

PARTIE OFFICIELLE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPOTS

INSTRUCTION n° 1346-2017 VP du 15 mai 2017 portant application des dispositions du code des impôts relatives à la procédure du rescrit fiscal.

Rubrique thématique : Contrôle fiscal - procédure du rescrit fiscal

Présentation

L'article LP. 6 de la loi du pays n° 2016-43 du 6 décembre 2016 portant diverses mesures fiscales en faveur de la relance de l'économie a modifié les dispositions de l'article LP. 421-2 du code des impôts pour simplifier et élargir les garanties offertes aux contribuables au travers de la procédure du rescrit fiscal.

Le rescrit fiscal désigne la prise de position de l'administration qui prémunit le demandeur d'une remise en cause ultérieure de sa situation par l'administration, s'il s'est strictement conformé à la réponse qui lui a été adressée et sous réserve du respect de certaines conditions.

Ces nouvelles dispositions ont donc pour finalité de donner aux contribuables une garantie particulière qui a pour effet, sous réserve que les conditions soient réunies, de les sécuriser sur le plan juridique et d'apporter une limite au droit de reprise de l'administration en lui interdisant de procéder à des rectifications contraires à ses propres prises de position.

Deux procédures entrent dans la définition du rescrit fiscal au sens du code des impôts et sont prévues par le nouvel article LP. 421-2 du code des impôts.

Le présent bulletin officiel des impôts a pour objet de présenter et commenter ces dispositions.

Introduction

1. Le rescrit fiscal est l'expression désignant la garantie qui découle d'un écrit de l'administration fiscale permettant à son bénéficiaire de s'opposer à des rectifications d'impositions motivées par une interprétation différente de celle contenue dans cet écrit, limitant ainsi le droit de reprise de l'administration.

Le rescrit fiscal constitue donc une garantie contre les changements d'interprétation des textes fiscaux par l'administration fiscale et une modalité de mise en œuvre du principe de sécurité juridique.

2. Le nouvel article LP. 421-2 du code des impôts prévoit deux types de rescrits fiscaux qui confèrent une garantie équivalente (chapitre 1er).

Pour se prévaloir de cette garantie, les contribuables doivent au préalable respecter certaines conditions (chapitre 2).

Par ailleurs, le rescrit fiscal doit être distingué de la simple demande de renseignements et du dispositif prévu par l'article LP. 421-3 du code des impôts lequel procure aux contribuables une garantie contre les changements de doctrines publiées (chapitre 3).

Enfin, certains rescrits de portée générale pourront faire l'objet d'une publication aux fins de diffusion de l'interprétation de la norme fiscale par l'administration (chapitre 4).

CHAPITRE 1er

Présentation des rescrits

de l'article LP. 421-2 du code des impôts et étendue de la garantie qu'ils confèrent

3. Le rescrit fiscal se décline selon deux procédures prévues par l'article LP. 421-2 du code des impôts :

- le 1er alinéa de cet article permet à un contribuable d'obtenir une prise de position formelle de l'administration sur l'interprétation d'un texte fiscal ;
- le 2e alinéa porte sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal.

Section 1

Le rescrit relevant du 1er alinéa

de l'article LP. 421-2 du code des impôts : une prise de position formelle sur l'interprétation d'un texte fiscal

4. Le 1er alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts est reproduit ci-dessous :

“L'administration ne peut procéder à aucune rectification sur le fondement d'une interprétation différente lorsque le redevable démontre que l'interprétation du texte fiscal qui fait l'objet du différend, avait été, à l'époque, formellement admise dans une réponse individuelle qui lui avait été adressée suite à une demande de renseignements écrite, par le directeur des impôts et des contributions publiques, sous réserve que la réponse soit, elle-même, le cas échéant, conforme aux instructions, circulaires et réponses déjà

publiées. La prise de position invoquée par le contribuable doit lui avoir été officiellement adressée et doit être antérieure à la date de dépôt de la déclaration, ou en l'absence d'obligation déclarative, à celle du paiement. En toute hypothèse, l'administration conserve la faculté de rapporter, pour l'avenir, sa prise de position antérieure."

Ces dispositions interdisent à l'administration fiscale de procéder à une rectification d'imposition fondée sur une interprétation différente lorsque le contribuable démontre que l'interprétation du texte fiscal qui fait l'objet du différend a été antérieurement formellement admise par la direction des impôts et des contributions publiques dans une réponse individuelle.

