



Jocelyn PIERRE  
Administratrice civile hors classe - Experte résidente en Grèce

## Stimuler les investissements étrangers : combiner clarté, hospitalité et sécurité

**Mots-clés :** Sécurité fiscale - investissement - rescrit

La sécurité fiscale apportée à un projet porté par un investisseur étranger, constitue l'un des éléments phares du « paquet fiscal » qu'un pays peut lui offrir. Cet article propose de résumer les grandes lignes de cette sécurité en trois piliers : un « corpus unique » d'accès à la règle fiscale ; un « guichet unique » animé par un interlocuteur de haut-niveau avec lequel l'investisseur pourra engager sur la durée un échange sincère et constructif ; un dispositif de rescrit (advance tax ruling) : véritable contrat entre l'investisseur et l'administration d'accueil, formalisant juridiquement cette relation de confiance. Certains pays en quête d'attractivité des investissements pourraient souhaiter s'en inspirer.

### Responsabilités, sources et remerciements

Cet article est issu d'un rapport de mission rédigé dans le cadre d'une déclaration d'intention conjointe sur le partenariat économique en janvier 2020 à Paris à l'occasion du Forum franco-hellénique de l'investissement. De mai à juillet 2020, l'auteure a procédé à des entretiens avec les autorités de différents pays, d'instances

communautaires et OCDE, d'avocats fiscalistes, et de représentants des entreprises ; consulté de nombreux sites web et articles de doctrine ; et bénéficié de documents transmis par les attachés fiscaux de la DGFiP. Les propos tenus n'engagent que leur auteur et en aucun cas les autorités françaises ou grecques.

## Des recommandations assises sur les pratiques internationales

**Le glossaire de l'OCDE définit les décisions anticipées de manière générale** comme « une lettre de décision, qui est une déclaration écrite, délivrée à un contribuable par les autorités fiscales, qui interprète et applique la législation fiscale à un ensemble spécifique de faits ». Le département juridique du FMI considère qu'« une décision fiscale privée consiste en un conseil qu'un contribuable peut demander à l'autorité fiscale en ce qui concerne l'application de la loi fiscale à son accord particulier » (FMI, 2016). Selon les pays, de nombreux termes sont utilisés pour nommer le rescrit.

**Le terme de « rescrit » (Advance Tax Ruling ou ATR) est utilisé comme terme générique** pour tous les types de décisions ou d'accords formels, **contraignants** (« binding » ou « opposables » comme le dit la loi française) et anticipés, nationaux ou ayant des conséquences transfrontalières, y compris les Accords préalables en matière de prix de transfert (APP), ou Advance Pricing Agreements (APA), interprétant les dispositions légales au regard d'une situation individuelle spécifique.

**La Commission européenne publie chaque année des statistiques** sur les APP sur la base des statistiques fournies par les pays. En 2018, au total pour les États-membres de l'UE, 726 APP de l'UE et 515 APP de pays tiers étaient en vigueur. **Selon le cadre de transparence de l'OCDE**, le Portugal et la France déclarent quelques unités de rescrits transfrontaliers par an ; l'Espagne environ 30 ; les Pays-Bas et le Luxembourg environ 200 chacun (chiffres de 2016).

## Enjeux

Dans le tourbillon de l'attractivité fiscale, chaque pays cherche à se présenter comme le lieu approprié pour accueillir les capitaux prêts à s'investir. Or, dans de nombreux pays, l'environnement du « Doing business » est encore loin de l'optimal. L'investisseur est confronté à un flou réglementaire, une lourde charge administrative, une bureaucratie opaque, des contrôles fiscaux à l'issue aléatoire, peu de voies de recours amiable ou contentieux, et une justice défailante. Ces pays peinent alors à attirer les investisseurs même lorsqu'ils présentent des avantages compétitifs non

négligeables. Les autorités ont alors tendance à jouer sur les taux ou les incitations fiscales, minant ainsi la base imposable, complexifiant le calcul de l'impôt, et créant des inégalités entre acteurs économiques.

De leur côté, les investisseurs potentiels font part de leur demande continue de transparence et de prévisibilité, notamment en cas de contrôle fiscal. Cela est particulièrement vrai pour les investissements innovants basés sur des faits et des circonstances ou des schémas fiscaux encore inconnus.

