



Contrôle fiscal : l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

Actualité législative publié le 10/05/2018, vu 4145 fois, Auteur : [Maître Arnaud SOTON](#)

Contrôle fiscal : l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

Contrôle fiscal : l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle. Par Arnaud Soton.

L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) permet à l'administration fiscale de vérifier que les déclarations du contribuable sont bien en rapport avec la réalité de ses revenus.

Cette procédure conduit l'administration fiscale à 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, conformément aux dispositions de l'article L 12 du Livre des Procédures Fiscales (LPF). L'article précise que l'administration des impôts peut procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en France, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt. Ce contrôle qui a pour but de vérifier la sincérité et l'exactitude de la déclaration d'ensemble des revenus, peut donc viser également une personne qui n'a pas son domicile fiscal en France. Il est mis en œuvre, en général, de façon autonome, mais vient de plus en plus souvent, en complément d'une vérification de comptabilité, pour apprécier la situation de l'exploitant ou des principaux dirigeants ou associés de l'entreprise ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité.

Il a été jugé que la mise en œuvre de l'ESFP n'est pas subordonnée au dépôt préalable d'une déclaration par le contribuable. Cet examen peut ainsi être engagé, après l'expiration du délai de déclaration, afin justement de rechercher si un contribuable est soumis à une obligation déclarative en France (CE 17 mai 2013 n° 346827).

1. L'avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle - L'ESFP commence par l'envoi d'un avis d'examen, imprimé n°3929. En effet, aux termes de l'article L 47 du LPF, un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu, ne peut être engagé sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis ; cet avis doit préciser les années soumises à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

Lorsqu'une vérification de comptabilité et un examen de la situation fiscale personnelle sont mis en œuvre concomitamment, le vérificateur doit adresser au contribuable un avis pour chaque vérification, à défaut, la vérification entreprise sans avis est irrégulière.

Conformément à cette disposition, l'avis doit donc préciser, sous peine de nullité de la procédure, les années soumises à vérification ; le contrôle portant sur les années non prescrites. Par exemple, en 2018, le contribuable peut être contrôlé au titre des années 2015, 2016 et 2017, à condition que pour 2017, l'administration fiscale ait envoyé l'avis d'examen contradictoire de la

situation fiscale personnelle après la date légale de dépôt des déclarations de revenus.

Un ESFP ne peut être régulièrement engagé au titre d'une année pour laquelle le délai de dépôt des déclarations de revenus n'est pas encore expiré (CE 8 avril 1998 n° 157508), mais l'envoi d'un avis avant l'expiration du délai légal de déclaration n'est pas irrégulier si celui-ci parvient à son destinataire après cette date (CE 11 février 2013).

De même, sous peine de nullité de la procédure, l'avis doit mentionner expressément que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix au cours du contrôle. En général, il s'agit d'un avocat fiscaliste, sachant qu'aucune disposition ne s'oppose à ce que le contribuable se fasse assister par n'importe quelle personne de son choix.

L'article L 47 du LPF précise que l'avis envoyé ou remis au contribuable avant l'engagement d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle peut comporter une demande des relevés de compte. Ainsi, si en général, le vérificateur débute l'examen en joignant à l'avis une demande de renseignement portant entre autres, sur la situation familiale du contribuable, l'état de son patrimoine ou encore les emprunts qu'il a contractés ; une demande des relevés de compte pouvant également être faite à ce stade.

L'avis informe le contribuable que la charte des droits et obligations du contribuable vérifié peut être consultée sur le site internet de l'administration fiscale ou lui être remise sur simple demande.

