

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 13L151-01/07/2002

Date de publication : 01/07/2002

CHAPITRE 5 REDRESSEMENTS - PROCÉDURES

Sommaire :

CHAPITRE 5
REDRESSEMENTS - PROCÉDURES
SECTION 1
Procédure de redressement contradictoire
TEXTES
LIVRE DES PROCÉDURES FISCALES

CHAPITRE 5

REDRESSEMENTS - PROCÉDURES

1Si le contrôle de l'impôt permet de constater des omissions, des insuffisances ou des dissimulations commises par les contribuables, le paiement des suppléments de droit exigibles éventuellement assortis de pénalités, ne peut être réclamé, en principe, qu'après l'aboutissement d'une procédure de redressement.

À cet égard, il est précisé que, sauf disposition contraire, les règles de procédure fiscale ne s'appliquent qu'aux formalités accomplies après leur date d'entrée en vigueur, quelle que soit la date de la mise en recouvrement des impositions (article L. 284 du LPF).

Dans la mesure où les redevables se sont conformés aux obligations déclaratives ou comptables qui leur incombent, la procédure généralement suivie est la procédure de redressement contradictoire.

2Dans certains cas particuliers, les redressements peuvent être notifiés au contribuable selon les dispositions applicables en matière de **procédure de redressement contradictoire** mais l'intéressé est en même temps informé que l'administration fait usage du droit que lui confère l'article L. 64 du LPF concernant la procédure de répression des

abus de droit.

3Par ailleurs et sous certaines conditions relatives à la nature de l'insuffisance constatée et à l'importance du chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise dont les déclarations fiscales ont été rectifiées, les contribuables ont la faculté de demander l'application d'une procédure, dite « de règlement particulière ».

4En revanche, et principalement en cas de retard ou d'absence de déclaration ou en cas d'opposition à contrôle fiscal, le service des impôts recourt, selon les cas, à des procédures particulières (taxation ou évaluation d'office) qui font perdre au contribuable le bénéfice de certaines des garanties attachées au déroulement de la procédure de redressement contradictoire et font notamment supporter à celui-ci la charge de la preuve de l'exagération de l'imposition établie par l'administration.

5Le présent chapitre est consacré à l'étude de ces mesures. Seront successivement examinées :

- la procédure de redressement contradictoire (DB [13 L 151](#)) ;
- la procédure de règlement particulière (DB [13 L 152](#)) ;
- la procédure de répression des abus de droit (DB [13 L 153](#)) ;
- l'opposition à contrôle fiscal (DB [13 L 154](#)) ;
- les procédures d'imposition d'office : taxation et évaluation d'office (DB [13 L 155](#)).

SECTION 1

Procédure de redressement contradictoire

1L'article 24 de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963, codifié sous les articles L. 49, L. 50, [L. 55](#) , [L. 57](#) , [L. 59](#) , [L. 61](#) et [L. 192](#) du LPF, a institué une procédure de redressement contradictoire qui prévoit :

- la notification au contribuable de l'insuffisance découverte ;
- l'attribution à celui-ci d'un délai de trente jours pour donner son acceptation ou manifester son désaccord ;
- l'intervention, en cas de persistance du désaccord, soit de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, soit en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, de la commission départementale de conciliation ;
- l'ouverture éventuelle d'une procédure contentieuse avec réclamation préalable obligatoire devant le service des Impôts et après établissement de l'imposition par émission d'un rôle ou notification d'un avis de mise en recouvrement.

2La loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 a imposé à l'administration l'obligation de motiver :

- les notifications de redressements afin de mettre le contribuable en état de formuler ses observations ou faire connaître son acceptation (article 5, codifié au 1er alinéa de l'article L. 57 du LPF) ;
- et les réponses par lesquelles elle rejette ces observations quand elle ne les estime pas fondées (article 6, codifié au dernier alinéa de l'article L. 57 du LPF).

3La loi de finances pour 1987 (n° 86-1317 du 30 décembre 1986) et la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières ont modifié sensiblement le cadre juridique dans lequel s'exerce le contrôle fiscal et ont généralisé la procédure contradictoire.

4Ces dispositions législatives ont eu pour objet de rapprocher le droit fiscal du droit commun et notamment du droit pénal. Ainsi, un contribuable qui remplit ses obligations déclaratives ne peut être privé des garanties de la procédure contradictoire, même s'il s'est rendu coupable de fraudes. Cette extension de la procédure contradictoire s'accompagne d'une réduction des cas, déjà largement minoritaires, dans lesquels la charge de la preuve incombait au contribuable.

5La plupart des mesures adoptées en 1986 et 1987 tendent à développer chaque fois que cela est possible, c'est-à-dire lorsque le contribuable ne s'y refuse pas, le dialogue à tous les stades de la vérification, aussi bien au cours de la procédure de contrôle que pendant la phase de redressement et s'il y a lieu lors du déroulement de la procédure contentieuse. Cette exigence de dialogue n'est pas seulement nécessaire à l'acceptation du contrôle fiscal et à l'amélioration des relations avec le contribuable ; elle est également indispensable à une meilleure compréhension de la situation fiscale des contribuables et de leurs entreprises. Par là même, l'exercice du dialogue doit, tout en contribuant au réalisme des positions de l'administration, faciliter aussi l'approfondissement des investigations lorsque cette situation est particulièrement complexe ou laisse apparaître des anomalies ou des incohérences graves.

