

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-10-10-31/01/2020

Date de publication : 31/01/2020

CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Procédure de rectification contradictoire - Champ d'application de la procédure de rectification contradictoire

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Procédures de rectification et d'imposition d'office

Titre 1 : Procédure de rectification contradictoire

Chapitre 1: Champ d'application de la procédure de rectification contradictoire

Sommaire :

I. Champ d'application de la procédure de rectification contradictoire

A. Nature et portée des rectifications

1. Rehaussements concernés
2. Rehaussements apportés aux déclarations des contribuables
 - a. Défaut de production dans les délais d'une déclaration exigée par la loi
 - b. Matières pour lesquelles il n'est pas prévu de déclarations obligatoires
3. Rectifications concernant les éléments servant de base au calcul de l'impôt
 - a. Principe général
 - 1° En matière d'impôt sur le revenu
 - 2° En matière de taxes sur le chiffre d'affaires
 - 3° En matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière
 - b. Application particulière en cas d'erreurs dans les opérations de liquidation
 - 1° En matière d'impôt sur le revenu
 - 2° En matière de taxes sur le chiffre d'affaires
 - 3° En matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière
 - c. Cas particulier des retraits d'agréments administratifs ou déchéances du bénéfice des avantages fiscaux attachés à un agrément administratif ou à une convention passée avec l'État

4. Impôts concernés

B. Articulation de la procédure de rectification contradictoire avec les autres moyens ou procédures à la disposition de l'administration

1. Procès-verbaux
2. Demandes de renseignements, éclaircissements et justifications
 - a. Demandes non contraignantes

- b. Demandes contraignantes
- 3. Procédure d'imposition des rémunérations et distributions occultes
- 4. Réception des déclarations ou actes complémentaires ou rectificatifs après l'expiration des délais légaux
- 5. Opérations de recouvrement de l'impôt
- 6. Imposition à l'impôt sur le revenu d'après un revenu minimum forfaitaire
- 7. Procédures de l'abus de droit fiscal
- II. Exceptions à l'application de la procédure de rectification contradictoire
 - A. Impositions directes perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes
 - B. Taxation et évaluation d'office des bases d'imposition

1

Aux termes de l'[article L. 55 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), une procédure de rectification doit être engagée lorsque l'administration constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dus en vertu du code général des impôts (CGI) ou de l'[article L. 2333-55-2 du code général des collectivités territoriales \(CGCT\)](#).

La procédure de rectification contradictoire ne doit pas être confondue avec les autres moyens ou procédures à la disposition de l'administration pour le contrôle de l'impôt.

Cette procédure a une portée générale. Elle n'est écartée que dans certains cas limitativement énumérés à l'[article L. 56 du LPF](#).

I. Champ d'application de la procédure de rectification contradictoire

A. Nature et portée des rectifications

10

Sous réserve des exceptions expressément prévues par le texte légal ([II § 410 et suiv.](#)), la procédure de rectification contradictoire a un caractère général. Elle trouve à s'appliquer pour tous les rehaussements :

- correspondant à une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation ;
- apportés aux déclarations des contribuables ;
- concernant les éléments servant de base au calcul de l'impôt ;

- effectués pour les impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dus en vertu du CGI ou de l'[article L. 2333-55-2 du CGCT](#).

Ces critères d'application de la procédure de rectification contradictoire appellent les commentaires suivants.

1. Rehaussements concernés

20

Par rehaussement, il convient d'entendre, d'une manière générale, toute action par laquelle, pour une période ou une opération donnée, le service ajoute ou supplée aux éléments qui ont été ou auraient dû être déclarés par un contribuable, lorsqu'elle tend à obtenir une majoration immédiate ou différée de l'impôt exigible.

Dans cette optique, l'opération consistant à réduire un déficit déclaré doit être considérée comme un rehaussement puisqu'elle a pour résultat de diminuer le montant du déficit imputable sur un bénéfice ultérieur et peut ainsi permettre une majoration différée de l'impôt exigible. Il en est de même pour la déchéance d'un régime de faveur tel, par exemple, celui prévu au D de l'[article 1594 F quinquies du CGI](#).

30

En principe, et dès lors que les autres critères d'application de l'[article L. 55 du LPF](#) sont réunis, tout rehaussement comporte l'engagement de la procédure de rectification contradictoire.

Peu importe, pour l'application de cette procédure, qu'il s'agisse de la constatation d'une insuffisance, d'une inexactitude, d'une omission ou d'une dissimulation.

40

La nature des manquements constatés et les circonstances de leur découverte n'ont, en principe, aucune conséquence sur l'obligation de respecter la procédure de rectification contradictoire.

