en mesure d'apporter un service personnalisé et adapté à leurs besoins, depuis la simple fourniture de renseignements jusqu'à la validation d'une situation complexe avant leur retour, pour qu'ils ne s'exposent à aucune difficulté à ce titre.

Des actions de communication à destination des représentants en France des non-résidents ont été menées :

- interventions auprès des représentants des non-résidents,
 - participation du SANR à la 3^{ème} journée des français de l'étranger au Sénat;
 - présentation du service devant la Commission des finances de l'Assemblée des Français de l'étranger, à l'occasion de la conférence consacrée aux problèmes liés à la fiscalité des Français de l'étranger.
- Les attachés fiscaux de la DGFIP implantés dans les grands pays partenaires de la France ont été sensibilisés à la création de ce nouveau service pour en faire la promotion dans les pays qu'ils couvrent. A cette fin, des conférences sont organisées par leur intermédiaire avec des cabinets d'avocats, des études notariales et des banques d'affaires. La première a été organisée à Londres le 8 octobre dernier.
- Des articles informant de la création de ce nouveau service ont été publiés dans la presse spécialisée (Challenges, les éditions Francis Lefebvre, La Tribune).

B. BILAN DE L'ACTIVITE DE RESCRIT EN 2009

1. La poursuite de l'augmentation des rescrits au niveau départemental

L'année 2009 confirme la tendance des années précédentes en faveur d'un développement soutenu de l'activité de rescrit.

a) Un nombre de prises de position formelle sur l'interprétation d'un texte fiscal en forte baisse

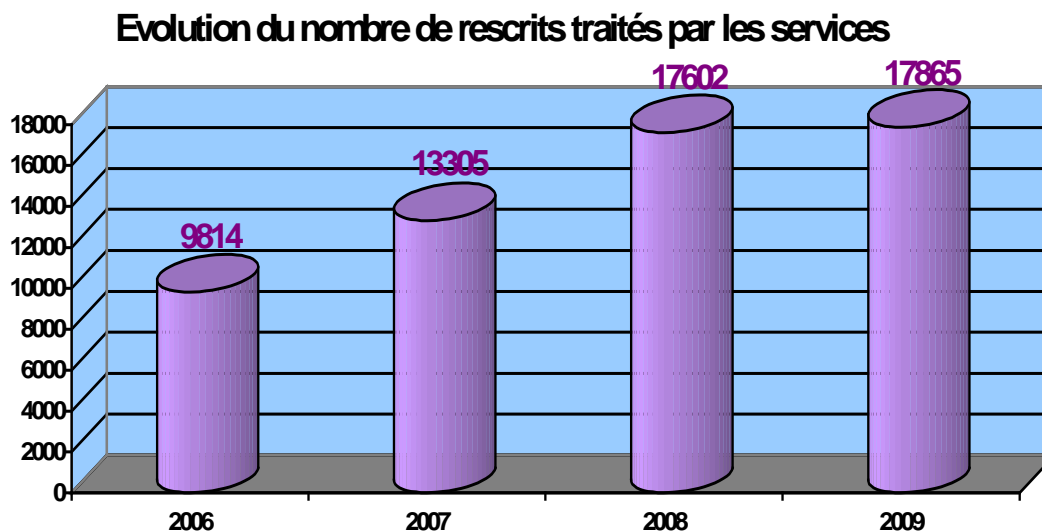
Le nombre de prises de position formelle sur l'interprétation d'un texte fiscal (article L.80 A, 1er alinéa) traitées en 2009 s'élève à 947. Les principales sources d'explication à cette baisse sont d'une part, une meilleure répartition des rescrits et d'autre part, l'absence de mesures législatives nouvelles d'application immédiate comme cela avait été le cas en 2008 avec les lois LME et TEPA qui avaient alors engendré de nombreux questionnements lors de leur mise en œuvre.

b) Le développement des prises de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal

Le nombre de demandes de rescrit relatives à une situation de fait **reçues** en 2009 s'élève à **18 774**.

A périmètre identique par rapport à 2008, le nombre de dossiers traités par les services déconcentrés est passé de 13 305 en 2007 à 16 925 en 2009, soit une augmentation de l'ordre de 27% entre 2007 et 2009, et de 15% entre 2008 (14 684) et 2009⁴. A ce nombre, s'ajoutent 940 rescrits relatifs aux organismes sans but lucratif qui n'étaient pas recensés dans le présent rapport avant 2008 et qui sont désormais intégrés dans le décompte annuel jusqu'en juillet 2009. Le total des rescrits **traités** en 2009 s'élève par conséquent à **17 865**.

