



DF DIRECTION GÉNÉRALE DES
FINANCES PUBLIQUES

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

ANNEE 2011

RESUMÉ	4
I. DÉFINITION DU RESCRIT ET ARTICULATION DES DISPOSITIONS	6
A. Définition	6
B. Articulation des dispositions	6
1. L'origine des dispositions	6
2. Les garanties apportées	6
II. LES RESCRITS EXISTANTS : UNE OFFRE ÉTENDUE	7
A. Le rescrit général	7
1. Les dispositions applicables :	7
2. Le cas particulier de certaines demandes :	7
a) Le rescrit « restructuration d'entreprises »	7
b) Le rescrit « collectivités locales »	7
c) Le rescrit « nouveau résident »	8
B. Les rescrits spécifiques	8
1. Les rescrits assortis d'un « accord implicite »	8
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)	9
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)	11
e) Le rescrit « <i>établissement stable</i> » (dispositif codifié au 6° de l'article L. 80 B)	11
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)	12
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 « <i>abus de droit</i> » (dispositif codifié à l'article L. 64 B du LPF)	13
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)	14
1. Une approche préventive : l'accord préalable (APP)	14
2. La pratique des APP	14
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	15
4. Le lieu de dépôt de la demande	15
B. L'ouverture d'un second examen des rescrits	16
1. Le champ d'application de la procédure de second examen	16
2. Les garanties apportées	16
a) La collégialité et la neutralité de l'avis rendu.	16
b) L'audience	16
c) Les délais	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 2011	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	18
a) Le rôle du pôle rescrit de la DGFIP	18
b) Les actions de communication sur le rescrit	18
c) Le rôle de la structure d'accueil des non-résidents (SANR)	19
B. Bilan de l'activité de rescrit en 2011	21
1. La poursuite de l'augmentation des rescrits au niveau territorial	21
a) Un nombre de prises de position formelle sur l'interprétation d'un texte fiscal en hausse	21
b) Le développement des prises de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal	21
2. Les demandes restent concentrées sur certains rescrits	22
a) La croissance des demandes de rescrits recouvre des situations contrastées	23
b) Les délais moyens de traitement des rescrits	23
3. La mise en œuvre de la possibilité d'un second examen des rescrits	24
4. Un traitement centralisé pour les dossiers les plus complexes	25
a) La répartition des rescrits par domaine	25
b) L'analyse de l'activité relative aux rescrits généraux et spécifiques	25
c) L'activité du collège national	25
d) L'analyse de l'activité en matière de prix de transfert	25
Les résultats	25
L'évolution de la demande	26
L'état d'avancement des dossiers déposés	26
<i>Les caractéristiques des dossiers présentés</i>	27
<i>Les délais des APP</i>	27
5. Un niveau de consultation soutenu de l'espace rescrit du portail fiscal	28
a) Les consultations des rubriques de l'espace rescrit se maintiennent à un niveau élevé.	28
b) La publication en ligne des rescrits et leur consultation	28
V. LES TRAVAUX EN COURS POUR 2012	28
A. La mise à jour de l'espace Internet dédié au rescrit	28
B. Actions de promotion de la procédure	28
VI. CONCLUSION	29



RESUME

Depuis fin 2008, l'offre de sécurité juridique de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) en faveur des usagers a été substantiellement améliorée pour les aider dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales et les accompagner dans leur prise de décisions.

La DGFIP a intensifié son action 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.

D'une part, les évolutions législatives et doctrinales, qui ont enrichi l'offre de rescrit et ont conduit à modifier en profondeur les modalités de traitement des demandes, s'inscrivent dans une perspective plus large d'amélioration des garanties juridiques accordées aux usagers, qui est l'une des orientations stratégiques de la DGFIP. Elles portent aussi bien sur la création de nouveaux rescrits, assortis d'un accord implicite en l'absence de réponse dans un délai de trois mois, que sur l'harmonisation des délais de traitement ou la mise en place d'un second examen collégial des rescrits défavorables.

D'autre part, la DGFIP a adapté son organisation, au niveau central comme territorial, pour améliorer la qualité du service rendu tout en absorbant l'accroissement notable de la demande qui dépasse 23.500 rescrits en 2011. Pour faciliter l'appropriation de ce dispositif par les usagers, l'espace dédié au rescrit sur le site « www.impots.gouv.fr » a été entièrement refondu et régulièrement enrichi de nouveaux rescrits de portée générale. En 2011, 37 nouveaux rescrits ont été publiés, portant à 434 le nombre de positions doctrinales en ligne.

La partie juridique de ces évolutions s'est matérialisée par la publication de deux instructions de référence en octobre 2010. Au delà de l'intégration des nouvelles mesures, la DGFIP a souhaité qu'elles soient l'occasion d'une révision complète de la doctrine en vigueur pour qu'elles constituent la documentation consolidée sur le rescrit, à même de garantir une maîtrise homogène de cette procédure et de l'articulation des dispositifs qui la composent.

L'ensemble de ces évolutions a été l'occasion d'améliorer la qualité des réponses en multipliant en 2011 encore, les formations et les missions de soutien auprès des services chargés du traitement de ces demandes.

La qualité des prises de position et les sollicitations croissantes de la DGFIP sont l'occasion de souligner l'importance et les enjeux de cette mission au plan juridique (dès lors notamment qu'une réponse, même erronée, engage l'administration, de même qu'une absence de réponse dans les délais), mais également sur son organisation, ainsi qu'en termes d'image.

Le rescrit est en effet le moyen de nouer, en amont des missions traditionnelles de la DGFIP, une relation renouvelée avec les usagers qui sollicitent une prise de position formelle sur leur situation personnelle et de dépasser une approche parfois désincarnée en prenant mieux en compte la diversité des situations de ses interlocuteurs. Son développement requiert aujourd'hui une forte implication de chaque fonctionnaire en faveur de la qualité technique des réponses apportées, du développement de la procédure de second examen, mais également dans la promotion, le pilotage et le contrôle de la qualité de cette mission. Tous les services de la DGFIP en charge de la fiscalité sont mobilisés pour répondre à cette demande.

Le développement du rescrit s'inscrit d'ores et déjà, en France, comme une composante essentielle et reconnue de l'amélioration de la relation de confiance entre les contribuables et l'administration fiscale, ainsi que de son offre de service. C'est une démarche stratégique tant pour les contribuables qui sont amenés à exposer le détail de leurs opérations, que pour la DGFIP qui s'engage formellement.

Aucun autre Etat n'offre de garanties aussi élevées de sécurité juridique dans le domaine fiscal, avec une procédure accessible à tous et en totale gratuité.

