

ÉCLAIRAGE

25 septembre 2026

Service Recherche et Pédagogie : recherche@aurep.com

Service Formation : formation@aurep.com

www.aurep.com



L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale : la garantie contre les changements de doctrine de l'administration et le rescrit fiscal

Le sujet de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale soulève nombre de questions. Quels sont les documents qui expriment cette doctrine ? Quel est le champ d'application de la garantie ? Quelles sont les conditions à remplir pour opposer sa doctrine à l'administration ? Que se passe-t-il en cas de changement de législation ou de retrait de cette doctrine ou encore d'une jurisprudence contraire à cette doctrine ? Dans le présent éclairage, Pierre Vincent tente de répondre à ces questions en examinant également la procédure de rescrit.



Pierre VINCENT
Consultant fiscaliste

La doctrine administrative fiscale expose l'interprétation que l'administration des finances publiques donne des textes fiscaux ou l'appréciation qu'elle porte sur des situations de fait. La doctrine à caractère général élaborée par les services centraux de l'administration fiscale est destinée à accompagner les agents dans la mise en œuvre des normes fiscales. La législation fiscale est ainsi appliquée de manière uniforme par l'ensemble des agents assurant par principe, une égalité de traitement.



La doctrine administrative fiscale n'est pas une source normative du droit : le juge annule dans le cadre de recours pour excès de pouvoir les commentaires qui ajoutent à la loi ou la contredisent (pour des exemples récents, voir Conseil d'Etat 8 avril 2025, n° 492154 et 12 novembre, n° 498267). Cependant, il est indéniable qu'elle joue un rôle déterminant dans les pratiques des services fiscaux et les comportements des contribuables notamment sur les questions complexes ou à forts enjeux et les dispositifs incitatifs.

La doctrine fiscale est publiée et donc portée à la connaissance du contribuable. Elle ne peut en effet remplir des fonctions de clarification et surtout de sécurité juridique que si elle est accessible, c'est-à-dire aisément consultable et compréhensible.

Dans un contexte de complexification et d'évolution constante de la législation, il est indispensable que le contribuable soit garanti contre les changements des prises de position de l'administration. Le contribuable qui fait une stricte application de la doctrine fiscale doit pouvoir s'en prévaloir.

Le législateur est donc intervenu pour limiter le droit de reprise de l'administration fiscale en lui interdisant de procéder à des rehaussements d'imposition contraires à ses propres prises de position formelles (Livre des procédures fiscales, notamment art. L 80 A, L 80 B et L 80 CB) « même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit » (Conseil d'Etat, avis du 8 mars 2013, n° 353782).

La doctrine peut alors avoir des effets contraignants pour son rédacteur, l'administration fiscale.

On comprend alors mieux pourquoi celle-ci se montre parfois prudente dans la rédaction de ses commentaires.

Le sujet de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale soulève nombre de questions. Quels sont les documents qui expriment cette doctrine ?

Quel est le champ d'application de la garantie ? Quelles sont les conditions à remplir pour opposer sa doctrine à l'administration ?

Que se passe-t-il en cas de changement de législation ou de retrait de cette doctrine ou encore d'une jurisprudence contraire à cette doctrine ?

L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale : la garantie contre les changements de doctrine de l'administration et le rescrit fiscal

25 septembre 2026

Le présent article a pour objet de tenter de répondre à ces questions en examinant également la procédure de rescrit.

L'accord préalable en matière de prix de transfert n'est pas abordé ici (LPF, art. L 80 B 7°).

I – La garantie contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux

L'administration fiscale ne peut pas opérer de rehaussements d'impositions qui seraient contraire à la doctrine administrative en vigueur au moment où il en a été fait application :

- soit lorsque le contribuable souscrit une déclaration ou liquide l'impôt ;
- soit lorsque l'administration met en recouvrement l'imposition primitive.

Le contribuable qui s'est conformé de bonne foi aux indications données par l'administration ne peut pas subir de rectification de sa situation fiscale sur la base d'une interprétation différente.

Dès lors une modification par l'administration de l'interprétation formelle précédemment donnée de textes fiscaux ne peut avoir d'effet que pour l'avenir (BOI-SJ-RES-10-10-20, n° 180, 4 mars 2020).

A – Les documents exprimant la doctrine administrative

La doctrine fiscale opposable à l'administration doit contenir une interprétation formelle d'un texte de loi, d'un texte réglementaire, ou d'une convention fiscale internationale. Elle s'exprime dans des documents de portée générale et par des décisions individuelles.

- Les documents de portée générale

Les prises de position doctrinales de l'administration des finances publiques ne sont opposables que si elles traduisent une réelle interprétation des textes fiscaux et sont publiés.

Quels sont les documents de portée générale exprimant la doctrine administrative ?

BOFiP – Il s'agit des instructions, des circulaires et des rescrits fiscaux de portée générale publiés au Bulletin Officiel des Finances Publiques – impôts ou BOFiP, (anciennement Bulletin Officiel des Impôts ou BOI) mis en service le 12 septembre 2012.

Depuis cette date, la doctrine administrative est consolidée dans une base unique exhaustive et actualisée.

