



Tous droits réservés

DROIT FISCAL

Séance 6 - Introduction au droit des procédures fiscales

I. Le pouvoir de contrôle.....	2
A) Investigations ponctuelles	2
1) <i>Demandes d'éclaircissements et de justifications.....</i>	<i>2</i>
2) <i>Droit de communication.....</i>	<i>4</i>
B) Investigations approfondies.....	5
1) <i>La vérification de comptabilité.....</i>	<i>6</i>
2) <i>) l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.....</i>	<i>6</i>
3) Quelques garanties représentatives	7
II. Le pouvoir de rectification	9
A) La procédure de rectification contradictoire	9
1) <i>Champ d'application</i>	<i>9</i>
2) <i>Déroulement.....</i>	<i>10</i>
B) Les procédures d'imposition d'office	12
1) <i>Champ d'application</i>	<i>12</i>
2) <i>Déroulement.....</i>	<i>13</i>

L'administration fiscale dispose de trois pouvoirs essentiels : un pouvoir de contrôle **(I)**, un pouvoir de rectification **(II)** et un pouvoir de sanction, qui fera l'objet d'un titre à part.

I. Le pouvoir de contrôle

Sans entrer dans le détail du pouvoir de contrôle de l'administration fiscale, on peut distinguer schématiquement les pouvoirs d'investigation ponctuels **(A)** et les pouvoirs d'investigation approfondie **(B)**.

A) Investigations ponctuelles

L'administration dispose de trois grands instruments d'investigation ponctuelle : la procédure de demande d'éclaircissement ou de justifications **(1)** et le droit de communication **(2)**.

1) Demandes d'éclaircissements et de justifications

Suivant l'**article L. 16 du LPF**,

« en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, l'administration peut demander au contribuable des éclaircissements. Elle peut, en outre, lui demander des justifications au sujet de sa situation et de ses charges de famille, des charges retranchées du revenu net global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu en application des articles 156 et 199 septies du code général des impôts, ainsi que des avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger ... [C] es demandes ... doivent indiquer explicitement les points sur lesquels elles portent et mentionner à l'intéressé le délai de réponse dont il dispose en fonction des textes en vigueur. »

En principe, et sous réserve de certains tempéraments, l'administration fiscale peut ainsi exiger du contribuable :

« des commentaires ou informations qui ne peuvent légalement qu'être relatifs à des **mentions portées dans les déclarations de revenus** souscrites par le contribuable, soit des justifications, c'est-à-dire la **production de documents** qui ne peuvent légalement

concerner que les points limitativement énumérés aux deux premiers alinéas de l'article L. 16" (**CE, sect., 16 avr. 2012, n° 320912, au rec.**).

La demande qui est notifiée au contribuable sur ce fondement est contraignante.

Conformément à l'**article L. 16 A du LPF**, en effet, « lorsque le contribuable a répondu de façon insuffisante aux demandes d'éclaircissements ou de justifications, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite. »

Et lorsque le contribuable s'abstient de répondre à cette mise en demeure, et sous certaines exceptions, celui-ci peut alors être imposé suivant la procédure de la taxation d'office (**art. L. 69 LPF**), évoquée sous la Séance 2.

Cette demande d'éclaircissements et de justifications se distingue ainsi de la demande de « renseignements ou d'éclaircissement » prévu à l'**article L. 10 du LPF**, aux termes duquel l'administration, dans le cadre de son pouvoir de contrôle, « peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés. »

Une demande fondée sur l'**article L. 10 du LPF**, en effet, n'est pas contraignante. Toutefois, l'administration fiscale n'est pas tenue de le faire savoir au contribuable (**CE, 27 juill. 2009, n° 300456, Billon, aux t. sur un autre point**).

Pour autant, l'administration fiscale ne saurait induire en erreur le contribuable en suggérant à ce dernier qu'une demande fondée sur l'article L. 10 serait contraignante (**CE, 26 mai 2010, n° 296808, Beckman**).



Attention : Le champ d'application de l'article L. 10 est plus large que celui de l'article L. 16, d'où l'intérêt du cumul de ces deux textes.

2) Droit de communication

Le législateur est intervenu à plusieurs reprises afin d'accorder à l'administration fiscale le droit d'obtenir, du contribuable ou de tiers, un certain nombre de renseignements ou de pièces susceptibles d'être exploités dans le cadre de son pouvoir de contrôle.