Avec le rescrit encadré par des délais et assorti de nombreuses garanties de procédure, la DGFIP propose aujourd'hui un outil performant de sécurité juridique qui ne demande qu'à être utilisé. Les règles de délais (qui ont été dans le cadre de la loi de modernisation de l'économie ramenés dans de nombreux cas de 4 mois à 3 mois) sont très exigeantes pour l'administration fiscale qui doit s'y conformer. Le suivi statistique que la DGFIP a instauré et sur lequel est établi le présent rapport, montre que dans ce domaine ses services tiennent leurs engagements. Les services locaux ou centraux se sont organisés en conséquence pour absorber la charge croissante. Outre les agents responsables du traitement de ces réponses dans les délais impartis, des correspondants ont été désignés dans les directions comme interlocuteurs de référence des usagers par nature de rescrit (environ 300 correspondants), notamment en faveur de publics prioritaires tels que, par exemple, les entreprises nouvelles, les jeunes entreprises innovantes ou encore les collectivités locales. Au plan national, un pôle rescrit a été constitué comme correspondant privilégié. Le succès d'un rescrit est directement lié à la qualité des échanges qui se nouent entre le contribuable et l'administration, qui sont de nature à réviser de nombreuses idées reçues.

Les contribuables ont une grande latitude dans le choix de leur interlocuteur, y compris au niveau central. Quand l'administration fiscale est saisie, elle répond et elle s'engage en prenant ses responsabilités. Précisons à cet égard qu'elle prend des positions favorables dans la majorité des cas.

Les résultats progressent encore à un niveau élevé. En effet, plus de 22 500 rescrits ont été traités en 2011 par les services de la DGFIP, confirmant la tendance structurelle des dernières années à l'augmentation du nombre de saisines de l'administration fiscale qui a plus que doublé en 6 ans. Ces résultats sont certes le fruit d'un élargissement de la palette des rescrits prévus par le livre des procédures fiscales, mais il faut également y voir le signe que l'offre ainsi élargie rencontre une véritable demande, notamment en matière de rescrit général (500 en 2005 pour 7 915 demandes reçues en 2011 et 7 739 traitées), en faveur des entreprises nouvelles (3 767 rescrits traités) ou encore du mécénat (5 281).

La contribution de l'administration centrale est substantielle puisque près de 900 demandes ont été instruites en 2011.

La procédure de second examen collégial, développée et organisée par la DGFIP, s'est également traduite par une mobilisation de tous les cadres dirigeants des services territoriaux de la DGFIP qui s'impliquent personnellement, tout comme les responsables des questions fiscales des services centraux, dans les collèges. Cette procédure est également un gage de qualité et d'harmonisation des prises de position de l'administration fiscale pour répondre à la légitime préoccupation du respect du principe d'égalité.

En 2011, la DGFIP a reçu 483 demandes de second examen. Sur 2 ans, environ 2% des prises de position des services territoriaux ont donc fait l'objet d'une demande de second examen. Le faible niveau de recours, confirmé pour la seconde année, montre que les réponses initiales de l'administration fiscale satisfont les usagers. Dans près de 20% des cas, le collège a pris une position différente de celle retenue dans l'avis délivré initialement par l'administration.

Cette offre de service est une révolution silencieuse dont toute la mesure n'a pas encore été prise. A cet égard, sur certaines procédures comme le rescrit crédit d'impôt recherche ou celui sur les établissements stables, sur lesquelles l'administration s'est pourtant fortement mobilisée, force est de constater que les sollicitations sont encore limitées. La responsabilité du développement du rescrit en France est en effet partagée : sans volonté des entreprises d'y recourir dans une démarche d'ouverture et de loyauté, les efforts de l'administration fiscale resteront vains.

Il appartient donc aux contribuables de s'emparer de cette offre de service : ils ont le monopole de l'initiative et la liberté de choix sur les suites à donner à une réponse de l'administration fiscale.

Après un bref rappel sur la notion de rescrit et l'articulation des différents dispositifs applicables (I), le présent rapport détaille la palette des rescrits (II) et la procédure de saisine de l'administration et celle de second examen possible de ses réponses (III). Il fait également le bilan des évolutions depuis 2008 et de l'activité en 2011 (IV) pour conclure sur les évolutions 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 l'initiative du contribuable lui permettant d'obtenir une opinion juridique de l'administration, 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 quant 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-1. Elle permet à l'administration 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 le site www.impots.gouv.fr sont également opposables.

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 voie doctrinale, 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 particulière.

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 d'améliorer la sécurité juridique des élus dans le domaine de la fiscalité des activités des collectivités locales de nature commerciale, avec un rôle d'information et d'alerte du comptable public et l'aménagement d'un espace Internet «rescrit» 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 en faisant appel au service de la DGFIP compétent, ou bien encore en encourageant le recours à la procédure du "rescrit fiscal", étant précisé que la demande de rescrit doit être déposée par le représentant de la collectivité dans les conditions prévues par les dispositions de l'article L 80 B 1° du livre des procédures fiscales.

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 fiscale l'engage, dès lors que la collectivité locale a fourni au service toutes les informations nécessaires à sa prise de position.

c) Le rescrit « nouveau résident »

En vue de leur installation en France, les personnes non-résidentes peuvent ainsi 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 assortis d'un « 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 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, en faveur des entreprises qui s'implantent en Zone Franche Urbaine (ZFU) par l'article 44 octies A du CGI¹, en faveur des entreprises qui s'implantent en Zone de Revitalisation Rurale (ZRR) par l'article 44 quinquies du CGI.²

- **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 ;
- pour le régime « entreprise en zone de revitalisation rurale », avant sa création ou la date de la reprise.

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 rescrit 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.

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.

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 remplaçant l'article 44 octies par l'article 44 octies A. L'article 157 de la loi n°2011-1977 du 28 décembre 2011 a prorogé le dispositif aux créations d'entreprise en zone franche urbaine jusqu'au 31 décembre 2014

² Créé par l'article 129 de la loi n°2010-1657 du 29 décembre 2010

- **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 et l'Agence nationale de la recherche).

Les entreprises peuvent également depuis le 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. 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 leur 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 leur demande de rescrit sur le caractère scientifique et technique de leur 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 du 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 (MESR, OSEO, ANR). 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.

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 des « 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 favorable.

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 entreprises³ 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 est 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 a étendu 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 et une analyse juridique de cette situation au regard de la convention fiscale liant l'état de résidence et la France doit être adressée au Service Juridique de la Fiscalité, Bureau des agréments et rescrits. Un modèle de demande est disponible sur le site www.impots.gouv.fr.

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.

³ L'article 59 de la loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009 indique que les dispositions de l'article 44 undecies s'appliquent aux entreprises qui participent à un projet de recherche au 16 novembre 2009

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 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 favorable. 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, aux termes duquel 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 s'applique lorsque la consultation de l'administration répond aux quatre conditions suivantes :

- la consultation de l'administration doit concerner la portée d'un ou de 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 introduit 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.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 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-après détaille les rescrits existants et l'interlocuteur désigné pour y répondre.

