

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

Identifiant juridique : 13L1325-01/07/2002

Date de publication : 01/07/2002

**SOUS-SECTION 5 LIMITATION DU DROIT DE REPRISE
LORSQU'IL A ÉTÉ PROCÉDÉ À UN EXAMEN
CONTRADICTOIRE DE LA SITUATION FISCALE
PERSONNELLE**

Sommaire :

SOUS-SECTION 5

Limitation du droit de reprise lorsqu'il a été procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle

SOUS-SECTION 5

**Limitation du droit de reprise lorsqu'il a été procédé à
un examen
contradictoire de la situation fiscale personnelle**

A. PRINCIPES

1Quand elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable, au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration ne peut plus procéder à des redressements pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable n'ait fourni à l'administration des éléments incomplets ou inexacts (LPF, art. [L. 50](#) , 1er alinéa).

Cette disposition accorde aux contribuables une garantie en cas d'ESFP effectué au regard de l'impôt sur le revenu, dès lors qu'elle supprime le droit de reprise de l'administration au titre de la période déjà vérifiée. Toutefois, cette garantie est strictement réservée aux contribuables de bonne foi, c'est-à-dire à ceux qui, aux termes mêmes de la loi, n'ont pas fourni à l'administration des éléments incomplets ou inexacts.

I. Opérations de contrôle concernées

2L'article L. 50 du LPF concerne les seuls examens contradictoires de la situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire les examens approfondis de situation fiscale personnelle.

3Il convient de noter également que les dispositions de l'article L. 50 restent sans effet :

- sur l'exercice du droit de communication dans la comptabilité d'un contribuable ayant fait l'objet d'une vérification pour effectuer des recoupements nécessaires à d'autres vérifications ;
- sur la mise en oeuvre au titre de la période déjà vérifiée de la procédure de la demande d'éclaircissements et de justifications prévue à l'article L. 16 du LPF.

Cependant, il conviendra de réserver l'envoi de ces demandes d'éclaircissements et de justifications au cas où des éléments extérieurs auront permis d'établir ou du moins de présumer fortement que le contribuable est de mauvaise foi, c'est-à-dire qu'il a fourni au cours de la vérification des éléments d'information incomplets ou inexacts.

4La limitation des droits de contrôle de l'administration, prévue aux articles L. 50 et L. 51 du LPF, ne concerne que l'impôt sur le revenu établi à la suite d'un examen de la situation fiscale d'un contribuable au regard de cet impôt, ou les impôts ou taxes au regard desquels une vérification de comptabilité a eu lieu. Elle ne s'applique donc pas au redressement contradictoire de droits de succession (Cass. Com., arrêt du 24 mars 1998, n° 802 D ; cf. annexe).

Dans l'affaire jugée par la Cour, l'administration avait été conduite à abandonner un premier redressement consécutif au contrôle d'une déclaration de succession. En l'espèce, le dégrèvement des droits correspondants découlait de l'irrégularité de la procédure suivie.

Une seconde notification avait alors été envoyée aux contribuables, concernant la même succession, mais apportant des modifications aux redressements précédemment notifiés.

Le Tribunal de grande instance devait cependant juger - à tort - que la seconde procédure était, elle aussi, irrégulière aux motifs que le service avait en fait procédé à une nouvelle vérification postérieure à la première, qui était achevée, et qu'il ne s'agissait donc pas de la reprise d'une première procédure simplement rectifiée.

La Cour de cassation censure une telle extension implicite du champ d'application des articles L. 50 et L. 51 du LPF, qui ne concernent respectivement que les examens contradictoires de la situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu et les vérifications de comptabilité.

Dans le cadre du contrôle d'une déclaration de succession, ces dispositions ne font ainsi nullement obstacle à la reprise d'une nouvelle procédure, laquelle peut, au surplus, différer de la première quant à la nature, à l'étendue ou à la justification des chefs de redressement.

II. Conditions d'application

5Elles appellent des commentaires sur les deux points suivants :

- la date à partir de laquelle le contribuable peut bénéficier de la garantie ;
- la nature des éléments d'information à fournir par le contribuable.

1. Date à partir de laquelle le contribuable peut bénéficier de la garantie.

6Le Conseil d'État a jugé qu'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (actuellement ESFP) d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu était achevée au plus tard à la date à laquelle l'administration notifie au contribuable les conséquences qu'elle entend tirer de cette vérification (CE, arrêt du 28 septembre 1983, req. n° 37524).

Au cas particulier, le service, après avoir entrepris la VASFE du contribuable, avait notifié à l'intéressé des redressements portant exclusivement sur les salaires et les revenus fonciers puis, ultérieurement, avait adressé une nouvelle notification de redressements concernant la taxation d'office de crédits bancaires dont l'origine était inexplicée.

Le Conseil d'État a considéré que la première notification avait clôturé la VASFE et qu'il appartenait à l'administration, pour justifier les notifications de redressements ultérieurs, d'établir que le contribuable lui avait fourni des éléments inexacts ou incomplets au cours de la vérification. Il a décidé, en l'espèce, que l'attestation d'achat et de vente d'or, produite par le contribuable au cours de la vérification et dont il a été révélé ultérieurement qu'elle avait été établie à partir de documents anonymes, ne constituait pas un élément inexact ou incomplet.

