RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-30-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 04/10/2017

CF - Garanties liées aux procédures de rectification - Garanties accordées en vue de permettre au contribuable de discuter les propositions de rectification

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 1 : Garanties accordées en vue de permettre au contribuable de discuter les propositions de rectification :

Sommaire :

I. Assistance d'un conseil pour discuter les propositions de rehaussement ou pour y répondre
II. Information du contribuable sur les conséquences financières d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle
A. Information sur le montant des droits, taxes et pénalités résultant des rehaussements proposés
1. Dispositions générales
2. Précisions relatives à l'information sur les pénalités
3. Cas particuliers
a. Société membre d'un groupe
b. Contributions et prélèvements sociaux
B. Information relative à l'échelonnement des mises en recouvrement ou au bénéfice d'une transaction
III. Information du contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers et utilisés dans le cadre d'une procédure de rectification
A. Cas général
1. Conditions de mise en œuvre des dispositions de l'article L76 B du livre des procédures fiscales
a. Nature du contrôle
b. Procédure d'imposition
c. Origine de la détention de l'information
d. Obligation du secret professionnel
2. Obligation d'information
3. Obligation de communication
a. Caractéristiques de la demande du contribuable
1° La demande doit être expresse et explicite
2° La demande doit intervenir avant la mise en recouvrement
3° La demande doit être formulée auprès du service vérificateur
b. Étendue de l'obligation de communication
1° Principes généraux

2° Exceptions à l'obligation de communication
3° Formalisme de la communication
B. Cas particulier dans le cadre d'un droit de visite et de saisie

I. Assistance d'un conseil pour discuter les propositions de rehaussement ou pour y répondre

1

L'article L54 B du LPF doit être rapproché de l'article L47 du LPF dont les dispositions ont été commentées ci-avant (cf. **BOI-CF-PGR-20-20**).

De la comparaison de ces deux dispositions, il résulte que le législateur a entendu accorder au contribuable la possibilité de se faire assister d'un conseil, non seulement au cours de la vérification, mais également au moment de la discussion de propositions de rehaussement, l'administration devant, à peine de nullité de la procédure, aviser le redevable de cette faculté.

10

L'expression «proposition de rehaussement» doit s'entendre de toute démarche du service ayant pour objet d'informer un contribuable de l'irrégularité de sa situation au regard de l'un quelconque des impôts ou taxes dont il est redevable conformément aux dispositions du code général des impôts, ainsi que des motifs et du montant du rehaussement que l'administration envisage de mettre à sa charge afin de régulariser sa situation fiscale.

20

Dans la pratique, cette information est réalisée par le moyen de propositions de rectification ou de procès-verbaux. Les imprimés utilisés comportent d'ailleurs une mention expresse satisfaisant à l'obligation édictée par l'article L54 B du LPF.

30

Les dispositions de l'article L54 B du LPF sont applicables quelle que soit la forme du contrôle fiscal opéré (contrôle sur pièces, vérification de comptabilité ou examen contradictoire de la situation fiscale personnelle) et quel que soit l'impôt contrôlé (impôts directs, taxes sur le chiffre d'affaires, droits d'enregistrement, etc.) dès lors que le service est amené, à l'issue du contrôle, à formuler une proposition de rectification.

40

A contrario, les contribuables ne peuvent se prévaloir desdites dispositions lorsque les investigations de l'administration n'ont été suivies d'aucune proposition de rehaussement. Il en est ainsi, notamment, lorsque, les intéressés ont demandé à bénéficier de la procédure de régularisation prévue par l'article L62 du LPF.

50

L'obligation d'informer le contribuable de la faculté qui lui est offerte de recourir à l'assistance d'un conseil pour se prononcer sur une proposition de rehaussement s'impose à l'administration, non seulement à l'occasion d'une proposition de rectification primitive, mais encore lors de toute proposition supplémentaire destinée à augmenter le montant des rehaussements initiaux ou à leur en substituer d'autres d'une nature différente.

60

Sur la notion de « conseil », on se reportera, mutatis mutandis, aux commentaires de l'article L47 du LPF (voir **BOI-CF-PGR-20-20, I. A**).

