



DF DIRECTION GÉNÉRALE DES
FINANCES PUBLIQUES

RAPPORT SUR L'ACTIVITE EN MATIERE DE RESCRIT

ANNEE 2017

Table des matières

1– Une activité en légère diminution au sein des services déconcentrés.....	3
a- La baisse du nombre de rescrits sur l'interprétation d'un texte fiscal (article L. 80 A du LPF) poursuit un recul important, pour des raisons essentiellement techniques.....	3
b- La tendance à la baisse de l'activité relative aux rescrits sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal (articles L. 80 B et C du LPF) observée depuis 2015 se confirme en 2017.....	3
c- Une offre de services de proximité.....	4
2– La répartition des types de rescrits traités évolue peu au sein des services déconcentrés.....	4
a- L'évolution des demandes de rescrit recouvre des situations contrastées.....	5
b- Les délais moyens de traitement des rescrits des articles L. 80 B et C du LPF restent inférieurs aux prescriptions législatives.....	7
3– La baisse constante du nombre de saisines des collèges territoriaux de second examen se confirme en 2017.....	8
4– L'administration centrale continue de traiter essentiellement les rescrits généraux (L. 80 B 1°) et les questions relatives à l'interprétation d'un texte fiscal (L. 80 A).....	11
a- La répartition des rescrits par domaine.....	11
b- L'analyse de l'activité relative aux rescrits généraux et spécifiques.....	11
c- Les délais moyens de traitement des demandes de rescrit général.....	12
d- L'activité du collège national de second examen.....	12
e- L'analyse de l'activité en matière de prix de transfert.....	12
5– Une information plus complète sur les rescrits.....	14
6– Le dispositif du rescrit fiscal poursuit son évolution.....	15
a- Mise en place d'un rescrit « clause anti-abus » dans le cadre des opérations de restructuration.....	15
b- La mise en oeuvre d'un rescrit fiscal pour faciliter le prélèvement à la source.....	16

Bilan de l'activité de rescrit en 2017

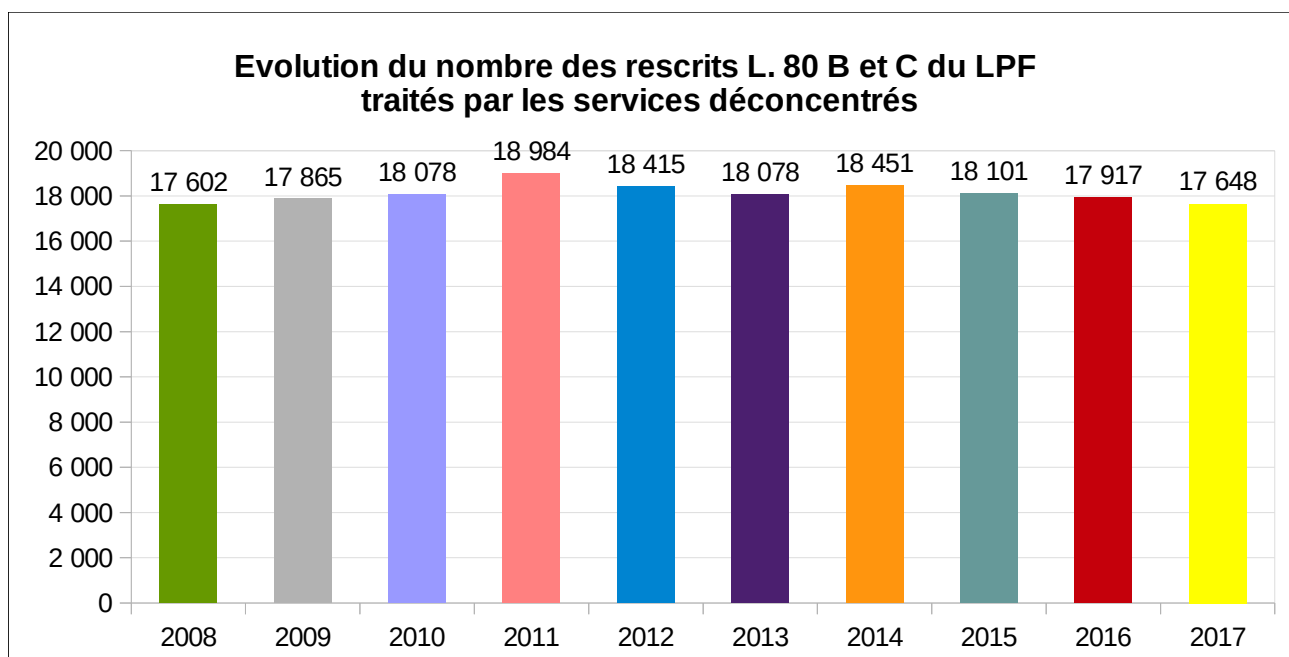
1 – Une activité en légère diminution au sein des services déconcentrés

Depuis 2015, le nombre de rescrits traités connaît une légère diminution qui s'est poursuivie en 2017, dans une moindre mesure (-1,98 % contre -2,85 % en 2016), avec **17 927 rescrits traités** (contre 18 291 en 2016).

a- La baisse du nombre de rescrits sur l'interprétation d'un texte fiscal (article L. 80 A du LPF) poursuit un recul important, pour des raisons essentiellement techniques

Le nombre de prises de position formelles sur l'interprétation d'un texte fiscal (1^{er} alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales - LPF) poursuit une diminution significative en 2017. En effet, **279** rescrits ont été **traités** en 2017 contre 374 en 2016 (soit une baisse de 25,4 % en 2017 contre 48,5 % en 2016) pour **262** demandes **reçues** contre 368 en 2016 (soit une baisse de 28,8 % en 2017 contre 46,9 % en 2016). Ainsi, la diminution du nombre de demandes reçues permet de continuer à couvrir le flux de ces demandes et de poursuivre la diminution du stock.

b- La tendance à la baisse de l'activité relative aux rescrits sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal (articles L. 80 B et C du LPF) observée depuis 2015 se confirme en 2017



