



REGULARISATION FISCALE POUR LES ENTREPRISES

Aout 2013

Patrick Michaud, avocat

L'expression régularisation fiscale n'est pas intégrée dans le vocabulaire de la DGFIP, celle-ci préfère les termes de **déclaration rectificative** juridiquement plus appropriés.

Le système de régularisation des avoirs étrangers non déclarés est fondé sur ce principe de dépôt de déclaration rectificative assorti d'une demande de remise partielle des pénalités dans le cadre légale d'une transaction

Pour les particuliers possédant des avoirs non déclarés à l'étranger, un système plus ou moins opaque avait été mis en place en 2009, système qui a perduré dans une certaine forte discrétion dans le cadre d'une « non cellule » jusqu'en avril 2013

Régularisation des avoirs à l'étranger (2009-2012 ??)

Le nouveau ministre du budget a continué la politique antérieure de régularisation avec plus de transparence certes mais avec beaucoup plus de sévérité et surtout de formalisme et de rigueur administrative .Certain estime que le système est une **véritable usine à gaz**, pour notre part nous estimons qu'il est **inutilement chronophage** et qu'un système d'amnistie républicaine càd avec des taux progressifs aurait été préférable

La vraie question sera de savoir si ce dispositif sera budgétairement efficace nous verrons bien

La pratique actuelle de la régularisation parait t elle s'effectuer au travers d'une certaine inégalité entre les particuliers et les entreprises ?

Par principe une déclaration rectificative n'entraîne pas une modération des pénalités fiscale.....	3
La doctrine administrative.....	3
Cette doctrine ne fait que suivre la jurisprudence du conseil d'état.....	3
Ces principes sont inadaptés à la situation budgétaire actuelle	4
Pour les entreprise une possibilité de modération sensible des pénalités.....	4
La déclaration rectificative spontanée pour les entreprises (BOFIP 23.01.13).....	4
Abandon conditionnel des majorations fiscales au profit des nouveaux adhérents à un centre de gestion ou une association agréés	5
Régularisation des contribuables ayant une activité occulte	6
Fusions et obligations déclaratives – faute avouée est désormais pardonnée	6
La régularisation en cours de contrôle de comptabilité.....	7
Pour les particules : la sévère circulaire cazeneuve	7
Vers une inégalité devant les charges publiques	7

Le droit de rectifier une déclaration c'est-à-dire de réparer une erreur ou un oubli est un droit fondamental du citoyen dans une démocratie **mais c'est aussi une obligation** lorsque l'erreur ou l'oubli est préjudiciable à l'intérêt général.

Aucun texte **légal** n'oblige une contribuable à déposer sa déclaration rectificative dans un centre autre que son centre d'attache habituel, c'est la raison pour laquelle le dispositif cazeneuve a maintenu ce système tout en reprenant le système d'un service de contrôle au niveau national

Or il n'existe à ce jour aucune étude de fond sur le droit à rectifier une erreur ou un oubli et la jurisprudence n'est pas d'une clarté limpide

Quant à l'administration, le droit ou l'obligation d'établir une déclaration rectificative ne font l'objet d'aucune approche synthétique globale comme nous le verrons ci-dessous

Or la crainte du contrôle fiscal est elle suffisante à elle seule pour inciter les contribuables à ne pas oublier leurs obligations légales ? Et ce d'autant plus que la DGFIP est une des administrations où le taux de remplacement des fonctionnaires est faible et que le taux de recouvrement après contrôle fiscal n'est toujours pas des plus élevés et ce malgré les efforts déployés

[Le recouvrement des créances de contrôle fiscal - Sénat](#)

Par ailleurs des incitations de régularisation n'ont été prévues que pour les entreprises soit par le législateur soit par l'administration.

Pour les particuliers, avant la publication de la circulaire cazeneuve, nous n'avons trouvé aucune disposition publique particulière si ce n'est une disposition [de la charte des contribuables cliquer](#) lire page 17 qui est limitée

*En cas de discordance entre les montants portés sur votre déclaration de revenus et les éléments transmis à l'administration par les employeurs, les caisses de retraite et les banques, il peut vous être adressé un simple courrier de " relance amiable " pour la déclaration déposée au cours de l'année. **Vous pouvez procéder à une régularisation sans pénalité.***

.alors que cela paraîtrait nécessaire et ce « **[dans l'esprit de la loi et afin de favoriser la réinsertion dans la légalité des contribuables](#)** » comme l'excellamment précisé l'administration dans le [BOI-CF-PGR-10-70-20120912 § 120](#)

