RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-30-30-20150618
Date de publication : 18/06/2015
Date de fin de publication : 04/10/2017

CF - Garanties liées aux procédures de rectification - Notification obligatoire en l'absence de rectification à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ou d'une vérification de comptabilité et limitation du droit de reprise lorsqu'il a été procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuable
Titre 3 : Garanties liées aux procédures de rectification
Chapitre 3 : Notification obligatoire en l'absence de rectification à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ou d'une vérification de comptabilité

Sommaire :

I. Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle
II. Vérifications de comptabilité
III. Limitation du droit de reprise après un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle
A. Principes
1. Opérations de contrôle concernées
2. Conditions d'application
a. Date du bénéfice de la garantie pour le contribuable
b. Nature des éléments d'information à fournir par le contribuable
B. Exceptions
1. En cas de flagrance fiscale
2. En cas de mise en œuvre de l'assistance administrative
3. En cas d'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale

I. Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle

1

Lorsqu'elle constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt sur le revenu, l'administration doit, par application des dispositions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales (LPF), faire connaître au contribuable la nature et les motifs des rehaussements envisagés.

L'article L. 49 du LPF prévoit qu'à la suite d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration doit, dans tous les cas (quelle que soit la procédure employée : procédure de rectification contradictoire, taxation ou évaluation d'office), porter les résultats de cette vérification à la connaissance du contribuable, même en l'absence de rehaussements.

Il convient, dans ce cas, d'adresser un avis d'absence de rehaussements.

II. Vérifications de comptabilité

10

Aux termes de l'article L. 49 du LPF, l'administration, quand elle a procédé à une vérification de comptabilité, en porte les résultats à la connaissance du contribuable, même en l'absence de rectification.

Il convient alors d'adresser un avis d'absence de rehaussements.

Cet avis doit être adressé au contribuable dès qu'il ressort des investigations effectuées qu'aucun rehaussement n'est envisagé.

III. Limitation du droit de reprise après un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle

A. Principes

20

Quand elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) d'un contribuable, au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration ne peut plus procéder à des rehaussements pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable n'ait fourni à l'administration des éléments incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF (LPF, art. L. 50, al.1).

Cette disposition accorde aux contribuables une garantie en cas d'ESFP effectué au regard de l'impôt sur le revenu, dès lors qu'elle supprime le droit de reprise de l'administration au titre de la période déjà vérifiée. Toutefois, cette garantie est strictement réservée aux contribuables de bonne foi, c'est-à-dire à ceux qui, aux termes mêmes de la loi, n'ont pas fourni à l'administration des éléments incomplets ou inexacts.

1. Opérations de contrôle concernées

30

L'article L. 50 du LPF concerne les seuls ESFP d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire les examens approfondis de situation fiscale personnelle.

40

Il convient de noter également que les dispositions de l'article L. 50 du LPF restent sans effet :

- sur l'exercice du droit de communication dans la comptabilité d'un contribuable ayant fait l'objet d'une vérification pour effectuer des recoupements nécessaires à d'autres vérifications ;

- sur la mise en œuvre au titre de la période déjà vérifiée de la procédure de la demande d'éclaircissements et de justifications prévue à l'article L. 16 du LPF.

Cependant, il conviendra de réserver l'envoi de ces demandes d'éclaircissements et de justifications au cas où des éléments extérieurs auront permis d'établir ou du moins de présumer fortement que le contribuable est de mauvaise foi, c'est-à-dire qu'il a fourni au cours de la vérification des éléments d'information incomplets ou inexacts.

50

La limitation des droits de contrôle de l'administration, prévue à l'article L. 50 du LPF et à l'article L. 51 du LPF , ne concerne que l'impôt sur le revenu établi à la suite d'un examen de la situation fiscale d'un contribuable au regard de cet impôt, ou les impôts ou taxes au regard desquels une vérification de comptabilité a eu lieu. Elle ne s'applique donc pas au rehaussement contradictoire de droits de succession.