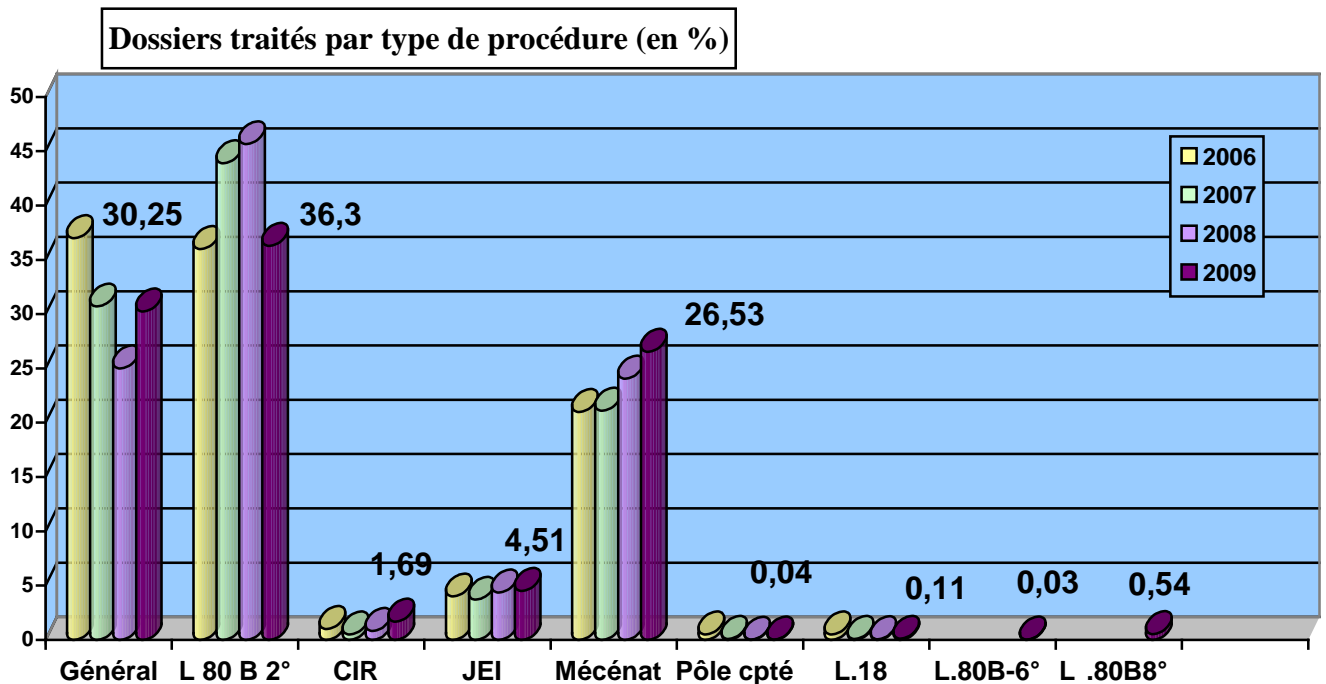
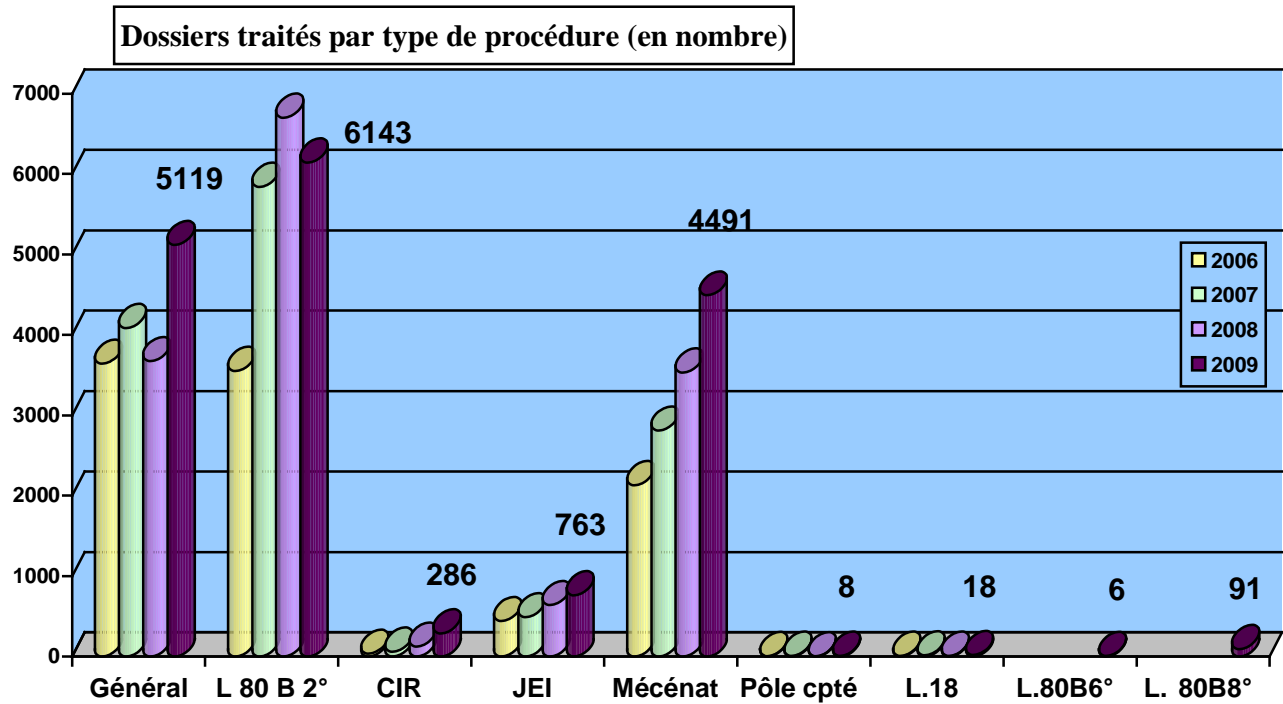
95,1% des demandes ont été traitées par les services déconcentrés.