Ainsi, celle-ci doit être engagée :

- aussi bien à l'égard des rehaussements qui découlent de l'application directe d'un texte légal ou réglementaire que pour ceux qui procèdent d'une appréciation des faits ;
- tant en ce qui concerne les rehaussements qui font suite à une vérification de comptabilité ou à un examen de comptabilité, à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ou à tout autre contrôle comportant une intervention sur place ou des recherches extérieures, que pour ceux qui sont consécutifs à un contrôle sur pièces ;
- quelles que soient la nature de l'infraction et la sanction éventuellement applicable. C'est ainsi que la procédure de rectification contradictoire s'applique en cas d'infractions :

- pour lesquelles la bonne foi est admise,
- pour lesquelles les manquements délibérés sont établis ou qui constituent des manœuvres frauduleuses,
- susceptibles de donner lieu à l'exercice de poursuites correctionnelles en vertu des dispositions des [articles 1741 et suivants du CGI](#),
- faisant l'objet de la tolérance légale prévue aux 3 et 4 du II de l'[article 1727 du CGI](#).

2. Rehaussements apportés aux déclarations des contribuables

50

La procédure de rectification contradictoire s'applique lorsque le contrôle de l'administration fiscale révèle que des rehaussements doivent être apportés aux déclarations des contribuables.

Par « déclarations des contribuables », il convient d'entendre toute pièce ou tout document que celui-ci est tenu de déposer auprès du service des finances publiques en vertu d'une disposition légale ou réglementaire et qui comporte des éléments servant à établir ou à liquider l'impôt.

Il est précisé que la présentation d'un acte obligatoirement soumis à la formalité de l'enregistrement ou à la formalité unique est assimilée à une déclaration.

L'engagement de la procédure de rectification contradictoire n'est donc pas obligatoire dans les cas et sous les conditions suivantes.

a. Défaut de production dans les délais d'une déclaration exigée par la loi

60

Lorsqu'une déclaration exigée par la loi pour la liquidation de l'impôt n'est pas produite dans le délai prévu à cet effet, l'administration peut exercer son droit de reprise sans recourir à la procédure de rectification contradictoire si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification d'une mise en demeure (délai porté à quatre-vingt-dix jours pour la présentation à l'enregistrement de la déclaration de succession mentionnée à l'[article 641 du CGI](#)).

Remarque : Si l'absence de déclaration non régularisée à la suite d'une mise en demeure dispense le service de suivre la procédure de rectification contradictoire, il doit, en revanche, informer le contribuable des motifs de la procédure retenue ainsi que des bases ou éléments servant au calcul des impositions d'office.

70

L'envoi d'une mise en demeure et l'octroi au contribuable d'un délai de trente jours (ou quatre-vingt-dix jours) pour y répondre est exigé ainsi en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de droits d'enregistrement et taxes assimilées ainsi que de taxes assises sur les salaires ([LPF, art. L. 67](#) et [LPF, art. L. 68](#)).

En ce qui concerne la TVA, cet envoi n'est pas exigé par la loi.

Lorsque le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans le délai, il peut, pour ces impôts, ainsi qu'en matière de TVA, faire l'objet d'impositions d'office. Ces procédures particulières et leur articulation avec la procédure de rectification contradictoire sont étudiées au [BOI-CF-IOR-50-10](#).

En matière de taxe sur les salaires prévue aux [articles 231 et suivants du CGI \(BOI-TPS-TS\)](#), quand l'administration constate, lors de la vérification des déclarations, une insuffisance, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de ladite taxe, les rehaussements correspondants sont effectués suivant la procédure de rectification contradictoire.

En revanche, cette procédure ne trouve pas à s'appliquer lorsqu'il s'agit de régulariser par voie d'avis de mise en recouvrement les insuffisances de versement dans les délais prescrits de la taxe sur les salaires ; cette régularisation donne lieu à l'application des intérêts de retard et de la pénalité prévue au 5 du IV de l'[article 1727 du CGI](#) et de l'[article 1731 du CGI](#) (intérêt de retard et majoration du montant des sommes dont le paiement a été différé).

De même, la retenue à la source et les autres prélèvements sur les revenus de capitaux mobiliers sont recouverts sans mise en œuvre obligatoire de la procédure de rectification contradictoire dès lors qu'aucun état n'a été déposé à la date de la liquidation prévue par la loi.

b. Matières pour lesquelles il n'est pas prévu de déclarations obligatoires

80

Lorsque l'insuffisance résulte de la constatation de faits devant être pris en considération pour la liquidation sans que le contribuable ait eu à faire la déclaration auprès de l'administration, cette dernière n'est pas tenue de suivre la procédure de rectification contradictoire pour établir l'imposition correspondante. Tel est notamment le cas en matière de droits de timbre, lorsque ceux-ci ne sont pas payés sur état ou sur déclaration ainsi que pour les retenues à la source de l'impôt sur le revenu prévues par l'[article 182 A du CGI](#) et l'[article 182 B du CGI](#).