Rescrits traités par l'administration centrale	Rescrits traités par les services déconcentrés
<p>Service juridique de la fiscalité :</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Rescrit général</u> dont : « rescrit restructuration » « rescrit nouveau résident » bureau AGR et SANR - <u>Rescrit « abus de droit »</u> : bureaux JF-2B, JF-1B 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 JF-1B <p>Service du contrôle fiscal :</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Accord préalable en matière de « prix de transfert »</u> : bureau Affaires internationales (CF3) <p>Direction de la législation fiscale (DLF) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Rescrit général</u> 	<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 « <u>collectivités locales</u> » - <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 « 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> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Rescrit général</u>

Il est à noter que les services territoriaux peuvent saisir les services centraux sur certains dossiers complexes. Ainsi, 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 sont entrées en vigueur pour les demandes initiales présentées à l'administration depuis le 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 DGFiP⁴, 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 du LPF) 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 délais

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.

⁴ ou de la Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI) selon la nature des demandes

A. LES EVOLUTIONS DEPUIS 2008

Les évolutions 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 depuis 2008 concernant le rescrit :

- la création au titre du CIR d'un nouvel alinéa, le 3° bis, qui ouvre 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 réexamen collégial des demandes de rescrit codifié à l'article L 80 CB du LPF ;
- les délais de réponse de l'administration ont été harmonisés à trois mois pour la plupart ;
- le rescrit « *L 80 B 2°* » a été étendu au dispositif prévu à l'article 44 quinquies du CGI d'exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises qui s'implantent en Zone de Revitalisation Rurale (ZRR).

Les décrets en Conseil d'Etat et les arrêtés 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 :

- décret d'application de l'article L.80 B 1° du LPF (décret n° 2009-1701 du 30 décembre 2009 pris pour l'application du 1° de l'article L.80 B du livre des procédures fiscales) ;
- décret d'application de l'article L. 80 B 3° et 3° bis du LPF (décret n° 2009-1046 du 27.08.2009 fixant les conditions d'application des 3° et 3° bis de l'article L.80 B du LPF) ;
- décret d'application de l'article L.80 CB du LPF (décret n°2009-1575 du 16 décembre 2009 fixant les conditions d'application de l'article L.80 CB du livre des procédures fiscales) ;
- décret d'application de l'article L 80 B 8° du LPF (décret 2009-817 du 01.07.09 relatif à l'application de l'article L 80 B 8° du LPF).

2- L'opposabilité des rescrits publiés en ligne

Le second alinéa 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.fr⁵ sont opposables en tant que doctrine publiée.

⁵ Les rescrits publiés se trouvent dans la rubrique « documentation », sous-rubrique « La documentation fiscale en ligne », onglet « les rescrits », « Table analytique des rescrits ».

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 en 2004. 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 de la DGFIP.

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 autres bureaux du Service juridique de la fiscalité).

A son initiative, les nouvelles dispositions ont été commentées et la doctrine entièrement revue, sous la forme de deux Bulletins Officiels des Impôts en date du 4 octobre 2010 :

- **BOI 13 L-11-10 n° 86 du 4 octobre 2010** (1^{er} alinéa de l'article L 80 A, articles L 18, L 64 B, L 80 B et L 80 C du LPF)

- **BOI 13 L-10-10 n° 86 du 4 octobre 2010** (2nd alinéa de l'article L 80 A du LPF)

Ces deux instructions sont reprises dans la division RES "Garanties contre les changements de position de l'administration fiscale" de la série SJ "Sécurité juridique" (BOI-SJ-RES) du nouveau Bulletin Officiel des Finances Publiques.

b) Les actions de communication sur le rescrit

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

- **En interne :**

Le pôle rescrit s'est fortement mobilisé en 2011 afin de promouvoir des actions de communication en interne, d'aider et de soutenir les services en charge du traitement des demandes de rescrit à faire face à une demande croissante de sécurité juridique de la part des usagers.

Ce soutien est assuré en interne par le biais de formations et d'interventions au sein des directions départementales ou régionales des finances publiques.

- (i) Mises en place au cours de l'année 2009, les actions de formation à destination des rédacteurs des directions locales en charge du rescrit, en collaboration avec les services de l'Ecole Nationale des Finances Publiques ont été accrues en 2011. Les sessions ont été co-animées par les membres du pôle rescrit.
- (ii) Ces formations sont complétées par un appui au quotidien des services en charge du traitement des demandes et par plusieurs déplacements de plusieurs jours du pôle rescrit afin d'accompagner au mieux les directions dans l'exercice de cette mission. L'objectif de ces interventions est notamment de fiabiliser l'enregistrement des demandes de rescrit, favoriser le dialogue avec le contribuable, améliorer la qualité des analyses et des réponses fournies, et mutualiser les bonnes pratiques.

Le pôle rescrit assure également le pilotage, le soutien au réseau et la mutualisation au moyen notamment de la rubrique « Rescrit Fiscal » sur le portail Intranet (base documentaire, organisation, méthodologie).

- **En externe :**

De manière générale, l'information est assurée par l'intermédiaire de l'espace consacré au rescrit sur le site www.impots.gouv.fr. Cet espace, qui a fait l'objet d'une actualisation en 2010, fait depuis l'objet de mises à jour ponctuelles, la fiche « établissement stable » a été entièrement aménagée en 2011, une traduction en anglais a été mise en ligne. Il est enrichi régulièrement de nouvelles prises de position, et présente le bilan annuel de l'activité de rescrit développée par la DGFIP.

Elle se fait également 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 et au Salon Professionnel européen de la recherche partenariale public-privé (RDV Carnot – Lyon 2010) dans le cadre du rescrit CIR.

Le pôle rescrit participe aussi à des missions à l'étranger. En 2011 il a participé à la **mise en place de la procédure de rescrit en Algérie** (audit des services, élaboration des textes de la Loi de finances pour 2012 et d'une note d'organisation des services), en réponse aux sollicitations de la Mission de Coopération Internationale de la DGFIP.

Des actions ont été menées par ailleurs au sein de l'administration fiscale afin d'encourager les services territoriaux et les attachés fiscaux de la DGFIP en poste à l'étranger à la diffusion d'information sur le rescrit « établissement stable ». Les attachés fiscaux pour le Bénélux et l'Italie ont publié des articles en 2011 sur les sites des ambassades visant à développer ce type de rescrit.

Les directions territoriales de la DGFIP ont organisé des actions de communication ponctuelles pour promouvoir les rescrits, notamment le rescrit « collectivités locales » au sein de leur département.

