



## ETUDES FISCALES INTERNATIONALES

PATRICK MICHAUD

AVOCAT

### L'EXAMEN CONTRADICTOIRE DE LA SITUATION FISCALE PERSONNELLE

L'ESFP consiste à contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés au titre de l'impôt sur le revenu et, d'autre part, la situation de trésorerie, la situation patrimoniale et les éléments du train de vie dont a pu disposer le contribuable et les autres membres de son foyer fiscal.

L'administration des impôts peut procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en France, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt et ce conformément à l'[article 12 LPF](#)

L'ESFP se caractérise généralement par la mise en oeuvre des articles [L. 16](#), [L. 16 A](#) et [L. 69](#) du LPF dont les dispositions combinées permettent de taxer d'office, au niveau du revenu global, les sommes (solde d'une balance de trésorerie, crédits bancaires, revenus de source étrangère ...) dont le contribuable n'a pas justifié l'origine.

### LE LIVRE DE PROCEDURE FISCALE

#### LA DOCUMENTATION ADMINISTRATIVE

#### LA COMMISSION DEPARTEMENTALE

#### LES BASES DU CONTENTIEUX FISCALE

### LE SURSIS DE PAIEMENT UNE NOUVELLE SOLUTION PAR O FOUQUET

#### LA PROCEDURE DE FLAGRANCE FISCALE

### LE CONTRÔLE JUDICIAIRE DE LA RETROACTIVITE D'UNE LOI

L'administration a précisé sa position dans sa documentation 13L.

La durée de cet examen est limitée.

#### A Le principe : une année

Il ne peut s'étendre sous peine de nullité, **sur une période supérieure à un an** décomptée de la date de réception ou de remise de l'avis d'ESFP jusqu'à celle de l'envoi de la notification de redressement ;

Toutefois, ce délai peut, dans certains cas, être prorogé ou porté à deux ans

#### B Des Prorogations possibles

Lorsqu'un contrat de fiducie ou les actes le modifiant n'ont pas été enregistrés dans les conditions prévues à l'article 2019 du code civil, ou révélés à l'administration fiscale avant l'engagement de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable qui y est partie ou en tient des droits, la période prévue au troisième alinéa est prorogée du délai écoulé entre la date de réception de l'avis de vérification et l'enregistrement ou la révélation de l'information.

Par ailleurs, cette période est prorogée du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications pour la partie qui excède les deux mois prévus à l'article L. 16 A.

Elle est également prorogée des trente jours prévus à l'article L. 16 A et des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de les produire dans un délai de soixante jours à compter de la demande de l'administration ou pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger.

#### C Délai spécial de deux années

La durée de l'ESFP est portée à deux ans dans deux situations nécessitant un approfondissement des investigations de l'administration :

**- la découverte en cours de contrôle d'une activité occulte ;**

Celle-ci doit s'entendre principalement d'une activité pour laquelle le contribuable n'a pas accompli les formalités auxquelles il est tenu lors de sa création.

Elle doit être découverte dans le délai initial d'un an éventuellement prorogé des délais prévus aux 4e à 6e alinéas de l'article L. 12 du LPF

Une activité occulte est une activité qui n'a, à aucun moment, été portée à la connaissance de l'administration fiscale. L'activité occulte doit s'entendre principalement d'une activité pour laquelle le contribuable n'a pas accompli les formalités auxquelles il était tenu lors de sa création.

Par ailleurs, sont considérées comme des conditions d'exercice non déclarées d'une activité des situations où, même si l'activité peut être regardée comme régulièrement déclarée, les modalités matérielles d'exploitation revêtent un caractère occulte et les déclarations souscrites ne traduisent pas totalement la réalité. En fait, si l'activité est en elle-même connue de l'administration, les modalités exactes de son exercice effectif sont quant à elles masquées par l'apparence que le contribuable en a donnée en la déclarant.

Ainsi, sont visées :

- les activités ayant fait l'objet des formalités requises lors de leur création et ayant donné lieu au dépôt des déclarations fiscales correspondantes mais qui sont exercées selon des modalités ou sous une forme occulte ;

- les activités occultes, annexes ou connexes à une activité principale par ailleurs régulièrement déclarée et exercée.