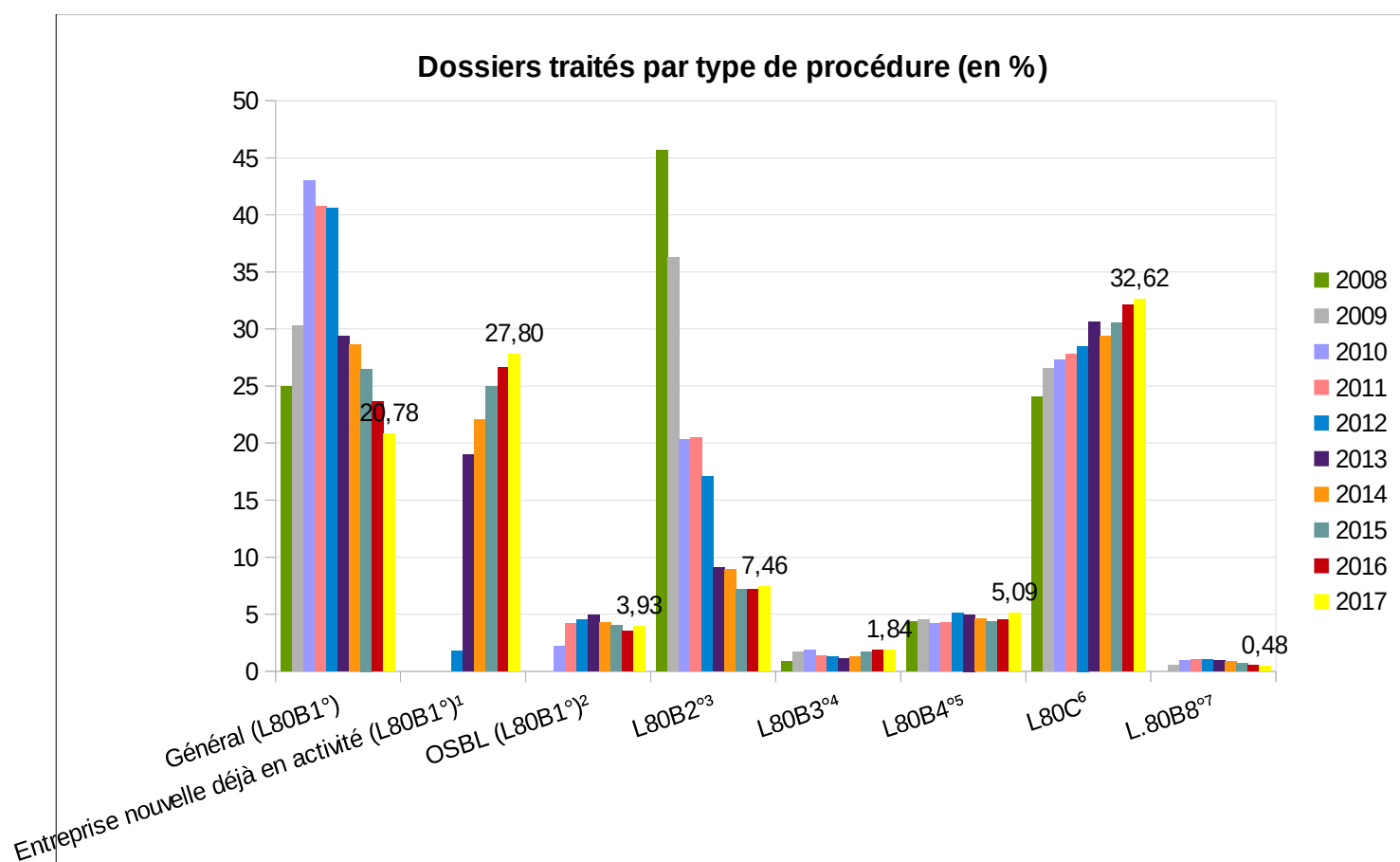
Parallèlement à la baisse du nombre de demandes de rescrits sur l'interprétation d'un texte fiscal, le nombre de celles relatives à une situation de fait **reçues** connaît un léger recul en 2017 (- 3,9 % en 2017 contre + 2,1 % en 2016) et s'élève à **17 832** (18 561 en 2016).

Le total des rescrits **traités** dans ce cadre en 2017 s'élève à 17 648 (contre 17 917 en 2016), soit une baisse de 1,5 % (- 1 % en 2016).

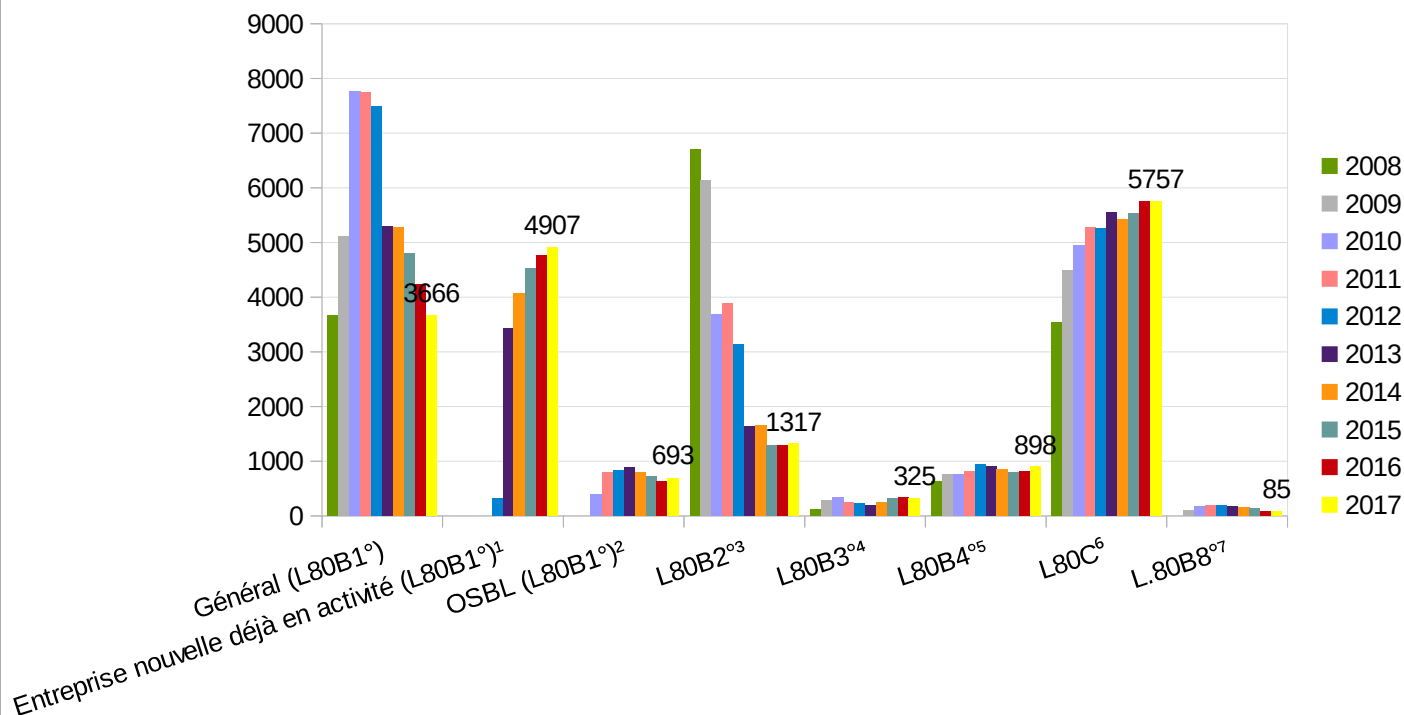
c- Une offre de services de proximité

Les services déconcentrés continuent de traiter la quasi-totalité des demandes de rescrits adressées à la DGFIP à hauteur de 97,6 %.

2 – La répartition des types de rescrits traités évolue peu au sein des services déconcentrés



Dossiers traités par type de procédure (en nombre)



1 Depuis 2012, le système d'information de la DGFIP permet d'isoler les demandes relatives à des entreprises nouvelles déjà en activité au sein des rescrits généraux.

2 Depuis 2010, il est possible d'isoler au sein des rescrits généraux les demandes relatives aux organismes sans but lucratif (OSBL) en matière de lucrativité.

3 En 2017, 105 demandes ont été traitées au titre du rescrit « amortissements exceptionnels » (L. 80 B 2° du LPF), lequel permet d'obtenir confirmation par l'administration du bénéfice des dispositions des articles 39 AB, 39 AC, 39 quinquies A, 39 quinquies D, 39 quinquies DA du code général des impôts (CGI) et 1 212 au titre du rescrit « entreprise nouvelle » (également prévu à l'article L. 80 B 2° du LPF) relatif aux articles 39 quinquies E, 39 quinquies F, 39 quinquies FA, 39 quinquies FC, 44 sexies, 44 octies A, 44 quindecies ou 44 sexdecies du même code.

4 Ces données regroupent le rescrit « crédit d'impôt recherche - CIR », le rescrit « CIR étendu » et « crédit d'impôt innovation - CII ».

5 Ces données concernent le rescrit « jeunes entreprises innovantes - JEI ».

6 Ces données concernent le rescrit « mécénat » qui correspond aux demandes déposées par les organismes souhaitant obtenir confirmation qu'ils relèvent bien de l'une des catégories mentionnées aux articles 200 et 238 bis du CGI.