En substance, l'avis envoyé par le vérificateur sera par exemple ainsi rédigé : « L'examen de vos déclarations s'inscrit dans le cadre normal du système déclaratif. L'administration a pour mission de s'assurer de la régularité de celles-ci qui sont présumées exactes et sincères. Ce contrôle est le garant du respect du principe d'égalité devant l'impôt. Il se déroule dans le respect des principes d'impartialité, de neutralité et d'objectivité, dans un esprit de dialogue transparent, constructif et contradictoire, conformément à la charte des droits et obligations du contribuable vérifié. Celle-ci peut être consultée sur le site www.impots.gouv.fr ou vous être adressée sur simple demande. Conformément aux dispositions des articles L 12 et L 47 du Livre des procédures fiscales, je vous informe que j'entreprends l'examen contradictoire de votre situation fiscale personnelle qui concerne les revenus perçus en 2016 et 2017. Je vous proposerai très prochainement un rendez-vous. Je vous précise que vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix. Toute agression physique ou verbale envers les agents des finances publiques est passible de poursuites judiciaires (art. 433-3 et 222-8 du code pénal). J'analyserai avec vous les mouvements de vos comptes et je serai conduit à vous demander des renseignements sur vos sources de revenus, l'origine des fonds dont vous avez disposé, ainsi que sur la composition et les variations de votre patrimoine. La durée du contrôle est limitée en principe à un an, sauf dans les cas visés à l'article L12 du Livre des procédures fiscales. En particulier, cette durée peut être prorogée du délai nécessaire à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas usé de la faculté de les produire dans les soixante jours de la demande du service. Aussi, je vous invite à m'adresser ou à me remettre dans ce délai la totalité des relevés (en original ou en copie) des comptes financiers de toute nature et des comptes courants sur lesquels vous-même et les membres de votre foyer fiscal avez réalisé des opérations de nature personnelle pendant la période visée ci-dessus. Je me tiens à votre disposition pour vous fournir tous autres renseignements ou précisions ».

L'avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle doit être notifié au domicile du contribuable. Il peut être adressé à l'un des deux époux, les réponses faites par l'un étant opposables à l'autre.

Au cas où le contribuable est incarcéré, l'avis lui est adressé en prison, avec copie à l'institution qui le détient. En cas de décès du contribuable l'avis est notifié à la succession ouverte en son nom.

2. Le dialogue entre le vérificateur et le contribuable - Suite à l'envoi de l'avis, le vérificateur propose au contribuable un entretien. Le contribuable a la possibilité de solliciter un report de la date de ce premier entretien. Cette première rencontre permet d'engager le débat oral et contradictoire. Il faut noter qu'il est inutile de tergiverser dans les éléments de réponses donnés au vérificateur, car bien souvent, la plupart des informations concernées figurent dans le dossier du contribuable, dossier qui a été alimenté par de nombreuses sources de renseignements récoltés préalablement au déclenchement du contrôle.

Si la demande des relevés de compte n'a pas été faite dans l'avis, c'est à cette occasion que le vérificateur invite le contribuable à fournir ses relevés de comptes bancaires. Au cas où le contribuable dispose d'un compte bancaire ouvert à l'étranger, les relevés de celui-ci doivent également être fournis. Il faut noter que le contribuable a le droit de ne pas fournir ses relevés de comptes. Mais, évidemment, le vérificateur pourra les obtenir auprès des banques, dans le cadre de l'exercice de son droit de communication. Le vérificateur va convenir avec le contribuable, d'au moins encore une ou deux autres rencontres.

Au cas où le contribuable décide, comme il en a le droit, de ne pas se rendre au rendez-vous proposé par le vérificateur, ce dernier pourra lui adresser directement une demande de justifications pour chacune des années vérifiées.

L'ESFP est gouverné par cette idée essentielle qu'est le débat oral et contradictoire, c'est-à-dire un véritable dialogue entre le vérificateur et le contribuable, et ce dernier doit être mis en mesure de répondre aux griefs que le vérificateur envisage de retenir contre lui. En l'absence de ce débat contradictoire, la procédure est entachée d'irrégularité substantielle, entraînant la décharge des impositions supplémentaires (CE 10 janvier 2001 n° 211967). Cependant, il a été jugé que le vérificateur n'est pas tenu de soumettre au débat l'ensemble des éléments qu'il a rassemblés à cet effet (CE 18 juillet 2011 n° 336257).

De même, le dialogue n'est pas forcément oral. Le Conseil d'Etat estime que ce dialogue peut rester écrit (CE 5 décembre 2001, n° 215649 ; CE 30 janvier 2013 n° 335191), ce qui peut être regrettable pour l'efficacité de la procédure car « l'oralité introduit dans la discussion une spontanéité qui permet d'apaiser la méfiance, de limiter les risques de suspicion, et parfois d'établir une relation de confiance entre interlocuteurs. L'écrit ne comporte aucun de ces avantages. Au contraire, il éveille la défiance et suscite même bien souvent une réaction de rejet » (Lamarque).