7La garantie accordée par l'article [L. 50](#) du LPF entre donc en jeu :

- s'il n'y a pas lieu à redressement, dès la notification au contribuable de l'absence de rehaussement ;
- s'il y a lieu à redressement ou taxation d'office, lorsque les opérations de contrôle sont considérées comme achevées, c'est-à-dire au moment de la notification au contribuable, soit du montant des redressements arrêtés par le service, soit des bases ou éléments servant au calcul de l'imposition d'office.

2. Nature des éléments d'information à fournir par le contribuable.

8Le contribuable ne peut bénéficier de la garantie que s'il fournit à l'administration des éléments d'information exacts et complets ; en d'autres termes, la garantie est réservée aux contribuables de bonne foi.

Il s'agit, bien entendu, des éléments d'information fournis par le contribuable au cours de l'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle et non de ceux produits à

l'administration antérieurement au début de cet examen.

Lorsque l'examen est commencé, il est donc nécessaire que le contribuable, quelle que soit son attitude fiscale antérieure, mette l'administration en mesure de fixer les bases d'imposition au niveau des revenus réellement perçus, sans lui dissimuler un aspect quelconque de sa situation fiscale.

À cet égard, il est rappelé qu'au cours d'un ESFP, le service peut adresser à un contribuable des demandes d'information de nature juridique différente (demandes de renseignements, d'éclaircissements, de justifications, etc.).

Il n'y a pas lieu d'effectuer de distinctions lorsqu'il s'agit de se prononcer sur l'application de la garantie ; le contribuable ne peut en bénéficier que dans la mesure où il a fourni des éléments d'information exacts et complets dans les réponses aux demandes de toute nature qui lui ont été adressées par le service.

Il convient d'apprécier avec discernement le caractère incomplet ou inexact d'une réponse. Le critère à retenir à cet égard est essentiellement celui de la bonne foi.

Pratiquement, on considérera que, pour l'application des dispositions de l'article [L. 50](#) du LPF, constituent des « éléments inexacts ou incomplets » notamment la production de pièces ou documents falsifiés ou de complaisance tendant à accréditer des actes ou des circonstances sans existence, la dissimulation volontaire de comptes bancaires, de tous documents ou biens de nature à établir l'existence de revenus non déclarés, la révélation d'une comptabilité occulte, ou encore, de manière plus générale la mise en oeuvre de manoeuvres destinées à égarer le service dans ses investigations.

Ainsi, le Conseil d'État a jugé qu'un contribuable qui a acheté des billets gagnants de la loterie nationale afin de justifier par une apparence de gain personnel certains crédits bancaires examinés lors de la vérification de sa situation fiscale, doit être considéré comme ayant fourni à l'administration des éléments inexacts. Il ne peut donc bénéficier de la garantie prévue à l'article [L. 50](#) du LPF (CE, arrêt du 1er juin 1990, n° 67053).

9II est nécessaire de conserver dans tous les cas au dossier du contribuable les éléments permettant, le cas échéant, d'établir ultérieurement l'inexactitude ou l'omission dans les réponses faites par l'intéressé aux demandes du service.

B. EXCEPTION

10Conformément aux dispositions de l'article 40-II de la loi n° 96-314 du 12 avril 1996, codifiées au second alinéa de l'article [L. 50](#) du LPF, il est fait exception à l'interdiction de procéder, après l'achèvement d'un ESFP, à des redressements concernant la même période et le même impôt, dans le cas où la procédure d'assistance administrative est mise en oeuvre dans les conditions prévues à l'article [L. 188 A](#) du LPF (cf. [DB 13 L 1217](#)).

ANNEXE

Com. 24 mars 1998, n° 802 D

« Sur le moyen unique :

Vu les articles L. 50, L. 51 et L. 55 du Livre des procédures fiscales ;

Attendu, selon le jugement attaqué, que Marie-Madeleine X... est décédée le 2 février 1986 laissant pour lui succéder trois enfants, MM. Charles et Alain X... et Mme Y... , ainsi que, en qualité de légataires, trois de ses petits-enfants, Patrice, Antoine et François X... (les consorts X...) ; qu'après avoir notifié un premier redressement à M. Alain X... pour le compte de la succession et mis en recouvrement les droits correspondants, l'administration fiscale y a renoncé, pour vice de procédure, et a notifié à chacun des enfants et petits-enfants ci-avant désignés, un nouveau redressement puis un avis de mise en recouvrement ; que leurs réclamations étant restées sans réponse, les consorts X... ont assigné le directeur des services fiscaux de Paris-Ouest pour être déchargés des droits ;

Attendu que, pour annuler la procédure de redressement et les avis de mise en recouvrement litigieux, le jugement relève que la seconde notification de redressement fait apparaître, par rapport à la première, des différences dont il résulte qu'il a été procédé, en fait, à une nouvelle vérification, postérieure à la première qui était achevée, et retient que, ne s'agissant pas de la reprise de la première procédure qui ne peut être regardée comme rectifiée, la procédure nouvelle est irrégulière ;

Attendu qu'en appliquant au redressement contradictoire de droits de succession dont il était saisi une limitation des droits de contrôle de l'administration, qui ne concerne que l'impôt sur le revenu établi à la suite d'un examen de la situation fiscale d'un contribuable au regard de cet impôt, ou les impôts ou taxes au regard desquels une vérification de comptabilité a eu lieu, le Tribunal a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS :

CASSE ET ANNULE... »