Elle contient l'ensemble des commentaires de l'administration sur l'application des textes législatifs et réglementaires, les précisions doctrinales, les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires, les lettres aux organisations professionnelles (BOI-SJ-RES-10-10-20, n° 120, 4 mars 2020) ; les nouveaux commentaires sont intégrés directement avec une information des usagers par messages d'actualité.

Elle est directement et gratuitement accessible sur le site internet de l'administration fiscale, seul site public à publier les commentaires officiels des dispositions fiscales, à l'exception des réponses ministérielles qui sont également publiées sur les sites des assemblées parlementaires. Les commentaires contenus dans sa base de données sont opposables à l'administration fiscale dans les conditions fixées par l'article L. 80 A du LPF, alors que les réponses ministérielles sont opposables dès leur publication au Journal Officiel et non dès leur intégration au BOFiP. Notons que les commentaires administratifs antérieurs à la création de BOFiP non repris dans cette nouvelle base documentaire sont regardés comme rapportés ; ils demeurent opposables pour le passé et sont accessibles dans les archives de BOFiP (Conseil d'Etat 27 février 2013, n° 357537).

L'architecture de BOFiP est thématique (impôts, catégories de revenus, recouvrement, contrôle fiscal, contentieux, etc.). Chaque commentaire administratif (identifié par une référence BOI) possède un historique des « versions publiées » indiquant les dates de modifications successives du commentaire, ce qui permet de connaître la doctrine opposable à une date déterminée mais aussi de comparer deux versions dans le temps du commentaire. Cette doctrine est mise à jour pour intégrer les réformes législatives, les décrets et évolutions jurisprudentielles que l'administration souhaite reprendre à son compte.

Le contribuable peut invoquer l'interprétation de la loi donnée dans la charte du contribuable vérifié. La circonstance qu'une instruction laisse un pouvoir d'appréciation à l'administration n'interdit pas au contribuable de s'en prévaloir dès lors que cette instruction énonce une règle d'interprétation à portée générale (Conseil d'Etat 14 octobre 2020, n° 421028).

L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale : la garantie contre les changements de doctrine de l'administration et le rescrit fiscal

25 septembre 2026

Lorsqu'il a utilisé une faculté prévue par une instruction et non par la loi, le contribuable peut y renoncer à tout moment (Conseil d'Etat 7 octobre 1987, n° 66210 : au cas d'espèce, il s'agissait d'une option).

Documents n'exprimant pas la doctrine administrative – Le contribuable ne peut pas se prévaloir notamment, des notes internes à la DGFIP (Conseil d'Etat 5 juillet 1991, n°107258), des guides pratiques, de la documentation produite par les établissements de formation tel que l'Ecole Nationale des Finances Publiques ou encore des explications contenues dans une revue fiscale spécialisée, ni des formulaires et des notices de déclarations (BOI-SJ-RES-10-10-20, n° 120, 4 mars 2020). Cependant, dans un cas d'espèce, le Conseil d'Etat a jugé qu'il en va différemment « lorsqu'un formulaire de déclaration ou une notice explicative mis à la disposition des contribuables sur son site internet ou sur demande, comportent une interprétation formelle de la loi fiscale » (Conseil d'Etat 20 juin 2023, n° 462501 à propos de la notice explicative du formulaire déclaratif mentionnant la formule de calcul du taux d'un crédit d'impôt afférent à des dividendes de source togolaise, la documentation officielle ne comportant aucune mention explicite du retrait du Togo du champ d'application de la mesure).

Il en est de même des interventions du ministre lors des débats parlementaires (Conseil d'Etat 29 juillet 1983, n° 33640 et 22 juin 1984, n°39978) et des instructions qui contiennent seulement des recommandations aux services et ne comportent aucune interprétation formelle de la loi fiscale (notamment Conseil d'Etat 16 juin 1986, n° 49301).

- Les décisions individuelles

Quelles sont les décisions individuelles exprimant la doctrine administrative ?

Il s'agit de tous les documents par lesquels l'administration prend formellement position sur l'interprétation d'un texte ou sur une question fiscale.

On peut citer notamment les réponses aux demandes de renseignements des contribuables, la validation expresse de certains points contrôlés, l'abandon formel de rehaussement, la décision contentieuse prise sur la réclamation d'un contribuable.

Prise de position formelle – Les réponses aux demandes individuelles doivent être écrites et signées par un agent qualifié pour engager l'administration fiscale. Il s'agit donc d'un agent ayant au moins le grade de contrôleur au sein de la DGFIP (CGI ann. III, art. 350 terdecies ; BOI-SJ-RES-10-10-20 n° 280, 4 mars 2020).

L'administration avance avec précaution que seule « une réponse qui règle de manière claire et précise un point de droit fiscal en prenant position sur le sens et la portée du texte examiné » peut être considérée comme comportant une prise de position formelle de l'administration. « Elle doit être formulée de manière non équivoque pour permettre aux personnes concernées de connaître exactement et strictement leurs droits (références législatives et doctrinales à préciser) et obligations (conditions à satisfaire mentionnées) ».