En tous les cas, le vérificateur est tenu d'engager ce dialogue avec le contribuable avant d'engager éventuellement la procédure écrite de demande de justifications, et lorsque, par exemple, le contribuable décède avant l'envoi de la proposition de rectification, le vérificateur doit poursuivre avec ses ayants droit le dialogue contradictoire engagé avec le défunt (CE 26 avril 2017 n° 384872).

3. Les demandes d'éclaircissements ou de justifications - Dans le cadre de son pouvoir de contrôle, l'administration fiscale peut demander au contribuable des renseignements, des éclaircissements ou des justifications. Ainsi, si lors des différents rendez-vous avec le vérificateur, le contribuable n'a pas été en mesure de présenter d'éléments probants justifiant l'origine exactes des sommes en question, le vérificateur a recours à la procédure de l'article L 16 du LPF, c'est-à-dire la demande d'éclaircissements ou de justifications.

L'article L 10 du LPF dispose que l'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances, qu'elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements, ou d'acquitter tout ou partie d'une imposition au moyen d'une créance sur l'Etat, et qu'à cette fin, l'administration peut demander aux contribuables tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés. Les demandes de renseignements (imprimé n° 754) sont destinées à mieux comprendre la déclaration d'ensemble des revenus du contribuable. Ces demandes peuvent, par exemple, concerner des précisions sur l'adresse du contribuable, le nombre d'enfants à charge ou encore les charges déduites du revenu global ou ouvrant droit à une réduction ou crédit d'impôt. Les demande de renseignements sont adressées en lettres simples. Elles fixent en général un délai de réponse de 30 jours. En effet, conformément au principe général posé par l'article L 10 du LPF, le contribuable dispose en principe d'un délai de 30 jours pour répondre à l'administration fiscale. Cependant, il a été jugé que l'octroi d'un délai plus court n'est sanctionné que si l'irrégularité a porté atteinte aux droits du contribuable (CE 22 janvier 2010 n° 314010). Ainsi un délai plus court accordé par l'administration n'entraîne aucune conséquence dès lors que cette irrégularité n'a porté aucune atteinte aux droits et garanties du contribuable. En principe, ces simples demandes de renseignements ne revêtent pas un caractère contraignant. Le contribuable a donc la faculté de ne pas y répondre, mais il est vivement conseillé d'y répondre.

En revanche, les demandes d'éclaircissements ou de justifications (imprimé n° 2172) sont totalement différentes. En effet, aux termes de 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, des avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger, de tous les éléments servant de base à la détermination du revenu foncier ainsi que des gains de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux et des plus-values de cession d'immeubles ou de biens meubles.

Cette disposition permet à l'administration fiscale de demander au contribuable des éclaircissements, en matière d'impôt sur le revenu, de façon illimitée. Ce qui n'est pas le cas pour les demandes de justifications. En effet, la loi précise limitativement les éléments qui peuvent faire l'objet d'une demande de justifications. Sont concernés : la situation et les charges de famille du contribuable ; les charges retranchées du revenu global, comme par exemple les pensions alimentaires ; celles ouvrant droit à des réductions d'impôt, comme des salaires versés à des salariés à domicile ; les avoirs à l'étranger et des revenus qu'ils génèrent (article L 16, al 1 du LPF); les éléments servant de base à la détermination du revenu foncier ou l'imposition des plus-values de cession mobilière et immobilières (article L 16, al 2 du LPF) ; et lorsque l'administration détient des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés, c'est-à-dire en cas de discordance entre les revenus déclarés et les dépenses du contribuable telles que les dépenses personnelles, les versements à des tiers, les investissements immobiliers, comme par exemple l'acquisition d'un immeuble sans avoir recours à un emprunt ; c'est le cas notamment lorsque le total des montants crédités sur les relevés de compte du contribuable représente au moins le double de ses revenus déclarés ou excède ces derniers d'au moins 150 000 € (article L 16, al 3 du LPF).

Cette dernière disposition doit être respectée par l'administration fiscale qui n'a donc pas le droit d'interroger le contribuable lorsque le total des montants crédités sur ses relevés de compte ne représente pas au moins le double de ses revenus déclarés ou n'excède pas ces derniers d'au moins 150 000 €, pour chacune des années au titre desquelles les demandes sont faites

Dans la plupart des cas, l'administration fiscale demande au contribuable d'apporter les preuves matérielles relatives à la nature et l'origine exactes de l'ensemble des sommes créditées sur ses comptes bancaires et qui demeurent non identifiées ou injustifiées.