## Les propositions en bref

- **Un objectif** : La certitude fournie à un contribuable, à sa demande, d'un traitement fiscal sur laquelle il pourra compter dans le cadre de l'investissement envisagé.
- **Une fonction** : Un interlocuteur dédié qui formalise le rescrit après concertation, et accompagnera l'investisseur dans les années suivant l'investissement.
- **Un paysage** : Un cadre juridique complet, à jour, cohérent, pérenne en matière d'investissement, garantissant que toutes les dispositions fiscales sont consolidées et articulées.
- **Un instrument** : Une interprétation du droit sur un schéma ou un point spécifique (ou quelques points) et essentiel de l'investissement prévu, opposable à l'administration : le rescrit.

## Une culture de la confiance, du dialogue et de l'hospitalité

Le rescrit a été développé pour accroître la sécurité juridique du contribuable en général, et de l'investisseur en particulier, afin de faire face à l'instabilité et à la complexité croissante du droit fiscal.

Parce que reposant sur la confiance, la procédure de rescrit est toujours *in concreto* et s'adresse au (futur) contribuable de bonne foi. Le rescrit n'impose, n'interdit, ni ne permet rien d'interdit. Il protège grâce à une position explicite et claire. Le rescrit n'est pas non plus un « protocole d'accord » puisque le contribuable ne s'engage pas

à effectuer la transaction décrite. L'interprétation produit un effet de droit au profit du demandeur à l'égard de l'autorité qui l'a émise jusqu'à la fin de sa durée de validité ou jusqu'à ce qu'il y ait eu un changement du droit ou des faits.

La protection du contribuable n'est pas acquise au prix des intérêts de l'administration. Celle-ci reste libre de refuser l'interprétation de la loi proposée par l'investisseur. Il ne constitue jamais un « privilège » et son contenu est toujours conforme au droit national, ou supranational et aux standards de l'OCDE le cas échéant.

### Quels avantages le rescrit apporte-t-il à chaque partie prenante ?

- **Le contribuable** : (i) sécurité préalable à une décision d'investissement dans un environnement non hostile puisque l'administration fiscale ne peut pas modifier la déclaration d'impôt du contribuable ni lui imposer une pénalité sur la base des critères établis ; (ii) certitude d'être imposé de manière appropriée et conforme à la loi ; (iii) réduction des frais liés aux réclamations et à certains contrôles.
- **L'administration fiscale** : (i) réduction du temps consacré par son personnel aux contrôles puisqu'ils ne sont requis que dans la mesure où la situation réelle diffère sensiblement de la situation présentée ; (ii) professionnalisation du personnel ; (iii) formalisation des processus de prise de décision ; (iv) réduction du nombre des procédures contentieuses.
- **Le ministère des finances** : (i) amélioration du climat des affaires se traduisant par des recettes fiscales accrues et plus prévisibles ; (ii) uniformisation de l'application de la loi fiscale entre des contribuables se trouvant dans des circonstances identiques ou similaires ; (iii) identification en amont d'éventuels effets pervers d'une loi fiscale et contribution à l'amélioration de la loi ; (iv) renseignement pour les procédures d'accords amiables et la négociation des conventions de double imposition.
- **Les tribunaux** : (i) assistance préalable dans l'interprétation et l'application unifiée de la loi ; (ii) sans pour autant leur retirer aucun droit de jugement - car la décision n'est pas normative et doit être conforme à la législation fiscale telle qu'interprétée par le juge de l'impôt.
- **Les fiscalistes « de la place »** : (i) établissement d'une relation de confiance avec l'administration fiscale distincte des situations d'ajustement *ex post* ; (ii) aide à la présentation des faits et circonstances pertinents et à l'interprétation correcte des lois fiscales ; (iii) alerte sur des questions fiscales non prises en compte auparavant ; (iv) augmentation des affaires grâce à l'expansion des investissements.

## Un guichet dédié, compétent et accueillant

Le recrutement au sein de l'administration fiscale d'un fiscaliste faisant office de point de contact dédié pour les investisseurs est l'un des trois piliers de cette proposition. Il accueille l'investisseur et formalise avec lui le rescrit le cas échéant. Dans la plupart des pays, le traitement des procédures de rescrit implique une équipe spécialisée, ou le bureau des grands contribuables (Large Taxpayers' Office/LTO), la divi-

sion de la fiscalité internationale, l'équipe des autorisations préalables de prix de transfert, la direction de la législation fiscale, le cabinet du ministre, etc. Toutefois, seuls quelques pays disposent d'un tel référent.