⁴ Statistiques issues de l'application ERICA renseignée uniquement par le service contentieux de chaque direction départementale.

2. L'inégale répartition entre les domaines du rescrit demeure.

A périmètre identique par rapport à 2008, les graphiques suivants présentent la répartition des rescrits en nombre et en proportion depuis 2006.



a) Des rescrits toujours plus sollicités

- **Le succès confirmé du rescrit général** : le nombre de rescrits d'ordre général⁵ a été multiplié par 7 entre 2005 et 2007. L'augmentation entre 2008 et 2009 est encore de l'ordre de 40%. Il se stabilise désormais à un niveau élevé (5 119 rescrits, soit plus de 30% des demandes), confirmant que l'offre de rescrit est, d'une manière générale, une réponse adaptée de l'administration fiscale aux attentes des usagers. Cela souligne également la nécessité de poursuivre dans cette voie, le besoin de sécurité juridique ou d'interprétation de la norme fiscale étant de toute évidence toujours aussi prégnant.
- **Deux rescrits spécifiques sont largement utilisés** : les rescrits « *amortissements exceptionnels et entreprises nouvelles* » et les questions relatives au statut d'organisme d'intérêt général (rescrit « *mécénat* »).
 - les rescrits « *amortissements exceptionnels et entreprises nouvelles* » représentent 36 % des dossiers traités par l'administration soit un léger recul, ce qui les ramène au niveau de 2006 ;
 - les demandes relatives au statut d'organisme d'intérêt général poursuivent quant à elles une progression continue (+ 27 %) et se maintiennent à plus de 26% des dossiers traités. La progression de l'ensemble des demandes témoigne donc du succès de la démarche et d'une réelle appropriation de la procédure par les usagers.

b) Certains rescrits insuffisamment mobilisés

La croissance des demandes de rescrits recouvre toutefois des situations contrastées.

Ainsi, le nombre de rescrits « valeur »⁶ et de rescrits « *pôle de compétitivité* » n'augmente pas.

Le nombre de prises de position en matière de rescrit « *CIR* », a été multiplié par 2,35 (de 122 à 286) entre 2008 et 2009 ; bien qu'en augmentation, il demeure en 2009 à un niveau en deçà des attentes.

La création de ces rescrits spécifiques visait à répondre à une demande souvent exprimée par les professionnels. A ce stade, ils ne s'en sont pas emparés. Cela étant, l'administration fiscale entend favoriser leur développement.