Définition : Plus précisément, et ainsi que le Conseil d'État l'a lui-même synthétisé « le droit de communication reconnu à l'administration fiscale par les **articles L. 81 à L. 96 du livre des procédures fiscales**, notamment auprès des entreprises industrielles ou commerciales ou de membres de certaines professions non commerciales, a seulement pour objet de permettre au service, pour l'établissement et le contrôle de l'assiette d'un contribuable, de demander à un tiers, ou éventuellement au contribuable lui-même, sur place ou par correspondance, de manière ponctuelle, des renseignements disponibles sans que cela nécessite d'investigation particulière, ou dans les mêmes conditions, de prendre connaissance et, le cas échéant, copie de certains documents existants qui se rapportent à l'activité professionnelle de la personne auprès de laquelle ce droit est exercé. Sauf disposition spéciale, il est mis en œuvre sans formalité particulière à l'égard de cette personne et, lorsqu'il est effectué auprès de tiers, n'est pas soumis à l'obligation d'informer le contribuable concerné » (**CE, sect., 6 oct. 2000, n° 208765, SARL Trace, au rec. sur ce point**).

Un droit de communication a ainsi été notamment accordé aux services fiscaux à l'égard des entreprises industrielles ou commerciales, des artisans, des professions agricoles, des indépendantes qui n'exercent pas une activité commerciale, envers les tribunaux, les administrations publiques, la sécurité sociale, ainsi qu'envers diverses personnes, sociétés, institutions, organismes et ministères.



Exemple : En vertu de l'**article L. 101 du LPF**, dans sa rédaction actuelle « l'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle recueille, à l'occasion de toute procédure judiciaire, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt ». Sur le fondement de ces dispositions, l'administration fiscale s'est vue reconnaître le droit d'exiger de l'autorité judiciaire les éléments visés à l'**article L. 101**, l'autorité judiciaire conservant néanmoins une marge d'appréciation pour apprécier si les pièces et informations recueillies sont bien de nature à laisser présumer l'existence d'une fraude fiscale.

B) Investigations approfondies

Les pouvoirs d'investigation qui ont été exposés jusqu'ici ont une efficacité qui peut être redoutable, notamment pour ce qui concerne les contribuables qui refusent d'obtempérer avec les services fiscaux (*procédure de taxation d'office*).

Ces pouvoirs ne permettent cependant pas à l'administration fiscale d'avoir une vision approfondie sur la globalité de la situation du contribuable.

Aussi, le législateur lui a-t-il accordé des pouvoirs d'investigation beaucoup plus étendus : il s'agit de la vérification de comptabilité, ou « VC », qui concerne pour l'essentiel les entreprises **(1)** et de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, ou « ECSFP », qui concerne pour l'essentiel les particuliers **(2)**.

Si chacun de ces deux contrôles a des spécificités qui leur sont propres, ils ont néanmoins été assortis d'un certain nombre de garanties communes, dont il importe de mentionner les plus importantes **(c)**.

1) La vérification de comptabilité



Définition : Aux termes de l'article L. 13 du LPF, « les agents de l'administration des impôts vérifient sur place, en suivant les règles prévues par le présent livre, la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables ».

« Ces dispositions ont pour objet de permettre à l'administration de contrôler la sincérité des déclarations fiscales souscrites par les contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité en les comparant avec les écritures comptables ou les pièces justificatives dont elle prend alors connaissance et dont le cas échéant elle peut remettre en cause l'exactitude » (V. par ex. CE, 8e ch., 22 avr. 2021, n° 449138, Assoc. Jeanne).

À l'inverse, « l'administration ne peut régulièrement user de la procédure de vérification de comptabilité pour constater des infractions aux dispositions légales » (V. par ex. CE, 26 juin 2017, n° 392870, CRCAM du Nord Est, aux t. sur ce point).

2)) L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle



Définition : L'ECSFP permet à l'administration fiscale de « contrôler la cohérence entre, d'une part les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal. »

Par définition, l'ECSFP a la nature d'un contrôle de cohérence approfondi (V. par ex. CE, 30 déc. 2010, n° 318327) ; il se distingue en cela du simple « contrôle sur pièces » qui permet à l'administration de procéder à un rapprochement, sans examen critique, des pièces produites par le contribuable (V. par ex. CE, 6 févr. 1985, n° 43115).

Par ailleurs, il faut bien souligner qu'en droit l'ECSFP n'a pas un caractère contraignant (**CE, sect., 19 déc. 1984, n° 34731, Vignals**).

Toutefois, en pratique, l'administration pourra toujours, face à un contribuable récalcitrant, adresser à ce dernier une demande d'éclaircissements et de justifications contraignante, sur le fondement de l'**article L. 16 du LPF**, qui lui permettra le cas échéant de mettre en œuvre la procédure de taxation d'office.

3) Quelques garanties représentatives

Le législateur a reconnu au contribuable vérifié par la voie d'une VC ou d'un ECSFP de nombreuses garanties, énumérées pour l'essentiel aux **articles L. 47 à L. 52 A du LPF**.