3. Rectifications concernant les éléments servant de base au calcul de l'impôt

a. Principe général

90

La procédure de rectification contradictoire s'applique aux insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt.

100

Les éléments à prendre en considération sont ceux qui constituent la base imposable ou ceux qui doivent être retenus pour sa détermination, ou bien encore les éléments qui n'ont d'influence que sur les tarifs et les modalités de liquidation des droits.

110

Il est signalé à cet égard qu'en matière d'impôt sur le revenu, lorsque la déclaration du contribuable doit seulement comporter l'indication du montant des éléments du revenu global, l'administration calcule le revenu imposable correspondant à ces éléments en tenant compte des déductions et charges de revenu auxquelles le contribuable a légalement droit. Les avis d'imposition correspondants comportent le décompte détaillé du revenu imposable faisant apparaître, notamment, le montant des revenus catégoriels, celui des déductions pratiquées ou des charges retranchées du revenu global. Le revenu déclaré s'entend dans cette situation, du revenu imposable ainsi calculé ([CGI, art. 170, 3](#)).

La constatation ultérieure d'une insuffisance ou d'une omission de l'un quelconque des éléments de la déclaration primitive entraînant une modification du revenu déclaré (tel qu'il est défini au § 110) doit, en principe, faire l'objet de la procédure de rectification contradictoire.

120

Toutefois, cette règle n'est éventuellement pas applicable lorsqu'une mention expresse accompagne la déclaration.

Le Conseil d'État a été ainsi amené à juger que, dans le cas d'un contribuable ayant dans les déclarations souscrites par lui pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, indiqué le montant des plus-values réalisées sur la vente de plusieurs appartements tout en joignant auxdites déclarations une note par laquelle il faisait toutes réserves sur le caractère imposable des profits en cause et sollicitait, subsidiairement, le bénéfice de l'étalement prévu par l'article 163 du CGI alors en vigueur, l'administration peut, si elle estime l'opération imposable, établir l'imposition correspondante sans mettre en œuvre la procédure de redressement unifiée [actuellement contradictoire] (CE, décision du 25 mai 1970, n° 77655 ; à rapprocher également CAA Paris, décision du 27 juin 1991, n° 89PA02686 et CE, décision du 11 janvier 1993, n° 90179).

(130)

140

En principe, la procédure prévue à l'[article L. 55 du LPF](#) est susceptible de s'appliquer :

- lorsqu'un élément servant de base au calcul de l'impôt n'a pas été correctement apprécié ou lorsqu'il fait totalement défaut ;
- à la fois aux insuffisances en quantité ou en valeur, aux qualifications erronées des éléments déclarés ou retenus et aux abus de droit ([BOI-CF-IOR-30](#)).

C'est ainsi, par exemple, que la procédure de rectification contradictoire doit être engagée dès lors que les constatations de l'administration entraînent un supplément de droits. Il en est ainsi dans les cas qui suivent.

1° En matière d'impôt sur le revenu

150

Lorsque le contribuable a, dans la déclaration d'ensemble régulièrement souscrite, classé un revenu dans une catégorie inappropriée.

Lorsque des personnes déclarées comme à charge par le contribuable ne répondent pas à la définition desdites personnes donnée par le 3 de l'article 6 du CGI, l'article 196 du CGI et l'article 196 A bis du CGI.

2° En matière de taxes sur le chiffre d'affaires

160

Lorsque le rehaussement concerne le chiffre d'affaires lui-même, sa ventilation entre les divers taux ou taxes et le montant des droits à déduction ouverts au profit du redevable.

3° En matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière

170

En cas de dissimulation du véritable caractère d'un contrat ou lorsqu'en raison de l'inexactitude de sa déclaration, le redevable a bénéficié d'un tarif d'abattements et de réductions auxquels il n'avait pas droit.

S'agissant, en particulier, des mutations à titre gratuit, doivent être notifiés les rehaussements afférents aux omissions de l'actif successoral, au rejet total ou partiel d'éléments du passif déclaré, aux erreurs ou insuffisances d'évaluation, aux indications inexacts du nombre d'enfants, des héritiers, légataires ou donataires, au tarif dont se prévalent à tort les redevables, à l'absence de rappel des donations antérieures, ainsi que, notamment, aux évaluations effectuées en application de l'article 761 du CGI, l'article 764 du CGI et l'article 776 du CGI.