La circulaire cazeneuve a apporté un début de solution à cette question d'intérêt budgétaire mais le système mis en place n'est il pas dans un certain nombre de situations plus sévère que celles qui ont été préconisées pour les entreprises

Par principe une déclaration rectificative n'entraîne pas une modération des pénalités fiscale

La doctrine administrative

Le principe formulé par l'administration dans l'instruction [du 19 février 2007, 13 N-1-07 n° 94](#), et repris par le [BOFIP BOI-CF-INF-10-20-30-20120912](#)

Lorsqu'une déclaration a été souscrite dans le délai légal, le dépôt, après l'expiration du délai légal, de toute déclaration complémentaire ou rectificative doit être considéré comme révélant une insuffisance, une omission ou une inexactitude et donner lieu à l'application de l'intérêt de retard et, le cas échéant, à l'application des majorations prévues par l'[article 1729 du code général des impôts \(CGI\)](#). Il n'y a alors pas lieu de distinguer suivant que la déclaration complémentaire ou rectificative a été déposée spontanément par le contribuable ou après une intervention du service.

Cette doctrine ne fait que suivre la jurisprudence du conseil d'état

le Conseil d'Etat pose en principe que les dispositions légales relatives aux sanctions pour insuffisance de déclaration ne faisant aucune distinction selon que c'est à l'initiative du contribuable ou à la suite d'un contrôle que sont réparées les inexactitudes, omissions ou insuffisances, ces pénalités peuvent être appliquées à un contribuable qui a rectifié spontanément sa déclaration.

Les pénalités pour insuffisance de déclaration doivent être mises à la charge du contribuable même lorsque celui-ci a spontanément réparé, **avant l'intervention du vérificateur**, les insuffisances, inexactitudes ou omissions que comportaient ses déclarations, dans la mesure où cette réparation a été effectuée après la date d'expiration du délai de déclaration.

Conseil d'Etat, ASSEMBLEE, du 27 avril 1979, 07309, publié au recueil Lebon

Les articles 1728 et 1731 du C.G.I. ne faisant aucune distinction selon que c'est à l'initiative du contribuable ou à la suite d'un contrôle que sont réparées les inexactitudes, omissions ou insuffisances d'une déclaration ou d'un versement, les pénalités peuvent être légalement mises à la charge du contribuable qui a réparé, avant tout contrôle fiscal mais après l'expiration du délai de réclamation ou de versement, une telle inexactitude, insuffisance ou omission.

Conseil d'Etat, 9 / 8 SSR, du 2 mars 1990, 57218, Etablissements Jacques Thuault

si le **seul fait** que le contribuable a réparé, avant tout contrôle fiscal, mais après l'expiration du délai de déclaration ou de versement, les inexactitudes, omissions ou insuffisances de ses déclarations ou versements ne peut faire obstacle à l'application de l'amende fiscale prévue à l'article 1731 du code, dès lors que celle-ci est encourue s'il est établi que ce contribuable a sciemment différé jusqu'à cette réparation le paiement de sa dette au Trésor, **il n'est pas justifié en l'espèce** par l'administration que la société requérante aurait procédé

à la déduction des taxes litigieuses, dont la facturation et l'imputation ne lui procuraient aucun avantage, avant d'être informée par ses conseils comptables de l'irrégularité qu'elle commettait ainsi, dans des conditions de nature à établir l'absence de bonne foi ; que la société est par suite fondée à demander la décharge de l'amende fiscale qui lui a été assignée, dans la mesure où celle-ci excède le montant de l'indemnité de retard applicable en vertu des dispositions des articles 1727 et 1728 du code général des impôts ;

Conseil d'Etat, 7 / 8 SSR, du 28 janvier 1991, 47795, SCI Paul Bert

La circonstance que le contribuable s'est acquitté spontanément des droits précédemment éludés n'exclut pas l'absence de bonne foi.

