Image not found or type unknown

Contrôle fiscal : la proposition de rectification.

Jurisprudence publié le **14/03/2023**, vu **1370 fois**, Auteur : Maître Arnaud SOTON

Contrôle fiscal : la proposition de rectification.

L'administration fiscale doit faire connaître au contribuable les résultats d'une vérification de comptabilité (VC) ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) entrepris à son égard, même en l'absence de rectification. Ainsi, à l'issue du contrôle fiscal, quelques rares heureux contribuables peuvent recevoir un avis d'absence de rectification. Mais bien souvent, le contribuable reçoit plutôt une proposition de rectification.

La proposition de rectification est obligatoire sous peine d'irrégularité de la procédure. Elle est faite par écrit. L'administration utilise l'imprimé n° 3924 pour les propositions de rectification faites à la suite d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (n° 3924-V-SD pour la VC et n° 3924-E-SD pour l'ESFP). L'imprimé n° 2120 est réservé aux propositions de rectification effectuées du bureau, étant entendu que sans même avoir fait l'objet d'un contrôle approfondi, le contribuable peut recevoir une proposition de rectification. L'utilisation de ces imprimés n'est pas une obligation pour l'administration fiscale. C'est ainsi que la circonstance qu'une proposition de rectification n'ait pas été rédigée sur les imprimés habituels n'est pas de nature à entacher d'irrégularité la procédure. D'ailleurs, la circonstance que la proposition de rectification soit établie sur un imprimé périmé ne reproduisant pas les nouveaux textes applicables est sans incidence sur la procédure d'imposition dès lors que le contribuable a disposé en fait des garanties légales.

Cependant, l'élaboration de la proposition de rectification doit répondre à certaines exigences. En effet, la proposition de rectification doit, à peine d'irrégularité, être motivée, mentionner le délai ouvert au contribuable pour faire parvenir son acceptation ou ses observations, indiquer à l'intéressé qu'il a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix, et porter la signature de l'agent compétent pour notifier les rectifications.

1. La motivation

Aux termes de l'article L 57 al. 1 du Livre des Procédures Fiscales (LPF), l'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. La proposition de rectification doit donc être précisément motivée, afin que le contribuable sache exactement ce que l'administration lui reproche. L'administration est ainsi tenue de produire des éléments de faits et de droit. Elle doit établir clairement les faits avant d'en tirer toutes les conséquences et procéder aux rectifications.

Chaque chef de rectification doit être mentionné de manière distincte. Sous peine d'irrégularité, la proposition de rectification doit indiquer, par exemple, la catégorie de revenus à laquelle doivent être rattachés les rectifications.

L’administration doit faire connaître au redevable la nature, les motifs et le montant des rectifications envisagées. Contrairement à la juridiction judiciaire, la juridiction administrative n'exige pas impérativement que la proposition de rectification indique les textes fondant les rectifications. Cependant, l'administration est tenue de mentionner, dans la proposition de rectification, les textes dont elle fait application lorsque cette indication est nécessaire pour éclairer le contribuable sur les considérations de droit fondant la rectification envisagée et lui permettre de la discuter utilement. Cela dit, la circonstance que l’un des motifs de rectification indiqué par le vérificateur soit erroné n’est pas de nature à entacher d’irrégularité la procédure d’imposition, à moins que le contribuable, par ce fait, n’ait pas été en mesure de produire des observations. De même, la proposition de rectification ne peut être analysée comme insuffisamment motivée du seul fait qu’elle ne mentionne pas certains articles du code général des impôts (CGI) dont le vérificateur fait application. C’est ainsi qu’est suffisamment motivée la proposition de rectification qui indique la nature et le montant des rectifications envisagées et comporte, chef par chef, des indications relatives aux motifs de ces rectifications, suffisantes pour permettre au contribuable d'engager valablement une discussion avec l'administration (CE 21-6-1985 n° 41313). De même, une proposition de rectification qui indique les motifs pour lesquels la comptabilité a été écartée, ainsi que la méthode de reconstitution des recettes utilisée, est suffisamment motivée dès lors qu'elle permet au contribuable d'engager utilement un dialogue avec le service, même si elle ne comporte pas certains tableaux annexes de calcul (CE 3-7-2002 n° 204647). En revanche, une proposition de rectification est insuffisamment motivée en ce qui concerne la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires d'un hôtel dès lors que, pour justifier le taux d'occupation retenu, elle se fonde sur le taux rencontré dans d'autres établissements mais ne comporte ni indications chiffrées relatives aux établissements ayant servi de référence, ni désignation de ces établissements (CAA Bordeaux 2-11-2005 n° 02-1781).

Dans un cas où l'administration a envoyé à un contribuable une proposition de rectification se bornant à informer l'intéressé qu'elle substituait au revenu global déclaré par lui un revenu plus élevé calculé d'après son enrichissement apparent sans indiquer les catégories de revenus auxquelles se rattacherait le supplément de revenu global, le Conseil d'Etat a jugé que, dès lors qu'il ne s'agissait pas d'une mise en œuvre de l'article 168 du CGI relatif à l’évaluation forfaitaire du revenu global d'après les éléments du train de vie, une telle proposition, qui ne fait pas connaître au contribuable avec une précision suffisante la nature et les motifs des rectifications, ne satisfait pas aux prescriptions de l'article L 57 du LPF. La procédure était donc entachée d'irrégularité (CE 2-12-1977 n° 99098).

Dans l’immense majorité des cas, l’élaboration de la proposition de rectification n’appelle pas de commentaires spécifiques. Mais dans deux cas particuliers, l’élaboration de la proposition implique la mise en œuvre de techniques spécifiques. Il s’agit, pour les entreprises, du rejet de comptabilité et pour les particuliers, de l’évaluation indiciaire.

En effet, dans certaines situations, l’administration fiscale peut estimer que la comptabilité de l’entreprise est dénuée de toute valeur probante au regard des graves irrégularités qu’elle comporte. Le rejet de la comptabilité est possible, d’abord lorsque la comptabilité est irrégulière,

Copyright © 2025 Legavox.fr - Tous droits réservés

c’est-à-dire lorsqu’elle comporte des erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, lorsqu’il y a absence de pièces justificatives, ou encore la non-présentation de la comptabilité.

Il a été jugé que le fait qu’une comptabilité comporte des omissions volontaires de recettes suffit en principe à établir son absence de valeur probante (CE 24 novembre 1986 n° 46012). L’omission de comptabilisation des recettes, pour une partie de la période vérifiée, affecte ainsi la valeur probante de la comptabilité, pour toute la période (CE 7 juillet 1982). Est également dépourvue de valeur probante, une comptabilité commune à deux entreprises différentes, même si elles sont installées dans les mêmes locaux (CE 3 décembre 1982). La valeur probante fait aussi défaut en l’absence de documents comptables, alors même qu’il est établi qu’ils ont été détournés par le comptable (CE 2 juin 1982). Il en est de même lorsque la comptabilité a été détruite par un incendie (CE 26 juillet 1982), ou encore lorsque les documents ont été volés (CE 27 février 1984). Cependant l’omission de dépenses faites sans factures, et d’un faible montant pendant une période limitée ne prive pas la comptabilité de valeur probante (CE 27 octobre 1982).

Le rejet de comptabilité est possible également lorsque la comptabilité est apparemment régulière, mais que le vérificateur a des raisons sérieuses d’en contester la sincérité. C’est le cas d’une boîte de nuit ou d’une boulangerie qui soutiendrait qu’elle n’encaisse jamais d’espèce. En cas de rejet de la comptabilité, le vérificateur détermine les bases d’imposition à l’aide de tous les éléments dont il dispose et il a la liberté de choix de la méthode. La méthode employée est très variable, selon la nature de l’activité de l’entreprise et des indices et éléments dont dispose le vérificateur. Dans certains cas, le vérificateur ne dispose d’aucune information interne à l’entreprise et il doit donc faire avec les moyens de bord. Le fait qu’une comptabilité soit dépourvue de valeur probante ne fait pas obstacle à ce que l’administration utilise des éléments tirés de cette même comptabilité pour reconstituer le chiffre d’affaires.

Les principales méthodes utilisées par l’administration sont celles de l’extrapolation et celle de l’enrichissement. « L’extrapolation consiste à généraliser ou à interpréter des résultats déjà obtenus, dans un domaine où le manque de données n’a pas permis l’analyse » (Thierry LAMBERT, Procédures Fiscales, LGDJ). Cette méthode permet ainsi au vérificateur de dégager un pourcentage de dissimulation et à le généraliser.