Des indices sérieux devraient être rassemblés par l'administration pour qu'elle puisse s'autoriser à faire cette demande. En dehors du cas où le total des montants crédités sur les relevés de compte du contribuable représente au moins le double de ses revenus déclarés (la règle du double), ou excède ces derniers d'au moins 150 000 €, l'écart entre le montant des sommes portées au crédit des comptes du contribuable et celui des revenus déclarés doit être important pour permettre une demande de justifications. C'est ainsi qu'en l'absence d'écart important, notamment moins de la moitié du revenu déclaré, l'administration n'est pas fondée à adresser au contribuable une demande de justifications. Le juge veille au respect de la règle du double. Lorsque la comparaison entre les crédits enregistrés sur les comptes du contribuable et les revenus bruts déclarés ne fait apparaître qu'un rapport de 1,96 la règle du double n'est pas respectée, la demande de justifications adressée au contribuable et la taxation d'office qui s'en suit sont irrégulières (CE 5 mars 1999, n°164412).

D'autres indices permettant la demande de justifications peuvent provenir de la discordance entre les revenus déclarés et les dépenses engagées par le contribuable. C'est le cas par exemple lorsque l'administration se rend compte qu'un contribuable a acheté un bien immobilier sans avoir recours à un emprunt, mais que ses revenus déclarés ne sont pas en rapport avec un tel investissement.

L'administration a recours à la balance de trésorerie (déterminer si le montant des dépenses du contribuable pendant une période donnée est bien égal à ses ressources déclarées ou connues) et à la balance des espèces (comparer les disponibilités en espèce du contribuable et les dépenses en espèce, en ce qui concerne son train de vie).

Contrairement aux demandes de renseignements adressées en lettres simples, les demandes d'éclaircissements ou de justifications sont adressées par lettres recommandées avec demande d'avis de réception. Mais la circonstance que la demande n'a pas été adressée au contribuable par courrier recommandé est sans influence sur sa régularité (CE 4 mars 1985 n°38155). De même, une demande d'éclaircissements et de justifications n'a pas à aviser le contribuable qu'il a la faculté de se faire assister d'un conseil (CE 24 novembre 1982).

Les demandes de l'article L 16 du LPF interviennent donc à l'occasion d'un ESFP, où le vérificateur est conduit, après des rencontres avec le contribuable, à lui signifier une demande d'éclaircissements ou de justifications sur des points qui restent confus.

Il a été jugé que l'administration peut adresser une demande, quel que soit le domicile fiscal déclaré par le contribuable. Elle peut donc envoyer une demande d'éclaircissements ou de justifications à un contribuable domicilié hors de France (CE 17 mars 2016 n° 383335).

La demande doit indiquer expressément au contribuable les conséquences d'un défaut de réponse au plan de la procédure de redressement, sinon la demande est assimilée à une simple demande d'information ou de renseignement à laquelle le contribuable n'est pas tenu légalement de répondre.

L'article L 16 A du LPF ajoute que les demandes d'éclaircissements ou de justifications fixent au contribuable un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois. Le contribuable dispose donc d'au moins deux mois pour répondre à ces demandes formulées dans le cadre de l'article L 16 du LPF.

En pratique, l'administration écrira en substance au contribuable : « En application des articles L10 et L16 du livre des procédures fiscales, je vous prie de bien vouloir me fournir les éclaircissements ou les justifications demandés, concernant la déclaration de vos revenus des années 2016 et 2017. Vous disposez d'un délai de deux mois à partir de la réception de cette demande pour m'adresser votre réponse. A défaut de réponse dans le délai fixé, je vous informe que votre imposition sera établie d'office en application des articles L69 et L73 du livre des procédures fiscales ».

En l'absence de réponse dans le délai imparti, le fisc a la possibilité de procéder à la taxation d'office, prévue à l'article L 69 du LPF. Il en va de même si la réponse est adressée hors délai (CE 7 février 1979 n°8912). Cependant, en cas de réponse tardive le vérificateur doit, selon les précisions de l'administration, examiner les explications du contribuable pour éviter les taxations formelles ou exagérées. Le contribuable devra prouver qu'il ne lui était pas possible de répondre dans les délais, en raison par exemple d'un cas de force majeure.