Le contribuable qui a souscrit au titre d'une période de deux années des déclarations de **TVA** inexactes encourt, lorsque l'administration apporte la preuve de sa mauvaise foi, des pénalités de mauvaise foi sur les droits ainsi éludés, **même s'il a ultérieurement acquitté spontanément une partie de ces droits avant toute intervention de l'administration.**

Ces principes sont inadaptés à la situation budgétaire actuelle

Au lieu d'inciter les contribuables à régulariser ; ces principes sont inhibiteurs de régularisation et sont donc un manque à gagner pour la France

Les pouvoirs publics semblent en avoir conscience car ils ont pris de discrètes mesures mais uniquement en faveur des entreprises et non en faveur des particuliers

Pour les entreprises une possibilité de modération sensible des pénalités

Le principe a été précisé dans le BOFIP du 21 janvier 2013 **BOI-BIC-DECLA-30-10-10-20 n°160**

Toutefois, lorsque la réparation de ces irrégularités présente un caractère spontané, il sera largement tenu compte de la bonne foi du contribuable, tant pour l'application que pour l'éventuelle remise des pénalités légalement encourues ;

A titre d'exemples, je cite plusieurs mesures incitant à la régularisation fiscale des entreprises

La déclaration rectificative spontanée pour les entreprises (BOFIP 23.01.13)

L'assouplissement du BOFIP du 21 janvier 2013 mais pour les entreprises

En principe, la déclaration produite dans le délai légal bénéficie d'une présomption d'exactitude et elle est opposable au contribuable (notamment lorsqu'elle a été régulièrement souscrite par un tiers en son nom).

Cependant, les contribuables ou les entreprises qui ont commis une erreur ou une omission dans une déclaration relative à l'établissement de leurs impôts ont la faculté de souscrire une **déclaration rectificative**.

[BOI-BIC-DECLA-30-10-10-20 n°160, 21-01-2013](#)

Celle-ci, bien entendu, est considérée comme couvrant l'inexactitude des indications initialement fournies si elle est déposée ou remise avant l'expiration des délais impartis pour la production de la déclaration.

Dans le cas contraire :

-si l'on se trouve en présence d'une omission commise au détriment du Trésor, il convient d'appliquer la sanction correspondant aux irrégularités commises.

Toutefois, lorsque la réparation de ces irrégularités présente un caractère spontané, il sera largement tenu compte de la bonne foi du contribuable, tant pour l'application que pour l'éventuelle remise des pénalités légalement encourues ;

- si l'on se trouve en présence d'une erreur commise par le contribuable, à son détriment, dans sa déclaration initiale, cette dernière déclaration seule, produite dans le délai légal, lui est en principe opposable et l'intéressé ne peut obtenir de réduction que par voie de réclamation, après la mise en recouvrement du rôle, et en apportant la preuve du chiffre exact de son bénéfice. Toutefois, dans ce cas, le service ne doit pas, en fait, se refuser à tenir compte de la **déclaration rectificative** produite hors délai si, cette déclaration ayant, par exemple, seulement pour objet de rectifier une erreur matérielle, il n'existe aucun doute sur son bien-fondé.

Il va de soi que lorsqu'une entreprise, se trouvant dans l'impossibilité de souscrire une déclaration définitive dans le délai légal, a été autorisée à produire avant l'expiration dudit délai une déclaration provisoire satisfaisant aux conditions indiquées au [III-B-2](#), elle n'encourt aucune pénalité, même dans le cas où la déclaration définitive ferait apparaître un bénéfice supérieur à celui de la déclaration provisoire, sous réserve toutefois qu'elle ait fait toute diligence pour satisfaire aussitôt que possible à ses obligations.

Abandon conditionnel des majorations fiscales au profit des nouveaux adhérents à un centre de gestion ou une association agréés

[BOI-CF-INF-30-40 n°30, 12-09-2012](#)

[L'article 1755 du CGI dispose en effet que :](#)

1. sauf en cas de manœuvres frauduleuses, les majorations fiscales, de quelque nature qu'elles soient, ne sont pas applicables aux contribuables qui auront fait connaître spontanément par lettre recommandée expédiée dans les trois mois suivant leur adhésion à un centre de gestion ou une association agréés, les insuffisances, inexactitudes ou omissions que comportent les déclarations.

2. le bénéfice de cette mesure est subordonné à la double condition :

- que ces insuffisances, inexactitudes ou omissions n'aient fait l'objet, antérieurement à la date d'expédition de la lettre recommandée mentionnée au 1, de l'engagement d'aucune procédure administrative ou judiciaire ni d'aucune proposition de rectification ;

- que l'impôt en principal soit acquitté dans les nouveaux délais impartis.

Tous les nouveaux adhérents à un centre de gestion ou à une association agréés qui ont commis des irrégularités exclusives de manœuvres frauduleuses peuvent, dans les trois mois de leur première adhésion à un organisme agréé, régulariser leur situation fiscale sans supporter de pénalités.