Ces éléments doivent, en conséquence, être découverts ou mis en évidence dans le délai d'un an prévu au 3e alinéa de l'article L. 12 du LPF, éventuellement prorogé des délais prévus aux 4e, 5e et 6e alinéas de ce même article .

La mesure s'applique à tous les impôts et taxes (impôt sur le revenu, taxe professionnelle, TVA...) afférents à l'activité occulte découverte ou à l'activité dont les conditions d'exercice ne sont pas déclarées.

L'article L. 47 C du LPF autorise l'administration, lorsqu'elle découvre une activité occulte ou met en évidence des conditions d'exercice non déclarées de l'activité d'un contribuable, au cours d'un ESFP, à en tirer toutes les conséquences fiscales, sans avoir à procéder à une vérification de comptabilité.

Par ailleurs, l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2007 du 25 décembre 2007 autorise l'application de la procédure de flagrance fiscale

- la mise en œuvre, dans le délai initial d'un an, des articles L. 82 C ou L. 101 du LPF relatifs à l'exercice du droit de communication auprès du ministère public et de l'autorité judiciaire

Lorsque l'allongement à deux ans de la durée de l'ESFP est applicable, le contrôle peut porter sur des éléments non directement liés au motif de l'allongement et pour l'ensemble de la période visée dans l'avis de vérification.

#### 1. Envoi de l'avis de ESFP.

Un avis de vérification est obligatoirement envoyé au contribuable dès lors que le contrôle envisagé s'analyse comme une vérification de comptabilité ou un ESFP.

Le point de savoir si une opération donnée constitue ou non un examen de cette nature et si, par conséquent, il y a lieu d'adresser un avis d'ESFP est une question de fait qui est appréciée par les juridictions administratives.

Afin d'éviter l'annulation ultérieure d'une vérification pour un motif de forme, l'administration adresse systématiquement un avis de vérification portant ESFP dans les deux cas suivants

- examen de comptes financiers personnels ;
- série de recherches concernant un contribuable.

#### 2. Contenu de l'avis d' ESFP.

L'avis d'ESFP doit préciser, [à peine de nullité de la procédure](#), les années soumises à vérification et mentionner expressément que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

L'avis envoyé ou remis au contribuable avant l'engagement d'un ESFP peut comporter une demande des relevés de compte.

3. Respect d'un délai utile pour faire appel à un conseil.

Les contribuables peuvent se faire assister, au cours des vérifications de comptabilité ou des ESFP, d'un conseil de leur choix. Ils doivent en être avertis en temps utile, [sous peine de nullité de la vérification](#) et des impositions qui peuvent s'ensuivre.

En matière de vérification de comptabilité et d'ESFP, le Conseil d'État fixe à deux jours francs le délai minimum dont doit disposer le contribuable pour se faire assister d'un conseil. Pour le calcul de ce délai, il convient de ne retenir ni le jour de la réception de l'avis de vérification, ni le jour du début du contrôle, ni les samedis, dimanches et jours fériés.

## II. [LA CHARTE DU CONTRIBUABLE VÉRIFIÉ](#) cliquer

La charte du contribuable vérifié, dont les dispositions sont opposables à l'administration, doit obligatoirement être adressée ou remise au contribuable en même temps que l'avis de vérification de comptabilité ou d'ESFP.

## III LA DEMANDE D'ÉCLAIRCISSEMENTS ET DE JUSTIFICATIONS ( source DB DGI)

En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, l'administration peut demander au contribuable des éclaircissements. Elle peut, en outre, lui demander des justifications au sujet de sa situation et de ses charges de famille, des charges retranchées du revenu net global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu en application des articles 156 et 199 septies du code général des impôts, ainsi que des avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger

L'administration peut demander au contribuable des justifications sur tous les éléments servant de base à la détermination du revenu foncier tels qu'ils sont définis aux articles 28 à 33 quinquies du code général des impôts ainsi que des gains de cession

de valeurs mobilières ou de droits sociaux ainsi que d'immeubles ou sociétés à prépondérance immobilière

Les demandes visées aux alinéas précédents doivent indiquer explicitement les points sur lesquels elles portent et mentionner à l'intéressé le délai de réponse dont il dispose en fonction des textes en vigueur.

Elle peut également lui demander des justifications lorsqu'elle a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés.