5. Ainsi, le contribuable qui a, préalablement à la mise en œuvre d'une opération, interrogé la direction des impôts et des contributions publiques sur l'interprétation qu'elle entend retenir d'un texte fiscal pourra se prévaloir de la réponse obtenue si cette direction entend remettre en cause sa situation fiscale ultérieurement en motivant ce redressement par une interprétation différente.

Les demandes écrites formulées par un contribuable au titre du 1er alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts doivent donc porter sur un point de droit fiscal, de portée générale afin que la direction des impôts et des contributions publiques lui fasse connaître le sens et la portée du ou des textes fiscaux en cause.

Seules les demandes individuelles des contribuables peuvent être invoquées sur le fondement du 1er alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts, sous réserve qu'elles contiennent une réelle interprétation d'un texte fiscal, c'est-à-dire qu'elles viennent préciser en droit le sens et la portée de dispositions fiscales.

6. Cette réponse doit être sans équivoque. Une question formulée de manière ambiguë ou trop imprécise ne permettra pas à l'administration de répondre précisément sur un point de droit particulier.

7. Un courrier électronique (courriel) émanant de la direction des impôts et des contributions publiques adressé au contribuable n'est pas opposable à cette dernière en tant que rescrit sur le fondement du 1er alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts dès lors qu'il est, par nature, dénué du formalisme juridique qui doit s'attacher à un tel écrit en raison de la nature particulière et de l'étendue de la garantie qu'il confère.

En effet, d'une part, les courriels revêtent un caractère informel qui n'est pas compatible avec la garantie spécifique conférée par un rescrit et d'autre part, ils ne satisfont pas aux impératifs de sécurité liés à l'identification de l'expéditeur et du destinataire, à la signature, au contenu et à la datation.

8. Ainsi les courriels émanant du service "Info-fiscale", service en ligne proposé par la direction des impôts et des contributions publiques destiné à accompagner et orienter les usagers, ne peuvent pas être invoqués par les contribuables sur le fondement du 1er alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts.

A cet égard, il est précisé que le service "Info-fiscale" constitue un outil de promotion de la relation numérique à l'usager, lequel dispose ainsi d'un accès facilité par une rubrique dédiée sur le site Internet de la direction des impôts et des contributions publiques lui permettant d'obtenir rapidement des réponses à des questions simples et d'ordre général.

Section 2

Le rescrit relevant du 2e alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts : une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal

9. Selon les dispositions du 2e alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts :

"La garantie prévue au premier alinéa est applicable dans les mêmes conditions, lorsque la réponse individuelle à la demande de renseignements du contribuable de bonne foi ou de son représentant habilité à cet effet, porte sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. La demande de consultation de l'administration par le contribuable doit par ailleurs avoir été faite par écrit et comporter tous les éléments utiles pour apprécier sa situation. La prise de position invoquée par le contribuable doit se rapporter à sa situation personnelle et ne pas se trouver périmée du fait d'un changement intervenu dans la réglementation ou dans la situation de fait ayant fait l'objet de l'appréciation formelle. L'administration se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète."

Le 2e alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts confère la même garantie que le 1er alinéa aux contribuables de bonne foi bénéficiaires d'une réponse individuelle portant sur l'appréciation de leur situation de fait au regard d'un texte fiscal.

Cette disposition permet au contribuable d'interroger l'administration sur sa propre situation afin qu'elle lui fasse connaître le régime fiscal applicable.

10. A partir des éléments de fait portés à sa connaissance, la direction des impôts et des contributions publiques donne un avis juridique qui l'engage.

Le contribuable qui bénéficie d'un rescrit applicable à sa situation personnelle peut l'opposer à la direction des impôts et des contributions publiques si ses services de contrôle fiscal entendent rectifier l'imposition sur le fondement d'une interprétation différente de celle contenue dans le rescrit.

11. Cette garantie conférée par le 2e alinéa de l'article LP. 421-2 est similaire à celle du 1er alinéa dans ses effets (limitation du droit de reprise de l'administration fiscale et sécurisation juridique du contribuable) en permettant au contribuable d'être sécurisé sur sa situation fiscale dès lors que la réponse qu'il a obtenue ne s'applique qu'à son propre cas.

De la même manière que pour le 1er alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts (cf. §7. ci-dessus), la garantie conférée au rescrit ne joue que si le courrier de l'administration est dénué d'équivoque, se prononce sans ambiguïté ou marge d'interprétation ou d'appréciation sur le cadre juridique applicable à la situation de fait.