La méthode de l’enrichissement, quant à elle, repose sur la présomption selon laquelle il ne peut y avoir d’enrichissement sans gain. Le vérificateur va donc aller voir la caisse privée du contribuable. Dans tous les cas, l’administration a la liberté du choix de la méthode pour reconstituer la comptabilité. Il a été admis la reconstitution du chiffre d’affaires d’un salon de coiffure pour dames en évaluant le nombre de clientes ayant fréquenté le salon pendant les années soumises à vérification grâce au rapport entre la consommation annuelle d’électricité des séchoirs à cheveux équipant le salon et la consommation correspondant au temps moyen de séchage par cliente (CE 25 juillet 1986 n°50497).

De même le vérificateur peut reconstituer les recettes d’une boulangerie par utilisation de la méthode du rendement par quintal de farine, c’est-à-dire mesurer pour une période d’une semaine, par exemple, la quantité de farine utilisée et les marchandises vendues. Cependant le juge n’accepte de telles reconstitution que lorsque la méthode retenue par le vérificateur n’est ni

Copyright © 2025 LegaVox.fr - Tous droits réservés

exagérément sommaire ni radicalement viciée, et que par ailleurs, le contribuable n’a pas proposé une méthode d’évaluation plus convaincante (CE 29 octobre 2003).

En ce qui concerne les restaurants, dès lors que l’administration dispose d’une part, d’une comptabilité fiable des achats d’alcool et d’autre part, d’une quantité suffisante d’additions établies, permettant d’apprécier la consommation moyenne de vin par client, elle procède souvent à la reconstitution, en se fondant sur la quantité de vins vendue sur une période donnée (CE 27 mars 2000). Cependant une reconstitution faite sur les seuls achats de fromage est jugée sommaire (CE 24 novembre 1986). De même, une méthode de reconstitution du chiffre d’affaires d’un établissement de restauration rapide, reposant sur le nombre de clients évalués à partir du nombre des serviettes en papier achetées, est radicalement viciée dans son principe (CAA Bordeaux 9 mars 1999).

Ont été jugés trop sommaires, une reconstitution effectuée à partir d’articles choisis simplement au hasard (CE 10 février 1993) ; une reconstitution des recettes d’une poissonnerie à l’aide d’un relevé des prix ne portant que sur une matinée (CE 5 mars 1993) ; une reconstitution du chiffre d’affaires d’un bar-restaurant, sur toute la période vérifiée, à partir d’un fragment de bande enregistreuse, sans tenir compte du nombre de jours ouvrables, ni des variations saisonnières, ni des modifications de conditions d’exploitation au cours de la période (CE 7 mai 1986).

Lorsque le juge considère que la méthode de reconstitution de la comptabilité est radicalement viciée dans son principe, il procède systématiquement à la décharge des impositions (CE 24 juillet 1987 n°52778). Cependant, lorsque la méthode apparaît simplement excessivement sommaire, il apprécie au cas par cas.

En dehors du cas de rejet de comptabilité, l’élaboration de la proposition de rectification peut aussi être spécifique en cas d’évaluation indiciaire des revenus d’un particulier. En effet, aux termes de l’article 168 du CGI, en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de ce train de vie un barème, lorsque cette somme est supérieure ou égale à un certain montant, lui-même relevé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu. Cet article permet à l’administration de taxer les revenus de certains contribuables en se fondant non pas sur leurs déclarations, mais sur des signes extérieurs considérés comme des indices fiables de leur train de vie, c’est-à-dire de leurs revenus supposés.

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

Les éléments pris en compte pour la détermination de la base forfaitaire d'imposition sont : la valeur locative cadastrale de la résidence principale ; la valeur locative cadastrale des résidences secondaires; les employés de maison, précepteurs, préceptrices et gouvernantes ; les voitures automobiles destinées au transport des personnes; les motocyclettes de plus de 450 cm3 ; les yachts ou bateaux de plaisance à voiles ; les bateaux de plaisance à moteur ; les avions de tourisme ; les chevaux de course ; les chevaux de selle ; la location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse et les participations et abonnements dans les clubs de golf.

Ces éléments sont retenus même lorsqu'ils ne sont pas la propriété du contribuable ou des membres du foyer fiscal. En effet, il suffit que les intéressés en aient eu la libre disposition, à quelque titre que ce soit, directement ou indirectement, pendant toute l'année ou une partie seulement de l'année d'imposition, étant entendu que le fait qu'un contribuable ait disposé d'éléments à titre de propriétaire, de locataire ou simplement à titre gratuit est sans influence sur l'application du texte. Chacun de ces éléments est associé à une base d'imposition forfaitaire. Par exemple, chaque résidence équivaut à une base imposable de cinq fois la valeur locative cadastrale ; chaque cheval de course équivaut à 4 600 € ; la location de droits de chasse et participation dans les sociétés de chasse équivaut à deux fois le montant des loyers payés ou des participations versées lorsqu'il dépasse 4 600 € ; la participation dans les clubs de golf, deux fois le montant des sommes versées lorsqu'il dépasse 4 600 €. L'administration devra ainsi additionner la valeur associée à chacun des signes extérieurs de richesse dont a joui le contribuable pour déterminer son revenu annuel forfaitaire.

Il faut ajouter que la loi prévoit désormais également la possibilité de taxer les trafiquants sur la base de la valeur des biens saisis. En effet l'article 1649 quater-0 B bis du CGI instaure un mécanisme de présomption en ce sens que le trafiquant est censé avoir perçu un revenu imposable équivalent à la valeur vénale des biens objets du trafic. Le texte s'applique notamment aux infractions suivantes : les crimes et délits de trafic de stupéfiants prévus par les articles 222-34 à 222-39 du code pénal ; les crimes en matière de fausse monnaie prévus par les articles 442-1 à 442-7 du même code ; les crimes et délits en matière de législation sur les armes prévus par les articles L 2339-2 à L 2339-11 du code de la défense et portant sur des armes de la première à la cinquième catégorie au sens de l'article L 2331-1 du même code ; les délits à la réglementation sur les alcools et le tabac prévus à l'article 1810 du CGI ; ou encore aux délit de contrefaçon prévu à l'article L 716-9 du code de la propriété intellectuelle. Le texte précise quand même que la présomption peut être combattue par tout moyen.

L'article 1649 quater-0 B ter du CGI a également instauré un nouveau mécanisme de taxation indiciaire sur la base d'éléments de train de vie en cas de transmission d'information par les services judiciaires chargés de la lutte contre les activités portant atteinte à l'ordre public et à la sécurité publique. Le texte retient des indices actualisés tels que les dépenses liées à des clubs de sports et de loisirs, les voyages, séjours en hôtels, locations saisonnières et dépenses y afférentes, ou encore les appareils électroménagers, équipements son-hifi-vidéo et matériels informatiques.

Que ce soit dans le cadre de la rédaction d'une proposition de rectification « ordinaire » ou dans le cadre de certains cas spécifiques comme la reconstitution de comptabilité pour les entreprises ou

Copyright © 2025 Legavox.fr - Tous droits réservés

l’évaluation indiciaire pour les particuliers, l’administration doit motiver suffisamment la proposition de rectification.

2. L’indication du délai de réponse, de l’assistance d’un conseil, de la date et signature

En dehors de la motivation, la proposition de rectification par laquelle l'administration fait connaître au contribuable la nature et les motifs de la rectification envisagée doit indiquer au contribuable le délai dans lequel celui-ci doit faire parvenir son acceptation ou ses observations. L'absence dans une proposition de rectification de la mention du délai de trente jours, ouvert au contribuable pour présenter ses observations entache la procédure d'irrégularité (CE 11-7-1984 n° 36866).

L'article L 54 B du LPF prévoit que la notification d'une proposition de rectification doit mentionner, sous peine de nullité, que le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter la proposition de rectification ou pour y répondre. L'inobservation par l'administration des prescriptions de l'article L 54 B du LPF entraîne la nullité de la proposition de rectification. Il a été jugé que l'article L 54 B du LPF prescrit seulement à l'administration de mentionner dans les propositions de rectification la possibilité qu'a le contribuable de se faire assister d'un conseil de son choix, mais qu’en revanche, aucune disposition législative ou réglementaire ne l’oblige à viser expressément, dans les propositions, l'article L 54 B du LPF (CE 21-10-1985 n° 44813). Ainsi, est régulière la proposition de rectification qui mentionne la faculté offerte au contribuable, en application de l'article L 54 B du LPF, de se faire assister d'un conseil de son choix, même si elle ne reproduit pas l'intégralité de cet article (CAA Paris 22-7-1993 n° 92-180).

La proposition de rectification doit être datée et porter la signature de l'agent chargé de sa rédaction ainsi que l'indication de son nom et de son grade. Mais, le fait que la date dactylographiée sur la proposition de rectification ait fait l'objet d'une rectification manuscrite est sans incidence sur la régularité de la procédure (CAA Nancy 4-4-2002 n° 98-74). De plus, pour permettre au contribuable de répondre utilement à la proposition ou de s'informer, la lettre doit également comporter l'indication du service d'origine, de l'adresse des bureaux et du numéro de téléphone.

