

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-20-20130826

Date de publication : 26/08/2013

DGFIP

CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Procédure de régularisation

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Procédures de rectification et d'imposition d'office

Titre 2 : Procédure de régularisation

Sommaire :

I. Présentation de la procédure de régularisation

A. Entreprises concernées

B. Information du contribuable

C. Principes généraux

1. Demande écrite du contribuable avant toute proposition de rectification

2. Conditions pour pouvoir bénéficier de la procédure de régularisation

3. Déclarations complémentaires de régularisation

4. Paiement intégral des droits supplémentaires et de l'intérêt de retard au taux réduit

5. Conséquence du non-paiement intégral à la date prévue

II. Déroulement de la procédure

A. Demande du contribuable

B. Rejet de la demande

C. Suspension de la décision

D. Acceptation de la demande

E. Paiement du contribuable

III. Fin du contrôle

A. Proposition de rectification

B. Détermination du résultat

C. Information sur les conséquences financières

D. Demandes de régularisation effectuées en limite de prescription

IV. Circuits et rôle des comptables

A. Impôts recouverts par avis de mise en recouvrement

B. Impôts recouverts par voie de rôle

1

La procédure de régularisation, prévu à l'[article L.62 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) permet aux contribuables de régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances relevées au cours d'une vérification de comptabilité par le vérificateur.

I. Présentation de la procédure de régularisation

A. Entreprises concernées

10

La procédure de régularisation concerne toutes les entreprises, individuelles ou sociétales, quelles que soient leur taille et leur forme, qui font l'objet d'une vérification de comptabilité : vérification générale ou vérification ciblée.

B. Information du contribuable

20

La procédure de régularisation est subordonnée à une demande expresse du contribuable.

Le texte de l'[article L.62 du LPF](#) a été inséré au verso de l'avis de vérification générale.

C. Principes généraux

1. Demande écrite du contribuable avant toute proposition de rectification

30

Le contribuable demande par écrit et avant toute proposition de rectification, à régulariser dans les trente jours, les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances relevées dans le cadre du contrôle. Une imprimé n° **3964-SD** (CERFA n°12308) a été créé pour les besoins de cette procédure ([BOI-LETTRE-000221](#)).

2. Conditions pour pouvoir bénéficier de la procédure de régularisation

40

La régularisation ne peut porter que sur les impôts visés par l'avis de vérification ; les droits d'enregistrement sont donc, sauf exception, exclus.

Elle concerne les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances constatées sur une ou des déclarations souscrites dans les délais.

Il s'agit d'erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances relevées par le vérificateur pendant la vérification et dont le contribuable a connaissance au cours des opérations.

La régularisation concerne les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances pour lesquelles la bonne foi ne serait pas remise en cause si elles faisaient l'objet de rehaussements par proposition de rectification. Cette condition est appréciée distinctement pour chaque régularisation.

La Cour de cassation admet que, lorsque le contribuable est astreint à tenir et à présenter des documents comptables à raison de son activité professionnelle, l'administration peut, dans le cadre de la vérification de comptabilité, contrôler les droits d'enregistrement et taxes assimilées dus à l'occasion de l'exercice de cette

activité, qui apparaissent ou devraient apparaître en comptabilité (Cass.Com., 31 octobre 2006, n° 04-10353).

3. Déclarations complémentaires de régularisation

50

Deux déclarations complémentaires de régularisation n° **3949-AMR** et **3949-IR** en fonction des impôts ou taxes concernés ont été créés pour les besoins de la procédure (pour le **3949-AMR**, [BOI-LETTRE-000107](#) et pour le **3949-IR**, [BOI-LETTRE-000108](#)).

Quand les conditions pour bénéficier de la procédure sont remplies et compte tenu des éléments que le contribuable souhaite régulariser, le vérificateur procède à la liquidation des droits supplémentaires et des intérêts de retard sur la déclaration complémentaire de régularisation.

60

Le taux de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du code général des impôts \(CGI\)](#), est liquidé au taux actuel réduit de 30%. Il se calcule par mois, jusqu'au dernier jour du mois au cours duquel doit intervenir le dépôt de la déclaration complémentaire de régularisation. Il est appliqué une réfaction de 30 % sur le montant total des intérêts de retard (s'agissant de la tolérance légale du 1/20^e, cf. [III-C § 300](#)).

70

Le contribuable peut, s'il le souhaite et s'il dispose des éléments pour le faire, établir lui-même la déclaration complémentaire de régularisation.

Le vérificateur en contrôle alors le contenu et la complète éventuellement.

80

La déclaration complémentaire de régularisation est signée par le contribuable au plus tard dans les trente jours de sa demande. Le délai de trente jours est un délai franc : ne sont pas décomptés ni le jour de la demande ni le jour de l'échéance.

Exemple : Demande du 28 janvier N, date limite : 28 février N.

90

Le défaut de signature de la déclaration complémentaire par le contribuable à la date limite prévue vaut renoncement à la procédure de régularisation. Les rappels correspondants sont alors notifiés sur proposition de rectification dans les conditions habituelles.