7 Les demandes de rescrit « détermination des catégories de revenus professionnels » (L. 80 B 8° du LPF) permettent d'obtenir confirmation de la catégorie d'imposition de revenus d'une activité professionnelle (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux ou à l'impôt sur le revenu s'agissant des sociétés civiles) dont le contribuable relève.

a- L'évolution des demandes de rescrit recouvre des situations contrastées

– Le rescrit général (L. 80 B 1°) reste fortement sollicité, notamment au titre des entreprises nouvelles déjà en activité qui représentent désormais 57 % du total des demandes.

Après une augmentation continue du nombre de demandes de rescrit général *stricto sensu*¹ observée depuis 2008, interrompue temporairement entre 2010 et 2012, on constate une légère diminution de ce type de demandes à partir de 2016. **8 573** rescrits ont été **traités** en 2017, pour **8 515** demandes **reçues**, soit une diminution **de 3,6 %** des rescrits **traités** et de **7,6 %** des demandes **reçues** par rapport à 2016. Néanmoins, cette procédure demeure prépondérante et représente près de 48,6 % des réponses apportées sur une situation de fait (49,7 % en 2016).

¹ Article L. 80 B 1° du LPF, hors demandes relatives à la lucrativité des OSBL.

Dans ce cadre, le thème « entreprises nouvelles déjà en activité »² confirme son importance quantitative. Le nombre de demandes en la matière, lesquelles sont comptabilisées au sein des rescrits généraux (L. 80 B 1° du LPF), poursuit son augmentation, avec **4 907** dossiers **traités** en 2017, soit une hausse de 2,89 % par rapport à 2016. Ce thème de rescrit général représente désormais 57 % de l'ensemble des demandes de rescrit général traitées par les services déconcentrés. Il fait l'objet d'un traitement dans un délai comparable à celui des rescrits spécifiques prévus à l'article L. 80 B 2° du LPF (« entreprises nouvelles » et « amortissements exceptionnels »), soit moins de trois mois en moyenne.

Les deux principaux impôts concernés par les demandes de rescrit général en 2017 (y compris pour le thème « entreprises nouvelles déjà en activité ») sont l'impôt sur le revenu (près de 33 % des demandes) et l'impôt sur les sociétés (près de 38 % des demandes).

Par ailleurs, le nombre de demandes de rescrit général relatives au bénéfice du mécénat pour les organismes sans but lucratif augmente de 7,6 %, avec **693** rescrits **traités** en 2017 contre 640 en 2016.

– Les rescrits « jeunes entreprises innovantes » (JEI - L. 80 B 4°) davantage sollicités

S'adressant à une population ciblée, le rescrit « jeunes entreprises innovantes » est désormais davantage sollicité, avec **898** demandes **traitées** en 2017, soit une hausse de 11,28 % par rapport à l'année 2016 (**807** demandes **traitées**), pour **948** demandes **reçues** contre **844** en 2016, soit une hausse de 12,32 %.

– Les demandes de rescrit « amortissements exceptionnels » et « entreprises nouvelles » (L. 80 B 2°) tendent à se stabiliser

L'activité relative aux rescrits « amortissements exceptionnels » et « entreprise nouvelle » croît légèrement, avec **1 317** dossiers **traités** en 2017 (contre 1 295 en 2016), soit une augmentation de 1,7 %.

Cette situation résulte principalement :

- de l'augmentation, déjà évoquée, des demandes relatives aux « entreprises nouvelles déjà en activité », lesquelles sont comptabilisées au sein des rescrits généraux (L. 80 B 1° du LPF), au détriment des rescrits préalables « entreprise nouvelle » (L. 80 B 2° du LPF) ;
- et d'une légère baisse, de 2,78 %, du nombre de rescrits traités relatifs aux dispositifs d'amortissements exceptionnels (**105** dossiers **traités** en 2017 contre **108** en 2016).

À cet égard, dans certaines directions, une part importante des rescrits spéciaux est liée à la classification de nombreux territoires du département en secteurs bénéficiant de régimes dérogatoires (zones de revitalisation rurale, zones d'aide à finalité régionale, zones franches urbaines-territoires entrepreneurs), favorables à la création d'entreprises.

– Le rescrit « mécénat » (L. 80 C) se stabilise à un niveau élevé :

L'utilisation du rescrit « mécénat » se stabilise désormais à un niveau élevé, recouvrant une part très significative de l'activité de rescrit, avec **32,6 %** des dossiers **traités en 2017** (contre 32 % en 2016). D'une manière générale, le niveau de ces sollicitations de l'administration fiscale confirme une demande toujours forte des OBSL en matière de sécurité juridique.

– Certains rescrits représentent une faible part de l'activité globale, en raison de leur caractère spécifique :

Tel est le cas des rescrits « crédit d'impôt recherche - CIR » (**219** demandes **traitées en 2017**) et, plus notablement encore, du rescrit « crédit d'impôt innovation - CII » (**106** demandes **traitées**),

² Un tel rescrit général permet au contribuable d'obtenir confirmation de l'administration fiscale du bénéfice du régime d'allègement d'impôt prévu à l'article 44 sexies du CGI alors que l'entreprise est déjà en activité, contrairement au rescrit spécial « entreprise nouvelle » pour lequel la demande doit être préalable au début de l'activité.

prévus l'un et l'autre à l'article L. 80 B 3° du LPF.

Il convient de rappeler que la garantie offerte par le rescrit « CIR » a été étendue, pour les petites et moyennes entreprises, à la validation d'un montant de dépenses engagées ou à engager pour un programme de recherche, à compter du 1^{er} septembre 2015.

Les effets de cette extension sur le nombre de demandes de rescrit « CIR » déposées en 2017 se révèlent en pratique assez faibles puisque seules **19** demandes au titre du CIR « étendu » ont été **traitées** (contre 18 en 2016).

– Le rescrit « détermination des catégories de revenus professionnels » (L. 80 B 8°) reste peu utilisé

L'utilisation du rescrit « détermination des catégories de revenus professionnels » se stabilise avec **85** demandes **traitées** en 2017 contre 88 en 2016, recouvrant une part très faible de l'activité de rescrit, avec **0,48 %** des dossiers **traités en 2017**.

b- Les délais moyens de traitement des rescrits des articles L. 80 B et C du LPF restent inférieurs aux prescriptions législatives

Les délais moyens de traitement des demandes de rescrit par les services territoriaux de la DGFIP pour l'année 2017 s'établissent comme suit :

Délai légal	Type de rescrit ¹ (services déconcentrés)	Dispositions légales Du LPF	Délai moyen de traitement (en jours)
3 mois	Rescrit général		
	Général (questions diverses)	L. 80 B-1°	86,80
	Entreprises nouvelles déjà en activité	L. 80 B-1°	54,47
	OSBL (lucrativité)	L. 80 B-1°	94,92
3 mois (tacite)	Rescrits spécifiques		
	Amortissements exceptionnels	L. 80 B-2°	82,07
	Entreprises nouvelles	L. 80 B-2°	58,24
	CIR	L. 80 B-3°	100,24
	CIR étendu	L. 80 B-3°	73,42
	CII	L. 80 B-3°	78,22
	JEI	L. 80 B-4°	78,30
	Qualification de la nature des revenus (BIC/BNC)	L. 80 B-8°	94,78
	Qualification de la nature des revenus (IR/IS)	L. 80 B-8°	93,82
Soit une moyenne globale de 81,38 jours			
6 mois (tacite)	Mécénat (organismes d'intérêt général)	L. 80 C	121,81

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

1 Abstraction faite d'un seul rescrit « pôle de compétitivité » traité en 2017 (dans un délai de 89 jours).

Globalement, le délai moyen de traitement s'établit à **81,38** jours pour les rescrits comprenant un délai de réponse de 3 mois (dont une moyenne de 82,38 jours pour les rescrits assortis d'une règle d'accord tacite) et à **121,81** jours pour ceux appelant une réponse dans le délai de 6 mois (mécénat).