**Du choix de cet interlocuteur dépend le succès de toutes ces propositions.** Ce processus de négociation et de signature doit être mené

par un représentant tourné vers l'investisseur, ouvert aux objectifs économiques du pays et suffisamment qualifié pour discuter avec les meilleurs avocats fiscalistes internationaux du pays. Il jouit de la confiance du ministre des finances, des services de contrôle et du plus haut responsable de l'administration fiscale (i.e. directeur/général des impôts, gouverneur, commissaire).

**Pendant la durée de vie du rescrit, il est chargé d'aider l'investisseur** dans ses relations avec les services de l'administration fiscale, notamment

en cas de conflit d'interprétation du rescrit. En cas de litige, il participe aux procédures pré-judiciaires de conciliation ou de règlement des différends.

**Cet interlocuteur privilégié des investisseurs a aussi la charge de représenter l'administration fiscale dans les différents organismes en charge de la conception ou de la mise en œuvre des politiques d'investissement** afin que les services de l'application fiscale participent à la cohérence du cadre général d'investissement.

## Le rescrit à la française

**En France, le rescrit a été créé par la loi en 1987**, à la suite d'une commission dite «Aicardi», chargée de faire des propositions visant à améliorer les relations entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières.

**Aucune disposition légale ne donne une définition exacte du «rescrit».** Non plus le droit français ne reconnaît le principe de la confiance légitime. En revanche, afin de dissiper sa nature polysémique, le Conseil d'État a identifié cinq critères cumulatifs pour qualifier un mécanisme de rescrit et déduire l'application procédurale de certaines dispositions.

**Le nombre de décisions «spéciales» n'a cessé d'augmenter au fil des ans, pour atteindre seize aujourd'hui.** Le terme « rescrit fiscal » utilisé dans l'article L. 80 B du LPF constitue la base juridique des procédures de consultation préalable de l'administration. Le législateur l'a complété en offrant aux contribuables des rescrits « spéciaux » pour certains avantages ou pour certaines procédures. Pour la plupart de ces rescrits spéciaux, s'applique la règle du silence valant acceptation.

**Les services centraux comme déconcentrés de l'administration fiscale (DGFIP) sont aptes à signer les rescrits.** 3 % des rescrits sont pris au niveau central. Les décisions relatives à certains régimes (restructuration d'entreprise, investissements outre-mer) sont prises par un service spécialisé (bureau des Agréments) ; les APP sont délivrées par un autre service (Mission d'expertise juridique et économique internationale/MEJEI) également chargé des procédures amiables contre la double imposition.

**Une décision de rescrit est susceptible d'être contestée.** Un contribuable insatisfait peut saisir une instance de recours administrative dans un délai de deux mois (le recours ne peut pas porter sur les prix de transfert ni sur les mesures anti-évitement). Le second examen est assuré par un organe collégial composé de six membres de l'administration fiscale susceptible d'entendre les arguments du contribuable. Selon le rapport annuel de la Cour des comptes, 3 % du nombre total de demandes ont été transmises au comité et celui-ci a pris une position différente du premier avis dans 20 % des cas. Depuis 2016, le Conseil d'État considère que le rescrit est une décision administrative pouvant faire grief au contribuable comme à un « tiers intéressé » qui peut, dès lors, en critiquer la légalité devant le juge de l'impôt pour en obtenir l'annulation.

**Le département juridique de Business France et le département Tax4Business de la DGFIP coopèrent.** Généralement, un inspecteur fiscal est détaché auprès de Business France.

## ➔ Les recommandations fonctionnelles

**Créer et positionner correctement dans l'administration fiscale un interlocuteur unique et expérimenté : l'interlocuteur-investissement.** Il s'agit de recruter et de motiver un expert de très haut niveau, connaissant bien les derniers développements en fiscalité internationale des entreprises de l'OCDE et, le cas échéant, de l'Union européenne. Ce fiscaliste doit pouvoir accéder facilement au directeur des impôts, au cabinet du ministre, à chaque directeur (fiscal, douanier, local) et aux organismes externes impliqués dans les investissements. Selon le volume d'affaires qu'il a à traiter, il peut disposer d'une équipe.