Des publications dans la presse spécialisée témoignent également de l'intérêt porté à cette procédure qui sécurise les relations entre l'administration fiscale et les usagers. Ainsi deux articles confirmant les enjeux et les attentes concernant la mission rescrit, tant de la part de la DGFIP que des professionnels, ont été publiés en 2010 dans la Revue Française des Finances Publiques et dans les Cahiers de droit de l'entreprise.

c) Le rôle de la structure d'accueil des non-résidents (SANR)

La DGFIP propose depuis mai 2009 un service d'accueil des non-résidents et expatriés (SANR). Sa mission consiste à accompagner les non-résidents dans leur projet de retour ou d'installation en France en les sécurisant au plan juridique, si nécessaire par un rescrit, sur les conditions fiscales de cet établissement, quelle que soit la nature de l'impôt concerné.

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.

Diverses actions de communication à destination des non-résidents ou de leurs représentants en France et à l'étranger ont été menées :

- sensibilisation des attachés fiscaux implantés dans les grands pays partenaires de la France à la création de ce nouveau service pour qu'ils en fassent la promotion sur place.

- la rubrique « aide au retour ou à l'installation des non-résidents », créée en décembre 2009, a été régulièrement étoffée, notamment :
 - une version anglaise et espagnole des fiches techniques présentant les mesures législatives récentes intéressant les nouveaux arrivants en matière fiscale ;
 - la diffusion d'une fiche technique présentant de manière synthétique la législation française en matière de droits de succession et de droits de donation ;
 - la création de liens Internet idoines sur des sites officiels d'administrations ou d'organismes pouvant apporter aux usagers des premiers éléments de réponse à leurs interrogations : les sites de l'administration des douanes, du portail officiel de l'administration française, de la sécurité sociale, de la chambre de commerce et d'industrie de Paris (CCIP).

- des actions menées auprès des professionnels :
 - intervention du SANR auprès de CINDEK (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 (16 mars 2010), afin d'y présenter ses missions et le régime des impatriés pour les salariés et les dirigeants ;
 - communications aux grands cabinets d'avocats français et aux cabinets d'ingénierie patrimoniale les informant du rôle de ce service et de ses missions ;
 - réalisation de messages publicitaires avec la collaboration de la DRESG sur une chaîne de télévision diffusée aux Etats-Unis, « News 21 », spécialisée sur les questions économiques, l'actualité internationale et l'expatriation, avec un renvoi sur la rubrique dédiée au SANR sur le site www.impots.gouv.fr. Un lien sur cette même rubrique est également proposé sur le site Internet de l'AFII ;
 - intervention organisée en Espagne par l'attaché fiscal de la DGFIP dans ce pays, en mai 2010, dans le cadre du salon « Vivre en France », ainsi qu'en novembre 2011 à Barcelone et Madrid en collaboration avec l'AFII et le cabinet d'avocats Cuatrecasas, afin d'y présenter les missions du SANR et les mesures législatives intéressant les nouveaux arrivants.

B. BILAN DE L'ACTIVITE DE RESCRIT EN 2011

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

L'année 2011 confirme la tendance des années précédentes en faveur d'un développement de l'activité de rescrit, avec **21 818** rescrits traités en hausse de 6% (20 544 en 2010).

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

Le nombre de prises de position formelle sur l'interprétation d'un texte fiscal (article L.80 A, 1^{er} alinéa) traitées en 2011 s'élève à **2 834** (contre 2 466 en 2010) pour **2 971** demandes reçues.

b) Le développement des prises de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal (art. L 80 B du LPF)

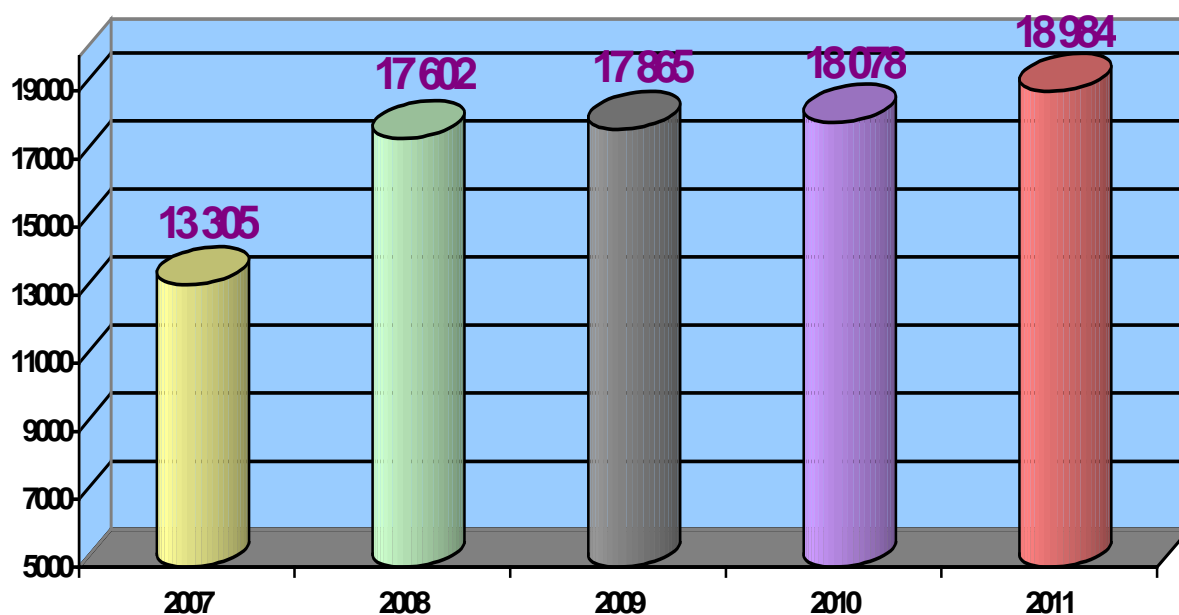
Le nombre de demandes de rescrit relatives à une situation de fait **reçues** en 2011 s'élève à **19 513**.

Le total des rescrits **traités** en 2011 s'élève à **18 984**, en progression de 5% par rapport à 2010.

A périmètre identique, le nombre de dossiers traités par les services déconcentrés de la DGFIP est passé de 13 305 en 2007 à 18 984 en 2011, soit une augmentation de l'ordre de **43%** entre 2007 et 2011.

Les services déconcentrés traitent **95,60%** des demandes adressées à la DGFIP.