Le contrôle ne peut ainsi débuter qu'à la condition que le contribuable ait préalablement reçu un avis de vérification (**art. L. 47 LPF**), et ce, dans un délai raisonnable d'au moins deux jours francs (V. par ex. **CE, 12 oct. 2018, n° 401749, aux t. sur ce point**).

De même, l'**article L. 47** permet au contribuable de se faire assister par un conseil de son choix au cours de la vérification (**CE, 16 nov. 2016, n° 385740, aux t. sur ce point**).

Par ailleurs, en matière de VC, il est jugé que le contrôle doit en principe se tenir dans les locaux de l'entreprise contrôlée, en présence des représentants de cette dernière (V. par ex. **CE, 16 mars 2016, n° 379626, aux t. sur ce point**).



Attention : Si le contribuable donne son consentement, le contrôle peut cependant se dérouler en tout autre lieu, que ce soit par exemple au domicile du dirigeant, au cabinet du conseil de l'entreprise, ou dans les locaux de l'administration fiscale (*ibid*).

De même, lorsqu'à l'issue d'un contrôle des rectifications sont envisagées, « l'administration doit indiquer, avant que le contribuable présente ses observations

ou accepte les rehaussements proposés ... le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces rectifications » (**art. L. 48 LPF**).

Par ailleurs, il est prévu :

- d'une part, qu'à l'issue d'un ECSF « l'administration des impôts ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à **l'article L. 16-0 BA**, au titre d'une période postérieure » ;

- d'autre part, que « lorsque la vérification de la comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes est achevée, l'administration ne peut [en principe] procéder à une nouvelle vérification de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période » (**art. L. 51 LPF**).



À retenir : L'administration dispose d'une palette de pouvoirs très variés, qui lui permettent de procéder à des investigations en s'adaptant à chaque situation (besoin de renseignements à la marge, besoin de renseignements précis ou besoin de connaître la situation globale du contribuable). Toutefois, plus le contrôle est poussé, plus les garanties offertes au contribuable sont importantes.



Attention : N'ont été exposées ici que les procédures les plus représentatives. L'administration fiscale dispose en effet d'autres pouvoirs d'investigation, qu'il s'agisse en particulier du « contrôle sur demande » (**art. L. 13 C LPF**) ou de la procédure de flagrance fiscale (**art. L. 16-0 BA LPF**).

II. Le pouvoir de rectification

À l'issue d'un contrôle, l'administration fiscale est en droit de rectifier les déclarations du contribuable, dans un délai de reprise qui varie en fonction essentiellement de l'impôt considéré.



Exemple : En règle générale, le droit de reprise de l'administration au regard de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et des taxes assimilées, ainsi que pour les taxes sur le chiffre d'affaires et pour les contributions indirectes, peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la troisième année suivante celle au titre de laquelle l'imposition est due (**art. 169, L. 169 A, L. 176 et L. 178 LPF**).

Deux procédures peuvent alors être mises en œuvre : la procédure de rectification contradictoire **(A)** et les procédures d'imposition d'office **(B)**.

A) La procédure de rectification contradictoire

Après avoir exposé le champ d'application de la procédure de rectification contradictoire (PRC) **(1)**, nous en étudierons le déroulement **(2)**.

1) Champ d'application

Applicable à tous les impôts déclaratifs, exception faite des impôts locaux (**CE, 5 juin 2002, n° 219840, Simoens, au rec.**), la procédure de rectification contradictoire permet à l'administration de corriger toute erreur d'assiette (**art. L. 55 LPF**), quelle qu'en soit la cause et quelle que soit la nature du contrôle à l'issue duquel elle a été détectée (*ECSFP, VC, contrôle sur pièces...*).

En ce domaine, la PRC constitue la procédure de droit commun pour la rectification des déclarations du contribuable.



Attention : Les impôts non déclaratifs sont exclus de la procédure de taxation d'office (CE, avis, 4 nov. 1992, n° 138380, SA Lorenzy Palanca, au rec.). Quant à eux, les impôts locaux déclaratifs, dont notamment la contribution économique territoriale (CET), se voient offrir certaines des garanties applicables en matière de rectification d'office (CE, 5 juin 2002, n° 219840, préc.), mais restent exclues de la PRC.

Les erreurs de liquidation ne peuvent en revanche être appréhendées à travers cette procédure.

2) Déroulement

Dans un premier temps, le contribuable doit ainsi se voir notifier une « proposition de rectification », qui doit notamment :

- Préciser la possibilité pour le contribuable de faire appel à un conseil de son choix et de présenter ses observations, dans un délai qui est en principe de 30 jours ;
- Détailler par impôt, chef de redressement et année les rectifications envisagées, ainsi que les motifs retenus par l'administration fiscale.