En ce sens, l'arrêt de la chambre commerciale de la Cour de Cassation Cass. Com. en date du 24 mars 1998 :

« Sur le moyen unique :

Vu les articles L. 50, L. 51 et L. 55 du Livre des procédures fiscales ;

Attendu, selon le jugement attaqué, que Mme X est décédée le 2 février 1986 laissant pour lui succéder trois enfants, MM. X et Mme Y, ainsi que, en qualité de légataires, trois de ses petits-enfants, les consorts X ; qu'après avoir notifié un premier redressement à M. X pour le compte de la succession et mis en recouvrement les droits correspondants, l'administration fiscale y a renoncé, pour vice de procédure, et a notifié à chacun des enfants et petits-enfants ci-avant désignés, un nouveau redressement puis un avis de mise en recouvrement ; que leurs réclamations étant restées sans réponse, les consorts X ont assigné le directeur des services fiscaux de Paris-Ouest pour être déchargés des droits ;

Attendu que, pour annuler la procédure de redressement et les avis de mise en recouvrement litigieux, le jugement relève que la seconde notification de redressement fait apparaître, par rapport à la première, des différences dont il résulte qu'il a été procédé, en fait, à une nouvelle vérification, postérieure à la première qui était achevée, et retient que, ne s'agissant pas de la reprise de la première procédure qui ne peut être regardée comme rectifiée, la procédure nouvelle est irrégulière ;

Attendu qu'en appliquant au redressement contradictoire de droits de succession dont il était saisi une limitation des droits de contrôle de l'administration, qui ne concerne que l'impôt sur le revenu établi à la suite d'un examen de la situation fiscale d'un contribuable au regard de cet impôt, ou les impôts ou taxes au regard desquels une vérification de comptabilité a eu lieu, le Tribunal a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS :

CASSE ET ANNULE... »

Dans l'affaire jugée par la Cour de cassation, l'administration avait été conduite à abandonner un premier rehaussement consécutif au contrôle d'une déclaration de succession. En l'espèce, le dégrèvement des droits correspondants découlait de l'irrégularité de la procédure suivie.

Une seconde proposition de rectification avait alors été envoyée aux contribuables, concernant la même succession, mais apportant des modifications aux rehaussements précédemment notifiés.

Le Tribunal de grande instance devait cependant juger, à tort, que la seconde procédure était, elle aussi, irrégulière aux motifs que le service avait en fait procédé à une nouvelle vérification postérieure à la première, qui était achevée, et qu'il ne s'agissait donc pas de la reprise d'une première procédure simplement rectifiée.

La Cour de cassation censure une telle extension implicite du champ d'application de l'article L. 50 du LPF et de l'article L. 51 du LPF, qui ne concernent respectivement que les examens contradictoires de la situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu et les vérifications de comptabilité.

Dans le cadre du contrôle d'une déclaration de succession, ces dispositions ne font ainsi nullement obstacle à la reprise d'une nouvelle procédure, laquelle peut, au surplus, différer de la première quant à la nature, à l'étendue ou à la justification des chefs de rectification.

2. Conditions d'application

60

Elles appellent des commentaires sur les deux points suivants :

- la date à partir de laquelle le contribuable peut bénéficier de la garantie ;

- la nature des éléments d'information à fournir par le contribuable.

a. Date du bénéfice de la garantie pour le contribuable

70

Le Conseil d'État a jugé qu'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE, ancienne dénomination de l'ESFP) d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu était achevée au plus tard à la date à laquelle l'administration notifie au contribuable les conséquences qu'elle entend tirer de cette vérification (CE, arrêt du 28 septembre 1983 n° 37524).

Au cas particulier, le service, après avoir entrepris la VASFE du contribuable, avait notifié à l'intéressé des rectifications portant exclusivement sur les salaires et les revenus fonciers puis, ultérieurement, avait adressé une nouvelle proposition de rectification concernant la taxation d'office de crédits bancaires dont l'origine était inexpliquée.

Le Conseil d'État a considéré que la première proposition de rectification avait clôturé la VASFE et qu'il appartenait à l'administration, pour justifier les propositions de rectification ultérieures, d'établir que le contribuable lui avait fourni des éléments inexacts ou incomplets au cours de la vérification. Il a décidé, en l'espèce, que l'attestation d'achat et de vente d'or, produite par le contribuable au cours de la vérification et dont il a été révélé ultérieurement qu'elle avait été établie à partir de documents anonymes, ne constituait pas un élément inexact ou

incomplet.