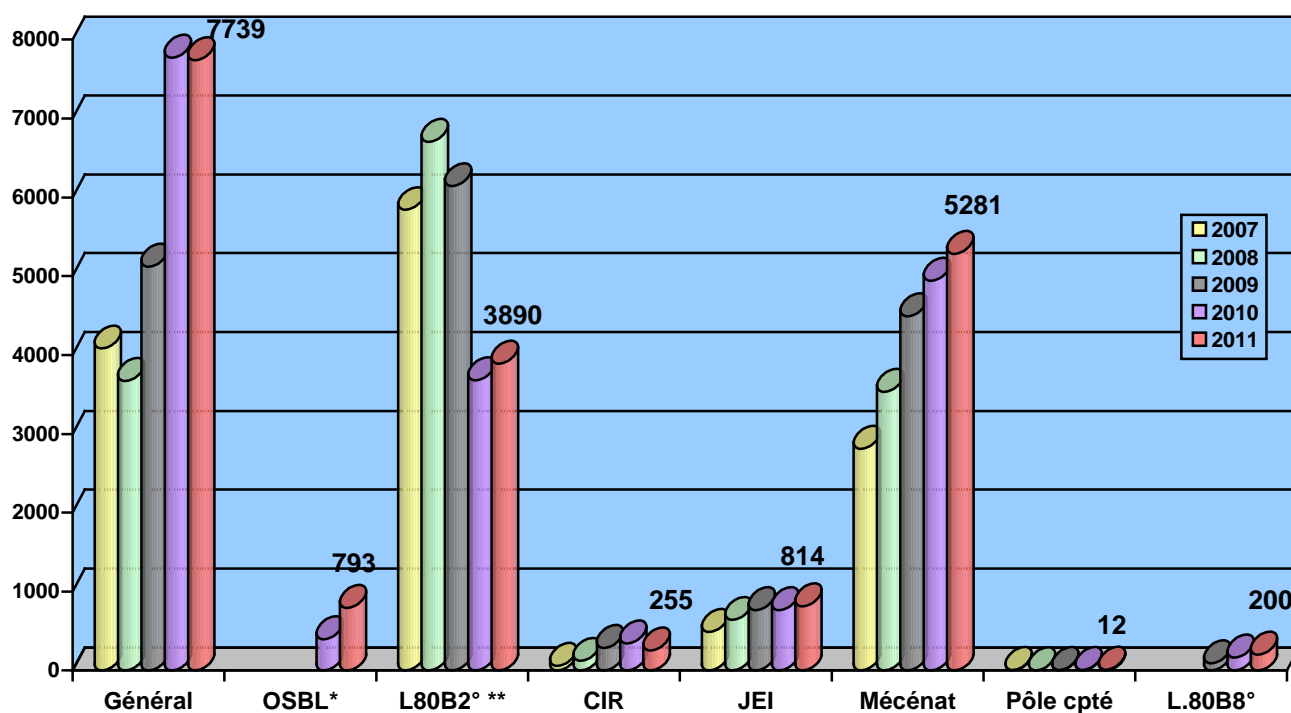
Evolution du nombre de rescrits traités par les services



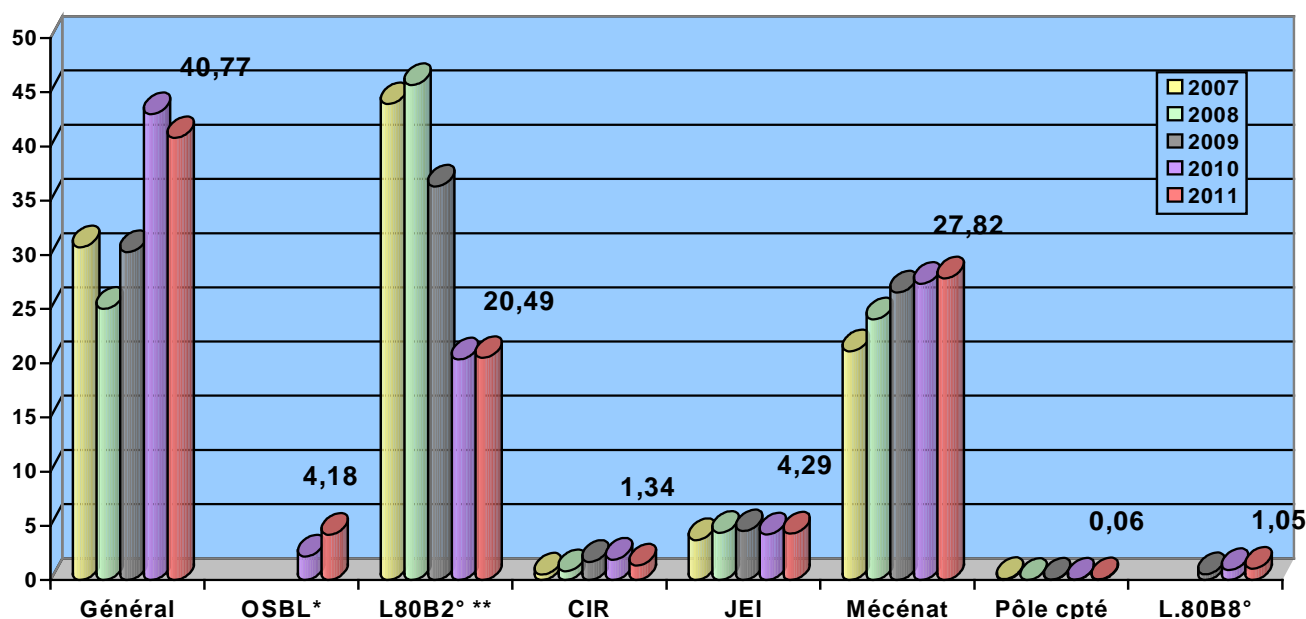
2. Les demandes restent concentrées sur certains rescrits

A périmètre identique par rapport à 2010, les graphiques suivants présentent la répartition des rescrits en nombre et en proportion depuis 2007.

Dossiers traités par type de procédure (en nombre)



Dossiers traités par type de procédure (en %)



* Depuis 2010, l'application Erica permet d'isoler les demandes relatives aux organismes sans but lucratif au sein des rescrits généraux

** 123 demandes ont été traitées en 2011 au titre du rescrit « amortissements exceptionnels » (L 80 B 2° du LPF) et 3767 au titre du rescrit « entreprises nouvelles » (L 80 B 2°)

a) La croissance des demandes de rescrits recouvre des situations contrastées

- **Le succès confirmé du rescrit général** : le nombre de rescrits d'ordre général est certes en léger recul en 2011 avec 7 739 rescrits traités (pour 7 915 demandes reçues) contre 8 165 rescrits traités en 2010. Cela étant, il représente encore 40% des réponses apportées, confirmant que l'offre de rescrit général 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 marqué.
- **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* », en augmentation, représentent environ 20% des dossiers traités par l'administration ;
 - les demandes relatives au rescrit « *mécénat* » continuent leur progression et se maintiennent à plus de 27% des dossiers traités.
- **Certains rescrits restent cependant insuffisamment mobilisés** : rescrits « *CIR* », « *JEI* » et « *L 80 B 8°* »