À la suite de cette notification, trois situations peuvent se présenter :

- 1) Si le contribuable s'abstient de toute observation dans les délais qui lui sont impartis, il est présumé avoir implicitement acquiescé aux rectifications qui lui sont proposées ; cependant, il pourra toujours se rétracter en saisissant le juge de l'impôt ;
- 2) Si le contribuable acquiesce expressément aux rectifications, il pourra néanmoins se rétracter, soit dans le temps restant à courir pour l'expiration du

délai qui lui a initialement été accordé pour présenter ses observations, soit en saisissant le juge de l'impôt ;

- 3) Si le contribuable réfute les rectifications, il appartient alors à l'administration de lui répondre, soit en tirant les conséquences de son argumentation si elle l'estime fondée, soit de rejeter ses arguments, en motivant sa réponse.

Dans cette dernière hypothèse, c'est à l'administration fiscale qu'il appartiendra de démontrer le bienfondé des rectifications, dans le cas où l'affaire venait à être portée devant le juge de l'impôt.



Attention : Après avoir accepté les arguments du contribuable, l'administration peut néanmoins maintenir les rectifications sur le fondement d'un autre texte, bien qu'initialement celui-ci n'ait pas été invoqué (CE, plén., 4 nov. 1974, n° 91396) : c'est ce qu'on appelle la « substitution de base légale », qui peut intervenir à tout moment de la procédure, sous réserve de ne pas priver le contribuable d'une quelconque garantie.



Exemple : L'administration fiscale ne peut procéder à une substitution de base légale devant le juge de l'impôt, lorsque ce procédé soulève une question qui aurait pu être portée pour avis devant la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CID).

La possibilité de saisir pour avis cette commission sur certaines questions limitativement énumérées, en cas de désaccord persistant avec l'administration fiscale, constitue en effet une garantie substantielle, dont le contribuable est privé dans l'hypothèse où la substitution intervient après l'introduction d'un recours juridictionnel (V. par ex. CE, 1er déc. 2004, n° 259104, min. c/SARL Vecteur).

À l'instar de la CID, d'autres commissions peuvent également intervenir, de manière facultative, pour donner leur avis quant au bienfondé des rectifications mises à la charge du contribuable (commission départementale de conciliation, compétente en matière de droits d'enregistrements et d'impôt sur la fortune immobilière par exemple).



À retenir : La PRC est la procédure de rectification de droit commun. Elle offre de nombreuses garanties au contribuable, qui a notamment l'occasion de débattre les rectifications envisagées avec les services fiscaux.

B) Les procédures d'imposition d'office

Après avoir exposé le champ d'application des procédures d'imposition d'office **(1)**, nous en étudierons le déroulement **(2)**.

1) Champ d'application

La procédure de taxation d'office (**art. L. 66 et s LPF.**) sanctionne pour l'essentiel :

- Le défaut de production, dans le délai, de toute déclaration à laquelle le contribuable est astreint, y compris en matière de CET ;
- Le défaut de réponse à une demande d'éclaircissement ou de justification, fondée sur l'**article L. 16 du LPF**.

En principe, la procédure ne peut cependant pas être mise en œuvre que dans le délai de 30 jours suivant l'envoi d'une mise en demeure au contribuable.

L'évaluation d'office (**art. L. 73 LPF**) sanctionne quant à elle :

- Le défaut de déclaration par le contribuable de ses bénéfices professionnels (BIC, BNC ou BA), c'est-à-dire, l'exercice occulte d'une activité professionnelle ;
- L'opposition à contrôle, c'est-à-dire le fait pour le contribuable ou pour un tiers de s'opposer à l'exercice d'un contrôle fiscal ;

2) Déroulement

Lorsque la procédure d'imposition d'office est mise en œuvre, l'administration doit notifier au contribuable une proposition de rectification, dans un délai de 30 jours avant la mise en recouvrement des impositions, qui précise les modalités de calcul et le montant des rectifications envisagées.

Devant le juge de l'impôt, la charge de la preuve incombe au contribuable, qui doit donc démontrer que la méthode mise en œuvre par l'administration est soit radicalement viciée dans son principe, soit excessivement sommaire.



Exemple : Les méthodes radicalement viciées ou excessivement sommaires v. notamment **CE, 18 janv. 2017, n° 386459, SARL Le Carlotta.**



À retenir : Les procédures d'imposition d'office empêchent en principe le contribuable de mener un débat contradictoire avec le service. Les rectifications sont donc faites de manière quasi unilatérale. Cette procédure est d'autant plus sévère qu'elle conduit à inverser la charge de la preuve devant le juge de l'impôt.