*Aux Pays-Bas, depuis 2004, une équipe à Rotterdam se consacre au traitement des ATR et des APA. Cette équipe a le monopole du traitement de certains cas (propriété intellectuelle, société holding) ou un avis obligatoire et contraignant (exemption de participation, structures hybrides, établissement permanent). En plus de cette équipe, une personne de contact est dédiée à l'accueil des investisseurs importants et ces deux entités travaillent en totale coordination.*

**Créer les conditions d'un dialogue ouvert et fructueux avec l'investisseur potentiel.** L'interlocuteur-investissement se voit confier le pouvoir de fixer les termes du rescrit, sans lequel il ne serait pas pris au sérieux par l'investisseur. Parallèlement, il porte la responsabilité de la qualité de la décision, la constitution et la conservation des dossiers, la cohérence d'ensemble des réponses, le suivi de la procédure, etc. Le temps de la négociation est un paramètre essentiel de réussite : trop long, il obère la décision positive d'investissement, trop court il peut conduire à une réponse insatisfaisante, source de conflits ultérieurs. Ce temps dépend de la qualité de la première présentation par le contribuable ouvrant un chemin de convergence balisé de modifications et de réunions formelles et informelles. Le négociateur doit en savoir assez pour décider en droit comme en opportunité, tout en se limitant au nécessaire à la prise de décision, car le rescrit ne doit pas apparaître comme intrusif ou, pire, comme un outil de planification du contrôle fiscal. Et il n'est pas censé travailler seul. Un processus d'examen approprié garantit l'implication du service localement compétent et du service central chargé de la politique fiscale et/ou contentieuse lorsqu'il existe un doute sérieux sur l'interprétation de la loi.

**La présence sur le rescrit de deux signatures non subordonnées est une garantie de sérieux de l'engagement, de transparence et de qualité.** Le choix des signataires est fonction de la situation nationale mais ils doivent être sans lien hiérarchique entre eux. Le premier signataire peut être l'interlocuteur-investissement ou son supérieur hiérarchique. L'autre signataire est un représentant de la politique fiscale, du contrôle fiscal, de l'administration des grandes entreprises, etc.

*Dans les États membres, les rescrits sont négociés et/ou signés par différentes autorités : les autorités fiscales locales ou centrales (AT, DE, EL, IE, MT, SI, PL, ES) ; le ministère de l'économie (HU) ou le ministère des finances (BE) ; les centres fiscaux spécialisés sont consultés avec des avis contraignants (NL, LU) ; les centres fiscaux spécialisés émettent la décision elle-même (AT, EE, FR, IT, LT, NL) ; un conseil des rescrits indépendant composé d'experts (SE) ; un conseil des rescrits indépendant composé d'experts lorsque la question revêt une importance particulière (DK et FI) (i.e. si la décision a des conséquences pour plusieurs contribuables, ou si la décision porte sur une nouvelle législation ou sur des questions de droit communautaire).*

**Nommer un interlocuteur fiscal au sein de l'agence de promotion des investissements (API), alter ego et correspondant privilégié de l'interlocuteur-investissement au sein de l'administration fiscale.** Ensemble, ils ont la responsabilité de fournir aux investisseurs la meilleure information possible sur leurs droits et obligations et le meilleur accueil. *Ex ante*, l'API fournit des informations complètes qui incluent la dimension fiscale. Durant la négociation, l'API se tient en retrait, notamment pour des raisons de secret fiscal et de potentiel conflits d'intérêts. *Ex post*, l'API rend compte des difficultés rencontrées par les catégories d'investisseurs et des propositions d'amélioration. Ainsi, de concert, ils améliorent les conditions du parcours économique, juridique et fiscal de l'investisseur pour lui éviter les obstacles ou les pièges potentiels pouvant se traduire par de futurs litiges.

**Confier à l'interlocuteur-investissement un rôle d'expert consultant pour les inspecteurs locaux.** L'objectif est d'éviter que la sécurité fiscale accordée à l'investisseur au moyen du rescrit soit dilapidée par les agissements ultérieurs des diverses entités de l'administration fiscale, y compris par méconnaissance des règles applicables. C'est pourquoi, confrontés à une question relative au traitement fiscal du dossier de

l'investisseur, tout service local doit recourir à cet expert de haut niveau. L'objectif du rescrit est de protéger le contribuable contre un rehaussement de la base d'imposition déterminée, les pénalités et les intérêts lorsqu'il a correctement appliqué le rescrit. Le rescrit n'interdit toutefois pas la vérification des éléments comptables de la déclaration fiscale faite par l'entreprise dans les conditions de droit commun. Toutefois, si le contribuable fait l'objet d'un redressement méconnaissant le rescrit, il disposera alors des voies de recours habituelles, jusqu'à la saisine du juge qui décidera alors si le rescrit est opposable à l'administration.