3. Les conséquences financières des rectifications

L'article L 48 du LPF prévoit que, lorsque des rectifications sont envisagées à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou d'une vérification de comptabilité, l'administration doit indiquer, dans la proposition de rectification, le montant des droits, taxes et pénalités en résultant. Ainsi la proposition de rectification mentionne précisément les différents montants objets de la rectification. Elle procède, le cas échéant, à la déduction en cascade.

En effet, aux termes de l’article L 77 du LPF, en cas de vérification simultanée des taxes sur le chiffre d’affaires et taxes assimilées, de l’impôt sur le revenu ou de l’impôt sur les sociétés, le

Copyright © 2025 Legavox.fr - Tous droits réservés

supplément de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées afférent à un exercice donné est déduit, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, des résultats du même exercice, sauf demande expresse des contribuables, formulée dans le délai qui leur est imparti pour répondre à la proposition de rectification. Les suppléments résultant d'une vérification peuvent donc être admis en déduction des rehaussements apportés aux bases d'autres impôts également vérifiés. Ainsi, en cas de vérification simultanée de TVA et de l'impôt sur les bénéfices (IS ou IR) le supplément de TVA est imputé sur le bénéfice imposable du même exercice. Sans l'application de cette déduction en cascade, le contribuable devrait régler les deux rehaussements d'abord, et ensuite porter la valeur du redressement de TVA dans ses comptes de l'année en cours, la TVA étant déductible du résultat. Cette déduction en cascade est opérée automatiquement par l'administration dans la proposition de rectification mais le contribuable peut refuser cette déduction en cascade en formulant une demande expresse dans le délai qui lui est imparti pour répondre à la proposition de rectification. L'article L 79 du LPF ajoute que les dispositions de l'article L 77 sont applicables, dans les mêmes conditions, en cas de vérifications séparées des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées et de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, l'imputation prévue en ce qui concerne les taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées n'est effectuée que si la vérification des bases de ces taxes est achevée avant celle des bases des deux autres impôts. Donc, en cas de vérifications séparées, la vérification de la TVA doit être achevée en premier pour que le supplément puisse être imputé sur le bénéfice imposable du même exercice.

4. Les amendes, majorations et intérêts de retard

Les amendes sanctionnent en général un défaut de diligence ponctuelle du contribuable. Par exemple, l'article 1759 du CGI prévoit que les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent, directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à une amende égale à 100 % des sommes versées ou distribuées. Entraîne l'application d'une amende égale à 50 % du montant des sommes versées ou reçues, le fait de travestir ou dissimuler l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients (article 1737 CGI). De même, le défaut de déclaration des comptes détenus à l'étranger est passible d'une amende de 1 500 euros par compte non déclaré, montant porté à 10 000 euros par compte non déclaré lorsque l'obligation déclarative concerne un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

En ce qui concerne les majorations, on peut en évoquer plusieurs. Tout d'abord, le défaut ou le retard de production d'une déclaration entraîne l'application d'une majoration dont le taux est de 10 % en l'absence de mise en demeure de déposer la déclaration ou de présenter l'acte à l'enregistrement ou lorsque le document a été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure ; 40 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure ; 80 % en cas d'exercice d'une activité occulte. Dès lors qu'il y a défaut ou retard de déclaration, les pénalités prévues par la loi sont applicables. Les majorations interviennent aussi en cas d'insuffisance de déclaration. En effet, aux termes de l'article 1729 du CGI, les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de 40 % en cas de manquement délibéré ; 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L 64 du LPF ; elle est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ; 80 % en cas de manœuvres frauduleuses.

Pour le manquement délibéré, il appartient au service de réunir tous les éléments d'information ou d'appréciation utiles en vue d'établir que le contribuable ne pouvait pas ignorer les insuffisances, inexactitudes ou omissions qui lui sont reprochées et que l'infraction a donc été commise sciemment. Pour établir le caractère intentionnel du manquement du contribuable à son obligation déclarative, l'administration doit se placer au moment de la déclaration ou de la présentation de l'acte comportant l'indication des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt. Dans tous les cas, le caractère délibéré du manquement résulte de l'ensemble des éléments de fait de nature à établir que les erreurs, inexactitudes ou omissions commises par le contribuable n'ont pu l'être de bonne foi. Il s'apprécie donc au cas par cas. Ainsi, la bonne foi du redevable n'a pas été admise dans certains cas tels que celui d'un contribuable qui ne pouvait ignorer le caractère imposable de sommes importantes qu'il a omis de mentionner dans ses déclarations (CE 29-7-2002 n° 220728) ; le fait, en fin d'exercice, de minorer systématiquement les soldes des comptes clients par la passation d'écritures d'extourne, suivies de contre-passations du même montant au début de l'exercice suivant (CE 5-11-2003 n° 247309) ; la volonté délibérée de la société d'éluder une partie de l'impôt dû par le biais de pratiques comptables défectueuses utilisées pendant quatre ans pour minorer les recettes dans une proportion de 20 à 30 % du chiffre d'affaires déclaré et consistant, notamment, en un enregistrement global en fin de journée de recettes dont aucune pièce comptable ne permettait de justifier le détail (CE 10-12-1999 n° 180691) ; ou encore pour le dirigeant d'une société faisant l'objet de rappels d'impôt sur le revenu en conséquence de la réintégration dans sa base d'imposition à titre de revenus distribués de recettes non déclarées par la société, dès lors que sont constatées des dissimulations répétées de recettes et que l'intéressé a personnellement et délibérément participé à ces dissimulations (CE 27-2-1998 n° 177991). En revanche, le Conseil d'Etat a jugé que le manquement délibéré du redevable n'était pas établi s'agissant d'une entreprise nouvellement créée, que ses dirigeants ont regardée à tort comme une entreprise nouvelle au sens de l'article 44 quater du CGI, par le seul fait que l'un des gérants de la société créée était également chef des ventes de la société préexistante (CE 20-10-2004 n° 253089). De même, l'intention d'éluder l'impôt ne peut se déduire du montant des revenus d'origine indéterminée et de la fréquence de leurs versements sur le compte bancaire, la fréquence des virements opérés entre les comptes d'un même contribuable ne pouvant par elle-même établir sa volonté d'éluder l'impôt, ce qui a amené le Conseil d'Etat à sanctionner l'erreur de droit d'une cour administrative d'appel qui, pour caractériser l'intention d'éluder l'impôt, s'est bornée à relever le montant des revenus d'origine indéterminée et la fréquence des versements correspondants sur le compte bancaire du contribuable (CE 7-6-2019 n° 412536).

En ce qui concerne la manœuvre frauduleuse, il s'agit d'un agissement destiné à égarer ou à restreindre le pouvoir de vérification de l'administration. La notion de manœuvres frauduleuses recouvre donc deux séries d'éléments : d'une part, un manquement délibéré, c'est-à-dire des éléments intentionnels qui sont à la base de toute infraction fiscale commise de façon délibérée et qui consistent dans l'accomplissement conscient de cette infraction ; et d'autre part, la mise en œuvre de procédés destinés à masquer l'existence de l'infraction ou à la présenter sous la forme d'une opération parfaitement régulière en créant une situation de nature à égarer le service ou à restreindre le pouvoir de contrôle et de vérification de l'administration. Par exemple, sont caractéristiques de manœuvres frauduleuses, l'existence de factures d'achats fictives délivrées par une société, dont le contribuable était le président-directeur général, à l'entreprise exploitée par celui-ci en location-gérance, portant sur des matériels déjà cédés par une autre société que dirigeait le même contribuable (CE 15-12-1993 n° 84181) ; la dissimulation de recettes taxables

Copyright © 2025 Legavox.fr - Tous droits réservés

encaissées sur des comptes privés avec une comptabilité portant des mentions fictives ou falsifiées (CE 6-3-1981 n° 20018) ; la dissimulation systématique d'achats et de ventes, appuyée sur une comptabilité imprécise et fallacieuse (CE 24-9-2003 n° 237990) ; le fait de se faire rémunérer des ventes en espèces en faisant appel à des prête-noms délivrant des quittances de complaisance moyennant commission et de dissimuler le stock dans une cache aménagée dans un coffre-fort (CE 22-1-1992 n° 466678) ; l'exercice occulte d'une activité commerciale sous le couvert d'une société étrangère n'ayant aucune activité en France (CE 24-11-1982) ; ou encore la demande faite aux clients de verser les honoraires dus à des tiers qui les reversent en espèces au véritable bénéficiaire après prélèvement d'un pourcentage (CE 20-10-1982 n° 24433). En revanche, il a été jugé que ne suffisent pas à caractériser des manœuvres frauduleuses, le fait de déduire la TVA en prétendant l'avoir supportée (CE 24-4-1981 n° 16349) ; le seul fait d'avoir volontairement, soit omis de souscrire une déclaration, soit minoré les bases d'imposition, en l'absence de tout acte, opération ou artifice destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'administration (Cass. com. 8-10-1985) ; l'inscription en comptabilité d'honoraires hors taxe (CE 19-1-1983 n° 16640) ; la condamnation pour fraude fiscale intervenue antérieurement, celle-ci ne justifie pas, à elle seule, l'application a posteriori des majorations pour manœuvres frauduleuses (CE 26-7-1978 n° 7132) ; les négligences et anomalies constatées dans une comptabilité qui dégage des bases d'impositions minorées (CE 3-4-1981 n° 19963) ; ou encore la souscription systématique de déclarations minorées lorsque la comptabilité est tenue régulièrement (CE 19-12-1979 n° 13072).