70

L'inobservation par l'administration des prescriptions de l'article L54 B du LPF entraîne la nullité de la proposition de rehaussement, c'est-à-dire de la proposition de rectification ou du procès-verbal ne comportant pas la mention prévue audit article et, par suite, la caducité de la procédure suivie pour l'établissement de l'imposition.

80

Cette procédure peut cependant être recommencée à partir d'une nouvelle proposition correctement établie, à la condition que l'action en reprise de l'administration ne se trouve pas alors entachée de déchéance, observation étant faite à cet égard que la première proposition, étant donné son irrégularité, ne peut avoir eu pour effet d'interrompre la prescription.

II. Information du contribuable sur les conséquences financières d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle

90

L'article L48 du LPF :

- rend obligatoire, avant que le contribuable présente ses observations ou accepte les rehaussements proposés, dans la proposition de rectification prévue au premier alinéa de l'article L57 du LPF ou dans la notification mentionnée à l'article L76 du LPF, l'information du contribuable sur le montant des droits, taxes et pénalités résultant des rehaussements notifiés, quelle que soit la procédure utilisée ;

- et prévoit, dans certains cas, une information sur l'échelonnement des mises en recouvrement des impositions ou le bénéfice d'une transaction.

100

Ainsi, les propositions de rectification adressées à l'issue d'un ESFP ou d'une vérification de comptabilité doivent comporter l'indication du montant des droits, taxes et pénalités résultant des redressements envisagés, quelle que soit la procédure utilisée.

A. Information sur le montant des droits, taxes et pénalités résultant des rehaussements proposés

1. Dispositions générales

110

Le montant des droits, taxes et pénalités doit être porté à la connaissance du contribuable dans la proposition de rectification prévue au premier alinéa de l'article L57 du LPF ou dans la notification mentionnée à l'article L76 du LPF, avant que celui-ci présente ses observations ou accepte les rehaussements proposés.

Le service n'est pas tenu d'indiquer les modalités de détermination du montant des droits, taxes et pénalités dans la propositions de rectification.

120

Lorsqu'à un stade ultérieur de la procédure de rectification contradictoire, l'administration modifie les rehaussements, pour tenir compte des observations et avis recueillis au cours de cette procédure, cette modification est portée par écrit à la connaissance du contribuable avant la mise en recouvrement, qui peut alors intervenir sans délai.

Cette disposition impose de renouveler, avant toute mise en recouvrement, l'information fournie au contribuable en ce qui concerne les conséquences financières des rappels, dès lors que les droits mis en recouvrement diffèrent de ceux initialement notifiés.

2. Précisions relatives à l'information sur les pénalités

130

L'information à laquelle l'administration est tenue concerne le montant des droits et taxes ainsi que le montant des pénalités qui résultent des rehaussements proposés.

Sont visés à ce dernier titre outre l'intérêt de retard, les majorations ou amendes fiscales.

L'indication du montant des pénalités dans la proposition de rectification ou dans la notification mentionnée à l'article L76 du LPF conduit à modifier les conditions dans lesquelles l'administration doit motiver les sanctions fiscales.

En effet, cette indication implique la qualification préalable des pénalités. Dès lors, la proposition de rectification ou la notification mentionnée à l'article L76 du LPF doit comporter, outre le montant des pénalités, leur nature ainsi que les motifs de droit et de fait qui justifient leur application.

140

Par ailleurs, selon les dispositions de l'article L80 E du LPF, la décision d'appliquer les majorations ou amendes des articles 1729 du CGI, 1732 du CGI et 1735 ter du CGI, est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire des finances publiques qui doit viser à cet effet le document comportant la motivation des pénalités.

En conséquence, dans ces situations, la proposition de rectification ou la notification mentionnée à l'article L76 du LPF doit comporter le visa d'un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire des finances publiques.

3. Cas particuliers

a. Société membre d'un groupe

150

Lorsque le contribuable vérifié est une société membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI, l'information qui lui est communiquée dans la proposition de rectification ou la notification mentionnée à l'article L76 du LPF porte, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, l'imposition forfaitaire annuelle, et les pénalités correspondantes, sur les montants dont elle serait redevable en l'absence d'appartenance à un groupe.