Régularisation des contribuables ayant une activité occulte

L'administration a prévu des mesures de tolérance pour permettre la régularisation des entrepreneurs ayant une activité occulte dans el [BOI-CF-PGR-10-70-20120912 § 120](#)

120 Dans l'esprit de la loi et afin de favoriser la réinsertion dans la légalité des contribuables exerçant une activité clandestine, il a été décidé de ne pas opposer au contribuable le délai de dix ans lorsque les trois conditions suivantes sont cumulativement réunies :

- le contribuable a régularisé spontanément sa situation auprès du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce entre l'année du fait générateur de l'impôt et le moment où l'administration engage la procédure de contrôle ; en outre, en cas de cessation de l'activité occulte, la régularisation doit intervenir avant le 1^{er} janvier de la troisième année suivant la réalisation de cet événement ;
- il a rempli l'intégralité de ses obligations fiscales déclaratives depuis lors, dans les délais, et sans que l'administration ait dû intervenir, notamment par l'envoi de mises en demeure ;
- le contrôle exercé sur la période comprise dans le délai normal de reprise n'a donné lieu qu'à des rehaussements pour lesquels la bonne foi a été intégralement reconnue.

Si une seule de ces conditions fait défaut, au titre de l'un quelconque des impôts dus par le contribuable et visés par les [articles L169 du LPF](#), [L174 du LPF](#) et [L176 du LPF](#), le service met en œuvre le droit de reprise sur le délai de dix ans

Pour l'application de ce dispositif, la situation s'appréciera par année ou exercice, sans tenir compte des périodes d'imposition plus courtes, par exemple en matière de TVA.

Fusions et obligations déclaratives – faute avouée est désormais pardonnée

Par un rescrit publié le **22 février 2012 (rescrit 2012/8)**, l'administration vient limiter un risque fréquemment relevé lors des travaux d'audit fiscal.

[BOI-CF-INF-20-10-20120912](#) § 170

Après avoir adopté une position similaire en matière de déclaration des commissions et honoraires – DAS2 – ([rescrit 2012/6 du 14 février 2012 § 20](#)), l'administration autorise désormais de façon expresse les entreprises à régulariser spontanément leur situation en matière de déclaration des plus-values placées en sursis.

Au cours d'une **vérification de comptabilité** et pour les impôts sur lesquels porte cette vérification, le contribuable peut régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais, moyennant le paiement d'un intérêt de retard égal à 70 % de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts.

Pour les particules : la sévère circulaire cazeneuve

Pour les particuliers, avant la publication de la circulaire cazeneuve , nous n'avons trouvé aucune disposition particulière autre que celle de principe si ce n'est de dispositions [de la charte des contribuables cliquer](#)

En cas de discordance entre les montants portés sur votre déclaration de revenus et les éléments transmis à l'administration par les employeurs, les caisses de retraite et les banques, il peut vous être adressé un simple courrier de " relance amiable " pour la déclaration déposée au cours de l'année. **Vous pouvez procéder à une régularisation sans pénalité.**

La circulaire CAZENEUVE plus sévère mais aussi plus républicaine que la pratique monarchique de l'ancien système ne permet une véritable et incitative modération des sanctions que pour les situations similaires à celle de la veuve de Tulle

En fait les situations sont d'autant plus nombreuses que de nombreux écureuils ont suivi des conseils souvent inadéquates et se trouve confrontés à un taux de sanctions si lourds qu'elles peuvent avoir un effet contre producteur , l'écureuil retournant dans son nids en attendant des jours meilleurs qui vont revenir un jour comme nous l'enseigne l'histoire sauf si le banquier les mettent dehors

Vers une inégalité devant les charges publiques

Une inégalité peut elle constituer un droit ?

[Conseil d'État, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 29/10/2012, 337253](#)

la seule circonstance que les contribuables concernés puissent se prévaloir de ces prévisions plus favorables que la loi par application des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ne leur donne aucun droit à voir ces faveurs étendues aux crédits d'impôts d'origine étrangère. Par suite, les énonciations de cet autre paragraphe sont dénuées d'incidence sur la légalité de celles du premier paragraphe.

**Cette différence de traitement fiscale entre les particuliers et les entreprises
constitue une inégalité devant les charges publiques avec toutes les
conséquences que cela pourra impliquer**

**Patrick Michaud ; avocat
aout 2013**