Aux termes de l'article 1727 du CGI, toute créance de nature fiscale, dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard. Le taux de l'intérêt de retard est de 0,20 % par mois et s'applique sur le montant des créances de nature fiscale mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé. En application de l'article 1727, II-2 du CGI, l'intérêt de retard n'est pas applicable aux éléments d'imposition pour lesquels le contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration ou l'acte, ou dans une note annexée, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie, ou à leur donner une qualification qui entraînerait, si elle était fondée, une taxation atténuée, ou fait état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées.

La proposition de rectification fait un tableau récapitulatif à la fin pour indiquer tous les montants des rectifications en droits, intérêts, majorations et amendes.

Une fois élaborée, la proposition de rectification doit être notifiée au contribuable. Lorsqu'il s'agit d'une vérification approfondie (vérification de comptabilité ou examen contradictoire de la situation fiscale personnelle), l'administration utilise l'imprimé n° 3924 (n° 3924-V-SD pour la VC et n° 3924-E-SD pour l'ESFP). La première page comporte l'adresse du service, ainsi que son adresse email ou celle du vérificateur. Elle comporte la date et est adressée au dirigeant, représentant légal de la société, en cas de vérification de comptabilité. Il est indiqué comme objet : « Proposition de rectification suite à une vérification de comptabilité ».

Puis, le vérificateur indique, en substance : « Vous avez fait l'objet d'une vérification de comptabilité de telle date à telle date. Ce contrôle a concerné telle période à telle période et les impôts ou taxes suivants : impôts ou taxes visés dans l'avis de vérification. Les points du contrôle sur lesquels l'administration a pu se prononcer en toute connaissance de cause sans qu'ils

Copyright © 2025 Legavox.fr - Tous droits réservés

donnent lieu à rectification sont indiqués ci-après. Ils bénéficient de la garantie fiscale. Lors d'un contrôle ultérieur, la position retenue par l'administration sur ces points dans le cadre du présent contrôle ne pourra, à faits et droit constants, être remise en cause que pour l'avenir. Par ailleurs j'envisage de modifier la base de calcul et/ou le montant de certaines impositions pour les motifs exposés dans la présente proposition. Dès réception de ce courrier, vous disposez d'un délai de trente jours pour m'adresser vos observations ou votre acceptation. En cas d'application de la procédure de rectification contradictoire, vous pouvez demander dans ce délai une prorogation de 30 jours. Sans réponse de votre part dans ce délai éventuellement prorogé, la proposition de rectification sera considérée comme acceptée. Les rectifications proposées pourront entraîner l'application des majorations prévues par le code général des impôts. Si vous avez des observations à ce sujet, vous disposez d'un délai de trente jours pour m'en faire part. Pour discuter cette proposition de rectification ou y répondre, vous pouvez vous faire assister d'un conseil de votre choix. La présente lettre comporte tel nombre de feuille, y compris celle-ci. Je me tiens à votre disposition pour toute question relative à ce courrier et vous prie de croire, Monsieur, ou Madame, à l'assurance de ma considération distinguée ».

En cas d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, la proposition de rectification a pour objet « Proposition de rectification suite à un examen de situation fiscale personnelle ». Les premiers mots sont remplacés par les suivants : « Vous avez fait l'objet d'un examen contradictoire de votre situation fiscale personnelle portant sur telles années. Vous en avez été informé par un avis de telle date (lettre modèle n° 3929), prenant effet à telle date. Cette dernière date constitue le point de départ du délai d'un an prévu par l'article L. 12 du Livre des procédures fiscales. Les motifs pour lesquels cette durée pourrait, le cas échéant, être prorogée sont développés dans la présente proposition. Quant aux opérations de contrôle, elles ont débuté à telle date dans les circonstances exposées ci-après. Les points du contrôle sur lesquels l'administration a pu se prononcer en toute connaissance de cause sans qu'ils donnent lieu à rectification sont indiqués ci-après. Ils bénéficient de la garantie fiscale. Lors d'un contrôle ultérieur, la position retenue par l'administration sur ces points dans le cadre du présent contrôle ne pourra, à faits et droit constants, être remise en cause que pour l'avenir ». Puis le vérificateur ajoute qu’il envisage de modifier la base de calcul et/ou le montant de certains impôts, droits, taxes, pour les motifs exposés dans la présente lettre qui concerne telle ou telle année, avant d’indiquer au contribuable le délai de réponse et la possibilité se faire assister d’un conseil de son choix.

Une fois tout ceci indiqué, le vérificateur mentionne son nom et appose sa signature, avec éventuellement le visa et nom de l'inspecteur Divisionnaire des Finances Publiques, en cas d'application des majorations pour manquement délibéré, manœuvres frauduleuses, pour abus de droit fiscal, ou pour opposition à contrôle fiscal.

La proposition de rectification est ainsi prête à être notifiée. Bien souvent, lorsque cela fait suite à une vérification de comptabilité, le vérificateur notifie deux propositions de rectification. Une proposition de rectification n° 3924 notifiée à l’entreprise par le biais de son représentant légal, et une proposition de rectification n° 2120 qui concerne personnellement le dirigeant, conséquence des rectifications proposées au niveau de l’entreprise et qui entraînent d’éventuelles impositions supplémentaires du dirigeant pour les années concernées par les rectifications.

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

5. La notification

En principe, la proposition de rectification est adressée au contribuable lui-même. Mais elle peut aussi être adressée à une personne désignée par celui-ci. Certains vérificateurs adressent une copie de la proposition de rectification à l'avocat du contribuable si ce dernier en a un. Lorsque le contribuable destinataire est une entreprise, la proposition de rectification comporte la forme juridique et la dénomination sociale et l'adresse du siège social. Elle est notifiée à l'entreprise par le biais de son représentant légal. En cas de redressement et de liquidation judiciaires, la notification est adressée soit à l'administrateur judiciaire, en cas de mission d'administration, soit au contribuable dans le cas où l'administrateur est chargé d'une mission de surveillance. En cas de liquidation judiciaire, la notification est adressée au liquidateur. Lorsque le destinataire de la notification est une personne physique, il est indiqué ses nom, prénoms et adresse. Il a été jugé que l'erreur éventuelle qui serait commise sur la proposition de rectification quant au prénom du contribuable n'entache pas d'irrégularité la procédure dès lors que la proposition, qui mentionnait sans ambiguïté possible le nom, la profession et l'adresse de l'intéressé, est parvenue à son destinataire (CAA Paris 28-1-1992 n° 276).

L'adresse à retenir est, en principe, celle du lieu où le contribuable souscrit ses déclarations. Mais il a été jugé qu'une proposition de rectification adressée à un contribuable au lieu d'exercice de sa profession (et non à son domicile) est régulière. De même est régulière une proposition de rectification envoyée à une adresse autre que le siège social, si cette adresse a été indiquée par la société elle-même dans ses correspondances précédentes (CE 25-7-1980 n° 16503). En cas de changement d'adresse, le contribuable doit avertir l'administration et prendre toutes les dispositions nécessaires pour faire suivre son courrier.

En cas d'absence temporaire, le juge considère qu'il appartient au contribuable de prendre toutes dispositions utiles pour faire suivre son courrier et ce, quelle que soit la cause de l'absence (voyage, vacances, déplacement). La notification retournée à l'expéditeur est donc régulière car réputée avoir été normalement effectuée.

Il peut arriver que les rectifications soient effectuées à l'encontre d'un contribuable majeur en tutelle. Dans ce cas la notification est faite à l'intéressé représenté par son tuteur et à l'adresse de ce dernier. Dans le cas d'un contribuable majeur en curatelle, la notification est faite directement au contribuable, mais une copie est adressée pour information au curateur. Lorsque le contribuable est décédé, la proposition de rectification peut être adressée à l'un quelconque des ayants droit. Lorsque le contribuable est détenu en prison, l'administration recherche si la notification peut être effectuée auprès d'un mandataire ou du conjoint dudit contribuable, mais la remise en main propre du pli peut parfois être effectuée directement auprès du détenu en prison.