**Encourager la publication des rescrits généraux anonymisés ou leur transformation en circulaires pour assurer une concurrence équitable (« level playing field »).** Il existe des risques inhérents à la prolifération de solutions d'espèce. La publication des décisions assure la cohérence du système dans son ensemble et apporte le bénéfice de la neutralité économique (encore plus évident pour les impôts indirects et les accises que pour la fiscalité directe. Il faut toutefois veiller scrupuleusement à l'occultation des éléments d'identification de l'opération et de l'opérateur. La sécurité juridique conférée par le rescrit individuel pourrait être ruinée si la situation économique qui sous-tend l'interprétation juridique est révélée aux concurrents.

*En France, le Bulletin officiel des Finances publiques - Impôts (BOFiP-Impôts) met à la disposition des contribuables une base de données consolidée, numérisée et historisée des circulaires fiscales, qui reprend indifféremment toutes les interprétations du droit opposables à l'administration fiscale.*

## Heurs et malheurs du rescrit

**Limiter les incertitudes fiscales est un élément essentiel pour les décisions de l'investisseur potentiel lorsqu'il cherche un pays d'établissement.** Les règles fiscales nationales et internationales sont complexes. Les montants en jeu sont parfois colossaux et l'explicitation des règles applicables à des opérations innovantes par les circulaires est souvent insuffisante. L'assistance de conseillers fiscaux professionnels, certes indispensable, n'offre pas non plus de garantie

absolue quant à la posture que prendra l'administration.

**C'est pourquoi la plupart des pays de l'UE et de l'OCDE ont déjà ouvert la possibilité d'obtenir une décision anticipée** afin de garantir la sécurité fiscale des investissements, nouveaux ou complétifs, nationaux ou étrangers, petits ou grands. Depuis la fin des années 1980, diverses organisations internationales, notamment l'OCDE, le FMI et la Commission européenne, ont adopté une position favorable à ce type de décisions fiscales. Au niveau européen, le principe de la confiance légitime appliqué par la CJUE, sous-tend la portée des « ATR ».

**Cet instrument fait néanmoins encore défaut dans la législation fiscale de nombreux pays,** ou est limité aux décisions anticipées à des fins de fixation des prix de transfert, au domaine douanier (le renseignement tarifaire contraignant/RTC) ou en matière de cotisations sociales.

**L'intérêt de cet instrument est de trouver un juste équilibre entre principe de confiance légitime et principe de légalité.** Certes, le procédé a pu être utilisé pour offrir des avantages fiscaux indus. C'est pourquoi il faut rappeler que le rescrit doit toujours être conforme à la loi fiscale en vigueur. Son intérêt est de rendre la loi claire et prévisible, non d'en modifier la portée. En organisant la divulgation des décisions qui peuvent intéresser d'autres pays (DAC 3), l'Union européenne offre désormais un cadre communautaire à cette nécessaire transparence.

## Le droit comme fondement de l'égalité de traitement entre les contribuables

**Présenter de façon claire et exhaustive la façon dont la règle fiscale est appliquée par l'administration est évidemment la base essentielle de la sécurité juridique et de l'égalité de traitement entre les contribuables.** Cette base est obtenue grâce, notamment, à la consolidation d'un corpus de commentaires administratifs de la loi et à l'alignement des dispositions juridiques qui constituent le cadre des investissements, qu'elles soient générales ou sectorielles. Cette base peut également porter sur la présentation des procédures de contrôle et de garanties dont elles sont assorties.

## Les cas formels de refus d'accord d'un rescrit

La bonne foi du contribuable dans la mise en œuvre de la procédure de rescrit est présumée. Toutefois, **l'administration n'est jamais obligée d'accepter d'instruire un dossier de rescrit**. Par exemple parce que certains avocats utilisent abusivement le rescrit pour obtenir une position de l'administration sur un régime et font ensuite un usage commercial de ces informations pour d'autres clients ou pour la publication. Les pays ont mis en exergue, par les textes ou par la pratique, une liste de situations où le refus est de mise :