En particulier, si le contribuable allègue la possession de bons ou de titres dont les intérêts ou arrérages sont exclus du décompte des revenus imposables en vertu de l'article 157 du même code, l'administration peut exiger la preuve de la possession de ces bons ou titres et celle de la date à laquelle ils sont entrés dans le patrimoine de l'intéressé.

Le contribuable ne peut pas alléguer la vente ou le remboursement de bons mentionnés à l'article 125 A III bis-2° du code général des impôts, ou de titres de même nature quelle que soit leur date d'émission, lorsqu'il n'avait pas communiqué son identité et son domicile fiscal à l'établissement payeur dans les conditions prévues au 4° et 6° du III bis du même article. Il en va de même pour les ventes d'or monnayé ou d'or en barres ou en lingots de poids et de titres admis par la Banque de France, lorsque l'identité et le domicile du vendeur n'avaient pas été enregistrés par l'intermédiaire ou lorsqu'elles ne sont pas attestées par la comptabilité de l'intermédiaire.

Les demandes visées aux alinéas précédents doivent indiquer explicitement les points sur lesquels elles portent et fixer à l'intéressé, pour fournir sa réponse, un délai qui ne peut être inférieur au délai de trente jours prévu à l'article L. 11.

Les demandes d'éclaircissements et de justifications fixent au contribuable un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois.

Lorsque le contribuable a répondu de façon insuffisante aux demandes d'éclaircissements ou de justifications, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite.

## II. LES CONSÉQUENCES DE LA PROPOSITION DE RECTIFICATION (source DB DGI) (LPF, art. L. 57, L. 61, R\* 61 A-1 ; DB 13 L 1514)

1 L'absence de rehaussement.

Les contribuables faisant l'objet d'un ESFP ou d'une vérification de comptabilité doivent être informés des résultats de ce contrôle même en l'absence de rehaussement (LPF, art. L. 49). L'imprimé n° 3953 est alors utilisé.

## 2. propositions de rectifications

Les redressements effectués selon la procédure de taxation d'office en application de [l'article L. 69](#) du LPF sont notifiés au contribuable ; celui-ci dispose d'un délai de trente jours pour faire parvenir son acceptation ou ses observations.

**I Si le redevable donne son accord dans le délai prescrit ou si des observations présentées dans ce délai sont reconnues fondées, l'administration procède à l'établissement d'un rôle ou à l'émission d'un avis de mise en recouvrement sur la base acceptée par l'intéressé.**

### II Défaut de réponse.

**À défaut de réponse ou d'accord dans le délai prescrit, le contribuable est réputé avoir tacitement accepté les redressements et l'administration fixe la base de l'imposition et calcule le montant de l'impôt exigible, sous réserve du droit de réclamation du redevable après l'établissement du rôle ou l'émission d'un avis de mise en recouvrement.**

### III Désaccord du contribuable sur les redressements notifiés.

En cas de désaccord sur les redressements notifiés, une lettre n° 3926 « Réponse aux observations du contribuable » est **obligatoirement** adressée au contribuable ; elle lui indique les raisons pour lesquelles les redressements sont abandonnés ou maintenus et mentionne la possibilité de saisir la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

En cas de réponse dans le délai et de réponse négatives aux observations du contribuable, celui-ci peut saisir les autorités hiérarchiques de l'inspecteur et saisir la commission départementale et ce même en cas de taxation d'office

**ATTENTION** cette saisine doit obligatoirement être faite dans le délai d'un mois de la réponse de l'administration à défaut de nullité

La proposition de rectification a pour effet :

- d'interrompre le délai de répétition ;
- d'ouvrir au profit du contribuable un délai de réponse de trente jours ;
- de fixer les limites de l'imposition supplémentaire à établir ;
- d'ouvrir au profit du contribuable un délai spécial de réclamation.

#### 1. Interruption du délai de prescription.

, la proposition de rectification interrompt la prescription et fait courir un nouveau délai de même nature et de même durée que celui interrompu.

Il en résulte que l'imposition relative au rehaussement notifié pourra être mise en recouvrement au plus tard le dernier jour du nouveau délai.