En principe, la proposition de rectification est notifiée par voie postale en recommandé avec avis de réception. Mais aucune disposition n'impose à l'administration de recourir exclusivement à l'envoi d'une proposition de rectification par lettre recommandée avec accusé de réception. Elle peut donc faire recours à d'autres voies de notification. La proposition de rectification peut ainsi

Copyright © 2025 Legavox.fr - Tous droits réservés

être remise directement au contribuable en main propre. Il a même été jugé qu'une proposition de rectification peut être envoyée au contribuable par courriel (TA Melun 17-5-2018 N° 1604700).

Aucune disposition ne fait obstacle à l'envoi d'une proposition de rectification unique faisant suite à une vérification de comptabilité et à un examen de situation fiscale personnelle, dès lors que les conséquences de l'une et de l'autre de ces vérifications y sont parfaitement distinguées.

En ce qui concerne le délai d'envoi, aucune disposition expresse ne fixe le délai d'envoi de la notification après la fin du contrôle. La notification peut donc, en principe, être faite jusqu'à l'expiration du délai de prescription.

6. Les effets de la notification : interruption du délai de prescription et ouverture du délai de réponse

La proposition de rectification a pour effet d'interrompre le cours de la prescription applicable au droit de reprise de l'administration et d'ouvrir un délai de réponse de trente jours (ou soixante jours) accordé au contribuable. 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'IS et l'IR expire, en principe, à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. L'administration ne peut donc, en principe, contrôler que les trois derniers exercices. Une vérification intervenue en 2019 portera, par exemple sur les exercices 2016, 2017 et 2018, et tout dépend de la date à laquelle l'avis de vérification est envoyé par l'administration.

Ainsi pour un avis de vérification reçu au mois de mars 2019, par une entreprise qui clôture ses comptes au 31 décembre, la vérification de comptabilité ne peut concerner que les exercices clos au 31 décembre 2016 et au 31 décembre 2017, soit sur les deux derniers exercices. En revanche, si l'avis est reçu à partir du mois de juin 2019, l'administration pourra contrôler aussi l'exercice clos au 31 décembre 2018, soit les trois derniers exercices.

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

Copyright © 2025 Legavox.fr - Tous droits réservés

est bénéficiaire de revenus distribués par une personne morale exerçant une activité occulte. L'activité occulte est 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. Le délai de reprise, en cas d'exercice d'une activité illégale est donc de dix ans. Ce délai de dix ans s'applique également lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale au titre d'une année postérieure, ou encore lorsque les obligations déclaratives concernant les structures établies dans un pays à régime fiscal privilégié ou les comptes détenus à l'étranger n'ont pas été respectées.

En ce qui concerne la TVA, l'article L 167 du LPF dispose que le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible, et par exception le droit de reprise s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est devenue exigible lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale au titre d'une année postérieure ou lorsque le contribuable exerce une activité occulte.

Il faut remarque que lorsque l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, le délai de reprise a pour point de départ le début de la période sur laquelle s'exerce le droit de reprise pour l'impôt sur les bénéfices concernant le même contribuable et ce délai expire le 31 décembre de la troisième année suivant celle durant laquelle a été arrêté l'exercice de réalisation des opérations.

Le délai de reprise est interrompu si l'administration décide de lancer une procédure de rectification. Ainsi la notification d'une rectification interrompt le délai qui est entièrement reconstitué, c'est-à-dire, à compter du 1er janvier qui suit la notification, l'administration dispose d'un nouveau délai pour procéder aux rectifications de même durée que le délai interrompu. Par exemple, les résultats de l'exercice clos au 31 décembre 2016 peuvent donner lieu à une proposition de rectification jusqu'au 31 décembre 2019. Si cette proposition de rectification est notifiée au cours de l'année 2019, elle permet à l'administration d'établir un nouvel acte d'imposition jusqu'au 31 décembre 2022.

Si le vérificateur effectue un contrôle sur trois années, par exemple 2016, 2017 et 2018, et que sa proposition de rectification n'est pas encore prête concernant les trois années alors qu'on arrive à la fin 2019, s'il ne notifie pas sa proposition avant le 31 décembre 2019, l'année 2016 sera prescrite. Dans cette situation, le vérificateur peut envoyer une proposition de rectification interruptive de prescription concernant l'année 2016 et informer le contribuable que cette proposition de rectification concerne uniquement l'année 2016 et ne concerne pas les années 2017 et 2018 qui font toujours l'objet d'un contrôle fiscal.

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

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'État 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'État 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).

Il faut remarquer que 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.

Le délai de reprise peut aussi être neutralisé par la correction des erreurs comptables, à travers le mécanisme des corrections symétriques, avec sa limite qui est le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit. En effet, aux termes de l'article 38 du CGI, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature, effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments

Copyright © 2025 jcgroux.fr - Tous droits réservés

quelconques de l’actif, soit en cours, soit en fin d’exploitation. Ce bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l’actif net à la clôture et à l’ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l’impôt, diminuée des suppléments d’apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l’exploitant ou par les associés. Il en résulte que tout rehaussement affectant l’actif net de clôture a pour effet de majorer le bénéfice.

Pour éviter qu’un tel rehaussement ne dégage un bénéfice sans existence réelle, le juge impose à l’administration, lorsqu’elle rectifie au bilan de clôture une erreur génératrice d’une sous-estimation de l’actif net correspondant, à rectifier symétriquement le bilan d’ouverture de l’exercice, si la même erreur se retrouve dans ce bilan. Par exemple si l’entreprise sous-évalue un bien d’actif acquis en cours d’année, elle sous-estimera à la fin de l’exercice l’accroissement de sa richesse et son imposition sera moindre. Si cette erreur est commise au cours d’un exercice non prescrit, sa correction ne pose pas de problème. En revanche lorsque l’erreur est commise lors d’un exercice prescrit, et est répercutée de bilan en bilan, des difficultés peuvent apparaitre, d’autant que le bilan d’ouverture d’un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l’exercice précédent. Il est admis que l’administration puisse corriger l’erreur en question, mais l’article 38-4 bis du CGI retient le bilan d’ouverture du premier exercice non prescrit, comme date au-delà de laquelle les corrections ne sont plus admises.

Dans tous les cas la notification d’une proposition de rectification a pour effet d’interrompre le cours de la prescription applicable au droit de reprise de l'administration.

Aux termes de l'article R 57-1 du LPF, l'administration doit, en même temps qu'elle notifie la proposition de rectification, inviter le contribuable à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification, ce délai pouvant être prorogé d'un délai de trente jours supplémentaires à la demande du contribuable. La notification de la proposition de rectification ouvre ce délai de réponse du contribuable.

7. L’acceptation de la proposition ou les observations du contribuable

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

À cette proposition de rectification qui arrive parfois comme une proposition indécente, le contribuable dispose d’un délai de 30 jours pour faire parvenir à l’administration son acceptation ou ses observations ; le délai pouvant être prorogé de 30 jours supplémentaires à la demande du contribuable. L'application de la prorogation est de droit en procédure de rectification contradictoire si la demande a été formulée dans le délai par le contribuable. Les demandes de prorogation du délai de réponse présentées après l'expiration du délai initial ne sont pas recevables sauf circonstances exceptionnelles invoquées par le contribuable (Inst. 31-3-2008, 13 L-3-08 n° 9). La prorogation de 30 jours concerne les réponses aux rectifications effectuées dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire. Cependant, les contribuables qui sont taxés d'office en application de l'article L 69 du LPF (défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications) à l'issue d'un examen de situation fiscale personnelle peuvent bénéficier de la prorogation pour répondre à la proposition de rectification s'ils le demandent expressément avant l'expiration du délai de 30 jours initial (Inst. 31-3-2008, 13 L-3-08 n° 4).

En ce qui concerne le point de départ de ce délai, la date à retenir est celle du retrait effectif, lorsque le pli a été retiré. Si le pli n'a pas été retiré, la date à retenir est celle de la présentation à domicile. Ainsi, lorsque le pli recommandé avec demande d'avis de réception, contenant la notification de la proposition de rectification, n'a pas été retiré au bureau de poste, le point de départ du délai imparti au contribuable pour présenter ses observations est la date de la présentation de ce pli à son domicile, de sorte que l'envoi ultérieur d'une copie par lettre simple n'a pas pour effet d'ouvrir à nouveau le délai de réponse du contribuable (Cass. com. 29-3-2011). En cas de retrait au bureau de poste, le délai de réponse court à compter de la date de ce retrait au bureau de poste, même si la personne qui a retiré le pli l'a réexpédié à une autre adresse où il n'a été reçu qu'ultérieurement (CE 4-4-1990 n° 65943).