La procédure de rectification contradictoire doit également être appliquée en cas de mise en œuvre de la présomption de l'article 752 du CGI ; elle doit s'articuler avec la procédure spéciale prévue par ce dernier texte ainsi que par l'article L. 19 du LPF et l'article R. 19-1 du LPF (en ce sens, voir C. Cass., décision du 6 juin 1984, n° 82-16496).*

b. Application particulière en cas d'erreurs dans les opérations de liquidation

180

Dès lors que la procédure de rectification contradictoire concerne les erreurs ou omissions dans les éléments servant de base de calcul de l'impôt, elle ne s'applique pas aux erreurs matérielles

concernant le calcul même de l'impôt, que ce calcul soit effectué par le service ou par le redevable.

Remarque : Cependant, lorsqu'une erreur susceptible d'entraîner un supplément de charge fiscale est constatée dans les opérations de liquidation, il convient, le cas échéant, d'en informer le contribuable intéressé par une simple lettre n'ayant pas le caractère d'une proposition de rectification.

C'est ainsi qu'il n'y a pas lieu à notification préalable dans les cas qui suivent.

1° En matière d'impôt sur le revenu

190

Lorsque le service a retenu, par erreur, un nombre de parts supérieur à celui auquel le contribuable a droit d'après les données de sa déclaration ou bien n'a pas effectué correctement le calcul de l'impôt.

2° En matière de taxes sur le chiffre d'affaires

200

Lorsque des erreurs ont été commises par le redevable ou par le service dans le produit du chiffre d'affaires par les taux, dans le report du montant des déductions d'un cadre à l'autre du relevé mensuel ou trimestriel, dans la soustraction des sommes déductibles ou encore dans l'addition des droits dus au titre des différents taux et taxes figurant dans une même déclaration.

3° En matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière

210

Lorsque des insuffisances de perception proviennent d'erreurs commises tant par le contribuable que par le service, en l'absence de toute dissimulation ou de tout différend, dans l'appréciation de la nature juridique ou l'interprétation des clauses d'un acte à formaliser, ou dans l'application des taux ou encore dans le calcul des abattements et réductions.

Il est rappelé que, conformément aux principes généraux, les droits sont, en effet, liquidés, lors de la présentation à la formalité, non d'après la qualification donnée par les parties à leurs conventions, mais d'après la nature juridique de ces dernières telle qu'elle ressort des stipulations de l'acte.

En revanche, lorsqu'il remet en cause, après accomplissement de la formalité de l'enregistrement, le régime fiscal applicable à un acte (au cas particulier, un acte de partage transactionnel en le qualifiant pour partie de mutation à titre onéreux), le service ne peut se dispenser d'observer les règles de la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L. 55 du LPF (C. Cass, décision du 5 janvier 1988, n° 86-15979).

Remarque : Le comptable de la DGFIP a toutefois la possibilité de refuser l'enregistrement, faute de provision suffisante correspondant aux droits tels qu'il entend les liquider (CGI, art. 1701).

c. Cas particulier des retraits d'agréments administratifs ou déchéances du bénéfice des avantages fiscaux attachés à un agrément administratif ou à une convention passée avec l'État

220

Lorsqu'un agrément administratif est retiré pour inexécution des engagements souscrits en vue de son obtention ou inaccomplissement des conditions prévues pour son octroi, ou lorsque le bénéficiaire d'avantages fiscaux attachés à un agrément ou à une convention passée avec l'État en est déchu de plein droit pour s'être rendu coupable d'une infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée, il n'est pas nécessaire de mettre en œuvre la procédure de rectification contradictoire pour recouvrer les impôts dont le contribuable a été dispensé et qui, par application des dispositions de l'[article 1649 nonies A du CGI](#) deviennent immédiatement exigibles en ces deux circonstances.

230

Dans tous les autres cas de déchéance d'un avantage fiscal, dont le maintien était subordonné à la réalisation d'une condition prévue par la loi ou à l'observation des engagements pris par le contribuable, le service doit utiliser la procédure de rectification contradictoire, après s'être assuré de la déchéance, au besoin par une demande de renseignements ou de justifications.

240

Cette directive est applicable, notamment, bien qu'il soit généralement prévu en pareil cas que le supplément d'impôt est immédiatement exigible ou doit être acquitté à première réquisition, lorsque la caducité des divers régimes de faveur institués en matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière peut être invoquée à l'encontre :

- des groupements forestiers ainsi que des héritiers, donataires, légataires, acquéreurs ou leurs ayants cause en situation d'être déchus du bénéfice des mesures instituées en faveur des propriétaires de bois et forêts ([CGI, art. 1840 G](#)) ;
- des acquéreurs de terrains à bâtir, d'immeubles inachevés ou du droit de surélévation d'immeubles existants en cas de défaut de production de la justification de l'exécution des travaux de construction et de la destination des locaux construits ou achevés ([CGI, art. 1840 G ter](#)) ;
- des acquéreurs d'immeubles ruraux, en cas de non-respect des engagements visés au D de l'[article 1594 F quinquies du CGI](#) ([CGI, art. 1840 G ter](#)) ;
- des acheteurs d'immeubles, fonds de commerce ou actions et parts de sociétés immobilières agissant en tant que personnes assujetties au sens de l'[article 256 A du CGI](#), à défaut de revente dans un délai de cinq ans ([CGI, art. 1840 G ter](#)) ;
- des groupements fonciers agricoles pour toute infraction prévue par les dispositions codifiées de l'[article L. 322-1 du code rural et de la pêche maritime](#) à l'[article L. 322-23 du code rural et de la pêche maritime](#) ([CGI, art. 793](#)).