En dehors des cas prévus par l'article L 16 du LPF, le défaut de réponse n'est pas de nature à entraîner une taxation d'office, l'administration devant suivre la procédure de rectification contradictoire.

Lorsque le contribuable a répondu à la demande de l'administration de façon satisfaisante (ce qui est rare en pratique) la procédure s'arrête là.

En revanche, et comme c'est bien souvent le cas, lorsque le contribuable a répondu de façon insuffisante aux demandes d'éclaircissements ou de justifications, (un contribuable qui se contente de simples affirmations sans apporter le moindre élément de preuve à l'appui de ses propos), l'administration ne peut immédiatement engager la procédure de taxation d'office. Elle doit adresser au contribuable une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de 30 jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite.

Mais il faut noter que certaines réponses insuffisantes peuvent être assimilées à une absence de réponse et autoriser la procédure de taxation d'office. C'est ainsi qu'une réponse du contribuable qui consiste à inviter l'administration à interroger son ex-épouse est assimilée à une absence de réponse (CE 18 janvier 1988 n°59197), de même que la réponse du contribuable qui fait état de gain en espèce au PMU et de cadeaux familiaux en espèces, sans justifications véritables (CE 14 mai 1986 n°41271).

Le Conseil d'Etat considère que la précision de la réponse faite par le contribuable doit s'apprécier eu égard au caractère général ou précis de la demande d'éclaircissements ou de justifications qui lui a été adressée. Une réponse peu précise n'est pas assimilable à un défaut de réponse, si la demande était peu précise et accompagnée d'une lettre manuscrite de l'inspecteur qui a pu faire croire au contribuable qu'il ne lui était demandé qu'une confirmation d'explications verbales déjà données (CE 29 juillet 1983 36462).

En tous les cas, il est toujours conseillé de répondre de la façon la plus explicite possible à ces demandes. Il faut donc réunir un maximum d'explications et de documents pouvant justifier sa situation. Cela peut être des échanges de courriers, des attestations, des reconnaissances de dettes, ou même des témoignages signés.

Le contribuable peut justifier, par exemple, que des sommes qu'il a perçues lui ont été versées par l'un de ses parents, ce qui s'analyse ainsi comme un prêt familial, sauf si le contribuable et l'auteur du versement sont en relation d'affaires ou de travail (CE 17 décembre 2003 n° 241920).

Il appartient au contribuable qui se prévaut de la présomption de prêt familial de démontrer que le prêteur disposait de revenus suffisants pour effectuer le prêt allégué.

C'est ainsi, par exemple, que dans un cas où le contribuable faisait valoir qu'une activité occulte de vente de voitures aurait permis au prêteur de financer les versements en cause, mais ne pouvant pas justifier que cette activité générerait des revenus suffisants, le Conseil d'Etat a validé la taxation d'office (CE 11 octobre 2017 n° 398684).

La réponse du contribuable doit intervenir dans le délai de deux mois, et si le fisc n'est pas satisfait de la réponse apportée, il est tenu d'accorder un délai supplémentaire de trente jours, comme l'indique l'article L. 16 A. du LPF, étant attendu que cette mise en demeure d'apporter des précisions complémentaires dans un délai de trente jours ne peut pas être adressée au contribuable avant l'expiration du délai de réponse fixé par la demande d'éclaircissements ou de justifications, sous peine d'irrégularité de la procédure (CE 8-6-2011 n° 310524).

Si dans le nouveau délai qui lui a été accordé, le contribuable n'apporte aucune réponse écrite ou ne fournit pas les renseignements et les justifications demandés, l'administration peut procéder à la taxation d'office.

L'administration dispose d'un droit de communication qui lui permet de demander à un tiers, notamment la banque du contribuable, des renseignements dont celui-ci dispose, ou de prendre connaissance de certains documents qui se rapportent à l'activité professionnelle de la personne auprès de laquelle ce droit est exercé. Le refus de communication des documents et renseignements demandés par l'administration entraîne l'application d'une amende de 5 000 € (10 000 € à compter du 1^{er} janvier 2019), sachant qu'en cas de refus de communication, l'amende s'applique pour chaque demande pour laquelle des documents ou renseignements sollicités n'ont pas été communiqués.

En dehors du dialogue entre le vérificateur et le contribuable lors de l'ESFP, d'autres garanties sont offertes au contribuable lors du contrôle.

