

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-DG-20-20-30-02/08/2019

Date de publication : 02/08/2019

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Dispositions communes - Charge et administration de la preuve - Charge de la preuve propre à certains modes particuliers d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux

Contentieux de l'assiette de l'impôt : dispositions générales

Titre 2 : Dispositions communes

Chapitre 2 : Charge et administration de la preuve

Section 3 : Charge de la preuve propre à certains modes particuliers d'imposition

Sommaire :

I. Évaluation d'après certains éléments du train de vie

II. Impositions établies suivant un mode forfaitaire

III. Impositions directes perçues au profit des collectivités locales

IV. Présomptions légales

A. Présomptions légales en matière de droits d'enregistrement

1. Présomptions légales applicables pour la liquidation des droits de mutation par décès

2. Situation en cas de réclamation portant sur la liquidation des droits de mutation par décès

B. Présomptions légales en matière d'impôts directs

1. Présomption de distribution de sommes mises à la disposition des associés à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes

2. Présomption de distribution de bénéfices à des personnes domiciliées hors de France

3. Présomption de transfert de bénéfices à l'étranger

4. Présomption en matière de paiements à des résidents étrangers soumis à un régime fiscal privilégié

5. Présomption à l'égard des contribuables prêtant leur concours à des personnes domiciliées ou établies hors de France

C. Situation en cas de réclamation portant sur les impôts directs

V. Règles particulières relatives à certains régimes spéciaux de TVA

VI. Procédure de l'abus de droit fiscal

La présente sous-section regroupe, sur le plan de la charge de la preuve, les divers régimes d'imposition qui présentent par rapport aux règles énoncées par ailleurs un certain nombre de particularités.

Ces règles concernent :

- les impositions établies d'après les éléments du train de vie ;
- les impositions établies selon un mode forfaitaire ;
- les impositions directes perçues au profit des collectivités locales ;
- les impositions établies à la suite d'une présomption légale ;
- certains régimes spéciaux de taxe sur la valeur ajoutée ;
- la procédure de l'abus de droit fiscal.

I. Évaluation d'après certains éléments du train de vie

10

Lorsqu'il existe une disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu peut être déterminée forfaitairement d'après les éléments du train de vie de l'intéressé, dans les conditions prévues à [l'article 168 du code général des impôts \(CGI\)](#).

20

En cas de réclamation contentieuse, l'administration doit justifier de la régularité de la mise en œuvre de la taxation résultant des dispositions de l'article précité en même temps que du montant de l'évaluation forfaitaire.

Elle doit donc :

- démontrer la disproportion marquée existant entre le train de vie du contribuable et ses revenus selon les prescriptions du 2 bis de l'article 168 du CGI ;
- établir l'existence des éléments du train de vie ;
- justifier de l'exacte application du barème.

30

Suivant les dispositions du 3 de l'article 168 du CGI, le contribuable peut apporter la preuve que ses revenus ou l'utilisation de son capital ou les emprunts qu'il a contractés lui ont permis d'assurer son train de vie.

Il peut également démontrer que certains éléments du train de vie ont été retenus à tort ou que leur évaluation est excessive.

II. Impositions établies suivant un mode forfaitaire

40

Lorsque l'imposition contestée a été établie selon une procédure forfaitaire, il résulte des dispositions de l'[article L. 191 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) que la charge de la preuve pèse sur le contribuable.

Aux termes de l'[article R*. 191-1 du LPF](#), le contribuable doit alors fournir tous les éléments, comptables ou autres, de nature à permettre d'apprécier :

- le montant du bénéfice réalisé, s'il s'agit d'un bénéfice non commercial ;
- l'importance du bénéfice que l'entreprise peut produire normalement, compte tenu de sa situation propre, s'il s'agit d'un bénéfice industriel ou commercial ;
- l'importance des opérations que l'entreprise peut réaliser normalement, compte tenu de sa situation propre, s'il s'agit de taxe sur la valeur ajoutée.