6Les principales modifications apportées par les lois susvisées qui intéressent la procédure de redressement contradictoire sont les suivantes :

7- la procédure de rectification d'office a été supprimée (art. 81 de la loi de finances pour 1987, n° 86-1317). En revanche, le droit pour l'administration de reconstituer selon la procédure contradictoire les résultats d'une entreprise, même en présence d'une comptabilité formellement régulière, a été affirmé.

8- la mise en oeuvre des procédures d'évaluation d'office des revenus professionnels et de taxation d'office est désormais subordonnée de façon générale à l'absence de dépôt de la déclaration requise dans les trente jours d'une première mise en demeure sauf lorsque le contribuable change fréquemment de lieu de résidence ou de principal établissement ou s'il exerce son activité de manière occulte. Cette mesure, déjà recommandée par l'administration, vise à réserver l'application des procédures d'office aux contribuables qui se sont soustraits volontairement et en toute connaissance de cause à leurs obligations déclaratives.

Il est précisé, toutefois, qu'en matière de TVA, la taxation d'office n'est pas subordonnée à l'envoi d'une mise en demeure.

9- la taxation forfaitaire d'après les éléments du train de vie prévue à l'article 168 du CGI a été aménagée afin de réserver son application aux situations d'incohérence manifeste (article 82 de la loi de finances pour 1987).

10- l'extension de la procédure contradictoire a en elle-même entraîné un élargissement du champ de compétence de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

Par ailleurs, la loi prévoit désormais que cette commission peut être saisie en cas de différends portant sur des redressements notifiés dans le cadre de l'article L. 69 du LPF consécutivement à un examen contradictoire de situation fiscale personnelle.

11 En matière de preuve, les règles fiscales sont à présent très largement alignées sur le droit commun où la preuve incombe toujours au demandeur.

En matière de revenus professionnels, l'administration a désormais toujours la charge de la preuve lorsque le contribuable a rempli ses obligations déclaratives et comptables, quelle que soit la suite donnée à l'avis éventuel de la commission départementale. L'absence ou l'irrégularité de la comptabilité garde une incidence sur la charge de la preuve dans les conditions suivantes :

- en cas de défaut de présentation de la comptabilité, la charge de la preuve incombe toujours au contribuable quelle que soit la suite réservée à l'avis de la commission ;
- en cas de comptabilité irrégulière, la charge de la preuve incombe à celle des parties qui ne se conforme pas à l'avis rendu par la commission.

En matière de contrôle des valeurs, la charge de la preuve des insuffisances est toujours supportée par l'administration quel que soit le sens de l'avis rendu par la commission départementale de conciliation.

En matière de revenu global, en revanche, lorsque la taxation d'office prévue à l'article L. 69 du LPF est mise en oeuvre, l'avis de la commission départementale est sans incidence sur la charge de la preuve qui incombe toujours au contribuable.

12 Sur le plan contentieux, enfin, le contribuable, peut faire valoir tout moyen juridique nouveau jusqu'à la clôture de l'instruction (article 81 de la loi de finances pour 1987).

13 Seront successivement examinés dans cette section :

- le domaine de la procédure de redressement contradictoire (DB [13 L 1511](#)) ;
- les exceptions à la mise en oeuvre de cette procédure (DB [13 L 1512](#)) ;
- l'engagement de la procédure par la notification de redressement (DB [13 L 1513](#)) ;
- les effets de cette notification (DB [13 L 1514](#)) ;
- l'intervention éventuelle des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou de conciliation (DB [13 L 1515](#)).

TEXTES

LIVRE DES PROCÉDURES FISCALES

(en vigueur au 31 mars 2002)

Art. L. 55. - Sous réserve des dispositions de l'article L. 56, lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dus en vertu du code général des impôts, les redressements correspondants sont effectués suivant la procédure de redressement contradictoire définie aux articles L. 57 à L. 61 A.

Cette procédure s'applique également lorsque l'administration effectue la reconstitution du montant déclaré du bénéfice industriel ou commercial, du bénéfice non commercial, du bénéfice agricole ou du chiffre d'affaires déterminé selon un mode réel d'imposition.

Art. L. 56. - La procédure de redressement contradictoire n'est pas applicable :

1° En matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales ou d'organismes divers ;

2° En matière de contributions indirectes ;

3° En matière de droits de timbre, lorsqu'ils ne sont pas payés sur état ou sur déclaration, et de taxe différentielle sur les véhicules à moteur prévue à l'article 1599 C du code général des impôts ;

4° Dans le cas de taxation ou évaluation d'office des bases d'imposition ;

5° Dans le cas d'application de la procédure de règlement particulière prévue à l'article L. 62.