- **La demande est frivole ou vexatoire** : la délivrance de la décision n'aurait aucune conséquence pratique car l'opération a déjà été effectuée ou ne le sera probablement jamais ;
- **Le demandeur n'est ostensiblement pas considéré comme étant de bonne foi** : il n'a fourni à l'administration fiscale que des informations insuffisantes ou confuses, il est déjà connu des services pour fraude ou utilisation malvenue du rescrit, il multiplie les demandes pour la même transaction, etc. ;
- **La demande vise en réalité à habiller un procédé d'optimisation agressive**. Les pratiques de chalandage fiscal ou les motifs d'investissement dans le pays sont uniquement ou principalement fiscaux : l'investissement vise à monter une « coquille vide » ; implique un territoire non coopératif ; est susceptible de relever des directives sur les règles anti-évitement (ATAD 1 et 2) ; pourrait être préjudiciable à un pays-tiers avec lequel il existe une convention fiscale bilatérale, etc.
- **La norme fiscale n'est pas fixée** : une loi est en cours de discussion, une circulaire est en cours de rédaction ou une décision de constitutionnalité est attendue devant la Cour suprême, etc.

### → Les recommandations juridiques

**Créer une procédure de rescrit dans le droit national.** Cela suppose de fixer, en droit et en opportunité, le niveau textuel adéquat (législatif ou réglementaire). La note technique du FMI (FMI, 2016/annexe B) donne un exemple utile de traitement. Chaque pays détermine le vocable dans la langue nationale et en donne une claire définition. Une attention particulière est portée à la qualification potentielle d'« aide d'État ». Autre point important : déterminer un champ pertinent de « rescrits spéciaux », à côté du rescrit général, dans l'optique d'assurer la simplification de la démarche d'investissement, qui demeure l'objectif recherché.

*Certaines demandes toutefois peuvent résulter de la mise en œuvre de normes supranationales (directives européennes). C'est par exemple le cas de la nouvelle « règle générale anti-évitement » (RGAE / anti-abuse) résultant de la mise en œuvre de la directive sur les fusions, puis des clarifications de la jurisprudence (notamment CJUE 8-3-2017, affaire C-14/16, Euro Park Service).*

**Limiter, tester, évaluer, généraliser afin de mesurer les capacités réelles de l'administration à instruire correctement ces dossiers à fort enjeux**

économiques et politiques. La portée possible d'un rescrit est en principe illimitée (tout impôt, toute catégorie de contribuables, etc.) mais rien n'empêche de la restreindre *ab initio* : à certains contribuables, secteurs, investissements (montant ou nombre d'emplois créés), régimes, opérations (dépenses déductibles, établissement stable, non-application des règles anti-évasion), point de doctrine requis, etc.

*La loi allemande dispose qu'il doit y avoir un intérêt à prendre une position, compte tenu des conséquences fiscales importantes pour le contribuable.*

**Stabiliser les modalités pratiques de cette procédure de rescrit en respectant les grands équilibres** : favoriser la décision d'investissement ; respecter l'égalité de traitement entre les contribuables ; ne pas surestimer la capacité de l'administration à faire face à l'instruction rapide et efficace de dossiers d'une très haute complexité et à fort enjeux. *Infra*, sont mentionnées non exhaustivement diverses modalités à sagement discuter avant de s'engager. L'objectif est de rendre les conditions du consentement (implicite ou explicite), le délai et la tarification compatibles avec le nombre de dossiers attendus et les ressources de l'administration et donc de ne pas dissocier la discussion à propos de ces modalités.

**Forme : acte administratif unilatéral ou convention ?**

Alors qu'aux Pays-Bas, le rescrit est devenu un engagement bilatéral signé par les deux parties, il se rapproche davantage en France d'un acte unilatéral. Peu importe... l'essentiel est que le représentant fiscal de l'investisseur présente un projet de rescrit écrit prêt à être signé, accompagné des informations précises et sincères sur le projet (tous les détails de la transaction à laquelle la demande se rapporte ainsi que tous les documents pertinents), sur les dispositions applicables de manière complète, précise et sincère et exposant l'opinion du demandeur quant à l'application de la législation fiscale pertinente à la transaction. Le dossier doit même contenir de façon obligatoire, comme en Belgique, certains éléments tels que les dépôts réalisés en parallèle auprès d'autres pays et les réponses qui y ont été apportées.

**Périmètre : un ou plusieurs impôts ?** De façon générale, le contribuable n'a jamais à porter le poids de la complication de l'administration. Il est donc recommandé d'accepter qu'un même rescrit porte sur plusieurs taxes, y compris lorsque plus d'un service est concerné.