Les délais moyens de traitement des rescrits sont presque tous en hausse par rapport à 2016.

Les rescrits « amortissements exceptionnels », « CIR » et « CIR étendu » connaissent des augmentations de délai mais elles sont peu significatives compte tenu du faible nombre de rescrits **traités** au cours de l'année 2017 : **108** demandes traitées pour les rescrits « amortissements exceptionnels » et **219** demandes **traitées** pour les rescrits « CIR » et « CIR étendu ».

Par ailleurs, les délais moyens de traitement des rescrits « OSBL (lucrativité) », « entreprises nouvelles », « CII » et « mécénat » restent stables (+ 2,75 jours d'augmentation en moyenne pour ces quatre types de rescrits).

L'augmentation la plus significative au regard du nombre de rescrits traités concerne toutefois le délai moyen de traitement des rescrits généraux, passé de 75,73 jours en 2016 à 86,80 jours en 2017.

L'allongement du délai peut s'expliquer à la fois par la hausse significative du nombre de demandes de rescrits « jeunes entreprises innovantes » qui appellent une réponse dans un délai impératif de trois mois, assorti d'une règle d'accord tacite, et sont donc traitées en priorité. En outre, la gestion du contentieux de masse « De Ruyter » a fortement mobilisé les divisions des affaires juridiques des directions départementales des finances publiques en 2017.

3 – La baisse constante du nombre de saisines des collèges territoriaux de second examen se confirme en 2017

L'objectif de l'administration fiscale d'apporter toujours plus de sécurité juridique, dans le respect du principe du débat contradictoire, se traduit notamment, depuis le 1^{er} janvier 2009, par la faculté de solliciter un second examen d'une demande de rescrit auprès d'une instance collégiale.

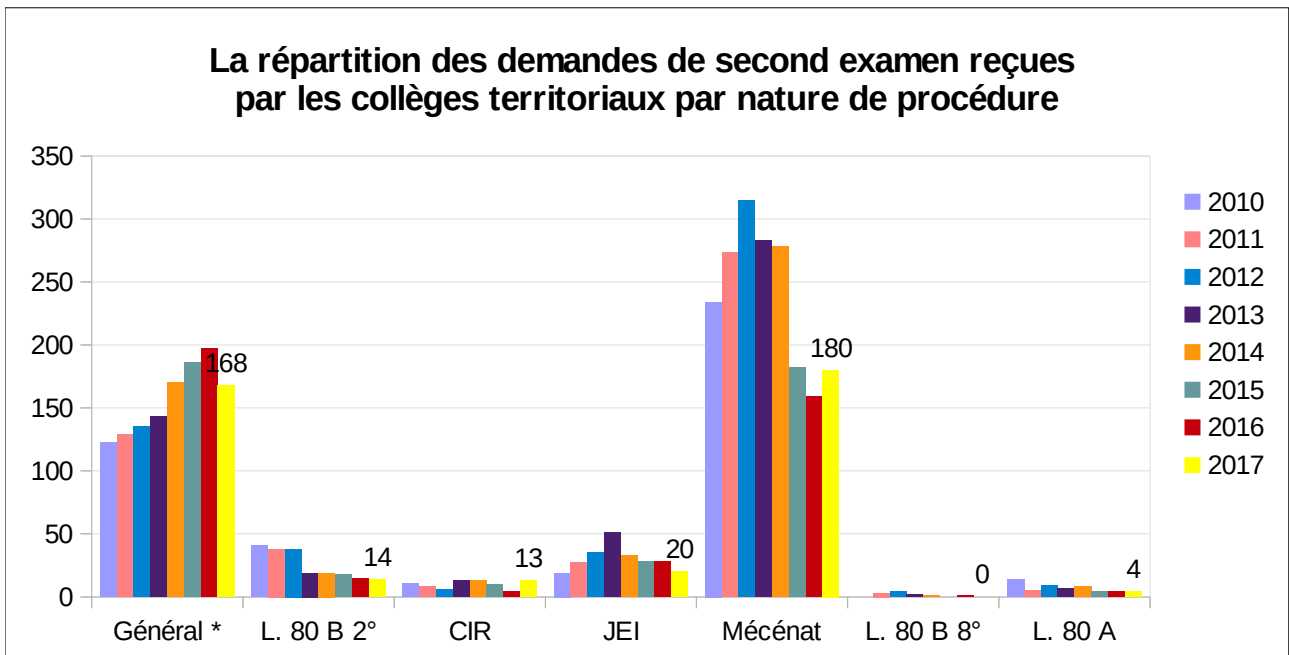
En 2017, une légère diminution (- 2,20 %) du nombre de demandes de second examen est observée : **399** demandes de second examen ont été **reçues** (contre 408 en 2016) par les collèges territoriaux, au nombre de neuf depuis le 1^{er} septembre 2017.

Cette tendance, déjà constatée en 2015 et 2016, peut s'expliquer en partie par une meilleure formation des agents en charge de l'instruction des demandes de rescrits. En effet, les services d'administration centrale organisent chaque année au niveau local des actions de formation à leur intention en vue d'améliorer la qualité des réponses apportées. Un effort de communication des services à l'égard des usagers au cours de l'instruction des demandes de rescrits contribue également à une moindre contestation des réponses.

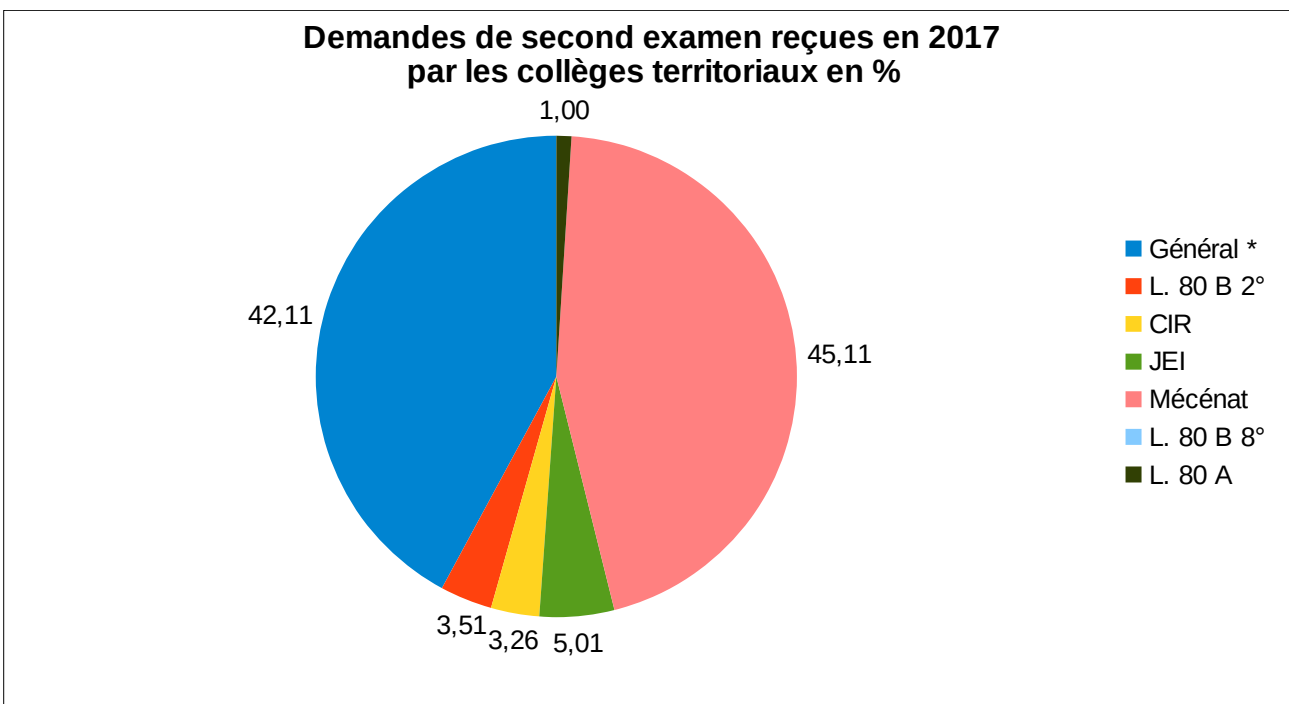
De plus, l'organisation régulière de journées d'étude réunissant les présidents des collèges territoriaux et les services d'administration centrale permet de faire un état des lieux, d'homogénéiser les procédures et d'apporter des réponses à des situations particulières.