III. Impositions directes perçues au profit des collectivités locales

50

Il s'agit de la taxe foncière sur les propriétés bâties, de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, de la taxe d'habitation et de la contribution économique territoriale qui sont établies sur l'initiative de l'administration bien que les contribuables soient tenus de souscrire certaines déclarations.

Remarque : En ce qui concerne la taxe foncière sur les propriétés bâties, les propriétaires intéressés ont été appelés à souscrire, dans le cadre de la révision des évaluations, des déclarations, dont la date de référence est le 1^{er} janvier 1970. Ils sont en outre tenus de déclarer dans les quatre-vingt-dix jours de leur réalisation définitive les constructions nouvelles et les changements affectant leurs immeubles ([CGI, art. 1406-I](#)).

Par ailleurs, les redevables de la contribution économique territoriale sont astreints à certaines obligations déclaratives (se reporter notamment à l'[art. 1477 du CGI](#) pour les redevables de la cotisation foncière des entreprises et au II de l'[art. 1586 octies du CGI](#) pour les redevables de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises).

La charge de la preuve incombe en principe à l'administration.

60

Il sera toutefois observé que c'est au contribuable qu'il appartient éventuellement d'apporter la preuve de la réalité des faits nouveaux qu'il invoque à l'appui de sa réclamation (disparition, vacance ou inexploitation d'immeuble, changement d'habitation, etc.).

70

Il appartient également au contribuable d'apporter toutes justifications utiles dans le cas où il y a contradiction entre les renseignements fournis dans sa réclamation et ceux produits dans les déclarations qu'il avait l'obligation de souscrire pour l'établissement de ses impôts locaux.

IV. Présomptions légales

80

Le code général des impôts prévoit un certain nombre de présomptions en matière de droits d'enregistrement et d'impôts directs dont, notamment, celles énoncées ci-après.

A. Présomptions légales en matière de droits d'enregistrement

1. Présomptions légales applicables pour la liquidation des droits de mutation par décès

90

Ces présomptions touchent la propriété, la jouissance ou la valeur de certains meubles ou immeubles, ainsi que la réalité de certaines dettes.

Sont présumés faire partie de la succession du défunt pour la liquidation des droits de mutation par décès :

- les valeurs mobilières, les biens meubles ou immeubles appartenant pour l'usufruit au défunt ou au redevable et pour la nue-propriété à l'un de ses héritiers présomptifs ou aux descendants de ces derniers, ou à ses donataires ou légataires, ou à des personnes interposées, sauf le cas de donation régulière ou de démembrement de propriété effectué à titre gratuit, réalisé plus de trois mois avant le décès, constaté par acte authentique et pour lequel la valeur de la nue-propriété a été déterminée selon le barème prévu à l'[article 669 du CGI \(CGI, art. 751\)](#) ;

- les valeurs mobilières, parts sociales et créances dont le défunt ou le redevable a eu la propriété ou a perçu les revenus ou à raison desquelles il a effectué une opération quelconque moins d'un an avant son décès ou au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle l'imposition est établie ([CGI, art. 752](#)) ;

- à raison d'une part virile, les titres, sommes ou valeurs en dépôt et faisant l'objet de comptes indivis ou collectifs avec solidarité ou « comptes joints » ([CGI, art. 753](#)) et les biens déposés dans un coffre-fort loué conjointement à plusieurs personnes ([CGI, art. 754](#)) ;

- les immeubles, fonds de commerce et clientèle visés à l'[article 1881 du CGI](#) et à l'[article 1882 du CGI](#).

Par ailleurs, les actions qui ne revêtiraient pas la forme nominative ou qui n'auraient pas été vendues dans les conditions prévues au III de l'[article L. 212-3 du code monétaire et financier \(CoMoFi\)](#), ainsi que les titres financiers non présentés pour inscription en compte ou qui n'auraient pas été vendus dans les conditions prévues au second alinéa de l'[article L. 211-13 du CoMoFi](#) sont, sauf preuve contraire, présumés être la propriété, au titre des droits de succession, des gérants, du président du conseil d'administration ou du directoire de la société émettrice qui ne justifieraient pas avoir effectué toute diligence pour l'application de la loi ([CGI, art. 754 B](#)).