Dans ce cadre, des évolutions récentes visent à améliorer les conditions et modalités de mise en œuvre de ces procédures et à les promouvoir davantage encore, notamment le rescrit « *CIR* » :

- la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 a harmonisé à 3 mois le délai de réponse de l'administration fiscale aux demandes de rescrits encadrés par un délai de réponse ;
- cette même loi prévoit également pour les entreprises de nouvelles possibilités de saisine directe de services ou d'organismes autres que l'administration fiscale. Ces derniers peuvent directement prendre des positions opposables sur le caractère scientifique et technique des projets de dépenses de recherche qui leur sont présentés par les entreprises et donc sur le point de savoir si ces projets constituent effectivement de la recherche-développement au sens de l'article 244 quater B du CGI. Dans ce cadre, la faculté leur est offerte de solliciter une prise de position sur l'application d'une règle fiscale dans leur demande de rescrit (cf §II-B 2.b)

⁵ Par biais du rescrit général, les contribuables peuvent interroger l'administration sur tous les impôts, droits et taxes mentionnés dans le CGI. L'éventail des questions posées est donc très large.

⁶ Il ressort depuis la publication du décret 2009-1615 du 18 décembre 2009, de la compétence des services centraux

- des actions de communication et de promotion ont été menées (notamment en décembre 2008 et en juillet 2009) sur l'existence, les modalités de mise en œuvre et les avantages de la procédure de rescrit « CIR » ; elles seront prochainement renouvelées auprès de l'ensemble des professionnels de la recherche pour rappeler notamment :
 - que le rescrit de l'administration fiscale constitue une prise de position formelle qui sécurise les entreprises ;
 - qu'interroger l'administration fiscale constitue une démarche de civisme fiscal et de sécurité juridique qui ne fait courir aucun risque.

La mise en œuvre des nouvelles procédures et la promotion du rescrit par l'ensemble des acteurs du dispositif devraient favoriser son développement.

c) Les délais moyens de traitement des rescrits

Les délais moyens de traitement des demandes de rescrit⁷ par les services déconcentrés pour l'année 2009 s'établissent comme suit :

Type de Rescrit (services déconcentrés)	Dispositions légales du LPF	Délai moyen de traitement (en jours)
Rescrit général	L. 80 B-1°	64
Rescrits spécifiques :		
Amortissements exceptionnels	L. 80 B-2°	47
Entreprises nouvelles	L. 80 B-2°	69
CIR	L. 80 B-3°	75
JEI	L. 80 B-4°	88
Qualification de la nature des revenus (BIC/BNC et IR/IS)	L. 80 B-8°	43
Pôle de compétitivité	L. 80 B-5°	68
Mécénat (OIG)	L. 80 C	92

Source : application ERICA - délai calculé entre la date de réception par le service et la date de réponse en direction. A compter de juillet 2009, l'application permet le suivi des délais en tenant compte des demandes de renseignements complémentaires.

Les délais ont été ramenés de 4 à 3 mois à la suite des nouvelles dispositions prévues par la loi de modernisation de l'économie (LME).

Désormais, le délai de traitement de l'administration fiscale n'excède pas 3 mois quel que soit le type de rescrit soumis à cet impératif.

Les mesures prises en 2009 pour améliorer le délai du rescrit JEI ont porté leurs fruits, celui-ci ayant été ramené à moins de 90 jours alors qu'il dépassait 100 jours en 2008.

⁷ Délai indicatif établi à partir d'un échantillon de dossiers. Il est calculé entre la date de réception par le service et la date de réponse en direction.

3. Un traitement centralisé pour les dossiers les plus complexes

a) La répartition des rescrits par domaine

Le tableau suivant précise la répartition par nature de rescrits des **1 037 demandes traitées** par les services centraux en 2009.

	Rescrit L.80 A alinéa 1	Rescrit général	Rescrit restructuration	Rescrit abus de droit	Rescrit JEI	Rescrit établissement stable	APP	Rescrit valeur	Rescrit Mécénat OIG
Traités	218	722	9	29	1	13	23	1*	22

* 5 autres demandes ont été reçues en fin d'année 2009

b) L'analyse de l'activité relative aux rescrits généraux et spécifiques

Le nombre de dossiers traités est en augmentation par rapport à 2008 (1 037 dossiers traités en 2009 contre 861 en 2008).

Il apparaît que les services centraux ont essentiellement à traiter des demandes de portée générale qu'il s'agisse de positions sur un texte fiscal (prises par la seule Direction de la Législation Fiscale en vertu des dispositions du 1^{er} alinéa de l'article L. 80 A) ou de rescrits généraux sur une situation de fait (L. 80 B 1^o).