Ainsi, seulement 2,26 % des positions prises par les services déconcentrés font l'objet d'une demande de second examen (2,28 % en 2016). Ce faible niveau de recours, qui ne cesse de se confirmer au cours des années, montre que les réponses initiales de l'administration fiscale satisfont les usagers ou, du moins, leur paraissent juridiquement fondées.

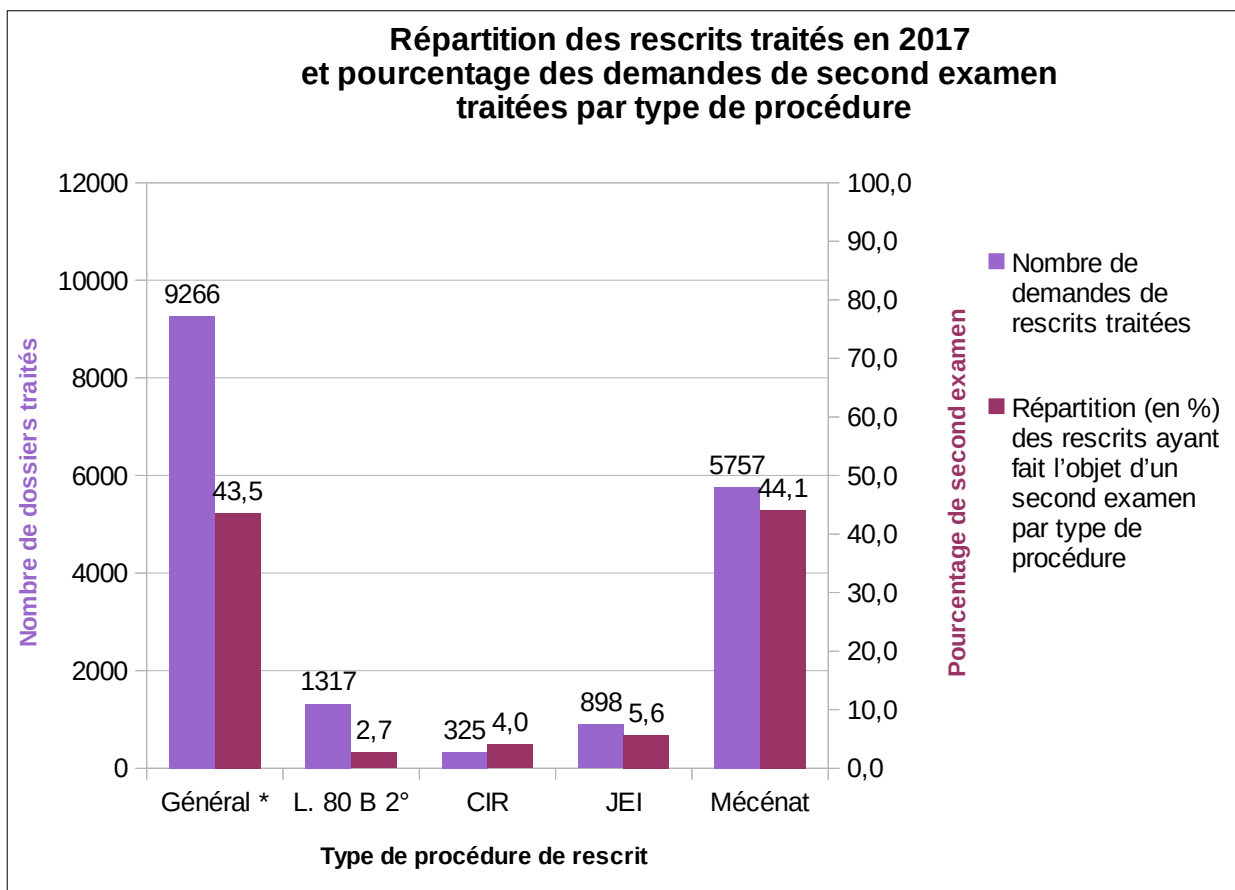
Les graphiques suivants présentent une analyse détaillée des demandes de second examen :



* dont les rescrits L. 80 B 1° du LPF portant sur la lucrativité des OSBL (au nombre de 16 en 2017) et dont les rescrits « entreprises nouvelles déjà en activité » (au nombre de 42 en 2017).



* dont les rescrits L. 80 B 1° portant sur la lucrativité des OSBL et les entreprises nouvelles déjà en activité.



* dont les rescrits L. 80 B 1° portant sur la lucrativité des OSBL et les entreprises nouvelles déjà en activité.

Les demandes de second examen restent logiquement concentrées sur les rescrits portant sur le mécénat et sur le rescrit général, qui sont les plus nombreux (348 demandes au total).

Les rescrits « mécénat » font l'objet d'une proportion plus importante de demandes de second examen, au titre de 2017.

L'augmentation du nombre de demandes concernant le rescrit « CIR » s'explique par le dépôt de 10 demandes concernant le rescrit « CIR roulant »³ qui permet d'obtenir une nouvelle prise de position formelle en cas de modification d'un projet de recherche déjà soumis à l'administration.

À l'inverse, les saisines des collèges au titre des rescrits généraux et des rescrits « JEI » enregistrent une baisse en 2017 (1,8 % contre 2,08 % en 2016 pour les rescrits généraux et 2,2 % contre 3,47 % en 2016 pour les rescrits « JEI »).

Au cours de l'année 2017, 373 avis ont été rendus par les collèges territoriaux de second examen (contre 410 en 2016).

La part de contribuables ayant souhaité être entendus, bien qu'élevée, est en diminution par rapport à 2016 et représente près de 71 % des demandes de second examen (79 % en 2016). Cette forte implication des contribuables démontre l'adéquation de l'offre de service à leurs attentes et contribue à la qualité du dialogue et des réponses définitives apportées.

Dans 25,4 % des cas (18 % en 2016), le collège a pris une position différente de celle retenue dans l'avis délivré initialement par l'administration. La réformation de l'avis initial s'explique souvent par une meilleure présentation par les contribuables de leur projet, permettant un nouvel éclairage sur le dossier. La position prise par le collège contribue ainsi à la qualité de l'analyse et des motivations juridiques et fiscales des prises de position de l'administration fiscale.

³ Sa mise en place a été commentée dans le rapport relatif à l'année 2016, (cf. 6 b), p. 14).

En principe, compte tenu de la possibilité d'exercer un recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt, les décisions rendues par les collèges de second examen ne peuvent être contestées par les usagers par la voie du recours pour excès de pouvoir.