Remarque : La présomption de propriété prévue à l'article 754 B du CGI est applicable à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) ([CGI, art. 967](#)).

Enfin, en ce qui concerne l'assiette des droits de mutation par décès, il est précisé que :

- la valeur des meubles ainsi que, dans certains cas, des immeubles ayant fait l'objet d'un échange ou d'une mutation à titre gratuit est fixée d'après les bases déterminées par la loi ([CGI, art. 684, al. 4](#), [CGI, art. 761, al. 3.](#) et [CGI, art. 764](#)) ;
- certaines dettes sont présumées remboursées, fictives ou prescrites et leur déduction est prohibée ([CGI, art. 773](#)).

100

Pour la perception des droits de mutation entre vifs et par décès sont présumées établies par l'existence de certains actes ou la constatation de certains faits limitativement énumérés à l'[article 1881 du CGI](#), à l'[article 1882 du CGI](#) et à l'[article 1883 du CGI](#) (notamment, inscription au rôle des impôts locaux et paiement de ces impôts) :

- les mutations d'immeubles en propriété ou usufruit ;
- les mutations de fonds de commerce ou de clientèle ;
- les jouissances d'immeubles à titre de ferme, de location ou d'engagement.

Pour l'impôt sur la fortune immobilière, il convient de se reporter au [BOI-PAT-IFI-20-20-40](#).

2. Situation en cas de réclamation portant sur la liquidation des droits de mutation par décès

110

En cas de réclamation dirigée contre des droits déterminés sur le fondement de l'une des présomptions légales visées au [IV-A-1 § 90](#), le service a seulement l'obligation d'établir que les conditions fixées par la loi pour la mise en jeu de la présomption se trouvent réunies.

Toutefois, la charge de la preuve incombe intégralement au service dans le cas où, usant de la faculté réservée par l'[article 753 du CGI](#), il a liquidé les droits afférents aux biens faisant l'objet d'un compte indivis ou collectif avec solidarité sur une somme supérieure à la part virile du défunt.

120

Quant au contribuable, il lui appartient, pour faire échec à la présomption, d'apporter la preuve contraire, c'est-à-dire d'établir, suivant le cas :

- que les biens en cause n'ont fait l'objet d'aucune mutation ;
- que leur valeur est inférieure à la base retenue, etc.

En ce qui concerne, toutefois, les dettes dont la déduction de l'actif est interdite par le jeu des présomptions légales, le contribuable n'est admis que pour certaines d'entre elles - et parfois sous certaines conditions - à faire la preuve de leur existence (et de leur exigibilité) au jour du décès ou au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (à cet égard, [CGI, art. 773](#) et [CGI, art. 774](#)).

B. Présomptions légales en matière d'impôts directs

1. Présomption de distribution de sommes mises à la disposition des associés à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes

130

Les dispositions du a de l'article 111 du CGI établissent une présomption de distribution en ce qui concerne les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes.

2. Présomption de distribution de bénéfices à des personnes domiciliées hors de France

140

L'article 115 quinquies du CGI répute distribués en totalité les bénéfices réalisés en France par des sociétés étrangères, la distribution en cause étant présumée faite à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France.

Cette présomption ne s'applique pas lorsque la société étrangère remplit les conditions posées par le 3 de l'article 115 quinquies du CGI :

- elle a son siège de direction effective dans un État membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;
- elle y est passible de l'impôt sur les sociétés, sans possibilité d'option et sans en être exonérée et sans bénéficier d'une exonération spécifique sur les bénéfices mentionnés au 1 de l'article 115 quinquies du CGI.

3. Présomption de transfert de bénéfices à l'étranger

150

L'article 57 du CGI dispose que pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités.

Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.