4. Impôts concernés

250

La procédure de rectification contradictoire doit être suivie en principe à l'égard de tous les impôts, droits, taxes, redevances et, plus généralement, de toutes les sommes qui, sous quelque dénomination que ce soit et quelles qu'en soient la nature, l'affectation budgétaire ou la destination, sont exigibles en vertu du CGI à l'exclusion toutefois des impositions directes perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes ([II-A § 420](#)).

260

C'est ainsi, par exemple, que dans le cas d'une insuffisance de prix ou d'évaluation relevée dans un acte assujéti à la publicité foncière, le rehaussement doit être effectué suivant la procédure de rectification contradictoire même si l'acte, exonéré des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière, n'est soumis qu'à la contribution de sécurité immobilière prévue par l'[article 879 du CGI](#).

270

La procédure prévue par l'[article L. 55 du LPF](#) concerne également les taxes, redevances, cotisations et autres sommes qui bien que n'étant pas régies par le CGI, sont, en vertu d'un texte législatif ou réglementaire, constatées, recouvrées et contrôlées dans les mêmes conditions que certaines catégories d'impôts visées par ce code.

B. Articulation de la procédure de rectification contradictoire avec les autres moyens ou procédures à la disposition de l'administration

280

Les domaines respectifs d'intervention de la procédure de rectification contradictoire et des autres procédures ou moyens à la disposition de l'administration appellent des précisions à l'égard notamment :

- des procès-verbaux ;
- des demandes de renseignements, éclaircissements et justifications ;
- de la procédure instituée par l'[article 117 du CGI](#) en ce qui concerne les rémunérations et distributions occultes ;
- de la réception de déclarations ou actes complémentaires ou rectificatifs après l'expiration des délais légaux ;

- des opérations de recouvrement de l'impôt ;
- du régime de taxation selon l'évaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie institué par l'[article 168 du CGI](#) ;
- de la procédure d'abus de droit fiscal au sens de l'[article L. 64 du LPF](#) ;
- de la procédure d'abus de droit fiscal au sens de l'[article L. 64 A du LPF](#).

1. Procès-verbaux

290

Nonobstant l'institution de la procédure de rectification contradictoire, des procès-verbaux peuvent être rapportés pour constater certaines infractions.

Il en est ainsi, notamment, en matière :

- de retenue à la source afférente aux revenus mobiliers ([LPF, art. L. 212, c](#) et [LPF, art. L. 215](#)) ;
- de récépissé de consignation ([CGI, art. 302 octies](#), [LPF, art. L. 212](#) et [LPF, art. L. 225](#)) ;
- de ventes d'animaux vivants de boucherie ([CGI, art. 1754, III-1](#)) ;
- de droit de timbre ([LPF, art. L. 212](#), [LPF, art. L. 213](#), [LPF, art. L. 217](#) et [LPF, art. L. 219](#)) et d'amende pour infraction à l'interdiction du paiement en espèces de certaines créances prévue par l'[article L. 112-7 du code monétaire et financier \(CoMoFi\)](#) ([CGI, art. 1840 J](#), [LPF art. L. 80 Q](#) et [LPF, art. L. 225 A](#)) ;
- de ventes publiques de meubles ([LPF, art. L. 212](#) et [LPF, art. L. 22](#)) ;
- d'opposition à l'exercice de fonctions ([CGI, art. 1746](#)) et de refus de communication ([CGI, art. 1734](#)).

Le b de l'article L. 212 du LPF, l'article L. 213 du LPF et l'[article L. 216 du LPF](#) permettent également d'utiliser la procédure du procès-verbal pour constater toute infraction concernant les taxes sur le chiffre d'affaires. Cependant, cette possibilité sera limitée à la constatation de certains faits matériels, en particulier en cas d'évaluation d'office des bases d'imposition pour opposition au contrôle fiscal par application des dispositions de l'[article L. 74 du LPF](#) ([BOI-CF-IOR-40](#)).

300

L'établissement d'un procès-verbal en application des textes rappelés au **I-B-1 § 290** ne dispense pas le service de suivre la procédure de rectification contradictoire.

