

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-30-10-30/10/2019

Date de publication : 30/10/2019

### **CF - Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuable - Garanties liées aux procédures de rectification - Garanties accordées au contribuable pour 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 au contribuable pour 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, d'un examen 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 L. 76 B du LPF
      - 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

IV. Recours hiérarchiques

A. Recours hiérarchique dans le cadre des procédures de contrôle fiscal externe

B. Recours hiérarchique dans le cadre du contrôle sur pièces

1. Champ d'application du recours hiérarchique
2. Modalités de mise en œuvre du recours hiérarchique
  - a. Demande du contribuable
  - b. Types de demandes et conséquences
    - 1° Demande formulée avant la mise en recouvrement
    - 2° Demande formulée postérieurement à la mise en recouvrement
    - 3° Incidence sur les délais de réclamation

**Actualité liée** : 30/10/2019 : CF - Garanties des contribuables - Extension du recours hiérarchique aux contribuables faisant l'objet d'un contrôle sur pièces (loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance (ESSOC), art. 12)

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

### 1

L'article L. 54 B du livre des procédures fiscales (LPF) doit être rapproché de l'article L. 47 du LPF dont les dispositions ont été commentées au 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 L. 54 B du LPF.

### 30

Les dispositions de l'article L. 54 B du LPF sont applicables quelle que soit la forme du contrôle fiscal opéré (contrôle sur pièces, vérification de comptabilité, examen 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.

Les impôts directs locaux pour lesquels la procédure de rectification contradictoire n'est pas applicable en vertu des dispositions de l'article L. 56 du LPF ne peuvent pas bénéficier des dispositions de l'article L. 54

B du LPF.

#### **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 L. 62 du LPF](#), dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

#### **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 L. 47 du LPF ([BOI-CF-PGR-20-20 au I-A § 10](#)).

#### **70**

L'inobservation par l'administration des prescriptions de l'article L. 54 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, d'un examen de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle**

#### **90**

L'[article L. 48 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 L. 57 du LPF](#) ou dans la notification mentionnée à l'[article L. 76 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 examen de la situation fiscale personnelle (ESFP), d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité doivent comporter l'indication

du montant des droits, taxes et pénalités résultant des rehaussements 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 L. 57 du LPF](#) ou dans la notification mentionnée à l'[article L. 76 du LPF](#), avant que celui-ci présente ses observations ou accepte les rehaussements proposés.

#### **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, des intérêts de retard ainsi que le montant des pénalités qui résultent des rehaussements proposés.

Sont visées à ce dernier titre les majorations ou amendes fiscales.

L'indication du montant des pénalités dans la proposition de rectification ou dans la notification mentionnée à l'[article L. 76 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 L. 76 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 L. 80 E du LPF](#), la décision d'appliquer les majorations ou amendes prévues à l'[article 1729 du code général des impôts \(CGI\)](#), à l'[article 1732 du CGI](#), à l'[article 1735 ter du CGI](#) et à l'[article 1740 A bis 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 L. 76 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](#) ou à l'[article 223 A bis du CGI](#), l'information qui lui est communiquée dans la proposition de rectification ou la notification mentionnée à l'[article L. 76 du LPF](#) porte, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés 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.

Lorsque le contribuable vérifié est une société membre d'un groupe mentionné à l'[article 1693 ter du CGI](#), l'information qui lui est communiquée dans la proposition de rectification ou la notification mentionnée à l'[article L. 76 du LPF](#) porte, en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes, les contributions et redevances mentionnées au 1 du même article 1693 ter du CGI et les pénalités correspondantes, sur les montants dont elle serait redevable en l'absence d'appartenance à un groupe.

Les règles générales exposées au [II-A § 110 à § 140](#) sont applicables pour les autres impôts et les pénalités correspondantes.

#### **b. Contributions et prélèvements sociaux**

---

##### **160**

Les dispositions de l'[article L. 48 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 L. 48 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 recouverts 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 L. 247 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 L. 76 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 L. 76 B du LPF**

---

##### **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 (vérification de comptabilité, examen de comptabilité, examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ou tout autre contrôle ayant donné lieu à une proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou à une notification prévue à l'article L. 76 du LPF).

##### **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 L. 76 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, examen 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, etc).

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

*Par un arrêt du 21 mars 2006, la Cour administrative d'appel de Versailles, en application de l'article L. 113-1 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 n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 d'où est issu l'article L. 76 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 L. 103 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 de l'article L. 111 du LPF et de l'article R. 111-1 du LPF.*

Il résulte de cet avis que l'obligation prévue à l'article L. 76 B du LPF ne s'étend pas aux informations

fournies annuellement par des tiers à l'administration et au contribuable. Sont principalement visées, les informations transmises à la direction générale des Finances publiques (DGFIP) au titre de l'obligation de tierce déclaration pesant sur les employeurs, débirentiers, établissements procédant aux versements de revenus de capitaux mobiliers, etc.