Ainsi une décision de dégrèvement, non motivée, ne constitue pas une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard du texte fiscal (Conseil d'Etat 8 mars 2002, n° 221667 ; 18 mai 2005, n° 264718 ; 25 mai 2005, n° 253199 ; BOI-SJ-RES-10-10-20 n° 90 et 100, 4 mars 2020).

De même, le fait que l'administration n'ait pas relevé d'irrégularités dans le cadre d'une précédente vérification portant sur des années antérieures ou lors de l'établissement de l'imposition primitive, ne constitue pas une interprétation formelle dont le contribuable peut se prévaloir (notamment Conseil d'Etat 24 février 1988, n° 65430 et 20 novembre 2002, n° 234600 ; BOI-SJ-RES-10-10-20 n° 290, 4 mars 2020).

Le contribuable peut se prévaloir des réponses à ses demandes qui lui sont adressées par courriers électroniques sous certaines conditions cumulatives : notamment le document complet doit permettre d'établir la date de saisine et l'expiration du délai de réponse mais aussi le caractère sans équivoque d'une prise de position formelle dont la réalité et le contenu ne doivent pas être contestés par l'administration (BOI-SJ-RES-10-10-20 n° 310, 4 mars 2020).

Contribuable de bonne foi – Le contribuable doit permettre à l'administration « de se prononcer en pleine connaissance de cause sur la question posée concernant sa situation actuelle » et doit appliquer correctement « la réponse qui lui a été notifiée par l'administration » (BOI-SJ-RES-10-10-20 n° 340, 4 mars 2020).

L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale : la garantie contre les changements de doctrine de l'administration et le rescrit fiscal

25 septembre 2026

B – Le champ d'application de la garantie de l'article L 80 A du LPF

Il convient de distinguer les alinéas 1 et 3 de l'article L 80 A du LPF. La loi ESSOC du 10 août 2018 (loi n° 2018-727 pour un État au service d'une société de confiance) a étendu la garantie générale de l'article L 80 A alinéa 1 en ajoutant qu'elle s'applique à l'issue d'un contrôle fiscal externe, sous certaines conditions, aux points contrôlés ne donnant pas lieu à rectification (LPF, Art. L 80 A al. 2 ; voir ci-dessous II E – L'absence de rectification à l'issue d'un contrôle fiscal externe).

- L'article L 80 A du LPF

Alinéa 1^{er} – Le premier alinéa de l'article L 80 A du LPF dispose « qu'il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration ».

La garantie prévue au premier alinéa de l'article L 80 A du LPF peut être invoquée par le contribuable en cas de rehaussement fondé sur une interprétation d'un texte fiscal différente de celle que l'administration avait précédemment formellement admise.

Cette interprétation peut provenir des prises de position à caractère général (instructions, réponses ministérielles, etc.) ou à caractère individuel (réponses particulières) (BOI-SJ-RES-10-10-20 n° 70, 4 mars 2020).

Le texte fait référence à la nécessité d'un « rehaussement d'impositions antérieures » et d'une « première décision ». La disposition est en principe seulement applicable aux compléments d'imposition qui s'ajoutent à une imposition initiale mise en recouvrement.

Ainsi la société qui estimait pouvoir bénéficier d'une exonération et n'avait pas été initialement assujetti à l'impôt sur les sociétés ne peut invoquer la garantie « dès lors que la procédure d'imposition ayant finalement abouti à l'établissement d'une imposition, ne peut être regardée comme le rehaussement d'une imposition antérieure » (Conseil d'Etat 17 juin 2005, n° 258805).

L'administration considère toutefois comme des cas de rehaussement, le rehaussement d'une base d'imposition régulièrement déclarée mais n'ayant pas fait l'objet d'une imposition ou la taxation initiale d'un contribuable de bonne foi qui n'a pas souscrit de déclaration conformément à la prise de position formelle de l'administration le plaçant hors champ de l'impôt.

Dans ces deux situations, l'interprétation revendiquée par le contribuable doit être exprimée avant l'expiration du délai de déclaration dont il dispose (BOI-SJ-RES-10-10-20, n° 190 et 200, 4 mars 2020).

Selon le Conseil d'Etat, « la remise en cause par l'administration fiscale d'un crédit d'impôt qui a été imputé sur l'imposition primitive d'un contribuable constitue un rehaussement au sens et pour l'application des dispositions » de l'article 80 A du LPF (Conseil d'Etat 20 juin 2023, n° 462501).

Alinéa 3 – L'alinéa prévoit que, « lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente.

Sont également opposables à l'administration dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales ».

Cet alinéa 3 a donc une portée plus large que le premier alinéa. Il s'applique aussi bien aux impositions initiales que supplémentaires. Il peut ainsi être invoqué à l'occasion d'un rehaussement opéré dans le cadre d'une imposition primitive. Il suffit, en effet, que le contribuable ait fait application de bonne foi d'un texte fiscal selon l'interprétation donnée par l'administration dans ses instructions, circulaires publiées et réponses ministérielles publiées pour que celle-ci ne puisse plus poursuivre aucun rehaussement fondé sur une interprétation différente.

- Une garantie au champ restrictif

La garantie de l'article L 80 A du LPF s'applique à tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu du CGI y compris les impôts locaux.