De la même manière, l'effet interruptif de la prescription qui découle d'une proposition de rectification est indépendant des motifs qui justifient ces rectifications. Ainsi, lorsque, ayant reconnu l'inexactitude de ces motifs, l'administration notifie à nouveau, après l'expiration du délai normal de reprise, les mêmes rectifications en se fondant sur d'autres motifs, ce changement n'enlève pas à la première proposition de rectification l'effet interruptif de prescription qui lui est attaché.

### I. INFORMATION SUR LE MONTANT DES DROITS, TAXES ET PÉNALITÉS PROPOSÉS OU NOTIFIÉS

En application de l'article L. 48 du LPF, l'administration doit donner au contribuable des informations sur le montant des droits, taxes et pénalités et, dans certains cas, sur l'échelonnement des mises en recouvrement ou le bénéfice d'une transaction.

Ces dispositions ne s'appliquent qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP mais quelle que soit la procédure utilisée (procédure contradictoire ou d'office).



L'indication du montant des pénalités implique leur qualification préalable. Dès lors, la proposition de rectification ou la notification doit comporter, outre le montant des pénalités, leur nature ainsi que les motifs de droit et de fait qui justifient leur application

Par ailleurs, la décision d'appliquer les majorations pour manquement aux obligations fiscales (anciennement mauvaise foi) est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités (LPF, art. L. 80 E).

## Conditions particulières de mise en oeuvre de la taxation d'office prévue à l'article [L. 69](#) du LPF à l'issue d'un ESFP

[l'article L. 76 du LPF](#), a prévu la possibilité de saisir la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, à l'initiative des contribuables ou de l'administration, des cas de taxation d'office en application de l'article [L. 69](#) du LPF à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle lorsque le désaccord persiste sur les redressements notifiés.

En outre, il résulte de l'article 1er, paragraphe I, de la loi, codifié au 2ème alinéa de l'article 1651 F du CGI, que le contribuable peut, pour des motifs tirés de la protection de sa vie privée, demander la saisine de la commission d'un autre département que celui de son domicile.

Contrairement aux autres cas de procédures d'office, les redressements ne doivent pas seulement être portés à la connaissance du contribuable pour qu'il en soit simplement informé ; ils doivent, en pratique, lui être notifiés pour qu'il exprime son accord ou qu'il présente ses observations dans le cadre d'une procédure qui lui permettra, en cas de désaccord persistant, de demander la saisine de la commission départementale.

Les conséquences sont les suivantes :

### **1 Les propositions de rectifications**

Les redressements effectués selon la procédure de taxation d'office en application de l'article [L. 69](#) du LPF sont notifiés au contribuable ; celui-ci dispose d'un délai de trente jours pour faire parvenir son acceptation ou ses observations.

### **2. Défaut de réponse.**

En cas de défaut de réponse à la notification de redressements, le contribuable est réputé avoir tacitement accepté les redressements.

### 3. Désaccord du contribuable sur les redressements notifiés.

En cas de désaccord sur les redressements notifiés, une lettre n° 3926 « Réponse aux observations du contribuable » est adressée au contribuable ; elle lui indique les raisons pour lesquelles les redressements sont maintenus et mentionne la possibilité de saisir la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

## II. SAISINE DE LA COMMISSION

### 1. Saisine à l'initiative du contribuable.

Le contribuable dispose **d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse à ses observations (LPF, art. R\* 59-1)** pour faire part de son intention de saisir du désaccord la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

**ATTENTION** ce délai est d'ordre public et tout retard entraîne l'irrecevabilité de la saisine

La demande du contribuable, ou de son représentant mandaté (cf. toutefois, pour les avocats un mandat n'est pas nécessaire ), peut être adressée directement soit au secrétariat de la commission départementale, soit à l'administration ; elle n'est soumise à aucune condition de forme particulière.

L'administration est tenue de donner suite à la demande de saisine de la commission qui lui est ainsi parvenue, lorsque cette demande remplit les conditions de recevabilité énoncées ci dessus . En pareil cas, le défaut de consultation de la commission par le service aurait, en effet, pour conséquence d'entacher d'irrégularité la procédure d'imposition et d'entraîner, si le contribuable formulait ultérieurement une réclamation contentieuse, la décharge pure et simple de l'imposition ainsi établie.

À cette occasion, le contribuable doit préciser s'il souhaite que, pour des motifs liés à la protection de sa vie privée, une autre commission que celle du département de son domicile soit saisie du dossier. Ce département sera alors choisi par le président du tribunal administratif dans le ressort de ce tribunal.