2. Demandes de renseignements, éclaircissements et justifications

a. Demandes non contraignantes

310

Les agents des finances publiques ont toujours la faculté de demander de manière non contraignante les renseignements qui leur sont nécessaires pour asseoir ou contrôler l'impôt. Ils peuvent le faire par écrit ou oralement. Le défaut de réponse du contribuable n'est pas sanctionné en tant que tel.

320

La Cour de cassation a confirmé ([C. Cass, décision du 7 avril 1998, n° 96-16213](#)) que les dispositions de l'[article L. 10 du LPF](#), de portée générale, s'appliquent en matière de droits d'enregistrement et notamment au contrôle des déclarations de succession. Elles permettent ainsi à l'administration de solliciter auprès des redevables la communication des relevés de comptes du défunt :

« La Cour,

Sur le quatrième moyen :

Attendu que Mme Lévy reproche au jugement d'avoir jugé que l'utilisation par l'administration de la procédure prévue à l'article L. 10 du Livre des procédures fiscales n'était pas de nature à vicier les redressements effectués, alors, selon le pourvoi, que, à supposer que l'article L. 10 du Livre des procédures fiscales vise les droits d'enregistrement, il ne saurait permettre à l'administration de solliciter du contribuable, au titre d'une déclaration de succession, que de simples informations sous la forme de réponses à des questions limitées au contenu de la déclaration ; que cette disposition ne saurait, en revanche, légalement autoriser l'administration à demander la communication de pièces telles que des relevés de comptes ; que l'irrégularité de la procédure de redressements est flagrante ; que le jugement est entaché, de ce chef, d'une violation de l'article L. 10 du Livre des procédures fiscales ;

Mais attendu qu'ayant énoncé que l'article L. 10 du Livre des procédures fiscales, disposition générale du droit de contrôle de l'administration, s'applique notamment aux droits d'enregistrement et que la demande d'information visant tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites, l'administration peut solliciter communication, dans le cadre précis de la déclaration de succession, des relevés de comptes, étant observé l'absence d'obligation contraignante, le Tribunal a retenu, à bon droit, que son utilisation n'était pas de nature à vicier les redressements litigieux ; que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS : Rejette le pourvoi ; ».

Contrairement à ce que soutenait le pourvoi, en méconnaissance de la jurisprudence sur ce point ([Cass. Com., décision du 31 mai 1988, n° 86-19468](#)), la

demande de renseignements, justifications ou éclaircissements envisagée au troisième alinéa de l'article L. 10 du LPF, distincte de la procédure prévue à l'article L. 19 du LPF et l'article R. 19-1 du LPF, ne constitue pas l'engagement d'une vérification à l'égard du contribuable qui en est le destinataire.*

La Cour rappelle par ailleurs que la mise en œuvre de l'article L. 10 du LPF n'étant assortie d'aucune obligation contraignante à l'égard du contribuable, son utilisation dans le cadre d'une procédure de contrôle est sans influence sur la régularité des rehaussements notifiés.

Elle avait déjà jugé en ce sens dans une [décision du 18 juin 1996, n° 94-17312](#) en précisant que la mention, dans la demande d'information, d'un délai de 30 jours imparti au destinataire pour présenter sa réponse, résulte de l'article L. 11 du LPF et n'affecte pas les droits du contribuable dès lors que, libre de ne pas répondre, ce dernier dispose de la faculté de le faire selon le mode qui lui convient.

Bien entendu, en cas de refus de répondre, ou de réponse incomplète ou inexploitable, le service conserve la possibilité d'obtenir les relevés de comptes en cause dans le cadre de l'exercice du droit de communication prévu aux articles L. 81 et suivants du LPF ([BOI-CF-COM-10-20-20 au II-A-2-a § 70](#)), ainsi que l'a expressément jugé la Cour de Cassation ([C. Cass., décision du 8 décembre 1992, n° 90-20959](#)).

b. Demandes contraignantes

330

Dans le cadre des procédures permettant en tant que telles de sanctionner le défaut de réponse, ils peuvent adresser :

- des demandes de relevés des ventes en gros réalisées au cours d'une période déterminée prévues par l'[article 344 H de l'annexe III au CGI](#) et l'[article 344 I de l'annexe III au CGI](#) (application des pénalités de l'[article 1729 B du CGI](#) ; [BOI-CF-INF-10-40-10](#)) ;
- des demandes de renseignements en matière de droits de mutation par décès formulées conformément aux dispositions de l'[article R*. 19-1 du LPF](#) prises pour l'application de l'[article L. 19 du LPF](#). Il s'agit des demandes relatives aux titres, valeurs ou créances non énoncés dans la déclaration de succession, dont le défunt a perçu les revenus ou à raison desquels il a effectué des opérations moins d'un an avant son décès (irrecevabilité de la preuve contraire) ;
- des demandes d'éclaircissements ou de justifications effectuées en matière d'impôt sur le revenu en application des dispositions de l'[article L. 16 du LPF](#). À cet égard, aucune disposition législative ou réglementaire n'interdit au service d'user simultanément du droit qu'il détient en vertu de l'article L. 16 du LPF, d'adresser au contribuable une demande d'éclaircissements et de justifications et des pouvoirs que lui confèrent l'[article 175 A du CGI](#) et l'[article L. 55 du LPF](#) de notifier à l'intéressé les rehaussements envisagés au vu des éléments d'information qui sont déjà en sa possession.