L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale : la garantie contre les changements de doctrine de l'administration et le rescrit fiscal

25 septembre 2026

Antériorité de la doctrine – La doctrine invoquée par le contribuable doit, bien évidemment, avoir été exprimée avant la date d'expiration du délai de déclaration dont il disposait ou, en l'absence d'obligation déclarative, avant la date de mise en recouvrement de l'imposition à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt. Pour les impôts locaux, la condition d'antériorité de la doctrine est appréciée à la date du fait générateur de l'impôt (pour plus de précisions, voir BOI-SJ-RES-10-10-20 n° 210 et 220, 4 mars 2020).

Domaines de la garantie – La doctrine administrative opposable doit concerner l'assiette de l'impôt mais, lorsqu'elle est issue des instructions ou des circulaires publiées, elle peut porter aussi sur le recouvrement de l'impôt et l'application des pénalités fiscales.

Par contre, une doctrine portant sur les procédures d'imposition ou d'établissement des pénalités ne peut pas être invoquée par le contribuable (Conseil d'Etat 24 septembre 2014, n° 361330 ; BOI-SJ-RES-10-10-10 n° 50 et 10-10-20, n° 150, 4 mars 2020). Il a été jugé qu'une instruction portant sur les mentions devant figurer sur un avis de mise en recouvrement est relative à la procédure d'établissement de l'impôt et non au recouvrement de l'impôt : elle ne peut donc pas être opposée à l'administration ; l'avis de mise en recouvrement est un acte qui établit et rend exigible la créance de l'administration sur le contribuable mais qui ne constitue pas un acte de poursuite (Conseil d'Etat 11 décembre 2020, n° 421084).

Exigence d'une stricte identité de situation. Dans un avis, le Conseil d'Etat a précisé que les contribuables ne peuvent se prévaloir d'une doctrine qu'à « la condition que les intéressés entrent dans les prévisions de la doctrine, appliquée littéralement » (Conseil d'Etat 20 octobre 2000, n° 222675).

On ne peut donc raisonner par analogie et toute divergence factuelle peut conduire à écarter l'opposabilité de la doctrine administrative.

Le contribuable peut, dans le délai de réclamation, revendiquer a posteriori le bénéfice d'une doctrine dont il n'avait pas fait application initialement (BOI-SJ-RES-10-10-10, n° 450 et 460).

Cependant, le contribuable qui n'a pas fait application au moment de sa déclaration d'une doctrine favorable ne peut pas ultérieurement invoquer cette doctrine devant le juge de l'impôt (Conseil d'Etat 31 mars 1993, n° 115511 et 5 mai 2025, n° 499387 : dans cette dernière affaire, une société avait déclaré son impôt conformément à la loi, puis demandé une restitution en invoquant une doctrine plus favorable qu'elle n'avait pas appliquée initialement). La garantie de l'article L. 80 A du LPF a pour objet de protéger le contribuable contre un changement d'interprétation de l'administration lors d'un contrôle et non d'offrir un droit de correction rétroactif (une sorte de rattrapage) pour bénéficier d'une doctrine ignorée au départ.

La possibilité de se prévaloir de la doctrine administrative est exclue en cas de montage artificiel, dénué de toute substance et élaboré sans autre finalité que d'éluider ou d'atténuer l'impôt, contesté par l'administration dans le cadre de la procédure d'abus de droit (Conseil d'Etat assemblée 28 octobre 2020, n° 428028).

C – Le retrait ou la caducité de la doctrine administrative

La garantie de l'article L 80 A du LPF suppose que la publication de la doctrine administrative soit intervenue avant la date à laquelle le contribuable a appliqué cette doctrine.

Elle s'applique tant que la doctrine administrative ne devient pas caduque ou n'est pas rapportée.

La caducité ou le retrait de cette doctrine s'apprécie à la date du fait générateur de l'impôt c'est-à-dire :

- le 31 décembre de l'année d'imposition pour l'impôt sur le revenu (Conseil d'Etat 18 mars 1988, n° 73693) ou, s'agissant des plus ou moins-values soumises à l'impôt sur le revenu, à la date du fait générateur de la plus-value, autrement dit à la date de cession (Conseil d'Etat 10 février 2017, n° 386221) ;
- la clôture de l'exercice pour l'IS et les bénéfices industriels et commerciaux ;
- le 1^{er} janvier pour les impôts locaux, l'impôt sur la fortune immobilière et la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques ;
- les dates des livraisons ou des prestations de services pour la TVA ;
- la date de la transmission en matière de mutation.



L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale : la garantie contre les changements de doctrine de l'administration et le rescrit fiscal

25 septembre 2026

La doctrine devient caduque à la date d'entrée en vigueur d'une nouvelle législation fiscale ou, dans le cas d'une décision individuelle, à la date de modification de la situation du contribuable.

L'annulation contentieuse de la doctrine pour excès de pouvoir par le juge produit ses effets pour l'avenir. Elle n'interdit pas au contribuable de se prévaloir de cette doctrine pour la période antérieure à son annulation (pour un exemple récent voir Conseil d'Etat 20 janvier 2026, n° 505127 : un recours pour excès de pouvoir devient sans objet si le commentaire attaqué est supprimé en cours d'instance et son annulation est sans effet utile pour le passé) ; alors même qu'elle est illégale, le contribuable peut même en bénéficier lorsqu'elle subsiste dans un autre support doctrinal tant que l'administration ne l'a pas rapportée.