Le délai de 30 jours, éventuellement prorogé, est un délai franc. Il est donc fait abstraction du jour du point de départ du délai et de celui de son échéance. De même, lorsque le dernier jour où le contribuable peut présenter sa réponse est un samedi ou un jour férié, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant. Pour apprécier la recevabilité de la réponse à l'égard du délai, il est retenu comme date celle de l'envoi des observations à l'administration, le cachet de la poste faisant foi. Il est recommandé de doubler cet envoi par l’envoi d’un courriel.

Les cas d’acceptation ne sont pas très fréquents, étant précisé que l'absence de réponse dans le délai imparti produit les mêmes effets qu'une acceptation formelle. L’acceptation du contribuable peut être formelle ou sous conditions. La circonstance que la loi donne au contribuable un délai de trente jours pour présenter les observations sur une proposition de rectification ne rend pas irrégulière une procédure dans laquelle le contribuable donne son accord par écrit avant l'expiration de ce délai, y compris le jour même de la réception de la proposition. Cette acceptation est opposable au contribuable dès lors qu'il ne l'a pas remise en cause dans le délai de réponse (CE 6-1-1986 n° 42033 ; CAA Marseille 16-11-1999 n° 97-60). De même, l'acceptation immédiate qu'a donnée le contribuable, par écrit et en présence de ses conseils, à la proposition de rectification que le vérificateur lui a remise en main propre est régulière même si elle n'a été accordée que du fait des difficultés de trésorerie qu'il connaissait alors (CE 6-1-1988 n° 54799).

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

Au lieu d’une acception formelle, le contribuable peut aussi accepter la proposition de rectification sous condition, telle que la conclusion d’une transaction, étant précisé qu'une demande de transaction formulée dans les trente jours de la proposition de rectification sans prise de position nette peut être assimilée à une acceptation sous réserve de transaction. Si, à la suite de cette procédure, la transaction apparaît impossible ou ne se réalise pas, la proposition de rectification doit être considérée comme refusée. Lorsqu'une société, en réponse aux propositions de rectifications reçues de l'administration, fait connaître qu'elle n'accepte les rectifications proposées qu'à la condition que les impositions litigieuses ne seraient pas mises en recouvrement avant un certain délai, un semblable acquiescement, qui n'est pas pur et simple, ne peut être regardé comme une acceptation. Un contribuable ne peut être regardé comme ayant donné son accord aux rectifications proposées par l'administration lorsque, n'ayant accepté ces propositions qu'à la condition que sa bonne foi soit reconnue, il a fait l'objet d'impositions assorties de pénalités excluant cette bonne foi (CE 8-8-1990 n° 58132).

Lorsqu'il résulte de l'instruction que le contribuable a subordonné son acceptation des rectifications proposées à la condition que seules les pénalités prévues en cas de bonne foi soient appliquées aux droits en principal, l'accord ainsi intervenu entre le contribuable et l'administration n'a pas le caractère d'une transaction. Par suite, l'administration reste libre de ne pas respecter cette condition et d'appliquer au contribuable les majorations pour mauvaise foi. Mais, en pareil cas, le contribuable ne peut être regardé comme ayant donné son accord aux rectifications proposées (CE 28-11-1986 n° 47147).

L’acceptation du contribuable de la proposition de rectification ne doit pas être donnée sous les pressions du vérificateur. C’est ainsi que lorsque l'instruction et notamment le témoignage d'un représentant d'un cabinet comptable établissent que le vérificateur a refusé au contribuable le bénéfice des garanties prévues en cas de vérification de comptabilité (délai de réponse, assistance d'un conseil) et l'a menacé de rehaussements encore plus élevés s'il n'acceptait pas immédiatement les propositions de rectifications notifiées en main propre le jour même, le contribuable est regardé comme apportant la preuve que son acceptation a été viciée par ces pressions (CE 3-11-1986 n° 49763). De même, l'acceptation immédiate donnée par la gérante d'une société aux propositions de rectifications qui lui ont été notifiées, en main propre, doit être regardée comme viciée, dès lors que la société établit par trois témoignages concordants que cette acceptation ainsi que l'absence de rétractation dans le délai de réponse de trente jours étaient dues aux pressions du vérificateur qui avait menacé d'aggraver les pénalités et d'étendre son contrôle sur un autre exercice. Par suite, la procédure d'imposition est irrégulière (CAA Nancy 28-11-2002 n° 98-2150). Lorsqu'il résulte de l'instruction que le vérificateur a menacé le contribuable de poursuites pénales, au cas où celui-ci n'accepterait pas les rectifications envisagées, et a maintenu sa position jusqu'à ce qu'il ait obtenu par écrit cette acceptation, le contribuable doit être regardé, dans les circonstances particulières de cette affaire et eu égard notamment à son état de santé, comme ayant apporté la preuve que son acceptation des propositions de rectifications repose sur un vice du consentement et qu'il a été privé des garanties de la procédure contradictoire. Par suite, la procédure est irrégulière et le contribuable obtient la décharge des impositions contestées (CE 15-2-1989 n° 46409).

Dans tous les cas, l’accord donné par le contribuable à la proposition de rectification, soit de manière expresse, soit du fait de son silence pendant 30 jours, met un terme à la procédure.

Copyright © 2025 Legavox.fr - Tous droits réservés

L’administration édicte un nouvel acte d’imposition sur les bases des rectifications proposées. Il ne sera possible dans ce cas que d’engager une réclamation contentieuse par la suite. Cependant, le contribuable ne peut plus demander, comme cela aurait été possible, la saisine préalable de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d’affaires. De plus, il reviendra au contribuable de prouver le caractère exagéré des rectifications, l’administration, dans ce cas, n’ayant plus la charge de la preuve, car aux termes de R* 194 -1 al. 1 du LPF, lorsque, ayant donné son accord à la rectification ou s'étant abstenu de répondre dans le délai légal à la proposition de rectification, le contribuable présente cependant une réclamation faisant suite à une procédure contradictoire de rectification, il peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition, en démontrant son caractère exagéré.

A la place d’une acceptation, bien souvent, c’est des observations que le contribuable est amené à formuler. Aucune condition de forme n'étant imposée par la loi, le contribuable peut présenter ses observations oralement ou par écrit. Cependant, il a été jugé que les observations que le contribuable entend présenter en réponse à la proposition de rectification doivent être formulées par écrit dans le délai prévu par la loi. Ainsi, des observations écrites parvenant après l'expiration de ce délai sont considérées comme tardives alors même que le contribuable aurait, dans ce délai, présenté des observations orales au cours d'un entretien avec le vérificateur (CE 3-7-1985 n° 39952).

En ce qui concerne les personnes ayant qualité pour répondre à la proposition de rectification, il s’agit du contribuable lui-même, mais aussi de toute personne qui, étant son représentant légal, pourrait, à la date de la réponse, être prise pour destinataire d'une proposition de rectification le concernant. Les autres personnes n'auraient la possibilité de le faire que si elles justifiaient d'un mandat régulier délivré à cet effet, sauf les avocats, car la possibilité, pour un avocat, de représenter un contribuable au cours de la procédure d'imposition n'est pas subordonnée à la justification du mandat qu'il a reçu ; les avocats ont qualité pour représenter leurs clients devant les administrations publiques sans avoir à justifier du mandat qu'ils sont réputés avoir reçu de ces derniers dès lors qu'ils déclarent agir pour leur compte.

Les observations, elles-mêmes, peuvent consister en un refus pur et simple ou comporter une argumentation à laquelle l'administration devra répondre. Il convient de reprendre un par un les éléments qu’on entend contester et appuyer ses arguments avec des documents justificatifs.