100

La déclaration complémentaire de régularisation, signée par le contribuable, vaut reconnaissance des erreurs ou anomalies relevées, et les droits et intérêts de retard qu'elle contient sont définitivement établis. Elle constitue une « déclaration complémentaire » et conserve cette qualité quelles que soient les suites réservées au regard du paiement.

Elle interrompt la prescription au sens de l'[article L.189 du LPF](#), dès sa remise, signée, au vérificateur, ou en cas d'envoi postal, à la date de réception par le service.

110

Cas particulier des filiales d'un groupe intégré : pour les régularisations en matière d'impôt sur les sociétés demandées par les sociétés filiales membres d'un groupe fiscalement intégré au sens de l'[article 223 A du CGI](#) , le vérificateur liquide sur la déclaration complémentaire de régularisation les droits et l'intérêt de retard qui seraient dus comme si la société n'appartenait pas un groupe, comme en matière d'information sur les conséquences financières ([LPF, art. L.48](#)).

Il appartient à la société filiale d'obtenir l'accord écrit de la société mère sur le montant de la régularisation.

Le courrier de la mère (sur papier libre), sera joint à la déclaration complémentaire signée par la filiale.

Si le supplément d'impôt sur les sociétés dû par le groupe du fait de la régularisation, n'est pas identique au décompte effectué par le vérificateur, il appartient à la société mère, dans le même courrier, de procéder à une liquidation rectificative et de fournir tous les éléments de cette liquidation.

120

Cas particulier des bénéficiaires réputés distribués : les demandes déposées par les sociétés visées à l'[article 108 du CGI](#), portant sur des revenus distribués au sens des [articles 109, 110 et 111 du CGI](#), seront accompagnées de la désignation écrite des bénéficiaires. A défaut, la demande de régularisation sera rejetée par le vérificateur.

4. Paiement intégral des droits supplémentaires et de l'intérêt de retard au taux réduit

130

Pour bénéficier de l'intérêt au taux réduit, le montant des droits et de l'intérêt de retard réduit doit faire l'objet d'un paiement intégral. Le paiement est effectué directement par le contribuable auprès du service de la Direction générale des finances publiques chargé du recouvrement.

Le paiement a lieu au plus tard le trentième jour de la demande s'il s'agit d'impôts recouverts par voie d'avis de mise en recouvrement (taxe sur la valeur ajoutée, impôt sur les sociétés, etc.). Pour les impôts recouverts par voie de rôle (impôt sur le revenu), le paiement intégral intervient au plus tard à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition.

140

Le paiement intégral s'apprécie pour chaque déclaration complémentaire de régularisation établie.

5. Conséquence du non-paiement intégral à la date prévue

150

A défaut du paiement intégral des droits et de l'intérêt de retard réduit à la date prévue, le contribuable ne peut plus bénéficier de l'intérêt au taux réduit.

II. Déroulement de la procédure

A. Demande du contribuable

160

Dans le cadre des points d'étape effectués en cours de contrôle, le vérificateur identifie les erreurs, anomalies, inexactitudes ou omissions qui relèvent de la procédure de régularisation et en informe oralement le contribuable.

Au moyen de l'imprimé n° **3964-SD** ([BOI-LETTRE-000221](#)), le contribuable sollicite le bénéfice de la procédure prévue à l'[article L.62 du LPF](#) et complète la nature des opérations ou points concernés et la ou les périodes correspondantes. La demande est datée, signée et remise au vérificateur, en principe au cours des opérations de vérification.

170

La date de la demande est celle de la remise au vérificateur. En cas d'envoi postal, il sera retenu la date de réception par le service.

Pour information, la date limite de régularisation, soit trente jours après celle de la demande, est précisée sur l'imprimé de demande.

B. Rejet de la demande

180

Si les conditions d'application de la procédure ne sont pas réunies, le vérificateur notifie son rejet au contribuable. Il utilise la partie inférieure de l'imprimé n° **3964-SD** ([BOI-LETTRE-000221](#)) aménagé à cet effet. Le motif du rejet est précisé et le document est signé par le vérificateur. Deux exemplaires sont servis dont un est remis au contribuable.

C. Suspension de la décision

190

Le vérificateur peut suspendre sa décision d'acceptation de la procédure de régularisation, s'il estime qu'elle est prématurée et que ses investigations ne sont pas suffisamment avancées pour lui permettre de se prononcer avec certitude sur l'éligibilité ou non du rappel concerné à la procédure de régularisation.

Dans ce cas, le vérificateur informe le contribuable, sur l'imprimé n° **3964-SD** ([BOI-LETTRE-000221](#)), que sa demande sera examinée lorsqu'il disposera des éléments suffisants. La date de la demande sera modifiée (ou la demande sera renouvelée) pour faire courir, le moment venu, un nouveau délai de trente jours.

D. Acceptation de la demande

200

Si les conditions sont remplies pour que le contribuable bénéficie de la procédure de régularisation, le vérificateur procède à la liquidation des droits et de l'intérêt de retard réduit sur la déclaration complémentaire de régularisation (ou la contrôle et la complète éventuellement si le contribuable l'a lui-même servie).