Cependant, l'annulation pour excès de pouvoir n'est pas susceptible de remettre en jeu une doctrine antérieure plus favorable (Conseil d'Etat avis du 8 mars 2013, n° 353782 ; BOI-SJ-RES-10-10-10 n° 405 et 407, 4 mars 2020)

Attention la doctrine contredite par une jurisprudence continue néanmoins à produire ses effets tant que l'administration ne la rapporte pas (et publie, le cas échéant, une nouvelle doctrine prenant en compte l'évolution jurisprudentielle).

Le contribuable peut bien évidemment se prévaloir de la nouvelle jurisprudence qui lui est favorable.

II – L'extension de l'opposabilité à l'appréciation des situations de fait

L'article L. 80 B du LPF constitue une extension de la garantie prévue à l'article L. 80 A al. 1 du LPF. Mais à la différence de ce dernier article, il porte sur l'appréciation d'une situation de fait. Le contribuable a la possibilité d'interroger l'administration sur l'application de règles fiscales et plus particulièrement sur sa situation au regard de ces règles. La position exprimée dans sa réponse par l'administration lui est alors opposable (rescrit général). Il existe, par ailleurs, des rescrits dans des domaines spécifiques ou des cas particuliers. Cette procédure constitue une sécurité et même parfois un outil de gestion du risque fiscal pour le contribuable, l'administration fiscale publiant régulièrement sur son site les rescrits susceptibles d'intéresser le plus grand nombre.

Le rescrit est particulièrement utilisé dans les situations complexes ou à fort enjeu fiscal.

Par ailleurs, la loi ESSOC du 10 août 2018 a étendu la garantie générale de l'article L 80 A al. 1 aux points contrôlés en l'absence de rectification à l'issue d'un contrôle fiscal externe, renforçant ainsi les droits du contribuable vérifié (LPF, art. L 80 A alinéa 2).

A – Les prises de position formelles de l'administration : la procédure de rescrit général

La loi étend la garantie de l'article 80 A al. 1 « Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi » (LPF, art. L 80 B 1°).

Sont visés tous les impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu des dispositions du CGI.

Ainsi, lorsqu'elle a formellement pris position sur la situation de fait d'un contribuable au regard d'un texte fiscal, l'administration ne peut pas procéder à des rehaussements d'impositions antérieures qui seraient fondés sur une appréciation différente de cette situation.

• La bonne foi du contribuable

L'opposabilité est subordonnée à la bonne foi du contribuable.

Cela suppose que la situation de celui-ci soit strictement identique à celle sur laquelle l'administration a pris position et que le contribuable se conforme à la solution retenue. « Les questions posées doivent se rapporter à la situation actuelle, personnelle et clairement précisée du contribuable qui a présenté la demande » (BOI-SJ-RES-10-20-10, n° 320 et 400). On ne peut dès lors qu'insister sur la nécessité d'exposer complètement une situation de manière claire, objective, sincère, sans omettre aucun élément de fait même non intentionnellement. L'administration ne retient pas la bonne foi lorsque le contribuable a saisi abusivement d'une même demande plusieurs services différents, simultanément ou successivement, sans que chaque service en soit informé (BOI-SJ-RES-10-20-10, n° 320 et 400).

L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale : la garantie contre les changements de doctrine de l'administration et le rescrit fiscal

25 septembre 2026

- La réponse formelle de l'administration

Le délai de 3 mois dans lequel l'administration doit se prononcer sur la demande du contribuable court à compter de la réception de la demande par le service compétent ou de la réception des compléments d'information sollicités par l'administration.

La réponse à la demande du contribuable est formelle dès lors qu'elle est « suffisamment explicite, précise et non-équivoque » (BOI-SJ-RES-10-20-10, n° 60). Seules les prises de position formulées par écrit ou, sous certaines conditions cumulatives très strictes, adressées par courriers électroniques engagent l'administration (BOI-SJ-RES-10-10-20, n° 300 et 310). Le contribuable peut se prévaloir d'une prise de position formelle de l'administration sur l'appréciation d'une situation de fait exprimée dans une proposition de rectification antérieure à la mise en recouvrement d'impositions primitives (Conseil d'Etat 22 juillet 2016, n° 387191 à propos d'une proposition de rectification adressée au contribuable en matière d'impôt de solidarité sur la fortune portant sur le prix d'acquisition des titres à retenir pour le calcul d'une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu).

Le silence de l'administration sur la demande écrite, précise et complète formulée par le contribuable de bonne foi ne peut pas être interprétée comme un accord implicite et ne peut pas faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir (Conseil d'Etat 21 juillet 1995, n° 138750). Mais ce silence de l'administration doit être distingué du refus exprès de l'administration de prendre position sur une telle demande de rescrit (voir ci-dessous II-C Le recours contre un rescrit défavorable au contribuable est-il possible ?).