12. Pour bénéficier de la garantie, le contribuable doit en outre s'être strictement conformé aux prescriptions du rescrit et la situation de fait doit être rigoureusement identique à celle exposée dans la demande.

Aussi, un autre contribuable ne peut opposer un rescrit qui ne le concerne pas, alors même qu'au premier abord il pourrait apparaître transposable dès lors que la situation de fait n'est pas la sienne.

13. A titre d'exemples non exhaustifs, ne constituent pas des prises de position formelle sur l'appréciation de la situation de fait du contribuable concerné :

- une décision de dégrèvement gracieux d'une imposition ;
- l'abandon non motivé de rectifications dans le cadre d'une procédure de transaction ;
- un remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée, l'administration ne se livrant pas dans ce cas à l'appréciation de la situation de fait du contribuable ;
- de même que pour l'alinéa 1er de l'article LP. 421-2, les courriels de la direction des impôts et des contributions publiques ainsi que les réponses du service "Info-fiscale" ne peuvent être opposés à l'administration fiscale sur le fondement du 2e alinéa de cet article.

Section 3

Etendue de la garantie prévue par les rescrits de l'article LP. 421-2 du code des impôts

Sous-section 1 - Précisions préalables

14. Le rescrit est accordé gratuitement. L'interprétation de la norme relève des missions de la direction des impôts et des contributions publiques et dès lors, la garantie du rescrit, ainsi que la sécurité juridique qu'il comporte sont conférées sans contrepartie financière.

15. La garantie du rescrit est individuelle : elle ne bénéficie qu'à celui qui a sollicité l'administration sur sa propre situation particulière. Le rescrit se distingue ainsi de l'instruction ou de la circulaire en ce sens que la réponse de la direction des impôts et des contributions publiques n'est valable que pour le bénéficiaire nommément désigné dans le rescrit.

16. Le rescrit n'est pas contraignant dans le sens où d'une part, le contribuable qui en bénéficie n'est pas tenu de mettre en œuvre l'opération dans les mêmes conditions que celles qu'il a présentées, la seule conséquence est qu'il ne pourra pas bénéficier de la garantie du rescrit et d'autre part, le contribuable est libre dans l'utilisation de la garantie du rescrit puisqu'il peut ne jamais souhaiter s'en prévaloir.

17. De plus, la garantie ne peut être accordée qu'en ce qui concerne le texte fiscal interprété et l'impôt expressément visé par la demande. La prise de position est sans incidence sur les autres conséquences fiscales de l'opération pour laquelle la réponse individuelle est apportée.

18. Enfin, un rescrit ne peut produire d'effet que dans le domaine strictement fiscal. Par conséquent, la garantie apportée par un rescrit fiscal ne peut être étendue à tout autre domaine, par exemple, douanier ou social.

Sous-section 2 - Point de départ de la garantie

19. En cas d'application par le contribuable de l'un des rescrits prévus par l'article LP. 421-2, dans le respect des prescriptions qui y sont contenues, la garantie commence à courir du jour où le contribuable a mis en œuvre le rescrit par le dépôt de la déclaration correspondant à l'impôt pour lequel il a sollicité l'administration ou, en l'absence d'obligation déclarative, à compter du jour où il a payé ledit impôt.

Exemple : M. et Mme X envisagent d'ouvrir un snack à emporter à Papeete. Préalablement à l'ouverture, ils ont interrogé la direction des impôts et des contributions publiques sur le taux de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable à la vente à emporter de plats préparés. Par un rescrit du 20 décembre, la direction des impôts et des contributions publiques a répondu que ces ventes étaient éligibles au taux réduit de TVA. L'ouverture du magasin a eu lieu le 15 décembre. M. et Mme X déposent des déclarations mensuelles de TVA.

Au cas particulier, la garantie court à compter du 15 janvier, date de dépôt de la déclaration de TVA sur laquelle figure la TVA collectée sur la vente des denrées alimentaires au titre de la période du 15 décembre au 31 décembre.

Sous-section 2 - Fin de la garantie

20. La garantie offerte par les deux rescrits de l'article LP. 421-2 du code des impôts prend fin dans plusieurs hypothèses.

A. La législation applicable a évolué

21. Lorsque la législation fiscale dont l'interprétation a donné lieu à un rescrit ou la législation applicable à la situation de fait a évolué, la garantie cesse automatiquement dès l'entrée en vigueur du nouveau cadre juridique, sans que la direction des impôts et des contributions publiques soit tenue d'aviser le contribuable concerné.