La stabilisation de l'ensemble des demandes témoigne du succès global de la démarche et d'une appropriation de la procédure par les usagers.

b) Les délais moyens de traitement des rescrits

Les délais moyens de traitement des demandes de rescrit par les services territoriaux pour l'année 2011 s'établissent comme suit :

Type de Rescrit (services déconcentrés)	Dispositions légales du LPF	Délai moyen de traitement (en jours)
<u>Rescrit général</u>		
Tout impôt	L. 80 B-1°	77
OSBL (lucrativité)	L. 80 B-1°	93
<u>Rescrits spécifiques :</u>		
Amortissements exceptionnels	L. 80 B-2°	60
Entreprises nouvelles	L. 80 B-2°	55
CIR	L. 80 B-3°	80
JEI	L. 80 B-4°	85
Pôle de compétitivité	L. 80 B-5°	48
Qualification de la nature des revenus (BIC/BNC)	L. 80 B-8°	60
Qualification de la nature des revenus (IR/IS)	L. 80 B-8°	77
Mécénat (OIG)	L. 80 C	125

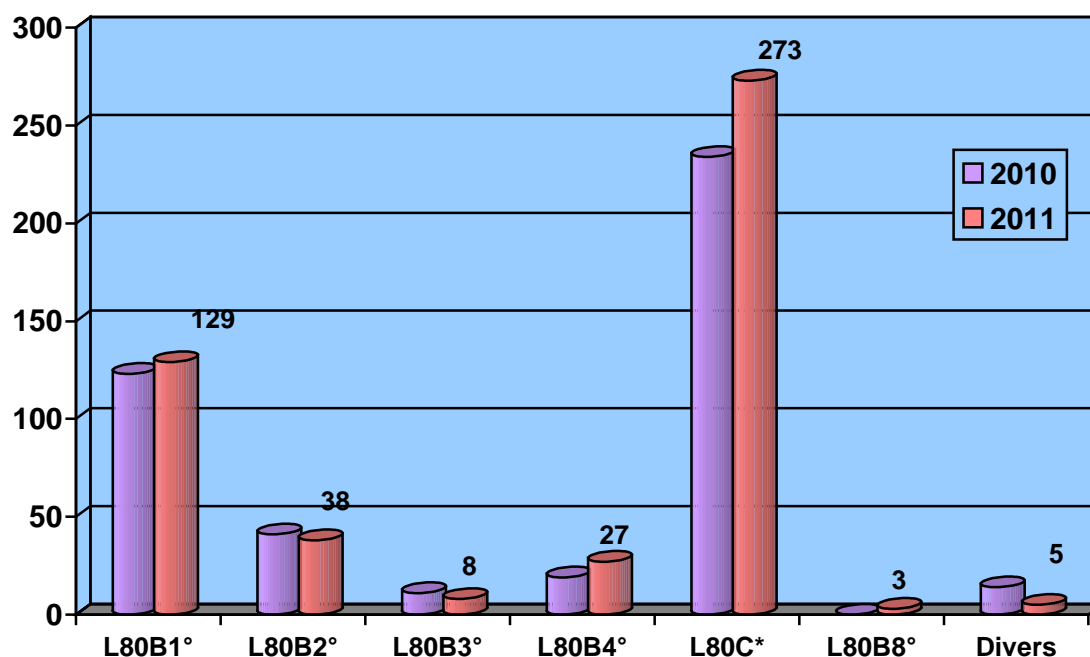
Source : applications ERICA et ILIAD-CONTENTIEUX - délai calculé entre la date de réception par le service ou, s'il y a lieu, la date de réponse du contribuable à la demande de renseignements complémentaires et la date de réponse en direction

L'activité a progressé en maîtrisant les délais de traitement qui n'excèdent pas 3 mois (ou 6 mois dans le cas du rescrit mécénat), quel que soit le type de rescrit, général ou spécifique.

3. La mise en œuvre d'un second examen des rescrits

Le souci d'accroître encore la sécurité juridique des prises de position formelle de la DGFIP peut être illustré par la mise en place de la faculté de solliciter un second examen d'une demande de rescrit par une instance collégiale.

La tenue des premières sessions a eu lieu à compter de février 2010. En 2011, 483 **demandes de second examen** ont été enregistrées auprès des collèges territoriaux, en légère augmentation par rapport à 2010 (442). Elles se concentrent en majorité sur les rescrits sollicités par les organismes sans but lucratif (lucrativité et mécénat) et le rescrit général.



Environ **2%** des prises de position prises par les services territoriaux font l'objet d'une **demande de second examen**. Le faible niveau de recours, confirmé pour la seconde année, **montre que les réponses initiales de l'administration fiscale satisfont les usagers**.

Dans plus de 61% des demandes de second examen (contre 45% en 2010), **les contribuables ont souhaité être entendus**. Cet échange démontre l'intérêt de cette démarche pour les contribuables et participe de la qualité du dialogue et des réponses définitives apportées.

Au 31 décembre 2011, **413 avis ont été rendus** par les collèges territoriaux.

Dans près de 20 % des cas, le collège a pris une position différente de celle retenue dans l'avis délivré initialement par l'administration, contribuant ainsi à la qualité de l'analyse et des motivations juridiques et fiscales des prises de position de l'administration fiscale.

* dont les rescrits L 80 B 1° portant sur la lucrativité des OSBL

4. Un traitement centralisé pour les dossiers les plus complexes

a) La répartition des rescrits par domaine

Le tableau suivant détaille la répartition par nature de rescrits des **873 demandes traitées** par les services centraux en 2011.

	Rescrit L.80 A alinéa 1	Rescrit général	Rescrit restructuration d'entreprises	Rescrit abus de droit	Rescrit JEI	Rescrit établissement stable	APP	Rescrit valeur	Rescrit Mécénat OIG
Traités	229	509	17	52	2	17	19	8	20

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

Le nombre de dossiers traités est en repli par rapport à 2010 (873 dossiers traités en 2011 contre 980 en 2010).

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 (L. 80 A 1°) ou de rescrits généraux sur une situation de fait (L. 80 B 1°).

Par ailleurs, le nombre de demandes de prise de position sur un texte fiscal a augmenté (229 traitées en 2011 contre 165 en 2010), tandis que le nombre de prises de position sur une situation de fait diminue.

La procédure rescrit « *établissement stable* » progresse sensiblement en passant de 2 demandes traitées en 2008 à 17 en 2011.

Avec 15 demandes traitées en 2010 et 8 en 2011, l'administration centrale, seule compétente pour instruire les demandes de rescrit « *valeur* » depuis la parution du BOI 13 L-11-10 en octobre 2010 est de moins en moins sollicitée.