Toutefois, depuis un arrêt du Conseil d'État du 2 décembre 2016⁴, une décision rendue par un collège de second examen peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir lorsque « à supposer que le contribuable s'y conforme, elle entraînerait des effets notables autres que fiscaux et qu'ainsi, la voie du recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt ne lui permettrait pas d'obtenir un résultat équivalent. Il en va ainsi, notamment, lorsque le fait de se conformer à la prise de position de l'administration aurait pour effet, en pratique, de faire peser sur le contribuable de lourdes sujétions, de le pénaliser significativement sur le plan économique ou encore de le faire renoncer à un projet important pour lui ou de l'amener à modifier substantiellement un tel projet ».

Par ailleurs, l'arrêt précise que les prises de position défavorables sur des demandes de rescrits spécifiques relevant des 2° à 6° ou du 8° de l'article L. 80 B et de l'article L. 80 C du LPF sont, eu égard aux enjeux économiques qui motivent ces demandes, réputées remplir les conditions mentionnées ci-dessus et, par suite, peuvent être contestées par la voie du recours pour excès de pouvoir.

Seuls les rescrits délivrés suite à une décision des collèges national et territoriaux de second examen peuvent faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir.

En **2017**, le nombre de recours pour excès de pouvoir à l'encontre de décisions défavorables rendues par les collèges territoriaux de second examen s'élève à **7**.

4 – L'administration centrale continue de traiter essentiellement les rescrits généraux (L. 80 B 1°) et les questions relatives à l'interprétation d'un texte fiscal (L. 80 A)

a- La répartition des rescrits par domaine

Le tableau suivant détaille la répartition par nature de rescrits des **424** demandes **traitées** (y compris les accords préalables en matière de prix de transfert - APP) par les services centraux de la DGFIP en 2017.

	Rescrit L. 80 A alinéa 1	Rescrit général	Rescrit abus de droit	Rescrit établissement stable	APP	Rescrit valeur	Rescrit mécénat
Traités	30	306	47	16	12	0	13

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

Le nombre de dossiers traités en administration centrale diminue de 15 % en 2017 (**424** dossiers **traités** contre 498 en 2016) du fait de la diminution de 17 % du nombre de dossiers reçus (**516** dossiers **reçus** contre 618 en 2016).

Conformément à leur mission, les services centraux traitent essentiellement des demandes de portée générale, qu'il s'agisse de positions sur un texte fiscal⁵ ou de rescrits généraux sur une situation de fait⁶.

Après plusieurs années de diminution dans le passé, le nombre de rescrits « abus de droit » délivrés par les services centraux poursuit désormais sa progression (**47** demandes **traitées**, contre 40 en 2016 et 33 en 2015).

4 CE, 2 décembre 2016, Ministère de l'Économie et des Finances c/ Société Export Press, n^{os} 387613, 387631, 387632, 387633, 387635, 387636, 387637 et 387638

5 Article L. 80 A du LPF

6 Article L. 80 B 1° du LPF

Par ailleurs, après une forte augmentation en 2015, le nombre de rescrits « établissements stables » se stabilise désormais avec 16 rescrits **traités** en 2017.

c- Les délais moyens de traitement des demandes de rescrit général

Les délais moyens de traitement des demandes de rescrit général par les services centraux pour l'année 2017 s'établissent à **126,96** jours. Un plan d'action a été engagé dans l'objectif de sécuriser les délais à ce niveau (voir *infra*).

Affaire	Nombre d'affaires traitées	Affaires traitées dans le délai de 3 mois		Réponses traitées en plus de 3 mois						Délai moyen de traitement pour les affaires traitées en plus de 3 mois (en nombre de jours)	Total des dossiers traités au-delà de 3 mois et part dans le total des dossiers traités	
				Réponses dans un délai de 3 à 6 mois		Réponses dans un délai de 6 à 9 mois		Réponses au-delà de 9 mois				
Services centraux	309	141	46%	66	39%	42	25%	60	36%	236	168	54%

d- L'activité du collège national de second examen

12 demandes de second examen ont été reçues et **11** ont été traitées en 2017⁷.

Dans **5** affaires, le collège a pris une position différente de celle prise initialement. Il paraît toutefois difficile de tirer un enseignement du taux de réformation des prises de position initiales, compte tenu du faible nombre d'affaires examinées par le collège national.

Dans **10** affaires, les contribuables ont été **entendus**.

En **2017**, aucun des avis rendus par le collège de second examen n'a fait l'objet d'un recours pour excès de pouvoir.

e- L'analyse de l'activité en matière de prix de transfert

Les données chiffrées

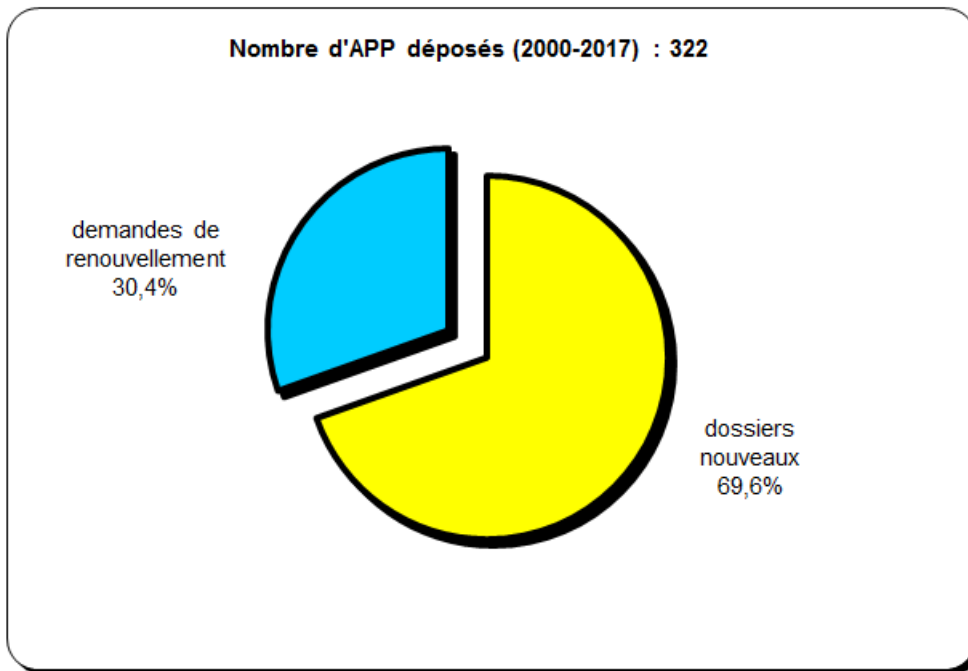
Les résultats

Sur l'année 2017, **12 APP ont été signés**. Les accords signés sont majoritairement bilatéraux (58 %).

⁷ Une demande, irrecevable pour cause de forclusion, n'a pas donné lieu à second examen.