Art. L. 57. - L'administration adresse au contribuable une notification de redressement qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation *[Voir également article L. 54 B]*.

En cas d'application des dispositions de l'article L. 47 A, l'administration précise au contribuable la nature des traitements effectués.

Lorsque, pour rectifier le prix ou l'évaluation d'un fonds de commerce ou d'une clientèle, en application de l'article L. 17, l'administration se fonde sur la comparaison avec la cession d'autres biens, l'obligation de motivation en fait est remplie par l'indication :

1° des dates des mutations considérées ;

2° de l'adresse des fonds ou lieux d'exercice des professions ;

3° de la nature des activités exercées ;

4° et des prix de cession, chiffres d'affaires ou bénéfices, si ces informations sont soumises à une obligation de publicité ou, dans le cas contraire, des moyennes de ces données chiffrées concernant les entreprises pour lesquelles sont fournis les éléments mentionnés aux 1°, 2° et 3°.

Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit également être motivée.

Art. L. 59. - Lorsque le désaccord persiste sur les redressements notifiés, l'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis soit de la commission départementale 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 départementale de conciliation prévue à l'article 667 du même code.

Les commissions peuvent également être saisies à l'initiative de l'administration.

Art. L. 59 A. - La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires intervient :

1° Lorsque le désaccord porte soit sur le montant du bénéfice industriel et commercial, du bénéfice non commercial, du bénéfice agricole ou du chiffre d'affaires, déterminé selon un mode réel d'imposition, soit sur la valeur vénale des immeubles, des fonds de commerce, des parts d'intérêts, des actions ou des parts de sociétés immobilières servant de base à la taxe sur la valeur ajoutée, en application du 6° et du 1 du 7° de l'article 257 du code général des impôts ;

2° Lorsqu'il s'agit de différends portant sur l'application du 1° du 1 de l'article 39 et du d de l'article 111 du code général des impôts relatifs aux rémunérations non déductibles pour la détermination du bénéfice des entreprises industrielles ou commerciales, ou du 5 de l'article 39 du même code relatif aux dépenses que ces mêmes entreprises doivent mentionner sur le relevé prévu à l'article 54 quater du code précité.

Art. L. 59 B. - La commission départementale de conciliation intervient en cas d'insuffisance des prix ou évaluations ayant servi de base aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière dans les cas mentionnés au 2 de l'article 667 du code général des impôts ainsi qu'à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Art. L. 60. - Le rapport par lequel l'administration des impôts soumet le différend qui l'oppose au contribuable à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, ainsi que tous les autres documents dont l'administration fait état pour appuyer sa thèse, doivent être tenus à la disposition du contribuable intéressé.

Cette communication doit être faite sous réserve du secret professionnel relatif aux renseignements concernant d'autres contribuables. Elle doit cependant porter sur les documents contenant des indications relatives aux bénéfices ou revenus de tiers, de telle manière que l'intéressé puisse s'assurer que les points de comparaison retenus par l'administration concernent des entreprises dont l'activité est comparable à la sienne.

Art. L. 61. - Après l'établissement du rôle ou l'émission de l'avis de mise en recouvrement, le contribuable conserve le droit de présenter une réclamation conformément à l'article L. 190.

Art. L. 192. - Lorsque l'une des commissions visées à l'article L. 59 est saisie d'un litige ou d'un redressement, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission.

Toutefois, la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission. La charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'administration incombe, en tout état de cause, à cette dernière lorsque le litige ou le redressement est soumis au juge.

Elle incombe également au contribuable à défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu, comme en cas de taxation d'office à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle en application des dispositions des articles L. 16 et L. 69.

(Les dispositions du présent article s'appliquent aux contentieux relatifs à des impositions établies sur le fondement de rectifications ou de redressements sur lesquels l'une des commissions visées à l'article L. 59 a formé un avis postérieurement au 9 juillet 1987, date de publication au Journal officiel de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières).

Art. R* 57-1. - La notification de redressement prévue par l'article L. 57 fait connaître au contribuable la nature et les motifs du redressement envisagé. L'administration invite, en même temps, le contribuable à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de la notification.

Art. R* 59-1. - Le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour présenter la demande prévue au premier alinéa de l'article L. 59.

L'administration notifie l'avis de la commission au contribuable et l'informe en même temps du chiffre qu'elle se propose de retenir comme base d'imposition.

Art. R* 61 A-1. - Le montant de l'impôt exigible à la suite d'une procédure de redressement est calculé :

a. Soit sur la base acceptée par le contribuable si celui-ci a donné son accord dans le délai prescrit ou s'il a présenté dans ce même délai des observations qui ont été reconnues fondées ;

b. Soit sur la base fixée par l'administration à défaut de réponse ou d'accord du contribuable dans le délai prescrit ;

c. Soit sur la base notifiée par l'administration au contribuable après avis de la commission compétente dans le cas où le litige lui a été soumis.

Le montant de l'impôt exigible donne lieu à l'établissement d'un rôle ou à l'émission d'un avis de mise en recouvrement.