4. La durée du contrôle - Aux termes de l'article L 12 du LPF, sous peine de nullité de l'imposition, un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ne peut s'étendre sur une période supérieure à un an à compter de la réception de l'avis d'examen contradictoire. Il a été jugé que cette durée s'applique distinctement pour chacune des années donnant lieu à une proposition de rectification (CE 23-6-2014 n° 355705).

Cependant, ce délai est plus long dans certains cas ; l'article disposant que ce délai est prorogé des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de les produire dans un délai de soixante jours à compter de la demande de l'administration, ou pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger. Le délai est également prorogé du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications pour la partie qui excède les deux mois prévus dans le cadre de cette procédure.

La durée est également portée à deux ans en cas de découverte, en cours de contrôle, d'une activité occulte ou en cas de mise en œuvre dans le délai initial d'un an, de la procédure de communication par le ministère public ou l'autorité judiciaire de renseignements à l'administration fiscale.

5. Le non renouvellement du contrôle - Aux termes de l'article L 50 du LPF, lorsqu'elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, 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.

Ainsi, à moins que le contribuable ait fourni des éléments incomplets ou inexacts, une fois le contrôle terminé, il peut être certain que les éléments vérifiés ne feront plus l'objet d'autres vérifications.

6. Le délai de prescription - Le délai de prescription, c'est-à-dire le délai de reprise, est le délai pendant lequel l'administration peut contrôler un contribuable et lui notifier un rappel. Il constitue ainsi une limite dans le temps du droit de l'administration à procéder à des rectifications.

Aux termes de l'article L 169 du LPF, pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Ainsi, même si le délai de reprise de droit commun est de six ans, (puisque l'article L 186 du LPF dispose que lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt), le délai de reprise pour l'impôt sur le revenu expire à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. Le délai de reprise est donc de trois ans. L'administration ne peut, en principe, contrôler que les trois dernières années.

Par exemple, si l'administration souhaite contester l'estimation d'un gain perçu en 2017 (imposable au titre de l'impôt sur les revenus de 2017 et déclarés en 2018), elle doit faire parvenir au contribuable sa proposition de rectification avant le 31 décembre 2020.

Au cours de l'année 2018, l'administration pourra contrôler et rectifier le montant des impositions dues au titre des années 2015, 2016 et 2017, à condition que pour 2017, l'administration fiscale ait envoyé l'avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle après la date légale de dépôt des déclarations de revenus. Exceptionnellement, le délai de reprise pour l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux établis au titre des revenus de l'année 2018 est porté de trois à quatre ans.

L'alinéa 2 de l'article L 169 du LPF dispose que, par exception aux dispositions du premier alinéa, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable exerce une activité occulte ou lorsqu'il est bénéficiaire de revenus distribués par une personne morale exerçant une activité occulte, l'activité occulte étant réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite. Les revenus occultes ne concernent pas ceux qui auraient été déclarés dans une mauvaise rubrique.

7. L'interruption et la prorogation du délai - Le délai de reprise est interrompu si l'administration décide de lancer une procédure de rectification. En effet, aux termes de l'article L 189 du LPF, la prescription est interrompue par la notification d'une proposition de rectification, par la déclaration ou la notification d'un procès-verbal, de même que par tout acte comportant reconnaissance de la part des contribuables et par tous les autres actes interruptifs de droit commun. Ainsi la notification d'un redressement interrompt le délai qui est entièrement reconstitué, c'est-à-dire qu'à compter du 1^{er} janvier qui suit la notification, l'administration dispose d'un nouveau délai pour procéder aux rectifications de même durée que le délai interrompu (CE 6 décembre 2006).

Par exemple, les revenus de 2015 peuvent donner lieu à une proposition de rectification jusqu'au 31 décembre 2018. Si cette proposition de rectification est notifiée au cours de l'année 2018, elle permet à l'administration d'établir un nouvel acte d'imposition jusqu'au 31 décembre 2021.

Il a été jugé que la prescription est interrompue dès lors que le pli contenant la proposition de rectification a été présenté à l'adresse du contribuable avant l'expiration du délai de reprise. (CE 14 octobre 2015 n° 378503). Il en va d'ailleurs de même lorsque le pli n'a pas pu être remis à l'intéressé lors de sa présentation et que, avisé de sa mise en instance, il ne l'a retiré qu'après l'expiration du délai de reprise ou a négligé de le retirer.