L'évolution de la demande

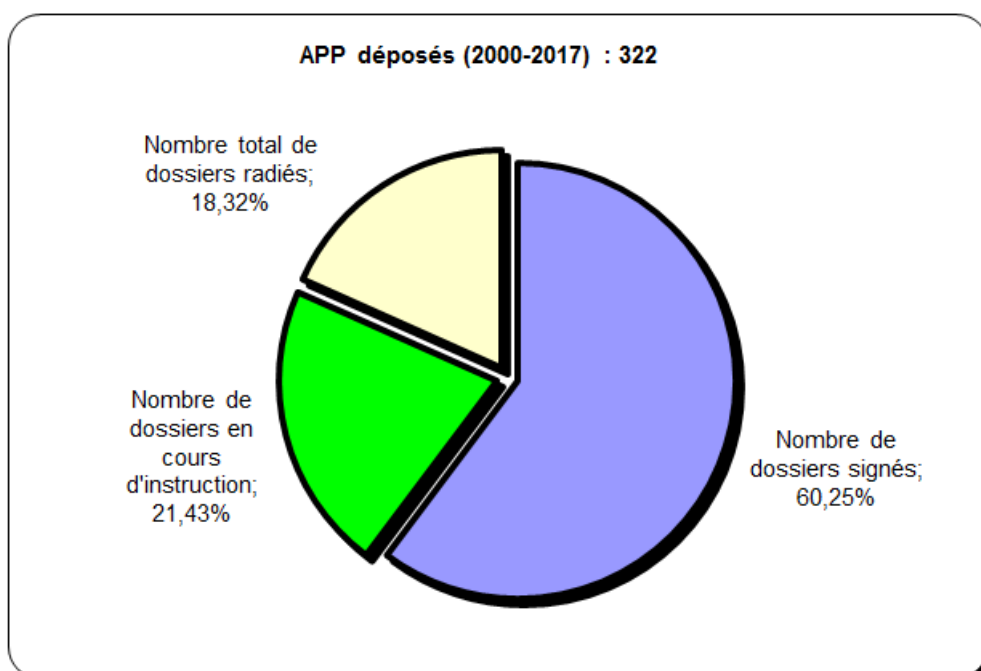
22 nouvelles demandes d'APP ont été formalisées en 2017.



Les secteurs d'activité visés dans les APP sont très variés. Toutefois, en considérant les demandes déposées depuis l'ouverture de la procédure, 5 grands secteurs économiques émergent : le secteur automobile, le secteur industriel, le secteur financier, le secteur de l'électronique/informatique et le secteur agroalimentaire. Les produits de grande consommation non alimentaires, la chimie et la pharmacie sont également bien représentés.

L'état d'avancement des dossiers déposés

Sur les 322 dossiers suivis, 60,25 % sont signés, 21,43 % sont en cours d'instruction et 18,32 % ont été radiés.



Les caractéristiques des dossiers présentés

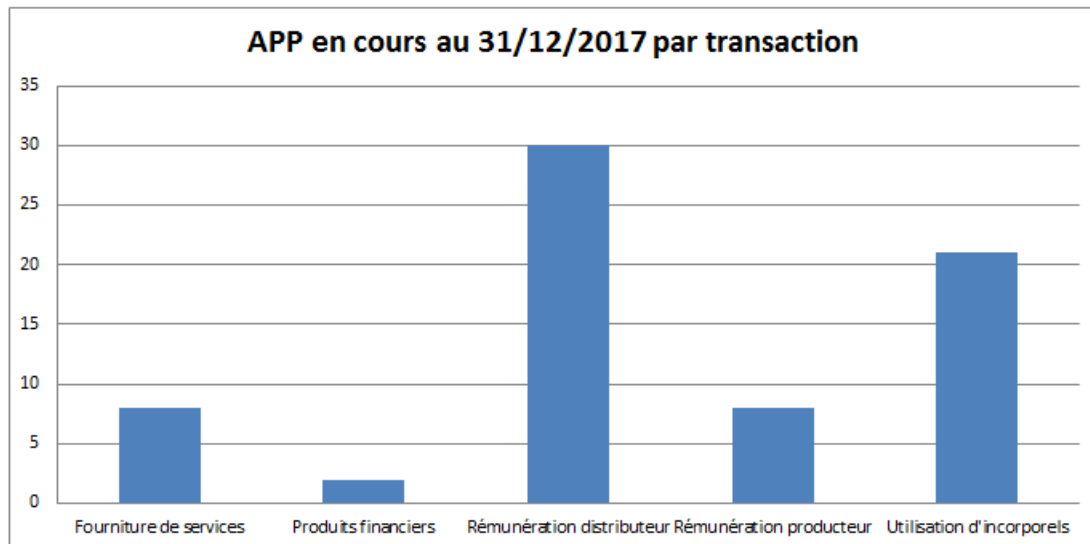
80 % des APP déposés en 2017 concernent des accords bilatéraux ou multilatéraux et sont, sauf exceptions, conclus pour une période de 5 ans. 50 % des demandes portent sur des transactions au sein de l'Union européenne. Les dossiers relatifs à des petites et moyennes entreprises ne représentent que 4 % des accords signés depuis 2006.

Les demandes d'APP unilatéraux (42 % des APP signés en 2017) sont en général motivées par les raisons suivantes :

- nombre trop important de pays concernés par les transactions ;
- cas simples ou concernant des 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 sont réalisées les opérations 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, l'utilisation d'incorporels, la rémunération 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 (la phase de négociation avec les autorités étrangères s'y ajoute 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. La conclusion des accords signés en 2017 a demandé un délai moyen de 34 mois (entre la date d'ouverture officielle et la finalisation).

5 – Une information plus complète sur les rescrits

– Le site internet « www.impots.gouv.fr »

La mise en ligne d'une nouvelle version du site www.impots.gouv.fr a permis de revoir la structure des contenus par rapport à ce qui préexistait. Les informations relatives aux rescrits ont été

actualisées et sont désormais accessibles de façon plus rapide et intuitive grâce à l'architecture modernisée du site internet.

Ainsi, la création d'une nouvelle rubrique « Rescrits » sur la page d'accueil du site www.impots.gouv.fr tend à améliorer la visibilité de ce dispositif et des informations publiées correspondantes.

Le nombre de visites, indicateur de référence en la matière, permet de démontrer l'intérêt fort des contribuables pour le dispositif du rescrit fiscal. Aussi en 2017, la rubrique « je demande un rescrit » a été visitée 16 002 fois au total (4 216 fois pour la rubrique accessible à partir du portail des particuliers et 11 786 fois pour celle dédiée aux professionnels).

En outre, comme annoncé par le ministre de l'action et des comptes publics à l'occasion de l'examen par le Parlement de la loi du 10 août 2018 pour un Etat au service d'une société de confiance (ESSOC), un dispositif de publication des rescrits de portée générale est mis en place depuis le 7 juin 2018 sur le site « www.impots.gouv.fr ». D'un simple clic, les contribuables accèdent directement aux derniers rescrits publiés dans la rubrique dédiée au sein de la base BOFiP.

Alimenté progressivement par l'administration centrale, ce dispositif permet de donner, sous forme accessible, de la visibilité aux contribuables, particuliers comme entreprises, sur les prises de position de l'administration susceptibles de les concerner.

– Le Bulletin officiel des Finances publiques – Impôts (BOFiP-Impôts)

Le Bulletin officiel des Finances publiques – Impôts (BOFiP-Impôts) consolide tous les commentaires de l'administration fiscale (législation, jurisprudence, réponses ministérielles, prises de positions individuelles, etc.). Il est consultable sur « www.impots.gouv.fr ».

Les positions prises par l'administration centrale à l'occasion des réponses à des demandes de rescrit sont intégrées dans le cadre des commentaires doctrinaux mis en ligne dans le BOFiP, soit sous la forme d'exemples d'application de la règle de droit par la référence aux situations concrètes correspondantes anonymisées, soit, le plus souvent, directement sous la forme de précisions doctrinales sans référence à la demande de rescrit.

Quatre rescrits de portée générale ont été publiés dans BOFiP-Impôts en 2017 et deux en janvier 2018, sur la TVA (modalités d'application de l'article 257 bis du CGI dispensant de TVA certaines livraisons et prestations de services), les bénéfiques industriels et commerciaux (matériels éligibles au dispositif du sur-amortissement) et les bénéfiques non commerciaux (traitement fiscal des jetons de présence dans les sociétés en commandite par actions et précisions relatives aux charges sociales personnelles de l'exploitant).

Afin de faciliter l'accès des usagers aux rescrits de portée générale tout en renforçant leur visibilité, une nouvelle série dédiée à la publication de rescrits, intitulée « RES - Rescrits », a été créée à compter du 7 juin 2018 dans la base documentaire BOFiP-Impôts.