340

Toutefois, dans cette hypothèse, chaque procédure doit produire distinctement les effets qui lui sont propres. Notamment, lorsque le contribuable n'a pas répondu à la demande d'éclaircissements et de

justifications, mais a refusé, dans le délai légal, les rehaussements qui lui ont été notifiés, il tombe, en vertu de l'[article L. 69 du LPF](#), sous le coup de la taxation d'office sur les points qui se rapportent à cette demande. Il lui appartient donc, pour obtenir la réduction des impositions qui en sont la conséquence, d'apporter la preuve de leur exagération.

En revanche, c'est à l'administration d'établir le bien-fondé des impositions mises en recouvrement, dans la mesure où elles tirent leur origine des rehaussements qui relèvent de la procédure contradictoire (CE, décision du 15 décembre 1971, n° 66326).

3. Procédure d'imposition des rémunérations et distributions occultes

350

Au cas où la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, celle-ci est invitée à fournir à l'administration dans un délai de trente jours, toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution.

Remarque : Le contribuable qui sollicite la prorogation du délai de trente à soixante jours pour répondre à la proposition de rectification pourra disposer de ce dernier délai pour désigner les bénéficiaires des distributions ([LPF, art. L. 57](#)).

En cas de refus ou à défaut de réponse dans ce délai, l'[article 1759 du CGI](#) prévoit l'application d'une pénalité fiscale égale aux sommes versées ou distribuées. Cette pénalité est réduite lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer dans sa déclaration de résultat le montant des sommes en cause.

L'administration doit adresser une lettre de motivation de cette pénalité, après réalisation de son fait générateur, c'est-à-dire l'expiration du délai de trente jours (ou le cas échéant soixante jours) imparti à la société pour répondre.

Les conditions dans lesquelles la procédure prévue par l'[article 117 du CGI](#) peut être mise en œuvre sont exposées au [BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40](#).

360

Il y a lieu de préciser que :

- l'engagement de la procédure de rectification contradictoire à l'encontre des bénéficiaires de distributions non déclarées de bénéfices sociaux est, en principe, subordonné à la réponse fournie par la société à la suite de la mise en demeure qui lui a été adressée par le service. En revanche, le recours à la procédure de l'[article 117 du CGI](#) n'est pas nécessaire lorsque l'identité des bénéficiaires résulte suffisamment des circonstances ou a déjà été indiquée par la société avant toute mise en demeure ;
- lorsqu'il existe un litige sur la fixation des bénéfices sociaux, l'administration n'est pas tenue de surseoir à l'engagement de la procédure prévue à l'article 117 du CGI jusqu'à ce que la société ait épuisé les voies de recours qui lui sont ouvertes par la procédure de

rectification contradictoire en matière d'impôt sur les sociétés.

4. Réception des déclarations ou actes complémentaires ou rectificatifs après l'expiration des délais légaux

370

En dehors du cas de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 62 du LPF (BOI-CF-IOR-20-10), les déclarations ou actes complémentaires ou rectificatifs déposés ou présentés après l'expiration des délais légaux sont susceptibles de servir de support à des compléments de droits. Dans ce cas, les droits complémentaires sont immédiatement perçus ou mis en recouvrement sans notification préalable, la procédure de rectification contradictoire étant écartée lorsqu'il s'agit de recouvrer l'impôt correspondant aux énonciations d'une déclaration déposée ou d'un acte présenté à la formalité.

5. Opérations de recouvrement de l'impôt

380

La procédure de rectification contradictoire ne trouve pas à s'appliquer dès lors qu'il s'agit de poursuivre le recouvrement :

- de l'impôt correspondant aux énonciations d'une déclaration ou d'un acte ou de l'impôt déjà mis à la charge du contribuable par un avis de mise en recouvrement ou un rôle ;
- des acomptes ou versements provisionnels, à valoir sur un impôt ultérieur liquidé d'après une déclaration, qui sont dus notamment en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 1693), d'impôt sur le revenu (CGI, art. 204 C), d'impôt sur les sociétés (CGI, art. 1668), de cotisation foncière des entreprises (CGI, art. 1679 quinquies), de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CGI, art. 1679 septies), de taxe d'habitation et de taxes foncières (CGI, art. 1681 ter) ;
- des versements mensuels exigibles avant l'expiration du délai de déclaration, au titre de la taxe sur les salaires.