Les demandes de rescrit au titre des opérations de restructuration d'entreprise, mis en œuvre depuis juillet 2006, se stabilisent avec 17 dossiers traités en 2010 et 2011.

Le nombre d'accords préalables en matière de prix de transfert reste stable en 2010 et 2011 (cf. développement ci-après).

c) L'activité du collège national

5 demandes de second examen ont été reçues en 2011.

Dans **80% des affaires**, les contribuables ont souhaité être **entendus**.

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

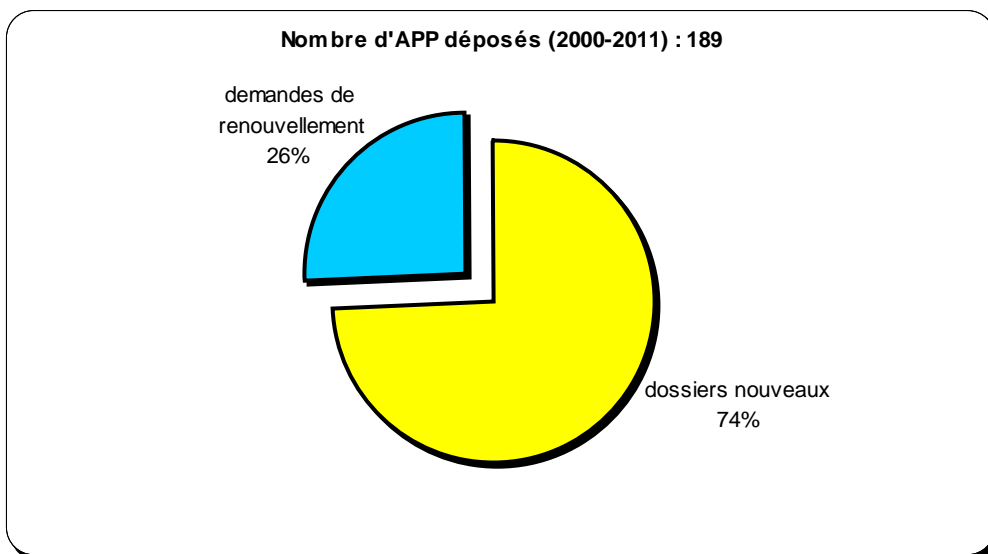
Les données chiffrées

Les résultats

Sur l'année 2011, **19 APP ont été signés**. Ce chiffre est identique à celui de 2010. Les accords signés sont majoritairement bilatéraux et multilatéraux (74%).

L'évolution de la demande

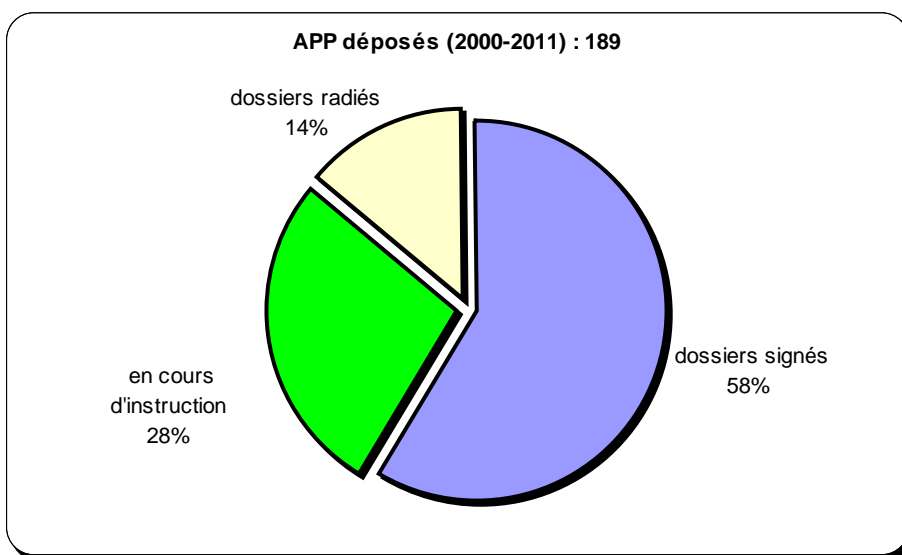
La demande en matière d'accord préalable de prix de transfert se maintient à un niveau important, puisque **17 nouvelles demandes d'APP ont été formalisées en 2011**. Depuis 2000, 189 dossiers sont ou ont été suivis par le service.



Les secteurs d'activité couverts par 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. Les secteurs de l'énergie, de l'alimentation et du divertissement sont également bien représentés.

L'état d'avancement des dossiers déposés

Sur les 189 dossiers suivis par le bureau CF3, 58% sont signés, 28% sont en cours d'instruction et 14% ont été radiés.



Les caractéristiques des dossiers présentés

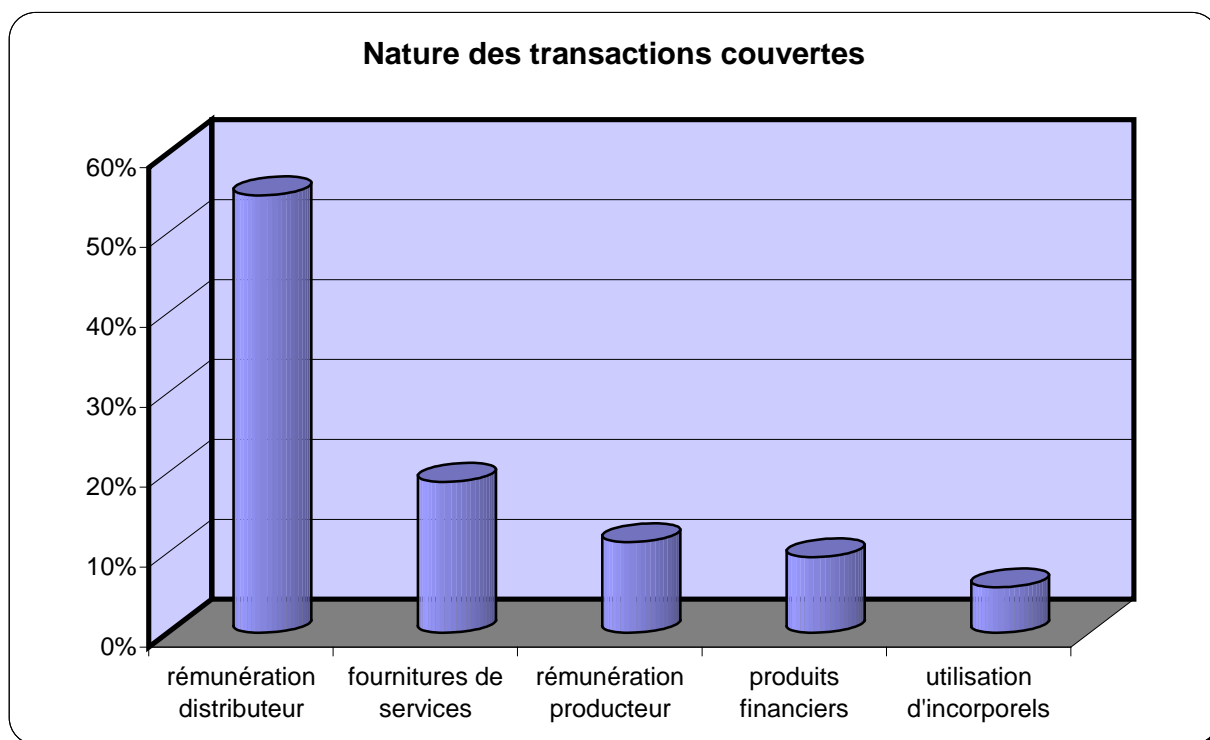
Près de 3/4 des APP déposés concernent des accords bilatéraux ou multilatéraux et sont, sauf exceptions, conclus pour une période de 5 ans. La majorité des demandes porte sur des transactions au sein de l'Union européenne. Les dossiers PME ne représentent que 4% des accords signés depuis 2006.