Cependant tel n'est pas le cas, lorsque le contribuable a accompli les diligences nécessaires en cas de changement temporaire d'adresse afin que son courrier lui soit adressé sur son lieu de villégiature, et que ce courrier est remis hors délai.

En effet, le Conseil d'Etat a jugé que le contribuable, à qui il appartient en principe, en cas de déménagement, de faire connaître à l'administration son changement d'adresse, prend néanmoins les précautions nécessaires pour que le courrier lui soit adressé à sa nouvelle adresse, et ne puisse donc lui être régulièrement notifié qu'à celle-ci, lorsqu'il informe La Poste de sa nouvelle adresse en demandant que son courrier y soit réexpédié ; qu'il en est de même lorsque l'intéressé accomplit ces mêmes diligences en cas de changement temporaire d'adresse afin que son courrier lui soit adressé sur son lieu de villégiature. En l'espèce, la notification du redressement avait été adressée, le 20 décembre par pli recommandé avec accusé de réception au domicile du contribuable au Bois Plage en Ré, seule adresse connue de l'administration, puis acheminée le 21 décembre par le service postal à l'adresse d'un hôtel situé à Mayotte, en exécution d'un ordre de réexpédition donné par l'intéressé, le 17 décembre, pour la période du 20 décembre au 4 janvier, et que ce pli était arrivé au bureau de poste de Mamoudzou le 6 janvier. Le Conseil d'Etat a annulé l'arrêt de la cour administrative d'appel qui en a déduit, après avoir jugé que l'administration avait expédié ce pli en temps utile, que la prescription avait valablement été interrompue. Le Conseil d'Etat a considéré que le pli avait été remis à l'intéressé le 8 janvier, soit après l'expiration du délai de reprise, le contribuable ayant pris les précautions nécessaires pour faire suivre son courrier (CE 07 novembre 2012).

Le délai de prescription peut également faire l'objet de prorogation. C'est par exemple le cas où l'administration est conduite à saisir le juge pénal, après avoir découvert des agissements frauduleux d'un contribuable. Ainsi aux termes de l'article L 187 du LPF, lorsque l'administration, ayant découvert qu'un contribuable se livrait à des agissements frauduleux, a déposé une plainte contre lui, elle peut procéder à des contrôles et à des rehaussements au titre des deux années excédant le délai ordinaire de prescription. Cette prorogation de délai est applicable aux auteurs des agissements, à leurs complices et, le cas échéant, aux personnes pour le compte desquelles la fraude a été commise.

C'est aussi le cas en matière d'assistance administrative internationale lorsque l'administration est amenée à saisir, durant le délai initial de reprise, une autorité étrangère d'une demande d'information dans le cadre de l'assistance administrative internationale, auquel cas, l'administration peut réparer les omissions ou les insuffisances d'imposition afférentes à cette demande, même si le délai initial de reprise est écoulé, jusqu'à la fin de l'année qui suit celle de la réception de la réponse et, au plus tard, jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le délai initial de reprise est écoulé, conformément aux dispositions de l'article L 188 A du LPF.

8. L'opposabilité de la doctrine administrative - Aux termes de l'article L 80 A du LPF, il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Cette disposition instituée, au profit du contribuable, une garantie contre les changements d'interprétation des textes fiscaux par l'administration fiscale.

Ainsi, lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente.

Sont opposables à l'administration les instructions, les circulaires, les notes de service et autres rescrits ainsi que les réponses ministérielles aux questions des parlementaires, sous réserve d'être publiées.

Les contribuables peuvent donc se prévaloir de la doctrine que l'administration fiscale énonce pour l'interprétation des textes fiscaux ou de l'appréciation qu'elle porte sur des situations de fait.

Pour ce faire, il faut une interprétation d'un texte fiscal, une prise de position formelle, (prises de positions explicites et non de simples recommandations adressées à ses propres agents) provenant de l'administration fiscale. Une prise de position d'une autre administration n'est pas opposable à l'administration fiscale. Les indications données à un contribuable sur le sens de la loi fiscale par les fonctionnaires d'un autre ministère, autre que celui des finances, ne peuvent tenir lieu d'interprétation opposable (CE, Plén. 3 février 1971 n°74352).