*En Allemagne, bien que les administrations fiscales des impôts directs et indirects (TVA) soient distinctes, un rescrit peut concerner plusieurs impôts. En Belgique, pour les cas concernant à la fois les impôts fédéraux et flamands, le Vlaamse Belastingdienst (administration fiscale flamande) fournit un «avis contraignant» au service fédéral qui émettra la décision.*

**Période : seulement pour l'avenir ?** Il est recommandé de laisser la porte ouverte à de la flexibilité temporelle, *a minima* en évitant d'appliquer des pénalités à une opération déjà réalisée.

**Délai : qui ne dit mot consent ?** De longs retards compromettent l'objectif de sécurisation de l'investissement. Le FMI conseille de répondre dans les 60 jours et d'envoyer un avis écrit si une décision de refus de la demande est prise (FMI, 2016). Un délai de 6 mois serait plus raisonnable, comme c'est par exemple le cas en Allemagne. Bien sûr le temps mis à produire les documents utiles sera neutralisé (cf. le principe néerlandais de l'horloge d'échecs).

**Prix : gratuit ou payant ?** La culture administrative de chaque pays joue ici, à l'évidence. Néanmoins, la gratuité doit être privilégiée car elle apparaît comme gage de bonne volonté mutuelle et d'indépendance du processus de décision.

**Le rescrit est toujours opposable mais même cette contrainte a ses propres limites,** notam-

ment temporelles. Le rescrit a une durée de validité. Il pourrait même avoir un effet rétroactif, sous certaines conditions (mêmes faits, pas de vérification en cours, etc.). Toutefois, l'autorité peut aussi, pour un motif raisonnable (changement de l'état de droit, changement des circonstances), retirer une décision privée, en tout ou en partie, par un avis écrit signifié au demandeur, cet avis n'ayant de conséquences que pour l'avenir.

*Aux Pays-Bas, la durée est de 5 ans maximum (une période équivalente au plan d'affaires moyen de l'investisseur) ou de 10 ans maximum si les faits le justifient (un contrat à long terme par exemple). Elle est renouvelable par défaut sur demande explicite. En cas de refus de renouvellement (parce que l'administration a changé son interprétation de la même loi), il est renouvelé pour une courte période afin de donner au contribuable le temps de s'adapter (clause de grand-père).*

**Faciliter les démarches de l'investisseur** en mettant à sa disposition les Questions/Réponses (FAQ), les avis et les modèles nécessaires pour normaliser et simplifier le processus.

**Ne pas ouvrir une procédure de recours, qu'elle soit administrative ou judiciaire,** car elles sont difficiles à organiser et font perdre à l'utilisateur le bénéfice d'un délai raisonnable pour obtenir une réponse claire et définitive. Certes, le rescrit n'est pas un simple acte interprétatif, puisqu'il est une décision engageant l'administration. A ce titre il est susceptible de causer un préjudice, et est donc contestable.

*C'est pourquoi certains pays ont organisé une procédure de recours, interne à l'administration fiscale (France), à l'administration ou auprès d'experts indépendants. Certains pays acceptent un recours devant le juge (UK) sur la base de la légalité ou pour un préjudice économique. Mais d'autres ont fermé cette porte (Belgique).*

**Communiquer sur la procédure et les flux des demandes traitées.** Le Gouvernement a intérêt à communiquer ouvertement et précocement sur la nature juridique, transparente et équitable de la procédure. Plus tard, il doit de façon régulière et formelle publier chaque année les catégories de rescrits délivrés et le délai moyen de traitement.

*Aux Pays-Bas, des indicateurs de volume et de délais ont été inclus dans le rapport annuel du Belastingdienst au Parlement.*

*En France, l'administration s'est fixé comme objectif de répondre dans un délai de trois mois à 80 % des demandes de rescrits géné-*





raux. Les réalisations sont rendues publiques dans le rapport annuel sur les rescrits et mentionnées dans le rapport annuel de la DGFIP au Parlement.

Au-delà de cette publicité nationale, tant l'OCDE (action 5 du BEPS) que la Commission européenne (DAC 3) ont pris des mesures pour garantir que les décisions fiscales transfrontalières et les accords anticipés sur les prix seront automatiquement échangés dès lors qu'ils entrent dans le champ d'application des cadres respectifs.