Il faut remarquer qu’en cas de liquidation judiciaire, la procédure de rectification entamée avec le contribuable avant le jugement de liquidation se poursuit avec le liquidateur. En effet, il a été jugé qu’au cas où la procédure de rectification est entamée avec le contribuable avant le jugement de liquidation, elle se poursuit avec le liquidateur, qui doit être informé de son existence par le contribuable en application des dispositions combinées des articles L. 622-6 et L. 641-1 du code de commerce, sans que l'administration soit tenue de réitérer à l'égard du liquidateur les actes qu'elle a régulièrement accomplis à l'égard du contribuable avant son dessaisissement. En l’espèce, une société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, sur la période du 1er janvier 2003 au 28 février 2006. A l'issue de cette vérification, l'administration fiscale a adressé le 19 septembre 2006 à la gérante, une proposition de rectification dont celle-ci a accusé réception le 26 septembre 2006. Par des observations datées du 27 septembre 2006 et reçues par l'administration fiscale le 2 octobre 2006, la gérante a contesté cette proposition de rectification. Par un jugement du 29 septembre 2006, le tribunal de

Copyright © 2025 Legavox.fr - Tous droits réservés

commerce de Grenoble a ouvert une procédure de liquidation judiciaire de la société et désigné un liquidateur. L'administration fiscale a confirmé les rehaussements par un courrier daté du 20 octobre 2006, adressé d'une part, à la société, prise en la personne de ladite gérante, d'autre part, au liquidateur dont elle avait été informée de la désignation. La réponse aux observations du contribuable adressée au liquidateur était accompagnée d'une copie de la proposition de rectification. Un jugement correctionnel du tribunal de grande instance de Grenoble a déclaré solidairement responsable, ladite gérante des impôts et pénalités dus par la société. Elle a demandé au tribunal administratif de Grenoble la décharge des impositions ainsi mises à sa charge. Le tribunal a rejeté sa demande. La cour administrative d'appel de Lyon a confirmé le jugement au motif que l'administration, qui avait régulièrement adressé la proposition de rectification à la gérante avant l'intervention du jugement d'ouverture de la liquidation judiciaire de la société, n'était pas tenue d'adresser à nouveau cette proposition au liquidateur après l'intervention de ce jugement afin que ce dernier dispose d'un nouveau délai de trente jours pour présenter, le cas échéant, ses observations. La gérante se pourvoit en cassation, mais le Conseil d'Etat a rejeté le pourvoi formé contre l'arrêt d'appel en considérant que si une proposition de rectification doit, postérieurement à l'intervention du jugement d'ouverture de la liquidation judiciaire, être adressée au liquidateur du contribuable mis en liquidation judiciaire, il en va différemment lorsque l'administration fiscale a régulièrement adressé la proposition de rectification au contribuable avant l'intervention de ce jugement, et que dans ce cas, la procédure de rectification entamée avec le contribuable se poursuit avec le liquidateur, qui doit être informé de son existence par le contribuable en application des dispositions combinées des articles L. 622-6 et L. 641-1 du code de commerce, sans que l'administration soit tenue de réitérer à l'égard du liquidateur les actes qu'elle a régulièrement accomplis à l'égard du contribuable avant son dessaisissement. Le Conseil d'Etat a ajouté que si le jugement d'ouverture de la liquidation judiciaire intervient au cours du délai de trente jours imparti au contribuable, à compter de la réception de la proposition de rectification, pour présenter des observations, ce délai continue à courir à l'égard du liquidateur qui se trouve, à compter de sa désignation, substitué au contribuable. Le Conseil d'Etat a conclu que si l'administration fiscale ne peut, sans vicier la procédure d'imposition, mettre en recouvrement des impositions supplémentaires avant l'expiration du délai imparti au contribuable pour faire valoir ses observations, il lui est loisible de répondre, sans attendre l'expiration de ce délai, aux observations que le contribuable lui a adressées, la mise en recouvrement n'intervenant que postérieurement à l'expiration du délai de trente jours prévu pour les observations du contribuable. Ainsi, la circonstance que l'administration fiscale avait répondu à ces observations avant l'expiration de ce délai était sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition (CE 20 décembre 2017, n° 403267).

Dans tous les cas, il convient de répondre à la proposition de rectification dans le délai imparti en fournissant au vérificateur des pièces justificatives permettant de soutenir les arguments avancés et en soulevant l'ensemble des points litigieux, car si le contribuable ne conteste que certains chefs de rectifications, l'administration pourra considérer qu'il a donné son accord tacite sur les chefs de rectification non critiqués, et la charge de la preuve sera renversée à leur propos en cas de recours contentieux.

8. La réponse aux observations du contribuable

Une fois que le contribuable a envoyé ses observations en exprimant son désaccord, deux situations peuvent se présenter. Dans un premier cas, l'administration est convaincue en tout ou en partie par les explications du contribuable. Elle liquide alors l'impôt sur la base de ces explications en signifiant au contribuable par écrit sa décision de modifier à la baisse les

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

rectifications. En effet, aux termes de l’article L 48 du LPF, lorsqu'à un stade ultérieur de la procédure de rectification contradictoire l'administration modifie les rehaussements, pour tenir compte des observations et avis recueillis au cours de cette procédure, cette modification est portée par écrit à la connaissance du contribuable avant la mise en recouvrement, qui peut alors intervenir sans délai. L’administration peut aussi décider d’abandonner purement et simplement les rectifications. Mais il peut aussi arriver que le vérificateur ne sache pas vraiment quoi faire à la suite des explications du contribuables. Dans ce cas il n’y a pas de délai à respecter. Du côté du contribuable, il ne faut pas être pressé non plus. Il faut attendre patiemment et espérer ne rien recevoir jusqu’au terme du délai de reprise. Cependant aux termes de l’article L 57 A du LPF, en cas de vérification de comptabilité ou d'examen de comptabilité d'une entreprise ou d'un contribuable exerçant une activité industrielle ou commerciale dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 526 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou à 460 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou d'un contribuable se livrant à une activité non commerciale dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes est inférieur à 460 000 €, l'administration répond dans un délai de soixante jours à compter de la réception des observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification mentionnée au premier alinéa de l'article L 57. Le défaut de notification d'une réponse dans ce délai équivaut à une acceptation des observations du contribuable.

Dans un second cas, si l’administration n’est pas convaincue par les observations du contribuable, il lui est imposé alors d’y répondre de manière motivée. En effet, aux termes de l'article L 57, al. 5 du LPF, lorsque l'administration rejette les observations du contribuable, sa réponse doit être motivée. Cette réponse de l’administration aux observations du contribuable est faite sur l’imprimé N°3926 qui indique en substance :

« J'ai pris connaissance des observations que vous avez formulées à telle date en réponse à la proposition de rectification de telle date. Après un examen attentif de ma part, je vous informe que les rectifications qui vous ont été proposées sont maintenues en totalité pour les motifs exposés dans le présent courrier. Ce différend peut être soumis , sur votre demande ou sur celle de l'administration, à l'avis de l'organisme suivant : Commission des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 du code général des impôts ou la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 H du même code, dans les conditions prévues aux articles L. 59, L. 59 A, L. 59 C, L. 76 du livre des procédures fiscales ainsi que 1651 G et 1651 L du code général des impôts. Vous disposez d'un délai de 30 jours à compter de la réception de ce courrier pour m'informer de votre intention de saisir cet organisme pour les affaires qui relèvent de sa compétence. Si tel est le cas, je me charge de lui transmettre votre dossier. Vous disposez d'un délai de 30 jours pour m'adresser vos éventuelles observations sur les sanctions fiscales qui sont mentionnées dans le présent courrier. La présente lettre comporte tel nombre de page de pages, y compris celle-ci. Veuillez agréer, Madame ou Monsieur, l'assurance de ma considération distinguée ».

Il faut remarquer que l'absence de réponse de l'administration aux observations du contribuable constitue une irrégularité de procédure de nature à entraîner la décharge des impositions supplémentaires lorsqu'elle prive l'intéressé de la possibilité de connaître les motifs sur lesquels l'administration s'appuie pour justifier le bien-fondé des rectifications maintenues. Il en est de même quand le défaut de réponse le prive, en cas de persistance du désaccord, de la possibilité de saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Il a ainsi été jugé que la procédure d'imposition est irrégulière lorsque l'administration ne répond pas

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

aux observations par lesquelles le contribuable conteste explicitement les rectifications correspondant à ses rémunérations en qualité de gérant majoritaire d'une Selarl et la remise en cause de ses investissements immobiliers outre-mer, mais qu'en revanche, le contribuable ne peut obtenir la décharge des autres rectifications pour lesquelles il n'a formulé, s'agissant des revenus de capitaux mobiliers, aucune observation ou s'est borné, en ce qui concerne les revenus fonciers, à contester la procédure d'imposition (CE 11-4-2014 n° 349719).

L'absence de réponse de l'administration aux observations du contribuable auquel a été notifiée une proposition de rectification n'entraîne plus automatiquement la décharge des impositions. Il convient désormais d'apprécier si le non-respect de cette obligation a privé l'intéressé des garanties qui découlent d'une telle exigence.

Si l'administration est tenue de répondre aux observations du contribuable présentées dans le délai de trente jours après la notification de la proposition de rectification et que le contribuable dispose d'un délai de trente jours, à compter de cette réponse, pour demander la saisine de la commission départementale des impôts, l'administration n'est pas obligée de répondre à de nouvelles observations présentées ultérieurement par le contribuable, ni de faire courir un nouveau délai pour la saisine de la commission départementale lorsque l'administration a répondu aux nouvelles observations du contribuable (CE 28-11-2003 n° 243329).

Face au refus de l'administration d'accepter ses observations, le contribuable peut actionner les voies de recours précontentieuses.