De même les instructions qui se bornent à formuler des directives pratiques sans donner une interprétation des dispositions du code général des impôts ne peuvent pas être regardées comme interprétant un texte fiscal (CE 7 décembre 1981), pas plus qu'une note de l'administration analysant la jurisprudence (CE 1^{er} février 1984).

La doctrine ainsi opposable à l'administration est celle qui s'exprime dans des documents de portée générale (instructions et autres circulaires) ou dans des décisions individuelles, comme les rescrits qui sont des réponses données par l'administration fiscale aux demandes de renseignements des contribuables ; l'article L 80 B, 1° disposant que lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi.

Il est possible à l'administration d'abandonner l'interprétation qu'elle a faite d'un texte fiscal. Lorsque l'administration revient ainsi sur l'appréciation initiale, cette appréciation n'est caduque que du jour où le contribuable a été informé qu'elle est rapportée. C'est ainsi que lorsque l'administration réforme sa doctrine, celle-ci continue néanmoins à s'appliquer jusqu'au jour de la publication de la nouvelle doctrine.

9. Interaction d'une vérification de comptabilité et de l'ESFP - L'administration peut poursuivre une vérification de comptabilité par un ESFP du dirigeant. L'article 109-1 du CGI prévoit que sont considérés comme revenus distribués, tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital et toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevés sur les bénéfices.

Cet article distingue donc les cas dans lesquels les revenus distribués ont été prélevés sur les bénéfices (article 109-1-1°) et les cas dans lesquels les revenus distribués n'ont pas été prélevés sur les bénéfices (article 109-1-2°).

L'article 109-1-1° concerne les cas dans lesquels la société constate un bénéfice qui ne se retrouve pas au bilan, mais qui n'a pas été régulièrement distribué. Ils correspondent à un désinvestissement de la société, c'est-à-dire, une distribution portant sur des bénéfices sociaux. En effet, l'article 47 de l'annexe II au CGI dispose que toute rectification du bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés, au titre d'une période, sera prise en compte au titre de la même période pour le calcul des sommes distribuées.

Ainsi, lorsque l'administration fiscale procède à un rehaussement du bénéfice imposable de l'exercice, ce rehaussement correspond à des sommes qui n'ont pas été mises en réserve ou incorporées au capital, et qui peuvent donc être considérées comme des revenus distribués au sens de l'article 109-1-1° du CGI.

L'article 109-1-1° du CGI pose une présomption de distribution des revenus de tous les bénéfices ou produits qui n'ont pas été mis en réserve ou incorporés au capital. Dès lors que l'administration procède à une correction conduisant à une augmentation du bénéfice imposable, les sommes correspondant à cette augmentation doivent être considérées comme des revenus distribués imposables entre les mains des bénéficiaires.

Cependant, le Conseil d'Etat avait précisé dans un arrêt du 8 décembre 1965 que l'article 109-1-1° du CGI n'est applicable que si la rectification opérée par l'administration a pour effet d'augmenter le bénéfice imposable et non de diminuer le déficit. Dans l'hypothèse où le résultat de la société deviendrait bénéficiaire en raison de la rectification, l'article 109-1-1° ne s'appliquerait qu'à hauteur de la fraction bénéficiaire. De plus, l'article 109-1-1° ne s'applique que lorsque le désinvestissement est réel, c'est-à-dire lorsque la rectification opérée par l'administration porte sur des sommes dépensées par la société sans contrepartie réelle.

En ce qui concerne l'article 109-1-2° du CGI, il s'agit d'éléments d'actif qui ont disparu du bilan pour se retrouver dans le patrimoine d'un associé. Contrairement à l'article 109-1-1° du CGI, l'administration doit ici prouver le désinvestissement résultant de la mise à disposition de sommes par la société à ses associés, actionnaires ou porteurs de parts. L'article 109-1-2° du CGI est applicable même si le résultat est déficitaire ce qui permet de contourner la limitation posée par la jurisprudence s'agissant de l'article 109-1-1° du CGI. Cependant, cet article n'est applicable qu'aux associés, actionnaires ou porteurs de parts et non aux salariés et aux tiers (dirigeant non associé par exemple), contrairement à l'article 109-1-1° du CGI qui peut s'appliquer à des personnes qui n'ont pas la qualité d'associés.

Arnaud SOTON

Avocat au Barreau de Paris

Professeur de droit fiscal

<http://www.soton-avocat.com/>