Les publications, classées par impôt ou par catégorie de revenus, interviennent au fil des décisions et font l'objet d'un lien « actualité » en page d'accueil de BOFiP-Impôts. Elles sont aussi signalées sur le site « www.impots.gouv.fr ».

Entre le 7 juin et le 23 novembre 2018, dix premiers rescrits ont été publiés dans cette série portant sur des thèmes différents, relatifs :

- au délai d'achèvement des logements acquis en l'état futur d'achèvement dans le régime « Pinel » ;
- au calcul du crédit d'impôt pour la modernisation du recouvrement pour les exploitants agricoles bénéficiant de l'abattement jeunes agriculteurs ;
- à l'articulation des régimes optionnels d'étalement des revenus exceptionnels et de la moyenne triennale ;

- au règles de TVA applicables à l'activité de parachutisme ascensionnel nautique ;
- à l'exonération de TVA applicable à la fourniture et à la pose d'implants dentaires ;
- au régime de TVA en cas de cession en viager occupé d'un bien immobilier ;
- à la date d'appréciation des conditions de ressources et de la catégorie du ménage pour l'application du taux réduit de TVA en matière de logement social ;
- à la détermination des revenus à prendre en considération par les propriétaires d'immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire pour le plafonnement de l'impôt sur la fortune immobilière ;
- au droit de partage lors de la dissolution des sociétés de financement de l'industrie cinématographique et de l'audiovisuel (SOFICA) ;
- au délai de dépôt d'une demande de rescrit relatif aux jeunes entreprises innovantes.

6 – Un plan d'action pour améliorer le traitement des rescrits en administration centrale

En administration centrale, les règles de traitement des demandes de rescrit ont été clarifiées et rendues plus lisibles pour l'usager :

- le service juridique de la fiscalité (SJF) de la DGFIP traite la généralité des demandes de rescrit ;
- la direction de la législation fiscale (DLF) est chargée des demandes qui appellent une position juridique nouvelle ne figurant ni dans les textes législatifs et réglementaires, ni dans la doctrine administrative, ou portant sur des questions inédites.

Afin d'assurer l'effectivité de ce principe, le SJF devient le point d'entrée unique des demandes de rescrits émises par les contribuables et leurs conseils à l'attention des services centraux.

A cet effet, les contribuables sont invités à saisir directement les bureaux du SJF compétents qui seront leurs interlocuteurs et dont les attributions respectives sont précisées sur le site « www.impots.gouv.fr ».

En outre, afin d'apporter une sécurité juridique accrue, la DGFIP s'attachera à traiter prioritairement les demandes de rescrit portant sur l'éligibilité au régime des impatriés et à l'exonération de taxe sur les salaires correspondante, celles portant sur les opérations de restructuration ainsi que les rescrits « valeur » en cas de donation de titres non cotés.

Une attention particulière sera également portée sur les délais de réponse aux demandes de rescrit général formulées par des petites et moyennes entreprises, lesquels seront retracés à compter du rapport annuel 2019.

En complément et afin de faciliter les démarches des usages en la matière, un modèle de demande de rescrit général ainsi qu'une fiche explicative sur cette procédure ont été créés et sont désormais disponibles sur le site « www.impots.gouv.fr ».

7 – Le dispositif du rescrit fiscal poursuit son évolution

a- Mise en place d'un rescrit « clause anti-abus » dans le cadre des opérations de restructuration

Par sa décision n° 369311 du 26 juin 2017, le Conseil d'État a considéré qu'il résulte de l'arrêt Euro Park Service du 8 mars 2017 de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) que les dispositions du 2 de l'article 210 C et de l'article 210 B du CGI, qui soumettaient à une procédure d'agrément préalable les apports faits à des personnes morales étrangères, à l'exclusion des apports faits à des personnes morales françaises, instituaient une discrimination contraire au droit de l'Union⁸.

⁸ Plus précisément à la Directive 90/434 du 23 juillet 1990 (« Directive fusion ») et à la liberté d'établissement instituée à l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'UE.

Aussi, afin de mettre en conformité le régime de faveur des fusions avec le droit de l'Union européenne (UE), l'article 23 de la seconde loi de finances rectificative pour 2017⁹ a supprimé la procédure d'agrément préalable prévue au 2 de l'article 210 C du CGI et a transposé dans la loi la clause anti-abus prévue à l'article 15 de la directive dite « fusion », autorisant les États membres de l'UE à refuser d'accorder ce régime aux opérations motivées par la fraude ou l'évasion fiscales, au III nouveau de l'article 210-0 A du CGI.

Dans ce contexte le gouvernement a souhaité offrir aux entreprises un dispositif de sécurité juridique par la création d'un nouveau type de rescrit spécifique, codifié au 9° de l'article L. 80 B du LPF, leur permettant, si elles le souhaitent, d'obtenir confirmation de l'administration fiscale, préalablement à la réalisation d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif que cette clause anti-abus ne lui est pas applicable.

Ce rescrit spécifique est traité exclusivement en administration centrale, par le bureau des agréments et rescrits. Il emporte confirmation tacite à défaut de réponse de l'administration dans un délai de 6 mois.

Il s'applique aux opérations de fusion ou assimilées réalisées à compter du 1er janvier 2018. Un décret n°2018-270 du 12 avril 2018 précise les conditions d'application de ces dispositions et renvoie à un modèle de demande fixé par arrêté du ministre du budget et disponible sur le site « www.impots.gouv.fr ». Aussi sera-t-il possible d'en tirer un premier bilan dans le cadre de l'établissement du prochain rapport d'activité.

b- La mise en oeuvre d'un rescrit fiscal pour faciliter le prélèvement à la source

Dans le cadre de la mise en œuvre, à compter du 1er janvier 2019, du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu, un crédit d'impôt « modernisation du recouvrement » (CIMR) a été institué afin d'assurer, pour les revenus non exceptionnels inclus dans le champ du prélèvement, perçus ou réalisés en 2018, l'absence de double contribution aux charges publiques en 2019.

L'administration fiscale est donc l'interlocuteur du contribuable pour répondre à ses éventuelles questions en ce qui concerne les revenus ouvrant droit ou non à ce crédit d'impôt, via notamment le recours à la procédure de rescrit général.

Toutefois, afin d'assurer le déroulement de la réforme dans les meilleures conditions, le législateur a créé, à l'article 60 de la loi n°2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, une procédure facultative de rescrit spécifique au profit des employeurs leur permettant, s'ils le souhaitent, de faire connaître à leurs salariés la position de l'administration fiscale sur la nature exceptionnelle ou non des revenus versés en 2018.

Le décret 2017-802 du 5 mai 2017 dispose que la demande de rescrit, qui peut être présentée par un seul employeur pour le compte de tous les employeurs du même groupe (au sens de l'article L. 233-16 du code de commerce), précise la nature, le montant, les conditions d'attribution de la rémunération en question ainsi que les motifs pour lesquels le demandeur estime qu'elle constitue ou non un revenu exceptionnel.

L'administration dispose alors d'un délai de 3 mois pour répondre à la demande, à l'issue duquel l'absence de réponse de l'administration vaut validation de l'analyse faite par l'employeur dans sa demande de rescrit. L'employeur doit fournir la liste de tous les salariés concernés par sa demande et il est tenu de leur communiquer la réponse de l'administration.

Étant donné le caractère transitoire du CIMR, cette procédure facultative de rescrit spécifique n'est pas codifiée dans le livre des procédures fiscales.

Les services centraux de la DGFIP n'ont reçu aucune demande pour ce rescrit spécifique en 2017.

⁹ Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017.