9. Les recours hiérarchiques

Les contribuables ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle ont la possibilité d'actionner des voies de recours internes à l'administration, soit auprès du supérieur hiérarchique du vérificateur, soit auprès de l'interlocuteur départemental. En effet, la charte des droits et obligations du contribuable vérifié permet aux contribuables ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité ou de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle et qui sont en désaccord avec le vérificateur sur les rectifications envisagées d'obtenir des éclaircissements supplémentaires auprès de l'inspecteur principal et, si des divergences importantes subsistent après ces contacts, de faire appel à l'interlocuteur spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur. Il faut noter que cette possibilité qui ne découle d'aucune disposition légale est opposable à l'administration sur le fondement de l'article L 10, al. 4 du LPF qui permet aux contribuables de se prévaloir des garanties administratives contenues dans la charte du contribuable.

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

La rencontre avec l’inspecteur principal se déroule en présence du vérificateur. Même si dans environ 20% des cas à la suite d’une vérification de comptabilité, cette rencontre est sollicitée, elle n’est pas souvent efficace, l’inspecteur principal se contentant de confirmer les conclusions du vérificateur. Cette demande reste tout de même utile car quelque fois, certaines lignes peuvent bouger, surtout si des pièces complémentaires sont fournies à cette occasion.

Il revient au contribuable s’il veut utiliser ce recours d’en faire la demande. C’est ainsi qu’un contribuable ne peut prétendre avoir été privé de la garantie offerte par la charte du contribuable permettant d'obtenir un débat avec le supérieur hiérarchique du vérificateur sur tous les points où persiste un désaccord avec ce dernier s'il n'a, à aucun moment de la procédure de vérification, manifesté son intention de demander à bénéficier de cette garantie (CE 15-5-2006 n° 267160).

En ce qui concerne la saisine de l’interlocuteur départemental, elle ne peut intervenir qu’après celle du supérieur hiérarchique du vérificateur. L'interlocuteur départemental ne peut être saisi directement du désaccord avec le vérificateur (CE1-10-2018 n° 403186). Cette possibilité ouverte au contribuable a pour but de trouver une voie de conciliation qui n’a pas pu être trouvée ni avec le vérificateur, ni avec le supérieur hiérarchique. Cette possibilité qui n’est pas très utilisée par les contribuables peut quand-même s’avérer judicieuse dans certains cas.

10. Les commissions administratives des impôts

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

Comme indiqué plus haut, la proposition de rectification informe le contribuable qu'il dispose d'un délai de 30 jours à compter de sa réception pour informer le vérificateur de son intention de saisir l'organisme mentionné pour les affaires qui relèvent de sa compétence. En effet, aux termes de l'article L 59 du LPF, lorsque le désaccord persiste sur les rectifications notifiées, l'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis soit de la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 du code général des impôts, soit de la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 H du même code, soit du comité consultatif prévu à l'article 1653 F du même code, soit de la commission départementale de conciliation prévue à l'article 667 du même code. Ainsi, lorsque le désaccord porte sur l'imposition des bénéfices (impôt dur le revenu ou impôt sur les sociétés) ou du chiffre d'affaires (TVA), elle relève de la compétence de la commission départementale des impôts directes et des taxes sur le chiffre d'affaires ou de la commission nationale des impôts directes et des taxes sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne les grandes entreprises. Lorsque la commission intervient, elle ne peut normalement traiter que des questions de fait à l'exclusion des questions de droit. De même, elle ne peut intervenir dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire que lorsque le désaccord entre l'administration et le contribuable concerne des matières pour lesquelles son intervention est prévue par l'article L 59 A, I du LPF. Il s'agit des litiges portant sur le montant du résultat (industriel et commercial, agricole, non commercial) ou du chiffre d'affaires, déterminé selon le mode réel d'imposition ; les conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allégements fiscaux en faveur des entreprises nouvelles, à l'exception de la qualification des dépenses de recherche mentionnées à l'article 244 quater B, II du CGI ; l'appréciation du caractère normal des rémunérations versées par les entreprises industrielles ou commerciales ; la valeur vénale des biens soumis à la TVA immobilière. Ainsi, les revenus fonciers, les revenus de capitaux mobiliers ainsi que les impôts ou taxes non visés par le texte ne peuvent pas être soumis à la commission départementale.

Lorsque la commission se déclare à tort incompétente pour examiner les questions de fait qui lui ont été soumises, cette erreur n'affecte pas la régularité de la procédure d'imposition et, par suite, n'est pas de nature à entraîner la décharge de l'imposition contestée (Avis CE 23-4-1997 n° 183969). De même, lorsque la commission se déclare incompétente pour examiner les questions de fait qui lui ont été soumises en les regardant à tort comme des questions de droit, cette erreur n'affecte pas le caractère contradictoire et la régularité de la procédure d'imposition et n'est pas de nature à entraîner la décharge de l'imposition contestée (CE 2-4-2003 n° 237751).

Des fois, il n'est pas évident pour la commission de savoir si le désaccord relève de sa compétence. L'article L59 A du LPF prévoit par exemple que la commission peut se prononcer sur le caractère anormal d'un acte de gestion, sur le principe et le montant des amortissements et des provisions ainsi que sur le caractère de charges déductibles des travaux immobiliers. Le même article dispose que la commission peut, sans trancher une question de droit, se prononcer sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen de cette question de droit.

Le Conseil d'Etat a jugé que le différend portant sur l'intérêt pour l'entreprise de consentir une créance ou d'accorder des avances de trésorerie à d'autres sociétés relève de la compétence de la commission. En l'espèce, à la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a réintégré dans les bénéfices de l'entreprise deux provisions au motif que les créances correspondantes n'avaient pas été exposées dans l'intérêt de l'entreprise. Cette dernière a sollicité la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, afin de lui soumettre le différend l'opposant à l'administration fiscale sur le refus de prise en compte de ces

Copyright © 2025 Vérifiscal - Tous droits réservés

provisions.

L'administration a refusé de faire droit à cette demande au motif que le différend portait sur le principe même de la constitution et de la déduction des provisions et non sur le montant ou le mode de calcul de celles-ci. La cour administrative d'appel de Bordeaux a jugé que le litige opposant le contribuable à l'administration fiscale portait sur la remise en cause de la déduction de provisions pour dépréciation ainsi que sur la qualification de ces créances en acte anormal de gestion, et qu'il ne portait pas sur le montant du résultat ou du chiffre d'affaires au sens de l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales. Le Conseil d'Etat a sanctionné cette interprétation et a considéré que si l'appréciation du caractère anormal d'un acte de gestion pose une question de droit, qui ne relevait pas de la compétence de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires à la date de la procédure d'imposition en cause dans le litige, le différend au titre duquel le contribuable avait demandé la saisine de cet organisme relevait d'une appréciation de fait de la compétence de la commission, dès lors qu'il portait sur l'intérêt pour l'entreprise de consentir une créance ou d'accorder des avances de trésorerie à d'autres sociétés, alors même que cette appréciation concourait à la qualification d'acte anormal de gestion. Il a ajouté qu'en jugeant que le litige opposant le contribuable à l'administration fiscale ne portait pas sur le montant du résultat ou du chiffre d'affaires au sens de l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales, la cour administrative d'appel a dénaturé les pièces du dossier qui lui était soumis et, en conséquence, commis une erreur de droit (CE 4 décembre 2017, n° 397054).

Dans tous les cas, à la suite d'un désaccord consécutif à une vérification de comptabilité, il est utile de demander la saisine de la commission si elle est compétente. La commission est présidée par un magistrat du tribunal administratif ou de la cour administrative d'appel et comprend, outre le président, des représentants de l'administration et des représentants des contribuables. Le contribuable doit être convoqué trente jours au moins avant la réunion de la commission et il est invité à se faire entendre ou à présenter ses observations écrites. La plupart du temps, le contribuable est représenté devant la commission par son avocat. L'administration est représentée par le vérificateur. Au cours de la séance, le président rappelle d'abord le contexte et donne la parole aux parties (vérificateur et contribuable ou son avocat), puis les membres de la commission peuvent poser des questions aux parties. L'audience est clôturée à l'issue des échanges. La commission formule un avis lorsqu'elle intervient en tant qu'organisme consultatif notamment dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire. L'avis émis par la commission, dans le cadre de la procédure de rectification, doit être motivé. Les avis rendus par la commission sont généralement suivis par l'administration.

La commission nationale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires, quant à elle, est chargée d'émettre des avis sur les litiges fiscaux des grandes entreprises en lieu et place des commissions départementales. Selon l'article 1651 H, 2 du CGI, la commission nationale des impôts est compétente pour connaître des différends relatifs à la détermination du bénéfice et du chiffre d'affaires des entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 millions d'euros s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ; 25 millions d'euros s'il s'agit d'autres entreprises.

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés

Arnaud SOTON

Avocat Fiscaliste

Professeur de droit fiscal

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

Copyright © 2025 Légavox.fr - Tous droits réservés