Pour apprécier la nécessité d'exercer cette faculté, le contribuable peut consulter, au secrétariat de la commission de son département, la liste des représentants des contribuables susceptibles d'y siéger.

## 2. Saisine à l'initiative de l'administration.

Cette initiative n'est soumise à aucune autre condition de forme que la rédaction d'un rapport adressé au secrétariat de la commission après l'envoi au contribuable d'une confirmation des rehaussements déjà notifiés

## 3. Rapport de l'administration.

Que la saisine soit le fait du contribuable ou celui de l'administration, cette dernière adresse à la commission un rapport dans lequel elle expose les données du désaccord et soutient son point de vue.

Ce rapport est rédigé par l'auteur de la proposition de rectification sur des imprimés spéciaux.

Le rapport ainsi que tous les autres documents dont le service entend faire état pour appuyer sa thèse doivent être tenus à la disposition du contribuable intéressé au secrétariat de la commission trente jours au moins avant la date de la réunion de la commission (LPF, art R\* 60-1 ; cf. BO 13 M-2-05).

Cette communication est 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 bénéficiaires 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.

## 4. Conséquences de la saisine de la commission.

L'administration doit surseoir à l'établissement de l'imposition correspondant aux rehaussements litigieux jusqu'à la notification au contribuable de l'avis rendu par la commission régulièrement saisie du désaccord.

## III. RÉSULTATS DE L'INTERVENTION DE LA COMMISSION

( source DB DGI)

(LPF, art. L. 61, L. 192, R\* 59-1 et R\* 61 A-1)

La commission saisie formule un avis qui, depuis l'intervention de la loi du 8 juillet 1987 (art. 10), n'a plus, sauf exceptions, d'effet sur les conditions de preuve en cas de procédure contentieuse ultérieure et entraîne pour l'administration l'obligation de procéder à une nouvelle notification de la base imposable avant l'établissement de l'imposition. La commission consultée peut cependant ne pas formuler d'avis ou formuler un avis irrégulier.

Les conséquences de l'intervention de la commission sont les suivantes :

1. Absence d'avis ou avis irrégulier.

a. Absence d'avis.

Cette éventualité peut se réaliser lorsque la commission saisie :

- a refusé de se prononcer, en totalité ou en partie, sur le fond du désaccord, parce que les conditions de recevabilité n'étaient pas remplies ou à raison de l'insuffisance des éléments d'appréciation dont elle disposait ;

- ou s'est déclarée incompétente.

b. Avis irrégulier.

L'avis de la commission est irrégulier :

- lorsqu'il a été formulé malgré l'irrecevabilité de la demande ou qu'il concerne un point dont cet organisme n'a pas été saisi ;

- lorsque les règles de constitution ou de fonctionnement (cf. nos 7803 et suiv.) de la commission n'ont pas été observées.

c. Conséquences de l'absence ou de l'irrégularité de l'avis.

La circonstance que la commission saisie ne se soit pas prononcée ou qu'elle ait formulé un avis irrégulier n'est pas de nature à entraîner l'irrégularité de l'imposition.

En ce qui concerne la dévolution de la charge de la preuve, l'absence ou l'irrégularité de l'avis a pour conséquence de laisser le litige en l'état où il serait resté sans l'intervention de la commission (cf. DB 13 M 2622, n° 10).

Dans le cas où elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts.

Constituent notamment des « éléments inexacts ou incomplets », 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 œuvre de manœuvres destinées à égarer le service dans ses investigations.

Cette garantie, qui supprime le droit de reprise au titre de la période déjà vérifiée, est strictement réservée aux contribuables de bonne foi. Elle entre en jeu, s'il n'y a pas lieu à rectification, dès la notification au contribuable de l'absence de rehaussements. S'il y a lieu à rectification 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 de la proposition de rectification, soit des bases ou éléments servant au calcul de l'imposition d'office.

Dans le cas où le contribuable n'accepte pas les rehaussements qui lui sont notifiés, il n'y a donc pas lieu de retenir comme date de clôture de l'ESFP celle de la confirmation des rectifications proposées ou, lorsque la commission départementale a été saisie, celle de la notification de l'avis de cet organisme.