B. L'administration revient sur son interprétation

22. L'administration conserve la possibilité de revenir à tout moment sur l'interprétation qu'elle a communiquée d'un texte fiscal ou sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Toutefois, elle doit en informer le contribuable concerné par écrit et ce changement n'aura d'effet que pour l'avenir, à compter du jour où le contribuable aura eu connaissance de la nouvelle doctrine.

C. Le rescrit n'est pas conforme aux instructions, circulaires et réponses déjà publiées

23. La garantie conférée par le rescrit ne joue pas lorsque celui-ci est contraire aux instructions, circulaires et réponses déjà publiées, sauf à ce que le rescrit vienne expressément se substituer à l'ancienne doctrine.

D. La situation de fait a changé

24. Enfin, en ce qui concerne en particulier le rescrit prévu par le 2e alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts, la garantie cesse à compter du jour où la situation de fait n'est plus strictement identique à celle présentée par le contribuable à l'administration et sur laquelle cette dernière s'est prononcée.

CHAPITRE 2

Conditions d'application de la garantie issue des rescrits de l'article LP. 421-2 du code des impôts

25. Afin de bénéficier des garanties offertes par l'article LP. 421-2 du code des impôts - sécurité juridique et limitation du droit de l'administration de remettre en cause la situation du demandeur - le contribuable doit au préalable s'assurer du respect des conditions propres à la procédure de demande d'un rescrit.

Section 1

La demande doit entrer dans le champ d'application des rescrits

26. Les contribuables peuvent solliciter un rescrit concernant tous les impôts, droits et taxes mentionnés dans le code des impôts et gérés par la direction des impôts et des contributions publiques.

Ne peuvent donc pas donner lieu à rescrit déposé auprès de la direction des impôts et des contributions publiques les demandes tendant à obtenir des précisions sur les taxes, droits, impositions ou cotisations que cette direction ne gère pas. Il en est ainsi par exemple des droits d'enregistrement, des droits de douane, des cotisations sociales, etc.

27. Les textes fiscaux s'entendent de ceux relatifs à l'assiette, au taux et à la liquidation de l'impôt.

Le 3e alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts précise que ne constituent pas des textes fiscaux pouvant donner lieu à délivrance d'un rescrit, les textes relatifs :

- à la procédure d'imposition : sans être exhaustif, il s'agit notamment des textes relatifs à la commission des impôts, aux procédures de contrôle (procédure de rectification contradictoire et procédure de taxation d'office), etc. ;
- au recouvrement de l'impôt : notamment les textes relatifs aux différentes procédures de recouvrement, aux poursuites, etc. ;
- aux modalités d'application des pénalités ;
- à la procédure contentieuse ;
- aux obligations comptables des contribuables.

Section 2

La prise de position de l'administration doit être antérieure à l'obligation déclarative ou de paiement

28. La prise de position dont se prévaut le contribuable pour contester une rectification de son imposition par l'administration doit avoir été exprimée antérieurement à la date de dépôt de la déclaration permettant de liquider l'impôt pour lequel il interroge la direction des impôts et des contributions publiques ou, en l'absence d'obligation déclarative, antérieurement à la date du paiement de cet impôt.

29. Toutefois, cette règle n'interdit pas au contribuable d'interroger l'administration après avoir déposé sa déclaration. Il ne pourra simplement pas se prévaloir de cette réponse pour s'opposer à la rectification de son imposition dès lors qu'il a interrogé tardivement l'administration fiscale. Mais le contribuable pourra cependant, au vu du rescrit et si celui-ci s'inscrit en contradiction avec les éléments qu'il a déclarés, procéder au dépôt d'une déclaration rectificative.

Section 3

Le contribuable doit être de bonne foi

30. La garantie de l'article LP. 421-2 du code des impôts s'applique si le contribuable concerné est de bonne foi, c'est-à-dire :

- si sa demande est précise, complète, exacte et sincère. A défaut, il ne met pas l'administration en état de se prononcer en pleine connaissance de cause sur la question posée. Le contribuable ne pourra donc pas se prévaloir de la réponse faite à une question formulée de façon tendancieuse ou imprécise ;
- si sa situation de fait est strictement identique à celle sur laquelle l'administration a pris position. Le contribuable ne peut se prévaloir d'une prise de position formelle dès lors que les faits revendiqués par le contribuable ayant entraîné la prise de position, sont différents de ceux revendiqués par la suite ;
- si le contribuable s'est conformé à la prise de position de l'administration, en respectant toutes les prescriptions qui y sont énoncées.