80

La garantie accordée par l'article L. 50 du LPF entre donc en jeu :

- s'il n'y a pas lieu à rectification, dès la notification au contribuable de l'absence de rectification ;

- s'il y a lieu à rectification ou taxation d'office, lorsque les opérations de contrôle sont considérées comme achevées, c'est-à-dire au moment de la proposition au contribuable, soit du montant des rectifications arrêtés par le service, soit des bases ou éléments servant au calcul de l'imposition d'office.

b. Nature des éléments d'information à fournir par le contribuable

90

Le contribuable ne peut bénéficier de la garantie que s'il fournit à l'administration des éléments d'information exacts et complets ; en d'autres termes, la garantie est réservée aux contribuables de bonne foi.

Il s'agit des éléments d'information fournis par le contribuable au cours de l'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle et non de ceux produits à l'administration antérieurement au début de cet examen.

Lorsque l'examen est commencé, il est donc nécessaire que le contribuable, quelle que soit son attitude fiscale antérieure, mette l'administration en mesure de fixer les bases d'imposition au niveau des revenus réellement perçus, sans lui dissimuler un aspect quelconque de sa situation fiscale.

À cet égard, il est rappelé qu'au cours d'un ESFP, le service peut adresser à un contribuable des demandes d'information de nature juridique différente (demandes de renseignements, d'éclaircissements, de justifications, etc.).

Il n'y a pas lieu d'effectuer de distinctions lorsqu'il s'agit de se prononcer sur l'application de la garantie ; le contribuable ne peut en bénéficier que dans la mesure où il a fourni des éléments d'information exacts et complets dans les réponses aux demandes de toute nature qui lui ont été adressées par le service.

Il convient d'apprécier avec discernement le caractère incomplet ou inexact d'une réponse. Le critère à retenir à cet égard est essentiellement celui de la bonne foi.

Pratiquement, on considérera que, pour l'application des dispositions de l'article L. 50 du LPF, constituent des « éléments inexacts ou incomplets » notamment :

- la production de pièces ou documents falsifiés ou de complaisance tendant à accréditer des actes ou des circonstances sans existence ;

- la dissimulation volontaire de comptes bancaires, de tous documents ou biens de nature à établir l'existence de revenus non déclarés ;

- la révélation d'une comptabilité occulte, ou encore ;

- de manière plus générale la mise en œuvre de manœuvres destinées à égarer le service dans ses investigations.

> *Ainsi, le Conseil d'État a jugé qu'un contribuable qui a acheté des billets gagnants de la loterie nationale afin de justifier par une apparence de gain personnel certains crédits bancaires examinés lors de la vérification de sa situation fiscale, doit être considéré comme ayant fourni à l'administration des éléments inexacts. Il ne peut donc bénéficier de la garantie prévue à l'article L. 50 du LPF (CE, arrêt du 1er juin 1990, n° 67053).*

100

Il est nécessaire de conserver dans tous les cas au dossier du contribuable les éléments permettant, le cas échéant, d'établir ultérieurement l'inexactitude ou l'omission dans les réponses faites par l'intéressé aux demandes du service.

B. Exceptions

1. En cas de flagrance fiscale

110

Comme rappelé plus haut, la limitation du droit de reprise de l'article L. 50 du LPF n'est pas opposable à l'administration en cas de constat d'une flagrance dans les conditions énoncées à l'article L. 16-0 BA du LPF (BOI-CF-COM-20-30).

2. En cas de mise en œuvre de l'assistance administrative

120

Conformément aux dispositions du second alinéa de l'article L. 50 du LPF, il est fait exception à l'interdiction de procéder, après l'achèvement d'un ESFP, à des rectifications concernant la même période et le même impôt, dans le cas où la procédure d'assistance administrative est mise en œuvre dans les conditions prévues à l'article L. 188 A du LPF (BOI-CF-PGR-10-60).

3. En cas d'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale

130

Il est fait également exception à la règle posée par le 1er alinéa de l'article L. 50 du LPF lorsque l'administration a déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux 1° à 5 ° de l'article L. 228 du LPF (LPF, art. L. 188 B) (BOI-CF-INF-40-10-10-30).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/06/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/672-PGP.html/identifiant=BOI-CF-PGR-30-30-20150618