Le montant de l'impôt qui est indiqué à la société vérifiée est celui dont elle serait redevable si elle n'était pas membre du groupe, en dehors de toute référence au montant de l'impôt sur les sociétés dû

par la société mère.

Les règles générales exposées aux **II. A. 1 à 2** sont applicables pour les autres impôts et les pénalités correspondantes.

b. Contributions et prélèvements sociaux

160

Les dispositions de l'article L48 du LPF s'appliquent également, lorsque les conditions sont réunies, aux contributions et prélèvements sociaux.

B. Information relative à l'échelonnement des mises en recouvrement ou au bénéfice d'une transaction

170

Le dernier alinéa de l'article L48 du LPF prévoit que, lorsque l'administration envisage d'accorder au contribuable un échelonnement des mises en recouvrement des rappels de droits et pénalités ou le bénéfice d'une transaction, elle doit l'en informer dans la proposition de rectification.

Compte tenu des dispositions du 4 du IV de l'article 1727 du CGI, l'échelonnement ne concerne que les impôts recouvrés par voie de rôle. Il consiste en l'étalement de la mise en recouvrement des droits et pénalités, et peut être appliqué lorsque les rappels d'impôts mis à la charge du contribuable et relatifs à plusieurs années successives sont importants.

180

Par ailleurs, le 3° de l'article L247 du LPF prévoit la possibilité pour l'administration d'atténuer par voie de transaction les amendes fiscales ou les majorations d'impôt lorsque celles-ci et, le cas échéant, les impositions principales ne sont pas définitives.

190

L'information du contribuable dans la proposition de rectification consiste à mentionner que l'administration envisage d'accorder un échelonnement ou le bénéfice d'une transaction, si le contribuable en sollicite ultérieurement l'application.

III. Information du contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers et utilisés dans le cadre d'une procédure de rectification

A. Cas général

200

L'article L76 B du LPF met à la charge de l'administration deux obligations, distinctes mais liées :

- informer le contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers, sur lesquels elle s'appuie pour motiver des rectifications ;

- communiquer au contribuable, qui en fait la demande avant la mise en recouvrement des impositions, les documents qu'elle a ainsi invoqués.

210

Le non-respect par l'administration de l'une ou l'autre de ces deux garanties, qui sont attachées au respect des droits de la défense dans le cadre des opérations de contrôle, constitue une erreur substantielle. Il entache la procédure d'irrégularité, et entraîne la décharge des impositions fondées sur l'utilisation de ces renseignements et documents.

1. Conditions de mise en œuvre des dispositions de l'article L76 B du livre des procédures fiscales

220

Les obligations d'information et de communication constituent des obligations distinctes. Elles s'exercent cependant dans un cadre commun.

a. Nature du contrôle

230

Les obligations d'information et de communication s'imposent à l'administration quelle que soit la nature du contrôle, contrôle sur pièces ou contrôle fiscal externe (vérification de comptabilité ou examen contradictoire de la situation fiscale personnelle).

b. Procédure d'imposition

240

Ces obligations s'appliquent quelle que soit la procédure d'imposition, procédure de rectification contradictoire ou procédure d'imposition d'office. Elles ne trouvent toutefois pas à s'appliquer lorsque le contribuable s'est placé en situation d'opposition à contrôle fiscal.

c. Origine de la détention de l'information

250

L'article L76 B du LPF vise les renseignements et documents obtenus auprès de tiers.

Ces renseignements et documents sont ceux recueillis auprès de tiers ayant fait l'objet de procédures fiscales (examen contradictoire de situation fiscale personnelle, vérification de comptabilité, droit de visite et de saisie, droit de contrôle de billetterie ou des entrepôts, droit d'enquête, droit de communication, assistance administrative internationale...).

Ils peuvent aussi trouver leur source dans les réponses apportées par les contribuables aux demandes de renseignements formulées par l'administration.

Ils peuvent également provenir de déclarations ou actes déposés auprès de l'administration, dans le cadre des obligations déclaratives à la charge des contribuables.