Section 4

Les demandes de rescrit doivent être écrites, précises et complètes

31. La demande de rescrit doit être écrite et adressée par voie papier par le contribuable lui-même ou son représentant dûment habilité à cet effet.

Sans que cela constitue une obligation, les contribuables ont intérêt à adresser leur demande de rescrit au directeur des impôts et des contributions publiques par lettre recommandée avec demande d'avis de réception ou par remise en main propre contre décharge. Toutefois, les demandes adressées par courrier simple seront tout de même traitées.

32. Les demandes de rescrit présentées par des conseils ou des représentants pour le compte de clients non identifiés ne sont pas recevables au titre de la procédure du rescrit et seront traitées comme de simples demandes de renseignement qui n'engagent pas la direction des impôts et des contributions publiques et ne lui sont donc pas opposables.

33. En ce qui concerne les demandes de rescrit sur le fondement du 2e alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts ayant pour objet d'obtenir une prise de position sur une situation de fait, les personnes concernées doivent être précisément identifiées.

34. La situation de fait présentée à l'appréciation de la direction des impôts et des contributions publiques doit être clairement exposée et tous documents (contrats, actes, plan, etc.) peuvent être fournis à l'appui de la demande pour permettre une analyse exhaustive.

35. De plus, le contribuable qui soulève une question suscitant des interprétations divergentes, des difficultés de mise en œuvre du texte fiscal doit normalement indiquer quelle est la position qu'il revendique. Ainsi, l'administration se prononcera en lui indiquant si elle confirme son analyse ou si elle l'infirme tout en motivant sa réponse.

36. De plus, en fonction de la complexité de l'opération envisagée, outre la disposition fiscale invoquée, une analyse juridique de la situation pourra être demandée au contribuable. En tout état de cause, les demandes présentées par des avocats, conseils juridiques, notaires, experts-comptables et autres professionnels du droit devront comporter une analyse étayée de la question posée.

Section 5

Lorsqu'elle est saisie d'une demande de rescrit sur l'appréciation d'une situation au regard d'un texte fiscal, l'administration répond en trois mois

37. Lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète tendant à obtenir sa position sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal en application du 2e alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts, la direction des impôts et des contributions publiques s'engage à répondre dans le délai de trois mois à compter de la réception de la demande.

Seule une réponse expresse engage l'administration fiscale. Par conséquent, l'absence de réponse à l'expiration du délai de trois mois ne saurait valoir accord implicite sur la demande déposée auprès de la direction des impôts et des contributions publiques.

38. Le délai de trois mois ne commence à courir qu'à compter du jour où la demande est complète. Ainsi, si la demande est jugée incomplète, le délai ne commencera à courir qu'à compter de la réception des éléments complémentaires demandés. Dès lors, la direction des impôts et des contributions publiques invite les personnes ayant déposé des demandes incomplètes (absence de signature, demande de précisions complémentaires nécessaires à l'examen de la question, etc.) à produire les éléments manquants. Dans l'attente de la réception de ces éléments, le délai de trois mois ne court pas.

CHAPITRE 3

Distinction du rescrit de la simple demande de renseignement et du dispositif de l'article LP. 421-3 du code des impôts

Section 1

La réponse à une simple demande de renseignement n'est pas un rescrit

39. Tous les courriers adressés à la direction des impôts et des contributions publiques ne s'analysent pas tous en des demandes de rescrits.

La procédure du rescrit n'exclut pas une interrogation de la direction des impôts et des contributions publiques au travers de simples demandes de renseignements, auxquelles cette direction répondra.

Toutefois, ces réponses ne constituent pas une prise de position formelle et ne sont pas opposables à la direction des impôts et des contributions publiques en tant que rescrits fiscaux.

40. A titre d'exemples, constituent des demandes de renseignement les questions suivantes :

- quelle disposition du code des impôts prévoit l'exonération de retenue à la source sur les revenus des non-résidents pour les paiements effectués par les personnes publiques ?
- à quelle date les déclarations de TVA et de retenue à la source doivent être déposées lorsque le délai imparti arrive à échéance un jour férié ?
- quelles sont les impositions dues en Polynésie française par une personne (dont l'identité n'est pas révélée) souhaitant s'y installer définitivement et qui y exercera la profession de médecin libéral ?