L'administration est toutefois tenue de communiquer les documents aux contribuables qui en font la demande, sur le fondement du livre III du code des relations entre le public et l'administration.

#### **d. Obligation du secret professionnel**

---

##### **260**

Les dispositions de l'[article L. 76 B du LPF](#) ne remettent pas en cause l'obligation du secret professionnel nécessaire au respect de la vie privée, prévue à l'[article L. 103 du LPF](#), et s'appliquent dans les limites de cette obligation.

Selon l'avis rendu par le Conseil d'État (**III-A-1-c § 250**) 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 d'ensemble des revenus 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 etc.) ;
- l'identité du tiers auprès duquel cette procédure a été diligentée (autorité fiscale étrangère, autorité judiciaire, entreprise etc.) ;
- la nature du document, c'est à dire le support de l'information (document administratif, procès-verbal, facture, contrat etc.).



## **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 etc.), 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 n'appartenant pas à la DGFIP 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.

En outre, l'administration n'est pas tenue de communiquer au contribuable les documents fondant les rectifications obtenus de tiers lorsque celui-ci avait directement et effectivement accès à ces documents dans les mêmes conditions que l'administration, à la date de la demande de communication, en raison de la nature de ses fonctions.

*Par un arrêt du 27 juin 2019 (n° 421373, ECLI:FR:CECHR:2019:421373.20190627, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> chambres réunies), le Conseil d'État a jugé que l'administration n'était pas tenue de communiquer au contribuable les documents auxquels, à la date de sa demande, il pouvait accéder directement et effectivement en sa qualité de représentant légal de la société au titre de laquelle il les avait remis à l'administration fiscale.*

### **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 L. 76 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 au I de l'article L. 16 B du LPF qu'elle n'a pas pu lui restituer et sur lesquelles elle s'est fondée pour établir l'imposition (BOI-CF-COM-20-20 au II-C § 220).

## **IV. Recours hiérarchiques**

### **410**

En cas de désaccord avec l'agent en charge du contrôle fiscal, le contribuable peut demander un recours hiérarchique. Il s'agit d'un recours administratif pré-contentieux qui s'adresse aux supérieurs hiérarchiques de l'auteur de la décision.

Cette garantie vise à assurer au contribuable un regard neuf sur son dossier et lui permet d'ouvrir un dialogue avec un nouvel interlocuteur. L'objectif est d'instaurer une relation positive avec le contribuable en ouvrant la possibilité d'un recours anticipé afin de dégager une solution définitive évitant les litiges, longs et coûteux pour les deux parties.

### **420**

Cette faculté, réservée initialement au contribuable dans le cadre d'une vérification de comptabilité, d'un examen de comptabilité ou d'un examen de la situation fiscale personnelle, est généralisée, sous conditions, à toute proposition de rectification envoyée à compter du 12 août 2018, y compris dans le cadre d'un contrôle sur pièces.

### **430**

Les voies de recours sont personnalisées. Le contribuable est ainsi renseigné sur la désignation du fonctionnaire susceptible de l'entendre.

Cette personnalisation des voies de recours répond au souci de permettre aux contribuables, peu familiarisés avec l'organisation administrative, de s'adresser directement aux supérieurs hiérarchiques de l'agent en charge du contrôle.

## **A. Recours hiérarchique dans le cadre des procédures de contrôle fiscal externe**

---

### **440**

Dans le cadre des procédures de contrôle fiscal externe, les voies de recours hiérarchiques sont prévues par la [charte des droits et obligations du contribuable vérifié](#), ce qui leur confère une valeur légale en application de l'article L. 10 du LPF.

Elles sont commentées au I-A-3 § 75 et suiv. du BOI-CF-PGR-20-10.

## **B. Recours hiérarchique dans le cadre du contrôle sur pièces**

---

### **1. Champ d'application du recours hiérarchique**

---

#### **450**

Lorsque la proposition de rectification n'est pas adressée dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal externe, les voies de recours hiérarchique sont prévues par l'[article L. 54 C du LPF](#).

Aux termes de cet article, la possibilité d'introduire un recours hiérarchique est ouverte à tous les contribuables ayant reçu une proposition de rectification dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire, quel que soit l'impôt concerné et y compris, lorsque des pénalités exclusives de bonne foi ont été appliquées.

#### **460**

La garantie ne s'applique pas :

- aux rehaussements notifiés dans le cadre d'une procédure de taxation d'office (prévue au I de la section V du chapitre premier du LPF) ;

- aux rehaussements notifiés dans le cadre d'une procédure d'évaluation d'office (prévue au II de la section V du chapitre premier du LPF) ;

- aux rehaussements d'impôts directs locaux, pour lesquels la procédure de rectification contradictoire n'est pas applicable en vertu des dispositions de l'[article L. 56 du LPF](#).

#### **470**

Les dispositions de l'article L. 54 C du LPF ne s'appliquent pas dans le cadre des procédures de contrôle fiscal externe, lesquelles bénéficient néanmoins de la possibilité de demander un recours hiérarchique dans le cadre des garanties prévues par la [charte des droits et obligations du contribuable vérifié](#).