Par un arrêt du 21 mars 2006, la Cour administrative d'appel de Versailles, en application de l'article L113-1 du code de justice administrative, a demandé au Conseil d'État son avis sur les deux questions suivantes :

1°) Lorsqu'elle détient des documents qui ne sont pas obtenus dans l'exercice de son droit de communication, mais qui se trouvent dans le dossier fiscal d'un tiers, telle la déclaration de revenus de ce dernier, l'administration est-elle tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements ainsi obtenus et de communiquer, avant la mise en recouvrement, au contribuable qui en fait la demande, des documents faisant ressortir ces renseignements ?

2°) Les documents fiscaux détenus par le service qui sont relatifs à un tiers sont-ils protégés par le secret professionnel ou par toute autre disposition protégeant la vie privée des parties concernées, dans des conditions qui font obstacle à la communication par l'administration de ces documents au contribuable ?

Le Conseil d'État a rendu l'avis suivant :

1- L'administration ne peut, en principe, fonder le redressement des bases d'imposition d'un contribuable sur des renseignements et des documents qu'elle a obtenus de tiers sans l'avoir informé de la teneur et de l'origine de ces renseignements.

Avant même l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 7 décembre 2005 d'où est issu l'article L76 B du LPF, cette obligation, qui s'impose à peine d'irrégularité de la procédure d'imposition, ne se limite pas aux renseignements et documents obtenus de tiers par l'exercice du droit de communication. Toutefois, elle ne s'étend pas aux informations fournies annuellement par des tiers à l'administration et au contribuable conformément aux dispositions du code général des impôts.

2- Les dispositions législatives protégeant le secret professionnel, telles que l' article L103 du LPF, ou la vie privée peuvent faire obstacle à la communication par l'administration à un contribuable de renseignements concernant un tiers, sauf si le contribuable est débiteur solidaire de l'impôt dû par ce tiers, sans le consentement de celui-ci ou de toute personne habilitée à cet effet.

En revanche, l'administration peut communiquer, sans porter atteinte au secret professionnel ou à l'un des secrets légalement protégés, les informations visées par les règles de publicité de l'impôt telles que celles qui résultent des articles L111 du LPF et R111-1 du LPF.

Selon cet avis, sont principalement visées, les informations fournies annuellement et cumulativement à l'administration ainsi qu'au contribuable, à savoir, celles transmises à la DGFIP au titre de l'obligation de tierce déclaration pesant sur les employeurs, débirentiers, établissements procédant aux versements de revenus de capitaux mobiliers, etc.

Cela étant, il n'est pas envisagé de revenir sur les prescriptions ci-dessus et à cet égard, il est recommandé aux services de soumettre aux obligations d'information et de communication les renseignements et documents provenant de déclarations ou actes déposés auprès de l'administration.

En outre, l'attention des services est appelée sur la circonstance suivant laquelle l'administration est tenue de communiquer les documents aux contribuables qui en font la demande, sur le fondement de la loi du 17 juillet 1978 relative à l'accès aux documents administratifs.

d. Obligation du secret professionnel

260

Les dispositions de l'article L76 B du LPF ne remettent pas en cause l'obligation du secret professionnel nécessaire au respect de la vie privée, prévue à l'article L103 du LPF, et s'appliquent dans les limites de cette obligation.

Selon l'avis rendu ci-dessus par le Conseil d'État en matière de conciliation des obligations d'information et de communication avec les principes du secret professionnel et le respect de la vie privée, lorsque l'administration envisage la remise en cause de la demi-part de quotient familial réservée au parent isolé (CGI, art.194-II), elle peut communiquer au contribuable la copie de la déclaration de revenu du tiers cohabitant en occultant les éléments déclarés autres que l'adresse.

D'une manière plus générale, le service peut communiquer, sans porter atteinte au secret professionnel, les informations utiles à la motivation des rehaussements, lorsque celles-ci font par ailleurs l'objet de publicité.

Tel est le cas, par exemple, des immeubles faisant l'objet de publicité foncière, ainsi que les éléments relatifs aux sociétés soumis à publication au greffe du tribunal de commerce.

2. Obligation d'information

270

L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet d'une proposition de rectification. Cette information est effectuée au stade de la proposition de rectification, dans l'exposé des faits utiles à la motivation des rehaussements.

280

L'obligation d'information sur la teneur des renseignements et documents implique d'exposer dans la proposition de rectification le contenu des renseignements et documents utilisés au titre de la motivation des rehaussements.