L'administration ne peut modifier son appréciation de la situation de fait que pour l'avenir après en avoir informé le contribuable, sauf bien évidemment changement de législation ou changement dans la situation de fait du contribuable (BOI-SJ-RES-10-20-10, n° 430 et suivants).

- Les contribuables pouvant invoquer l'opposabilité

Seul le contribuable dont la situation a fait l'objet d'une prise de position formelle peut, en principe, invoquer son opposabilité.

Mais les contribuables qui ont participé à l'acte ou à l'opération ayant donné naissance à cette situation ont également cette possibilité (Conseil d'Etat 28 janvier 2015, n° 370455 : le rescrit délivré à la société organisant un réseau de commercialisation de fleurs dont les bouquets et compositions florales font l'objet d'un catalogue commun, peut être opposé à l'administration par toutes les sociétés membres du réseau pour les bouquets et compositions florales du catalogue ayant fait l'objet du rescrit), dans la mesure cependant où cette participation est antérieure à la date de prise de position formelle (Conseil d'Etat 19 juin 2017, n° 396780).

B – Les accords tacites ou l'absence de réponse de l'administration : les rescrits spécifiques

Le contribuable a la faculté d'interroger l'administration sur le bénéfice de dispositifs ou d'opérations spécifiques énumérées à l'article L 80 B. Lorsqu'elle ne répond pas à la demande écrite du contribuable dans le délai fixé par la loi, l'administration est regardée comme ayant donné un accord tacite. Elle est donc engagée dans les mêmes conditions que pour une réponse expresse dans la mesure, bien évidemment, où la demande est complète (LPF, art. 80 B 2° à 6° ; 8° à 9° bis et 13° et art. L 80 C ; BOI-SJ-RES-10-20-20, 19 février 2025).

La demande que le contribuable adresse à l'administration doit suivre un modèle fixé par arrêté ou, lorsqu'elle porte sur la qualification de l'activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt applicable à l'activité d'une société civile, sur papier libre.

Le délai court à compter de la réception de la demande par le service compétent. Si l'administration réclame des éléments complémentaires, le délai court à compter de la réception de ces éléments. Le délai de réponse de l'administration est, selon le domaine des demandes, de 3 ou de 6 mois.

- Les demandes concernées par le délai de 3 mois

Le délai de 3 mois s'applique à la demande du contribuable concernant :

- la qualification de son activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou s'il s'agit d'une société civile, l'impôt applicable à son activité (LPF, art. L 80 B 8° ; BOI-SJ-RES-10-20-20-60, 12 septembre 2012) ;

L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale : la garantie contre les changements de doctrine de l'administration et le rescrit fiscal

25 septembre 2026

– le bénéfice du statut de jeune entreprise innovante ou des jeunes entreprises universitaires (LPF, art. L 80 B 4° ; BOI-SJ-RES-10-20-20-40, 7 novembre 2018) ;

– son intention de bénéficier du régime d'exonération des entreprises nouvelles ou des entreprises implantées en zone franche urbaine-territoire entrepreneur ou en zone de revitalisation rurale ou encore de certains régimes d'amortissement exceptionnel (LPF, art. L 80 B 2° ; BOI-SJ-RES-10-20-20-10, 5 décembre 2018) ;

– le bénéfice du crédit d'impôt recherche ou du crédit d'impôt en faveur de la recherche collaborative (LPF, art. L 80 B 3° et 3° bis ; BOI-SJ-RES-10-20-20-20 et 10-20-20-30, 13 août 2025) ;

– l'appréciation de sa situation au regard de la taxe d'aménagement et à la taxe d'archéologie préventive (LPF, art. L 80 B 13° ; BOI-SJ-RES-10-20-20-110, 19 février 2025).

• Les demandes concernées par le délai de 6 mois

Le délai de 6 mois s'applique à la demande de l'organisme qui sollicité une habilitation à recevoir des dons ouvrant droit à un avantage fiscal et à en délivrer reçu aux donateurs (LPF, art. L 80 C ; BOI-SJ-RES-10-20-20-70, 12 septembre 2012), mais également à la demande de l'entreprise :

– pour savoir si l'opération de restructuration projetée répond à des objectifs économiques valables et ne peut être ainsi exclue du bénéfice du régime spécial des fusions de sociétés et opérations assimilées (scissions de sociétés, apports partiels d'actif, restructurations internationales) (LPF, art. L 80 B 9° ; BOI-SJ-RES-10-20-20-100, 9 janvier 2019) ;

– pour avoir la confirmation que la clause anti-abus prévue à l'article 205 A du CGI n'est pas applicable lorsque la demande est préalable à la réalisation d'une opération et à partir d'une présentation écrite précise et complète de cette opération (LPF, art. L 80 B 9° bis).

L'article 205 A du CGI vise, pour l'établissement de l'IS, les montages « mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable » (clause général anti-abus).

C – Le recours contre un rescrit défavorable au contribuable est-il possible ?

Existe-t-il une voie de recours pour le contribuable lorsqu'il estime que l'administration n'a pas correctement apprécié sa situation de fait au regard de l'application d'un texte fiscal ?