La procédure rescrit « *établissement stable* » progresse sensiblement de 2 demandes traitées en 2008 à 13 en 2009. Il en est de même du nombre de demandes de rescrit « *abus de droit* » qui augmente de 7 en 2008 à 29 en 2009.

Dans une moindre mesure, la procédure rescrit « *valeur* » commence à être sollicitée : 6 demandes de rescrit « *valeur* » ont été reçues, dont 5 en fin d'année 2009.

Quant au rescrit dédié aux opérations de restructuration d'entreprise, mis en œuvre depuis juillet 2006, il connaît un ralentissement. Il a permis de traiter 9 dossiers en 2009 contre 33 en 2008. Cette évolution trouve probablement son origine dans l'augmentation en la matière du nombre de demande d'agrément fiscal dont les garanties de sécurité juridiques sont encore supérieures à celles du rescrit.

Le nombre d'accords préalables en matière de prix de transfert se stabilise avec 23 dossiers en 2009 contre 29 dossiers en 2008 et 21 en 2007 (cf. développement ci-dessous).

c) L'analyse de l'activité en matière de prix de transfert

Les données chiffrées

Les résultats

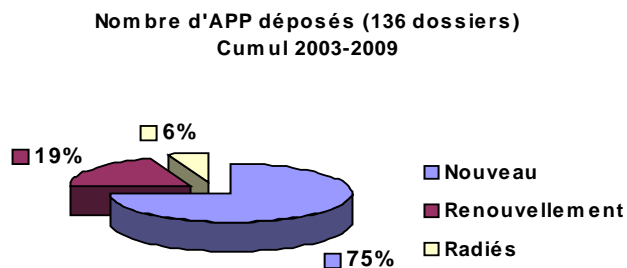
Sur l'année 2009, **23 APP ont été négociés**. Le flux correspond à une augmentation par rapport à 2008. Ces APP sont pour la plupart des APP bilatéraux (ou multilatéraux) ; 10 dossiers unilatéraux ont été négociés en 2009, contre 8 en 2008.

L'évolution de la demande

La demande en matière d'accord préalable de prix de transfert est toujours importante, puisque 25 nouvelles demandes d'APP ont été formalisées en 2009 (d'autres ont été présentées et sont en cours de finalisation).

Depuis la création de cette procédure, 136 dossiers sont ou ont été suivis par le service.

Neuf dossiers PME ont été déposés.



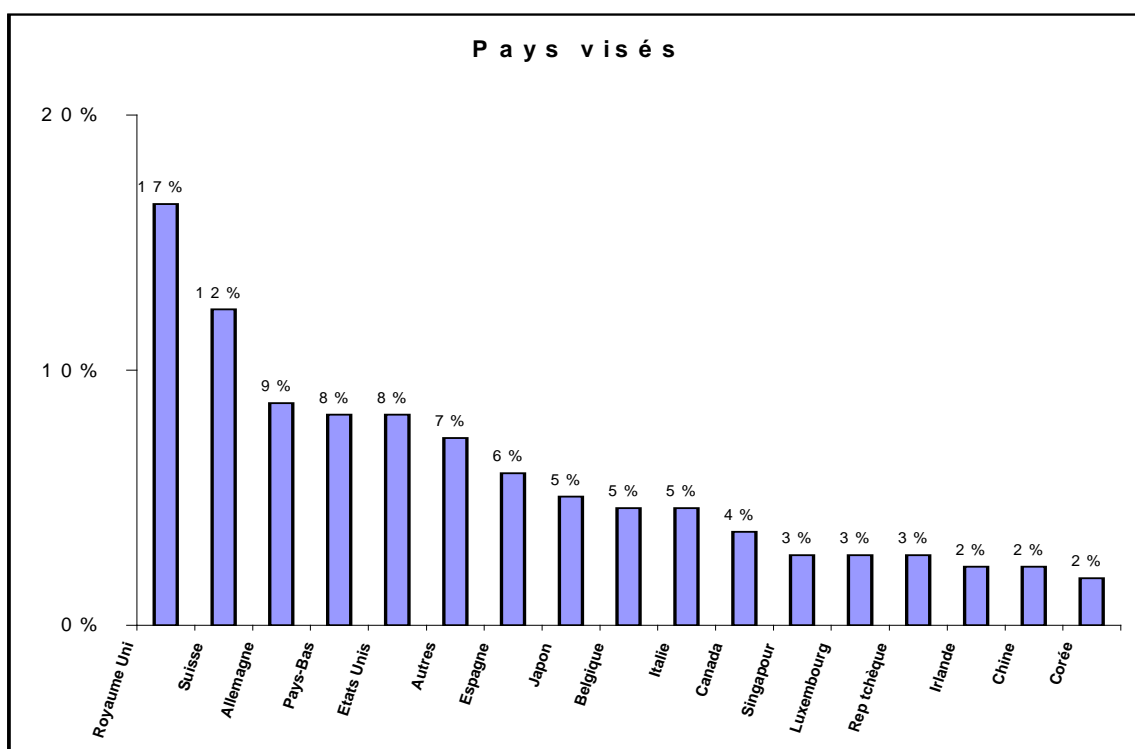
Les secteurs d'activité visés dans les APP sont très variés. Toutefois, en considérant les demandes déposées depuis l'ouverture de la procédure, 3 grands secteurs économiques émergent : l'industrie automobile, les services bancaires et financiers et les biens de consommation non alimentaire.