Au titre de l'obligation d'information sur l'origine des renseignements et documents, la proposition de rectification précise les conditions de leur obtention. Sont portées à la connaissance du contribuable :

- la procédure ayant permis de les obtenir (droit de communication, procédure de visite et de saisie, questionnement...) ;

- l'identité du tiers auprès duquel cette procédure a été diligentée (autorité fiscale étrangère, autorité judiciaire, entreprise...),

- la nature du document, c'est à dire le support de l'information (document administratif, procès-verbal, facture, contrat...).

290

L'obligation d'information sur la nature du document n'oblige pas pour autant l'administration à détenir une copie du document concerné. Un renseignement relevé dans la comptabilité d'une entreprise, par l'exercice d'un droit de communication par exemple (sur une facture, sur les journaux obligatoires ou le grand livre...), sans avoir effectué de copie du document, peut être utilement opposé à un autre contribuable dans une proposition de rectification.

3. Obligation de communication

300

L'administration est tenue de communiquer avant la mise en recouvrement des impositions, au contribuable qui en fait la demande, une copie des documents sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet d'une proposition de rectification.

a. Caractéristiques de la demande du contribuable

1° La demande doit être expresse et explicite

310

La demande doit être formulée par le contribuable par écrit (y compris par courriel) avant la mise en recouvrement. Elle peut être effectuée sur quelque support que ce soit (sur la réponse à la proposition de rectification, notamment, mais également sur toute lettre séparée).

2° La demande doit intervenir avant la mise en recouvrement

320

Une demande effectuée par le contribuable postérieurement à la mise en recouvrement et qui ne serait pas satisfaite n'est pas de nature à remettre en cause la régularité de la procédure d'imposition.

3° La demande doit être formulée auprès du service vérificateur

330

Toute demande effectuée auprès d'un service autre que la DGFIP ou DRFIP est sans effet.

b. Étendue de l'obligation de communication

1° Principes généraux

340

La communication des documents doit intervenir avant la mise en recouvrement des impositions.

350

Sont seuls concernés par l'obligation de communication les documents fondant les rectifications proposées au contribuable, c'est-à-dire ceux effectivement utilisés dans la proposition de rectification pour justifier les rehaussements.

360

Bien que ne provenant pas de tiers, les documents dont le contribuable est l'auteur ou le destinataire doivent également être communiqués, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État.

La jurisprudence implicite de la Cour de cassation (Cass. com., 6 octobre 1998, n° 96-20306), contraire à celle du Conseil d'État, selon laquelle les documents n'avaient pas dans ces deux hypothèses à être communiqués au contribuable est désormais privée d'effet.

2° Exceptions à l'obligation de communication

370

L'administration n'est pas tenue de communiquer les documents, lorsqu'elle ne détient pas de support matériel de l'information.

Si la condition relative à l'information de la teneur et de l'origine du renseignement est satisfaite dans la motivation des rehaussements, l'absence de document à communiquer ne vicie pas la procédure d'imposition.

380

L'administration n'est également pas tenue de communiquer les documents qu'elle a obtenus dans le cadre de l'assistance administrative internationale, lorsque la convention internationale fondant l'échange d'informations entre États contient des clauses restrictives interdisant la communication au contribuable. Les documents obtenus dans ce cadre ne peuvent pas être transmis au contribuable, alors même que les informations qu'ils contiennent ont été régulièrement exposées dans la proposition de rectification.

L'absence de communication est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition.

3° Formalisme de la communication

390

La communication se fait par voie postale ou le cas échéant, par consultation dans les locaux de l'administration. Une preuve écrite de la communication est conservée par le service.

La communication est effectuée à titre gratuit.

B. Cas particulier dans le cadre d'un droit de visite et de saisie

400

L'article L76 C du LPF prévoit que l'administration fiscale est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des informations contenues dans les pièces et documents saisis mentionnés à l' article L16 B-1 du LPF qu'elle n'a pas pu lui restituer et sur lesquelles elle s'est fondée pour établir l'imposition (cf. **BOI-CF-COM-20-20- II. C**.).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 16/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/242-PGP.html/identifiant=BOI-CF-PGR-30-10-20120912