Au surplus, la condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigée si le transfert s'effectue avec des entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France à régime fiscal privilégié (non imposition ou imposition notablement moins élevée qu'en France) ou établies ou constituées dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Il s'agit d'une véritable présomption de transfert de bénéfices à l'étranger qui, comme les autres présomptions en matière d'impôts directs visées aux [IV-B-1 et 2 § 130 et 140](#), peut être combattue par les contribuables.

4. Présomption en matière de paiements à des résidents étrangers soumis à un régime fiscal privilégié

160

Aux termes de l'[article 238 A du CGI](#), certaines sommes, payées ou dues par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont pas admises comme charges déductibles car elles sont présumées ne pas correspondre à des opérations réelles.

Les personnes créancières sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies.

Les sommes et versements concernés ne sont admis comme charges déductibles que si le débiteur apporte la preuve :

- qu'ils correspondent à des opérations réelles ;
- et qu'ils ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

170

En outre, en application du troisième alinéa de l'[article 238 A du CGI](#), lorsque les montants susvisés sont payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'[article 238-0 A du CGI](#), ils ne sont admis comme charges déductibles que si le débiteur démontre :

- qu'ils correspondent à des opérations réelles ;
- qu'ils ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré ;
- et que les opérations auxquelles correspondent les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un État ou territoire non coopératif.

180

Enfin, il résulte du quatrième alinéa de l'[article 238 A du CGI](#) que ces présomptions s'appliquent également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des États ou territoires dotés d'un régime fiscal privilégié ou non coopératif au sens de l'[article 238-0 A du CGI](#).

5. Présomption à l'égard des contribuables prôtant leur concours à des personnes domiciliées ou établies hors de France

190

Il résulte des dispositions de l'[article 155 A du CGI](#) que les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières :

- soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;
- soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;
- soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'[article 238 A du CGI](#).

Ces dispositions sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France.

La personne qui perçoit la rémunération des services est solidairement responsable, à hauteur de cette rémunération, des impositions dues par la personne qui les rend.

C. Situation en cas de réclamation portant sur les impôts directs

200

En cas de contestation, le service doit simplement établir que les conditions d'imposition fixées par le code général des impôts sont réunies.

210

C'est au contribuable qu'il appartient d'apporter la preuve contraire afin de détruire la présomption légale et d'obtenir ainsi le dégrèvement qu'il sollicite.

V. Règles particulières relatives à certains régimes spéciaux de TVA

220

Depuis le 1^{er} janvier 1993, les attributions de la direction générale des finances publiques (DGFIP) en matière de contributions indirectes ont été transférées à la direction générale des douanes et droits indirects.

La compétence de la DGFIP a cependant été maintenue pour ce qui concerne la billetterie des établissements de spectacles soumis à la TVA ([CGI, art. 290 quater](#)) et la réglementation définissant

les obligations des assujettis qui réalisent des opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie ([CGI, art. 298 bis, III](#)).

230

En ce qui concerne ces régimes spéciaux, les procès-verbaux régulièrement dressés par les agents de l'administration font foi des faits matériels et contraventions qui s'y trouvent constatés jusqu'à preuve du contraire, laquelle incombe au redevable en cause et ne peut être rapportée que dans les formes prévues par l'[article L. 238 du LPF](#).

Remarque : En cette matière le procès-verbal comporte, en principe, une suite correctionnelle tendant exclusivement au recouvrement des pénalités. Toutefois, dans cette hypothèse, il peut arriver que des droits non prescrits fassent parallèlement l'objet d'un avis de mise en recouvrement.

VI. Procédure de l'abus de droit fiscal

240

La procédure de l'abus de droit fiscal résulte des dispositions de l'[article L. 64 du LPF](#) et de l'[article R*. 64-1 du LPF](#).

Ses conditions d'application sont exposées au [BOI-CF-IOR-30](#).

La charge de la preuve du bien-fondé des impositions incombe à l'administration, que le comité de l'abus de droit fiscal ait été saisi ou non et quel que soit son avis, sauf dans les cas prévus expressément aux alinéas 2 et 3 de l'[article L. 192 du LPF](#) ([BOI-CTX-DG-20-20-10, I-B-2 § 100 à 120](#)).