Section 2

La garantie apportée par l'article LP. 421-3 du code des impôts n'entre pas dans la définition du rescrit

41. Selon l'article LP. 421-3 du code des impôts :

"Lorsque le contribuable a appliqué un texte fiscal conformément à l'interprétation qui ressort d'instructions ou circulaires publiées, l'administration ne peut procéder à aucune rectification sur le fondement d'une interprétation différente, à moins que le changement d'interprétation ait été publié et qu'il soit susceptible de s'appliquer aux opérations en cause.

Par dérogation à l'alinéa précédent, alors même qu'elles auraient été régulièrement publiées, les instructions ou circulaires ne peuvent être opposées à l'administration lorsqu'elles sont déclarées contraires aux lois et règlements par la juridiction compétente."

42. Cet article offre une garantie équivalente à celle conférée par le rescrit mais s'en distingue par le fait que le contribuable ne peut se prévaloir que des interprétations formelles qui ont été publiées, et non pas des prises de position formelles individuelles.

43. Ici, la garantie provient de sources publiées telles que les instructions ou les circulaires.

Concrètement, le contribuable qui a fait application à sa situation d'un texte fiscal selon l'interprétation donnée par l'administration dans ses instructions et circulaires publiées peut se prévaloir de l'article LP. 421-3 du code des impôts pour s'opposer à un rehaussement d'imposition fondé sur une interprétation différente.

44. Le texte publié invoqué doit cependant comporter une réelle interprétation et émaner de l'autorité publique qui dispose du pouvoir de commenter ou d'interpréter la réglementation fiscale par voie d'instructions ou de circulaires parues au Bulletin officiel des impôts (BOI) publié au *Journal officiel* de la Polynésie française (JOPF).

45. Seules les instructions et circulaires publiées qui apportent des précisions sur le sens d'un texte fiscal de nature à caractériser une réelle interprétation dudit texte et qui règlent, d'une manière générale, une situation donnée, peuvent être considérées comme interprétant un texte fiscal.

46. Lorsque l'instruction ou la circulaire publiée se limite à donner de simples recommandations en laissant une certaine liberté d'appréciation aux services, celle-ci ne peut être assimilée à un document interprétant la loi fiscale au sens de l'article LP. 421-3 du code des impôts et n'est donc pas opposable à la direction des impôts et des contributions publiques sur le fondement de ce texte.

47. Ainsi, ne constituent pas des instructions ou circulaires publiées interprétant la loi fiscale au sens de l'article LP. 421-3 du code des impôts, notamment les publications ou documents suivants :

- les dépliants et lettres d'information ;
- les focus fiscaux ;
- les notices, imprimés et formulaires de déclaration ;
- les réponses du service "Info-fiscale" ;
- les newsletters de la direction des impôts et des contributions publiques ;
- les notes internes destinées aux seuls agents de la direction des impôts et des contributions publiques ;
- les rubriques et informations publiées sur le site Internet de la direction des impôts et des contributions publiques.

48. Les circulaires et instructions publiées dont le contribuable peut se prévaloir à l'encontre de l'administration pour s'opposer à une rectification d'imposition sont celles en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt concerné.

49. La garantie offerte par l'article LP. 421-3 du code des impôts comporte deux limites :

- l'interprétation invoquée d'un texte fiscal demeure opposable tant qu'une nouvelle interprétation de ce même texte, différente de la précédente jusqu'alors en vigueur, n'est pas publiée ;
- les interprétations publiées par l'administration ne peuvent pas être invoquées lorsqu'elles ont été déclarées contraires à la loi fiscale par le juge.

CHAPITRE 4

Possibilité de publier les rescrits de portée générale

50. En application du dernier alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts, un arrêté en conseil des ministres déterminera les conditions dans lesquelles après avoir été rendues anonymes, les décisions prises sur le fondement de cet article qui présentent une portée générale pourront faire l'objet d'une publication.

Une fois l'arrêté précité adopté, et dans un souci de diffusion au plus grand nombre de l'interprétation de la norme fiscale, la direction des impôts et des contributions publiques sera à l'initiative de la publication des rescrits dont la diffusion s'impose au regard de la portée générale de leur contenu.

51. La présente instruction entre en vigueur à la date de sa publication au *Journal officiel* de la Polynésie française (JOPF).