• Le second examen

Le contribuable de bonne foi dispose d'un délai de 2 mois à compter du jour de la réception de la réponse de l'administration pour solliciter un second examen de sa demande à la condition d'être présentée dans les mêmes termes, « sans invoquer d'éléments nouveaux ». Ce second examen est ouvert aux contribuables de bonne foi qui ont sollicité un rescrit dans le cadre de la procédure de rescrit général (LPF, art. L 80 B 1°), de la plupart des rescrits spécifiques (LPF, art. L 80 B 2° à 6° et 8° et L 80 C) et du rescrit-valeur (LPF, art. L 18 du LPF ; voir ci-dessous § II D-2 – Le rescrit sur la valeur vénale de l'entreprise en cas de donation). « Lorsqu'elle est saisie d'une demande de second examen, auquel elle procède de manière collégiale, l'administration répond selon les mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale, décomptés à partir de la nouvelle saisine » (LPF, art. L 80 CB ; BOI-SJ-RES-10-30, 3 octobre 2018). Ce second examen est assuré soit par un collège national lorsque la demande initiale du contribuable a fait l'objet d'une réponse par la DGFIP, soit dans les autres cas, par un collège territorial implanté dans le département de situation de la direction de contrôle fiscal dans le ressort de laquelle se trouve le contribuable.

La décision résultant de ce second examen a un caractère définitif. Par ailleurs, le silence de l'administration sur une demande de second examen vaut confirmation de sa prise de position initiale (Conseil d'Etat 29 novembre 2024, n° 497850).

• Le recours pour excès de pouvoir

En revanche, les rescrits ne peuvent pas, en principe, faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir.

Cependant, selon le tribunal administratif de Versailles, l'administration ne peut légalement refuser de répondre à une demande de rescrit écrite, précise et complète formulée par un contribuable de bonne foi conformément aux dispositions de l'article L 80 B 1° du LPF : son refus exprès de prendre position sur la demande du contribuable est susceptible d'un recours pour excès de pouvoir (TA Versailles 16 avril 2026, n° 25007273).

L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale : la garantie contre les changements de doctrine de l'administration et le rescrit fiscal

25 septembre 2026

Ainsi, le refus exprès de prendre position n'est assimilable ni au silence de l'administration (voir ci-dessus II-A-2 – La réponse de l'administration), ni à la prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait. Par ailleurs, le Conseil d'État a jugé que les prises de position défavorables de l'administration peuvent faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir eu égard aux enjeux économiques autres que fiscaux qui les motivent (Conseil d'Etat 2 décembre 2016, n° 387613 : « 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 »). Lorsque les conditions d'ouverture d'un tel recours sont réunies, la seconde demande d'examen constitue toutefois un préalable obligatoire (Conseil d'Etat 2 décembre 2016 précité et 29 novembre 2024, n° 497850 précisant bien que « seule cette seconde prise de position peut être déferée au juge de l'excès de pouvoir »).

D – Les rescrits particuliers

- Le rescrit au cours d'un examen ou d'une vérification de comptabilité

L'article L 80 B précise que la garantie de l'article L 80 A al. 1^{er} du LPF est applicable « lorsque, dans le cadre d'un examen ou d'une vérification de comptabilité et sur demande écrite du contribuable présentée conformément à l'article L 80 B 1^{er}, avant envoi de toute proposition de rectification, l'administration a formellement pris position sur un point qu'elle a examiné au cours du contrôle » (Article L 80 B 10° ; BOI-CF-PGR-30-20, 4 mars 2020).

Le contribuable vérifié peut demander au vérificateur une prise de position formelle sur les points de droit ou de fait examinés au cours du contrôle dont il fait l'objet et pour lesquels aucun rehaussement n'est effectué. La demande écrite, précise et complète, doit être formulée par le contribuable de bonne foi avant toute proposition de vérification, c'est-à-dire en pratique :

- dans le cas d'une vérification de comptabilité, au plus tard lors de la réunion de synthèse qui clôture les opérations de contrôle sur place ;
- dans le cas d'un examen de comptabilité, au plus tard lors du dernier point téléphonique ou du dernier échange dans les locaux de l'administration (BOI-CF-PGR-30-20, n° 80).

L'administration précise que pour « sécuriser le dispositif tant pour le contribuable que pour l'administration, la prise de position doit être précise, ciblée et explicite », autrement dit sans ambiguïté. Cette prise de position est alors opposable à l'administration. Les points contrôlés couverts par la garantie figurent sur la proposition de rectification ou sur l'avis d'absence de rectification mais peut, le cas échéant, figurer sur une annexe jointe à cette proposition ou cet avis (LPF, art. L 49 ; BOI-CF-PGR-30-20, n° 120).

- Le rescrit sur la valeur vénale de l'entreprise en cas de donation

L'article L 17 du LPF dispose que « l'administration des impôts peut rectifier le prix ou l'évaluation d'un bien ayant servi de base à la perception d'une imposition lorsque ce prix ou cette évaluation paraît inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis ou désignés dans les actes ou déclarations ».