Les demandes d'APP unilatéraux (26% des APP signés en 2011) sont motivées par les raisons suivantes :

- absence de cette procédure dans l'Etat partenaire ;
- nombre de transactions trop importantes ;
- cas simples ou dossiers PME.

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, celle de producteur, et la fourniture de services.



Les délais des APP

Les objectifs retenus en matière de délais d'instruction sont, 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. Pour les accords signés en 2011, la conclusion d'un accord bilatéral ou multilatéral demande un délai moyen de 26 mois (entre la date d'ouverture officielle et la finalisation).

5. 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.

Les consultations de la rubrique rescrit, du site Internet de la DGFIP (www.impots.gouv.fr) qui a été entièrement renouvelé en 2010, confirme l'intérêt des usagers pour les informations disponibles. Cet intérêt se porte plus particulièrement sur les rubriques consacrées à la sécurité juridique et aux informations pratiques. Il se concrétise également au travers du nombre de téléchargements des modèles de demandes mis à la disposition des usagers pour chaque rescrit spécifique et complétés des modèles de demande « rescrit établissement stable » et « rescrit destiné aux entreprises implantées dans les zones de restructuration de la défense » en 2011.

b) La publication en ligne des rescrits et leur consultation

L'enrichissement du portail fiscal a été poursuivi en 2011 avec la mise en ligne de **37 nouveaux rescrits** sur cet espace, portant à **434 les prises de position formelles publiées** de l'administration fiscale disponibles sur des questions de portée générale.

Les réponses publiées en 2011 se répartissent selon les rubriques suivantes :

- | | |
|--------------------------------------|--|
| - Fiscalité personnelle : 8 | - Fiscalité des entreprises et droits d'enregistrement : 1 |
| - Fiscalité des entreprises : 17 | - Fiscalité personnelle et droits d'enregistrement : 1 |
| - Taxe sur le chiffre d'affaires : 6 | - Contrôle de l'impôt - Contentieux - Réglementation commune : 1 |
| - Droits d'enregistrement : 3 | |

201 875 consultations de rescrits en ligne ont été comptabilisées en 2011 dans la base documentaire de la DGFIP. Le nombre de consultations, qui est élevé, est en léger recul par rapport à l'année précédente (214 742 consultations en 2010).

V. LES TRAVAUX EN COURS POUR 2012

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

Le pôle « rescrit » poursuit la mise à jour de l'espace rescrit du site www.impots.gouv.fr 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. L'intégralité des fiches présentes sur le site a été refondue.

Par ailleurs, le modèle destiné à la mise en œuvre des dispositions de l'article L 80 B 2° du LPF sera mis à jour pour tenir compte des nouvelles dispositions de l'article 44 quinquies du CGI.

B. ACTIONS DE PROMOTION DE LA PROCEDURE

L'ensemble des acteurs de la DGFIP tant au niveau central que territorial sera mobilisé afin de promouvoir et améliorer la sécurité juridique à l'endroit des collectivités locales.

VI. CONCLUSION

Outre son objectif de sécurité juridique, la logique du rescrit est également d'anticiper les difficultés potentielles et de prévenir la conflictualité et le contentieux lors de l'exercice du contrôle, dans un contexte général d'instabilité et de complexité de la norme. L'administration fiscale propose de la prévisibilité et elle s'engage avec l'avis juridique qu'elle délivre. La qualité, l'intensité et la transparence du dialogue et des explications entre l'administration et le contribuable sont indispensables pour y parvenir. C'est une procédure simple, gratuite, de proximité, accessible à tous, fondée sur la loyauté des échanges, encadrée par des délais et dont l'initiative appartient au contribuable. Une demande de rescrit bien instruite ne se limite pas à l'examen d'une demande écrite initiale. Ce n'est pas qu'une instruction de dossier. C'est une procédure fondée sur l'échange direct et le dialogue, indépendamment de toute action contentieuse ou de contrôle, qui doit modifier la nature de la relation entre l'administration et le contribuable pour bien cerner les enjeux d'une demande et la portée de la réponse. De ce fait, elle constitue une modalité pertinente de prévention des contentieux en cas de contrôle fiscal ultérieur, en particulier si le contribuable a un doute sur les conditions d'application de la loi à sa situation ou identifié une situation de risque. Il ne doit pas y avoir de mauvaise surprise.

Cette situation est d'autant plus sécurisée que le contribuable dispose désormais de la possibilité du second examen collégial précédemment évoqué.

Le rescrit est, enfin, un moyen privilégié pour faire évoluer à l'initiative des usagers la doctrine publiée, pour l'adapter à des situations jusqu'alors mal identifiées ou à des évolutions structurelles. À bien des égards, le développement de l'offre de rescrit est donc un levier important du changement de la conception des rapports entre administration et contribuables.

Avant d'envisager de nouvelles évolutions législatives, contribuant ainsi à une instabilité normative souvent regrettée par les contribuables et les praticiens de la fiscalité, il paraît souhaitable que les usagers et leurs conseils s'emparent davantage encore de cette palette de services et mobilisent toutes les procédures de rescrit aujourd'hui à leur disposition, y compris l'opportunité du second examen collégial.

A ce stade du développement du rescrit, les enjeux pour la DGFIP demeurent donc :

- d'améliorer la qualité des prises de position ;
- de renforcer l'action de pilotage de cette mission, la formation et le soutien des agents de la DGFIP qui interviennent dans la procédure ;
- de poursuivre les efforts d'harmonisation des prises de position au sein de la DGFIP et de promotion du rescrit, notamment en faveur des collectivités locales.