6. Imposition à l'impôt sur le revenu d'après un revenu minimum forfaitaire

390

Lorsqu'un contribuable a régulièrement souscrit la déclaration d'ensemble de ses revenus, l'administration est néanmoins autorisée à l'imposer sur une somme forfaitaire déterminée d'après un barème applicable à certains éléments de son train de vie, s'il existe une disproportion marquée entre ce dernier et les revenus déclarés (LPF, art. L. 63),

L'article L. 63 du LPF n'énonce et n'exige pour son application aucune dérogation aux règles générales de la procédure d'imposition.

Par suite, lorsqu'un contribuable a régulièrement souscrit la déclaration de ses revenus, la substitution au revenu déclaré d'une base forfaitaire résultant de l'application de l'un des deux textes susvisés a le caractère d'une rectification de la déclaration. Elle ne peut donc s'opérer qu'en suivant la procédure de rectification prévue à l'article L. 55 du LPF (CE, décision du 21 mars 1975, n° 87573).

Le contribuable dispose d'un délai de trente jours, éventuellement prorogé de trente jours supplémentaires, pour produire ses observations en réponse à cette proposition interruptive de prescription.

7. Procédures de l'abus de droit fiscal

400

La procédure de rectification contradictoire doit être suivie à l'égard des dissimulations juridiques visées à l'article L. 64 du LPF.

A cet égard, un chef de rehaussement notifié selon la procédure de rectification contradictoire simple peut coexister dans la même proposition de rectification avec d'autres chefs de rehaussements contradictoires mais relevant de la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF, dès lors que la nature de ces rectifications est clairement identifiable et que le contribuable n'est pas privé des garanties attachées à chacune de ces procédures (C. Cass, décision du 6 novembre 2007 et décision n° 07-17495 du 7 octobre 2008).

En conséquence, dans une telle situation, l'application erronée au chef de rehaussement notifié selon la procédure contradictoire simple de la majoration spécifique prévue en matière d'abus de droit par l'article 1729 du CGI ne constitue pas une erreur substantielle de procédure.

En cas de désaccord sur les rehaussements notifiés sur le fondement de l'article L. 64 du LPF, le litige peut être soumis à l'avis du Comité de l'abus de droit fiscal, à l'initiative soit de l'administration, soit du contribuable.

En cas de contentieux ultérieur, 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.

Cette procédure, dite de l'abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 du LPF, fait l'objet de commentaires au [BOI-CF-IOR-30-10](#).

405

Ces dispositions sont également applicables en cas de mise en œuvre de la procédure d'abus de droit fiscal au sens de l'article L. 64 A du LPF commentée au [BOI-CF-IOR-30-20](#).

II. Exceptions à l'application de la procédure de rectification contradictoire

410

L'article L. 56 du LPF dispose que la procédure de rectification contradictoire n'est pas applicable :

- en matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales ou d'organismes divers, à l'exclusion de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prévue à l'article 1586 ter du CGI ;
- en matière de contributions indirectes ;
- en matière de droits de timbre, lorsqu'ils ne sont pas payés sur état ou sur déclaration ;
- dans les cas de taxation ou d'évaluation d'office des bases d'imposition.

A. Impositions directes perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes

420

En vertu des dispositions de l'article L. 56 du LPF, la procédure de rectification contradictoire n'est pas applicable en matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes, à l'exclusion de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prévue à l'article 1586 ter du CGI.

Il s'agit de la taxe d'habitation, de la taxe foncière sur les propriétés bâties, de la taxe foncière sur les propriétés non bâties ainsi que de diverses impositions, cotisations ou taxes annexes qui leur sont assimilées.

Ces taxes sont perçues au profit des régions, départements, communes, établissements publics et organismes divers.

En cas d'insuffisance d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude des déclarations des propriétaires ou des exploitants ou pour la réparation des erreurs commises dans l'établissement des impositions, les rehaussements correspondants font l'objet, suivant le cas et l'impôt concernés, de rôles particuliers établis d'après les règles fixées à l'article L. 175 du LPF ou de rôles supplémentaires, sans recours à la procédure de rectification contradictoire.

B. Taxation et évaluation d'office des bases d'imposition

430

En vertu des dispositions du 4° de l'article L. 56 du LPF, il n'y a pas lieu d'engager la procédure de rectification contradictoire en cas de taxation ou évaluation d'office des bases d'imposition.

Les contribuables perdent alors le bénéfice de certaines des garanties attachées au déroulement de la procédure contradictoire ; ils doivent notamment supporter la charge de la preuve de l'exagération de l'imposition établie unilatéralement par le service.

Les conditions d'application de la taxation et de l'évaluation d'office sont examinées au [BOI-CF-IOR-50](#).