Toutefois l'article L 18 du LPF prévoit qu'il « ne peut être fait application de l'article L 17 lorsqu'un redevable envisage la donation de tout ou partie de son entreprise individuelle ou des titres de la société dans laquelle il exerce des fonctions de direction, à l'exclusion des titres de sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier » lorsque « le donateur de bonne foi a, préalablement à la donation, consulté par écrit l'administration sur la valeur vénale à laquelle il estime son entreprise » (BOI-SJ-RES-10-20-20-90, 12 septembre 2012). Sont donc notamment exclues du champ de ce dispositif les sociétés holding non animatrices au sens de la doctrine administrative.

Le dirigeant de bonne foi doit consulter par écrit l'administration sur la valeur vénale des biens qu'il envisage de donner en fournissant tous les éléments utiles ou compléments d'informations demandés : ceux-ci doivent comprendre notamment le projet d'acte de donation et une proposition d'évaluation (LPF, art. R*18-1). L'administration est tenue de répondre dans les 6 mois de la réception de la demande. La donation réalisée sur la base de l'évaluation expressément acceptée ne peut plus être remise en cause si elle intervient dans les 3 mois de la réponse de l'administration.

L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale : la garantie contre les changements de doctrine de l'administration et le rescrit fiscal

25 septembre 2026

L'absence de réponse de l'administration dans les 6 mois de la demande ne vaut pas accord tacite de la valeur proposée par le demandeur excepté lorsque l'entreprise relève de la catégorie des micro, petites et moyennes entreprises au sens de l'Union européenne (annexe I au règlement UE n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014).

E – L'absence de rectification à l'issue d'un contrôle fiscal externe

Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures « lorsque, dans le cadre d'un examen ou d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, et dès lors qu'elle a pu se prononcer en toute connaissance de cause, l'administration a pris position sur les points du contrôle, y compris tacitement par une absence de rectification » (Art L 80 A al. 2 ; loi ESSOC n° 2018-727 du 10 août 2018).

- Le champ d'application de la garantie de l'article L 80 A alinéa 2

L'opposabilité ne résulte donc plus seulement d'une doctrine publiée ou d'un rescrit. Les points du contrôle qui ne font pas l'objet de rectification à l'issue d'un examen ou d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle sont opposables à l'administration : ils sont réputés ne comporter ni insuffisance, ni exactitude, ni omission, ni dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts et valent prises de position de l'administration sur la situation de fait du contribuable vérifié.

La garantie concerne tous les impôts et taxes couverts par l'avis de vérification effectivement examinés lors du contrôle externe. L'administration précise qu'elle ne concerne pas les droits d'enregistrement ou les revenus fonciers perçus par les SCI qui ne sont pas contrôlés dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal externe (BOI-CF-PGR-30-25 n° 60, 11 mars 2020).

Les points de contrôle effectivement examinés sont ceux « qui ont donné lieu à une interrogation précise de l'administration à l'attention du contribuable vérifié et à une réponse de celui-ci permettant au vérificateur de se prononcer en toute connaissance de cause au regard des faits constatés et du droit applicable » (BOI-CF-PGR-30-25 n° 80, 11 mars 2020).

L'administration ajoute qu'il n'est pas nécessaire qu'elle ait une prise de position explicite, précise et non équivoque. Elle est seulement tenue d'énumérer dans les propositions de rectification ou les avis d'absence de rectification, les points de contrôle bénéficiant de la garantie, conformément aux dispositions de l'article L 49 du LPF. Les points non énumérés dans ces pièces de procédure sont donc exclus du champ de la garantie. Toutefois, sans motivation de l'absence d'application de la garantie fiscale et si aucun point n'est énuméré dans la pièce de procédure, la garantie est présumée s'appliquer à l'ensemble des points couverts par l'avis de vérification n'ayant pas donné lieu à rectification (BOI-CF-PGR-30-25 n° 150 et 160, 11 mars 2020).

- La portée de la garantie de l'article L 80 A alinéa 2

Bien entendu, la garantie ne joue que si le contribuable est de bonne foi. On notera que l'application des majorations de l'article 1729 du CGI en cas d'infraction exclusive de bonne foi sur un ou plusieurs rehaussements ne prive pas le contribuable de la garantie sur les autres points du contrôle qui ne font pas l'objet de rectification.

Dès lors que la situation de fait du contribuable, les textes fiscaux ou la doctrine administrative publiée n'ont pas subi de modification ou que l'administration n'a pas rapportée sa position pour une nouvelle période examinée ou vérifiée, aucun rehaussement d'imposition fondé sur une interprétation différente de celle résultant de ces prises de position ne peut être opéré (BOI-CF-PGR-30-25 n° 180 et suivants, 4 mars 2020).

Conclusion

Les règles d'opposabilité de la doctrine administrative fiscale répondent à une exigence de sécurité juridique. Mais leur efficacité dépend de conditions d'application strictes, d'une interprétation jurisprudentielle parfois restrictive et, en cas de contradiction avec la loi, la convention internationale et le droit de l'Union européenne, le juge écartera pour l'avenir la doctrine, même favorable au contribuable.

Si l'on ajoute que la doctrine administrative est en constante évolution, on aura compris qu'il faut, en la matière, inévitablement être vigilant et prudent.



Service Recherche et Pédagogie : recherche@aurep.com
Service Formation : formation@aurep.com

www.aurep.com