L'état d'avancement des dossiers déposés

Sur les 136 dossiers suivis par le bureau CF3, 53% sont signés, 33% sont en cours d'instruction, 7,5% sont déjà négociés et 6,5% ont été radiés.

Les caractéristiques des dossiers présentés

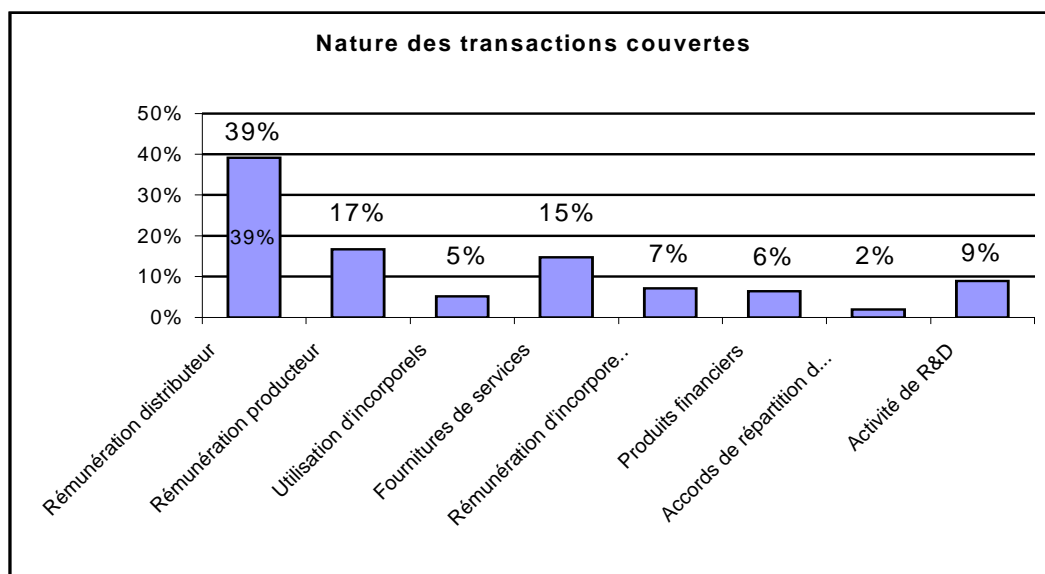
Près de 65% des APP déposés concernent des accords bilatéraux ou multilatéraux et portent sur une période de 5 ans pour la grande majorité d'entre eux (78% des demandes). 56% des dossiers présentés portent sur des transactions au sein de l'Union européenne.



Les demandes d'APP unilatéraux (48 dossiers déposés depuis l'origine de la procédure) sont motivées par les raisons suivantes : absence de cette procédure dans l'Etat partenaire, nombre de transactions trop importantes, cas simples ou dossiers PME (10 dossiers à l'instruction).

L'ouverture d'une procédure bilatérale est systématiquement privilégiée, dès lors qu'une procédure d'accord préalable de prix de transfert existe dans l'Etat à destination ou en provenance duquel est réalisé le flux objet de la demande.

La nature des transactions visées dans les demandes d'APP est variée mais les demandes portent principalement sur la rémunération de distributeur (39% des demandes) et celle de producteur (17%).



Les délais des APP

Depuis 2006, deux objectifs ont été retenus en matière de délais d'instruction : sauf cas particulier, et lorsque l'entreprise est en mesure de répondre rapidement aux demandes d'informations présentées au cours de l'instruction, la conclusion de tout APP unilatéral dans le délai d'un an et l'instruction de tout dossier d'APP dans un délai de 10 à 12 mois, à compter de la date d'ouverture de la procédure (ce délai ne tient pas compte de la phase de négociation avec les autorités étrangères pour les APP bilatéraux et multilatéraux).