## Conclusion

Le développement du rescrit depuis les années 1980 est à la fois la conséquence et la cause d'une évolution de la relation entre l'administration et ses utilisateurs vers plus de confiance, de dialogue et de reconnaissance de la bonne foi mutuelle. L'interprétation de la norme, souvent complexe voire ambiguë, ouvre un espace de dialogue dont le rescrit est le vecteur et l'interlocuteur-investissement le messageur. ■

**Vincent Lidsky**, inspecteur général des finances, chargé de la coordination de l'assistance technique française à la Grèce

**Le contexte :** La France soutient les réformes administratives en Grèce depuis 2011, après la crise de 2009. Le premier accord date de 2012, et a été renouvelé et complété par chacun des gouvernements successifs. On peut citer en particulier la lettre conjointe des ministres français des finances et des comptes publics et grec de la réforme administrative et du e-gouvernement en 2014. L'appui technique est actuellement apporté dans le cadre d'un protocole signé en 2015 par les ministres des finances.

Le financement en est principalement assuré par la Commission européenne –plus précisément le service d'appui aux réformes structurelles (SARS) issu de l'élargissement à l'ensemble des États-membres de la Task force pour la Grèce et devenu en 2020 la DG REFORM. Expertise France est le plus souvent l'opérateur qui contracte avec l'Union européenne, et fait appel à des compétences de plusieurs pays européens, dont la France. Une coopération bilatérale est aussi organisée entre ministères, notamment en matière fiscale (par exemple l'accueil chaque année à l'ENFiP de plusieurs inspecteurs des impôts grecs).

Une déclaration d'intention sur le partenariat économique franco-grec a été signée en janvier 2020 par les ministres français de l'économie et des finances et grecs des finances et du développement et des investissements. Elle visait, dans le contexte de la reprise économique grecque enregistrée en 2019 (et de la sortie des plans d'ajustement pour passer à une « surveillance renforcée »), à élargir la coopération administrative en cours dans l'administration centrale (légistique et simplification, modernisation de la fonction publique, numérisation de l'administration, réforme de l'administration fiscale) à de nouveaux secteurs en phase avec les besoins économiques grecs (tourisme, agriculture, environnement des affaires...) et la priorité à la lutte contre le changement climatique et la mise en œuvre de l'accord de Paris et du Pacte vert européen (environnement, gestion des déchets, verdissement du budget, financement vert...).

C'est dans ce contexte que le ministère de l'économie et des finances a confié à Mme Jocelyn Pierre, administratrice civile, qui était en résidence à Athènes au sein de l'administration fiscale dans le cadre d'une assistance technique européenne qui s'achevait, une mission visant à améliorer l'attractivité de la Grèce pour les investissements étrangers. S'appuyant sur ses connaissances de la fiscalité française et internationale, et du contexte grec, elle a recueilli les besoins des acteurs locaux, notamment des entreprises françaises déjà présentes en Grèce, avec le soutien de la Chambre de commerce et d'industrie franco-hellénique, du Service économique de l'ambassade et de ses conseillers au commerce extérieur, et de Business France. Ses propositions ont été diffusées par les autorités françaises aux autorités grecques et communautaires qui les ont accueillies avec intérêt.

## Sources

2020 Rapport annuel 2019 du Service des Décisions Anticipées en matière fiscale SPF Finances belge [www.fin.belgium.be](http://www.fin.belgium.be) D/2020/1418-37

2019/07 Commission européenne, Taxud/D2, Forum conjoint sur les APP de l'UE

2018 RFDA 2018 p.838 Le rescrit, Anne-Laure Girard, Dalloz

2017/12 Pratiques fiscales dommageables - Rapports d'examen par les pairs sur l'échange d'informations sur les décisions fiscales Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5

2016/05 «Introduction d'un régime de décision anticipée en matière fiscale (ATR) - Considérations de conception pour atteindre la certitude et la transparence», Waerzeggers, Christophe et Cory Hillier, 2016, Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016, IMF Legal Department

2015/11 «Décisions fiscales» dans les États membres de l'UE, Elly VAN DE VELDE, rapport au Parlement

2015/10 OCDE, Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, BEPS Action 5

2015/11 Rapport au Parlement européen sur les rescrits fiscaux et autres mesures similaires par leur nature ou par leur effet

Guide pour les investisseurs potentiels, Portugal, en anglais, sans date <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6580/documento/UM-Guia-Fiscal-Portugal-ENG.pdf?id=8858>