Fait à Papeete, le 15 mai 2017.

Le vice-président,

Teva ROHFRIETSCH.

ANNEXE 1

CONTENU D'UNE DEMANDE DE RESCRIT

La demande est écrite et signée par le contribuable ou son représentant habilité qui dans ce cas, devra désigner précisément la personne pour le compte de laquelle il interroge l'administration.

Toute demande de rescrit devra préciser les éléments d'information suivants :

- le nom ou la raison sociale de l'auteur ;
- son numéro TAHITI ;
- son adresse, numéro de téléphone et adresse électronique ;
- le texte fiscal sur la base duquel l'administration est saisie pour la prise de position ;
- la présentation sincère, complète et précise de la situation de fait s'il s'agit d'une demande de rescrit sur le fondement du 2^e alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts ;
- l'analyse plus ou moins étayée du contribuable et *a minima* la position qu'il revendique.

ANNEXE 2

EXEMPLES DE DEMANDE DE RESCRIPT
SUR L'INTERPRÉTATION D'UN TEXTE FISCAL
(alinéa 1er de l'article LP. 421-2 du code des impôts)

1° Interprétation du 7 de l'article LP. 115-1 du code des impôts

M. X, gérant de la société à responsabilité limitée Y, interroge la direction des impôts et des contributions publiques par courrier adressé par voie postale sur l'interprétation du 7 de l'article LP. 115-1 du code des impôts qui prévoit un taux dérogatoire d'impôt sur les sociétés (IS) de 20 % "pour les entreprises se livrant à la production d'énergies à partir exclusivement des sources d'énergie renouvelable visées ci-dessous :

- l'énergie solaire ;
- l'énergie hydroélectrique ;
- l'énergie photovoltaïque ;
- l'énergie éolienne ;
- l'énergie hydrolienne ;
- l'énergie marine ;
- l'énergie géothermique ;
- la biomasse."

Plus précisément, il demande à l'administration fiscale si ce taux dérogatoire s'applique à des entreprises dont l'activité n'est pas exclusivement la production d'énergie à partir des sources mentionnées par cet article.

2° Interprétation du *d*) de l'article LP. 197-1 du code des impôts

Le cabinet d'expertise-comptable ABC interroge la direction des impôts et des contributions publiques pour le compte de sa cliente, la société en nom collectif Z, sur l'interprétation du *d*) de l'article LP. 197-1 du code des impôts relatif à l'assujettissement à la retenue à la source sur les revenus des non-résidents de sommes payées en rémunération de prestations d'assistance technique.

Il souhaiterait savoir si des cours de langue dispensés à distance par internet entrent dans la catégorie des "prestations d'assistance technique".

ANNEXE 3

EXEMPLES DE DEMANDE DE RESCRIPT
SUR L'APPRECIATION D'UNE SITUATION DE FAIT
AU REGARD D'UN TEXTE FISCAL
(2e alinéa de l'article LP. 421-2 du code des impôts)

1° M. et Mme X souhaitent, à compter du 1er juin 2017, démarrer une nouvelle activité professionnelle.

Ils ont pour projet d'ouvrir une garderie pour enfants de 3 à 12 ans dans la commune de Papara et accessoirement de proposer des cours collectifs de langues (anglais et tahitien) à tout public (enfants et adultes) dans les mêmes locaux que la garderie et dispensés directement par Mme X.

Par un courrier écrit du 15 janvier 2017, ils interrogent la direction des impôts et des contributions publiques pour savoir s'ils peuvent appliquer le taux réduit de TVA prévu par le II de l'article LP. 342-3 du code des impôts aux prestations de garderie et ne pas facturer la TVA sur les prestations de cours de langue car ils pensent entrer dans le champ de l'exonération de TVA prévue par le 8° de l'article LP. 340-9 du code des impôts.

2° L'entreprise d'assurance de biens et de dommages Y, dont le siège social est situé en France (Paris), assure des risques situés en Polynésie française par l'intermédiaire d'un agent général d'assurance, M. Y, établi en Polynésie française, dont les bureaux sont situés à Papeete.

Elle a désigné un agent spécial d'assurance conformément à la réglementation des assurances.

Après une description détaillée dans son courrier des conditions dans lesquelles elle propose la couverture de risques en Polynésie française et une analyse développée par elle concluant à l'absence d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés en Polynésie française, la société d'assurance Y demande à la direction des impôts et des contributions publiques de lui confirmer son analyse.