Les durées de négociation avec les autorités fiscales étrangères sont extrêmement variables et dépendent étroitement du degré de réactivité de ces dernières. L'étude des accords signés en 2009 montre que la conclusion d'un accord bilatéral ou multilatéral demande un délai moyen de 20 mois (entre la date d'ouverture officielle et sa finalisation).

4. Un niveau de consultation soutenu de l'espace rescrit du portail fiscal

a) Les consultations des rubriques de l'espace rescrit se maintiennent à un niveau élevé.

Avec **210 668 pages consultées** en 2009, l'augmentation du nombre de consultations de la rubrique rescrit est très nette (84 450 en 2007 et 119 367 vues en 2008) témoignant d'un intérêt toujours plus croissant des usagers pour les informations disponibles sur l'espace rescrit du site www.impots.gouv du portail fiscal de la DGFIP.

Intitulé des pages consultées	Nombre de consultations en 2009	Augmentation ou diminution par rapport à 2008
Le rescrit : pour plus de sécurité juridique	47 946	+67%
Que pouvez-vous demander à l'administration ?	25 773	+74%
Comment faire votre demande ?	32 989	+85%
Qu'est-ce que le rescrit ?	19 817	+54%
Quelles sont vos garanties ?	10 989	+93%
Le rescrit entreprises nouvelles	6 144	+39%
Le rescrit organismes habilités à recevoir des dons	11 650	+40%
Le rescrit valeur	7 791	+100%
Le rescrit abus de droit	9 126	+88%
Le rescrit amortissements exceptionnels	7 866	+100%
Le rescrit jeunes entreprises innovantes	6 502	+100%
Le rescrit entreprises implantées en ZFU	5 166	+91%
Le rescrit établissement stable	5 500	+ 97 %
Le rescrit crédit impôt recherche	5 832	+100%
Le rescrit entreprise de recherche et développement en pôle de compétitivité	3 784	+102%
Les accords préalables en matière de prix de transfert	3 793	+102%

Le détail des statistiques de 2009 sur le nombre de consultations des pages « rescrit » de l'onglet « vos droits » du portail fiscal confirme la tendance depuis 2006 en faveur d'un intérêt marqué des contribuables, tant particuliers que professionnels, pour les rubriques d'informations générales sur le rescrit par rapport aux informations techniques sur les types de procédures. En effet, 65 % des consultations portent sur des informations générales (137 514 pages vues pour 73 154 consultations des données relatives aux différents types de rescrit).

Le relevé du nombre de vues de l'espace Internet dédié au rescrit permet de confirmer les deux nouvelles tendances identifiées en 2008, mais aussi d'en tirer un enseignement :

- l'intérêt pour les rubriques consacrées aux rescrits spécifiques est encore accru : elles connaissent une hausse globale des consultations de 85% par rapport à l'année 2008 (en 2009, 73 154 consultations des données relatives aux différents types de rescrits, pour 39 404 en 2008) ;
- plus particulièrement, la hausse du nombre de consultations des pages des rescrits « *amortissements exceptionnels* », « *CIR* », et « *établissement stable* » et « rescrit-valeur » est très forte.
- l'augmentation des consultations de la rubrique « *CIR* » (après le doublement en 2008 par rapport à 2007, les consultations ont encore doublé en 2009) témoigne de l'intérêt porté à cette procédure et de son utilité comme réponse aux attentes des entreprises. Le décalage entre cet intérêt et le nombre de demandes formulées en définitive montre cependant que la procédure n'était pas totalement adaptée aux besoins pratiques des usagers et qu'un délai d'appropriation de la nouvelle procédure paraît encore nécessaire.

b) La publication en ligne des rescrits et leur consultation

L'enrichissement du portail fiscal a été poursuivi en 2009 avec la mise en ligne de **68 nouveaux rescrits** sur cet espace (dont un publié le 5 janvier 2010).

Ce mouvement de mise en ligne a été intensifié portant à **338 les prises de position formelles publiées** de l'administration fiscale disponibles sur des questions de portée générale.

Les réponses publiées en 2009 se répartissent selon les rubriques suivantes :

- Fiscalité personnelle : 19
- Fiscalité des entreprises : 20
- Taxe sur le chiffre d'affaires : 13
- Droits d'enregistrement : 6
- Fiscalité immobilière : 6
- Réglementation commune : 3
- Impôts directs locaux : 1

Par ailleurs, **188 762 consultations** de rescrits en ligne ont été comptabilisées en 2009 dans la base documentaire de la DGFIP. Le nombre de consultations, qui est élevé, augmente nettement par rapport à l'an dernier (139 704 consultations en 2008).