Les éléments conduisant à la régularisation sont précisés en détail, ainsi que les périodes ou exercices concernés.

Exemple : « omission d'opérations taxables en TVA, factures X et Y, au titre de mars N, etc., base, taux, TVA nette ».

En cas de besoin, une ou plusieurs annexes sont établies. Le nombre d'annexes est précisé sur la déclaration complémentaire de régularisation .

La déclaration complémentaire de régularisation est signée par le vérificateur.

210

Si le contribuable accepte, il signe la déclaration complémentaire de régularisation : il s'engage ainsi à verser l'intégralité des droits et de l'intérêt de retard au taux réduit à la date limite (dans les trente jours de la demande, pour les impôts perçus par avis de mise en recouvrement et à la date limite portée sur l'avis d'imposition, pour les régularisations recouvrées par voie de rôle).

220

La déclaration complémentaire de régularisation est établie en trois exemplaires dont un est remis au contribuable.

230

En pratique, la régularisation étant l'aboutissement du dialogue entre le vérificateur et l'entreprise, la demande du contribuable et la déclaration complémentaire de régularisation pourront être servies simultanément.

E. Paiement du contribuable

240

S'agissant des impôts recouverts par avis de mise en recouvrement, le contribuable effectue dans le délai de trente jours de la demande le paiement intégral de la régularisation auprès du comptable de la Direction générale des finances publiques. Son paiement sera accompagné du double de la déclaration complémentaire signée par lui.

250

Pour les impositions émises par voie de rôle, le contribuable versera l'intégralité des montants dus correspondant à la régularisation à la date limite de paiement figurant sur l'avis d'imposition, auprès du comptable de la Direction générale des finances publiques mentionné sur cet avis.

III. Fin du contrôle

A. Proposition de rectification

260

En présence de rehaussements et/ou de régularisations, une proposition de rectification est adressée au contribuable.

Les rectifications sont proposées dans les conditions habituelles. Elles n'ont pas fait l'objet de régularisation soit parce qu'elles sont hors du champ de la procédure, soit parce que le contribuable n'en a pas demandé le bénéfice, soit parce que la demande a été faite par le contribuable mais que celui-ci n'a pas signé dans les trente jours la déclaration complémentaire de régularisation.

270

Les régularisations correspondantes aux déclarations complémentaires de régularisation signées par le contribuable sont indiquées pour information dans une annexe à la proposition de rectification.

B. Détermination du résultat

280

Pour la détermination du résultat imposable, les régularisations sont réputées avoir précédé les rectifications.

Le résultat imposable après rectification est donc déterminé à partir du résultat après régularisations définitives.

C. Information sur les conséquences financières

290

L'information sur les conséquences financières prévue par l'[article L.48 du LPF](#) ne concerne que les rectifications. Le montant des droits et des pénalités dus est donc établi pour les rectifications, en partant du résultat après régularisations.

300

Pour l'appréciation de la tolérance légale prévue au 4° du II de l'[article 1727 du CGI](#), il conviendra de considérer comme des rehaussements la masse des régularisations et des rectifications. Si des régularisations ont été effectuées et acquittées en cours de contrôle alors que cette limite n'est, au final, pas atteinte, des dégrèvements d'office seront prononcés pour l'intérêt de retard au taux réduit acquitté à tort.

D. Demandes de régularisation effectuées en limite de prescription

310

Si la déclaration complémentaire de régularisation n'a pas été signée par le contribuable à la date limite du délai de reprise, les rehaussements correspondants seront notifiés dans la proposition de rectification à titre suspensif, afin d'interrompre la prescription. Ils seront motivés et les conséquences financières mentionneront les droits et l'intérêt de retard au taux plein. Il sera précisé que la régularisation est en cours, et la date limite à laquelle elle doit intervenir sera indiquée ainsi que le montant concerné, avec l'intérêt au taux réduit.

IV. Circuits et rôle des comptables

320

Le contribuable doit verser l'intégralité des droits et de l'intérêt de retard à la date prévue. A défaut, il ne peut plus bénéficier de l'intérêt de retard au taux réduit.

A. Impôts recouverts par avis de mise en recouvrement

330

Le comptable reçoit du vérificateur la déclaration complémentaire de régularisation.

Si le contribuable ne s'acquitte pas du paiement ou n'effectue qu'un acompte à valoir sur une déclaration complémentaire de régularisation, il perd automatiquement le bénéfice de l'intérêt de retard réduit pour le total de la déclaration concernée.

Le comptable délivre alors un avis de mise en recouvrement pour la totalité des droits et l'intérêt de retard au taux plein.

B. Impôts recouverts par voie de rôle

340

L'imposition a été émise par voie de rôle. Le paiement doit intervenir au plus tard à la date limite de paiement figurant sur l'avis d'imposition.

La majoration de recouvrement prévue par l'[article 1730 du CGI](#) sera appliquée par le comptable en cas de non paiement à la date limite.