## **2. Modalités de mise en œuvre du recours hiérarchique**

---

### **a. Demande du contribuable**

---

#### **480**

Le bénéfice de cette procédure est subordonné à une demande du contribuable. Celui-ci doit donc en être informé préalablement.

Les propositions de rectification (imprimés n° 2120 et n° 3905) mentionnent ainsi cette possibilité, ainsi que la personne en charge du recours hiérarchique.

#### **490**

La demande doit être formulée par le contribuable par écrit, y compris par courriel. Elle peut être effectuée sur quelque support que ce soit : sur la réponse à la proposition de rectification ou par une lettre séparée.

Elle est adressée à la personne en charge du recours hiérarchique, nommément désignée sur la proposition de rectification.

#### **500**

Le contribuable peut demander le recours hiérarchique dès la réception de la proposition de rectification.

La demande doit être formulée dans le délai imparti pour l'introduction d'un recours contentieux, également appelé délai de réclamation. Pour plus de détail, il convient de se reporter au [BOI-CTX-PREA-10-40](#) relatif aux délais spécifiques à certaines réclamations.

## **b. Types de demandes et conséquences**

### **1° Demande formulée avant la mise en recouvrement**

#### **510**

La demande formulée par le contribuable est prise en charge par le chef du service auquel appartient l'agent signataire de la proposition de rectification.

Toutefois, lorsque le chef de service de l'agent signataire a apposé son visa sur la proposition de rectification, le recours est effectué par un fonctionnaire de rang plus élevé que celui qui a signé les pénalités exclusives de bonne foi, au regard de sa position dans la hiérarchie de sa direction et des fonctions qu'il y exerce, indépendamment de leur grade respectif.

#### **520**

La demande de recours hiérarchique n'interrompt pas le déroulement de la procédure de rectification contradictoire. En particulier, elle ne dispense pas le contribuable de répondre à la proposition de rectification ([BOI-CF-IOR-10-50](#), II § 190 à 480).

En pratique, la réponse à la demande de recours hiérarchique pourra n'intervenir qu'après que l'administration fiscale ait apporté ses réponses aux observations du contribuable, sur les points de désaccord persistant à l'issue de ces échanges.

La réponse à la demande de recours hiérarchique est apportée par écrit. Ce recours ne donne pas obligatoirement lieu à un entretien.

#### **530**

La demande de recours hiérarchique ne suspend pas non plus, en principe, la mise en recouvrement des impositions supplémentaires notifiées.

Cela étant, afin d'assurer l'effectivité du recours, la mise en recouvrement sera suspendue jusqu'à la réponse apportée à la demande de recours hiérarchique, sauf cas particuliers liés notamment aux règles de prescription.

#### **540**

Dans le cadre d'un contrôle sur pièces, le contribuable ne peut pas saisir l'interlocuteur prévu par la [charte des droits et obligations du contribuable vérifié](#), l'intervention de ce dernier étant réservée par la charte au contrôle fiscal externe.

### **2° Demande formulée postérieurement à la mise en recouvrement**

#### **550**

Toute première contestation d'une imposition formulée postérieurement à la mise en recouvrement est traitée comme une réclamation, y compris si le contribuable invoque l'[article L. 54 C du LPF](#).

#### **560**

Les réponses faites dans ce cadre sont formalisées selon les règles habituelles du traitement des réclamations. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-CTX-PREA-10-70](#).

### **3° Incidence sur les délais de réclamation**

---

#### **570**

Conformément aux dispositions de l'article L. 54 C du LPF, l'exercice d'un recours hiérarchique suspend le délai de réclamation.

#### **580**

Lorsqu'une réclamation est déposée peu après l'expiration du délai général (LPF, art. R\*. 196-1) ou spécial (LPF, art. R\*. 196-3) de réclamation, le service vérifiera si l'imposition contestée a donné lieu à un recours hiérarchique sur le fondement de l'article L. 54 C du LPF et, dans l'affirmative, tiendra compte du délai couru entre la réception de la demande de recours et la notification de la réponse audit recours.

Dans l'hypothèse où la réclamation serait déposée avant l'expiration du délai de réclamation prorogé du délai de réponse au recours hiérarchique, la réclamation ne sera pas considérée comme tardive et sera donc recevable.

**Exemple** : Une proposition de rectification afférente à l'impôt sur le revenu dû au titre des revenus de 2017 est adressée le 15 juin 2019 et les rappels sont mis en recouvrement le 31 octobre 2019. Le contribuable dépose le 16 décembre une première réclamation en demandant à ce qu'elle soit soumise à un supérieur hiérarchique. La réponse à ce recours est notifiée le 16 février 2020. Le délai de réclamation expire le 31 décembre 2022 en application de l'article R\*. 196-3 du LPF. Une deuxième réclamation portant sur la même imposition sera recevable jusqu'à fin février 2023.