V. LES TRAVAUX EN COURS POUR 2010

A. LA MISE A JOUR DE L'ESPACE INTERNET DEDIE AU RESCRIT

La cellule rescrit poursuit la coordination de la mise à jour de l'espace rescrit du site www.impots.gouv à destination des particuliers comme des professionnels. Ce site comporte des explications sur les différents rescrits et les garanties apportées par une prise de position formelle, des fiches pratiques et des formulaires visant à simplifier les modalités de saisine de l'administration fiscale.

Pour favoriser l'accès du rescrit aux collectivités locales, un espace Internet dédié a été créé.

B. LE SERVICE D'ACCUEIL DES NON-RESIDENTS

1. Le développement de l'espace dédié au SANR sur le site impots.gouv.fr

L'espace dédié du SANR sur le site Internet de l'administration fiscale sera régulièrement enrichi, notamment par la mise en ligne des réponses aux questions les plus fréquemment posées au service et l'accès aux simulateurs de calcul des impôts.

Différentes évolutions de la rubrique « aide au retour ou à l'installation des non-résidents », créée en décembre 2009, sont en cours de réalisation, notamment :

- une version anglaise des fiches techniques présentant les mesures de la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 intéressant les nouveaux arrivants en matière d'impôt sur le revenu (régime des impatriés), l'impôt sur la fortune et le bouclier fiscal mises en ligne sous cette rubrique sera proposée ;
- la diffusion prochaine d'une fiche technique présentant de manière synthétique la législation française en matière de droits de succession et de droits de donation.

2. La poursuite des actions de communications en France et à l'étranger :

a) Des actions menées auprès des professionnels et des services

Une lettre d'information sera adressée aux cabinets d'avocats en France et à l'étranger exposant le rôle du SANR et ses offres de service.

Par ailleurs, une note sera diffusée à l'attention des services de direction et des services locaux en charge de la fiscalité des particuliers afin de leur décrire les missions de ce nouveau service et de présenter l'équipe en charge du traitement des demandes de rescrit.

b) Des interventions auprès de réseaux externes

Le SANR interviendra auprès de CINDEX (club inter-entreprises sur les stratégies et politiques de mobilité internationale, comportant 46 sociétés membres, dont 32 figurent au CAC 40 et 2 membres associés, l'OFII et la CFE) à l'occasion de la réunion de la commission Fiscalité, afin d'y présenter ses missions et le régime des impatriés pour les salariés et les dirigeants.

c) La poursuite de la présentation de la fiscalité française à l'étranger

De nouvelles conférences à l'étranger seront organisées par l'intermédiaire des attachés fiscaux de la DGFIP. Les prochaines se dérouleront aux Etats-Unis au cours du mois de juin et au Luxembourg. A l'occasion de ces conférences, des contacts seront mis en œuvre avec les médias étrangers.

d) De nouvelles interventions sur les médias

Des nouvelles interventions dans les grands quotidiens pour y rappeler l'objectif de la mission confiée à la DGFIP par le Ministre et l'intérêt d'y recourir seront réalisées.

e) Réalisation d'une brochure destinée aux personnes ayant un projet d'installation ou de retour en France.

Elle sera diffusée à l'occasion d'interventions auprès des professionnels ou des réseaux externes.

VI. CONCLUSION

Le rescrit apparaît comme un instrument privilégié de promotion de la sécurité juridique et de transparence dans la relation de l'administration avec les usagers.

Sa progression se poursuit, son champ est étendu et les usagers s'en emparent.

La création du Service d'Accueil des Non-Résidents (SANR) s'inscrit dans la volonté de la DGFIP d'enrichir encore l'offre de sécurité juridique.

Enfin, la mise en œuvre de la procédure de second examen, effective au début de l'année 2010, constitue pour le contribuable, un moyen simple et rapide d'obtenir un réexamen de sa demande afin d'écartier tout doute sur sa validité ; pour l'administration, la procédure instituée permet le réexamen effectif de ses réponses, la correction d'éventuelles insuffisances et l'harmonisation de ses pratiques par une meilleure connaissance des réactions des administrés ; enfin, elle devrait favoriser la prévention et la diminution du contentieux, en renforçant encore la qualité des réponses apportées.