

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 L-9-08

N° 105 du 18 DECEMBRE 2008

ENCADREMENT EN CAS DE VERIFICATION DE COMPTABILITE DU DELAI DE REPONSE DE L'ADMINISTRATION
AUX OBSERVATIONS DU CONTRIBUABLE FAISANT SUITE A LA PROPOSITION DE RECTIFICATION
(ARTICLE 14-III DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2007
N° 2007-1824 DU 25 DECEMBRE 2007)

NOR : BUD L 08 00049 J

Bureau CF 1

PRESENTATION

Afin de garantir au contribuable une relation plus équilibrée avec l'administration fiscale, l'article 14-III de la loi de finances rectificative pour 2007 codifié à l'article L. 57 A du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit l'obligation pour l'administration en cas de vérification de comptabilité de répondre dans un délai de 60 jours aux observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification mentionnée au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF.

Ce délai de réponse de 60 jours s'impose à l'administration en cas de vérification de comptabilité des entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale (BIC) dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 526 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou à 460 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou de contribuables qui se livrent à une activité non commerciale (BNC) dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes est inférieur à 460 000 €. Le défaut de notification d'une réponse de l'administration dans ce délai équivaut à l'acceptation des observations du contribuable.

Le délai de 60 jours contraignant ne s'applique pas en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité.

Les dispositions de l'article L. 57 A du LPF sont applicables aux contrôles engagés après le 1^{er} janvier 2008.

La présente instruction commente ce nouveau dispositif.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : PRESENTATION DU DISPOSITIF	2
1. Champ d'application	2
a) Contribuables concernés	2
b) Contrôles concernés	6
c) Cas d'extension par mesure de tempérament	9
2. Conséquences du défaut de réponse dans le délai de 60 jours	11
a) L'acceptation tacite des observations du contribuable	11
b) L'absence de prise de position formelle	13
3. Non-application du délai de réponse en cas de graves irrégularités privant la comptabilité de valeur probante	14
a) Notion de graves irrégularités formelles privant de valeur probante la comptabilité	14
b) Comptabilité régulière en la forme mais considérée comme irrégulière au fond	17
CHAPITRE 2 : PORTEE DE LA GARANTIE	18
1. La réponse aux observations du contribuable	18
2. Les observations du contribuable ouvrant droit à la garantie	19
CHAPITRE 3 : MISE EN ŒUVRE DE LA GARANTIE	24
1. Appréciation du chiffre d'affaires ou recettes de l'entreprise	24
2. Appréciation du délai de 60 jours	26
CHAPITRE 4 : ENTRÉE EN VIGUEUR	27

Annexe

INTRODUCTION

1. Jusqu'à présent, la loi n'imposait aucun délai à l'administration pour adresser sa réponse aux observations formulées par le contribuable à la proposition de rectification.

Désormais, l'article 14-III de la loi de finances rectificative pour 2007 codifié à l'article L. 57 A du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit une obligation pour l'administration en cas de vérification de comptabilité de répondre dans un délai de 60 jours aux observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification mentionnée au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF.

CHAPITRE 1 : PRESENTATION DU DISPOSITIF

1. Champ d'application

a) Contribuables concernés

2. La garantie prévue à l'article L. 57 A du LPF s'applique :

- aux entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 1 526 000 € HT lorsqu'ils ont pour commerce principal la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou la fourniture de logement, ou à 460 000 € HT s'il s'agit d'autres entreprises ;

- aux contribuables qui se livrent à une activité non commerciale et dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes est inférieur à 460 000 € HT.

3. La garantie s'applique quelles que soient la forme d'exploitation de l'activité (exploitation individuelle, personnes morales, sociétés de fait, ...) et les règles d'imposition des bénéficiaires (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés).

4. Sont également concernées par la mesure les personnes morales et les sociétés visées à l'article 238 bis M du CGI (sociétés en participation) qui détiennent des participations financières et dégagent des produits financiers dès lors qu'elles réalisent un chiffre d'affaires même non significatif.

5. En revanche, ne sont pas concernées les sociétés civiles immobilières de gestion dont l'activité de location ne relève ni des bénéfices industriels et commerciaux, ni des bénéfices non commerciaux.

b) Contrôles concernés

6. Les dispositions de l'article L. 57 A du LPF s'appliquent en cas de vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13 du LPF.

7. L'application de la garantie est étendue à la procédure de contrôle spécifique en matière de TVA des redevables soumis au régime simplifié de liquidation des taxes sur le chiffre d'affaires prévu à l'article L. 16 D du LPF dans la mesure où elle est engagée dans les mêmes conditions et selon les mêmes garanties qu'une vérification de comptabilité.

8. Sont exclus du champ d'application du dispositif :

- le contrôle sur pièces;
- l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ;
- le contrôle sur demande prévu aux articles L. 13 C et L. 13 CA du LPF.

c) Cas d'extension par mesure de tempérament

9. Les sociétés civiles immobilières de gestion sont en principe exclues du champ d'application du dispositif dans la mesure où leur activité de location ne relève ni des bénéfices industriels et commerciaux ni des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, dans un souci de qualité de service et dans la mesure où elles bénéficient, en cas de vérification sur place, des mêmes garanties qu'en matière de vérification de comptabilité, les dispositions de l'article L.57 A leur sont étendues.

10. Bien que non prévu par l'article L. 57 A du LPF, le dispositif s'appliquera également aux entreprises qui se livrent à une activité agricole et dont le montant annuel des recettes brutes n'excède pas le double de la limite prévue au b du II de l'article 69 du CGI soit 700 000 €.

2. Conséquences du défaut de réponse dans le délai de 60 jours

a) L'acceptation tacite des observations du contribuable

11. L'absence de notification d'une réponse de l'administration dans le délai de 60 jours équivaut à une acceptation des observations du contribuable.

L'acceptation tacite des observations du contribuable résultant du défaut de réponse de l'administration dans le délai de 60 jours emporte abandon des rectifications contestées et met fin à la possibilité de mettre en recouvrement les impositions correspondantes.

12 Le non-respect de la garantie entache la procédure d'imposition d'une irrégularité substantielle. Toutefois, cette irrégularité n'affecte que les impositions issues de la procédure de rectification contradictoire et sur lesquelles le contribuable a présenté des observations au sens de l'article L. 57 du LPF (Cf. chapitre 2, n°19).

Ainsi, en cas d'application sur la même proposition de rectification de la procédure de rectification contradictoire et d'une procédure d'imposition d'office, l'absence de réponse dans le délai de 60 jours n'affecte pas la régularité des rehaussements taxés d'office.

De même, le défaut de réponse dans le délai de 60 jours est sans incidence sur la validité des impositions correspondant aux rehaussements acceptés, expressément ou tacitement, par le contribuable.

b) L'absence de prise de position formelle

13. L'abandon des rectifications résultant de l'acceptation tacite des observations du contribuable, ne constitue pas une prise de position formelle engageant l'administration et susceptibles d'être invoquées sur le fondement des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF en cas de contrôles et de rectifications ultérieures de même nature.

3. Non-application du délai de réponse en cas de graves irrégularités privant la comptabilité de valeur probante

14. Selon les dispositions de l'article L. 57 A du LPF, le délai de réponse de 60 jours ne s'applique pas en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité.

La notion de graves irrégularités recouvre les irrégularités formelles mais également les irrégularités au fond de la comptabilité qui peut être régulière en apparence.

En pratique, le délai de réponse de 60 jours sera écarté dans tous les cas où l'absence de valeur probante de la comptabilité conduit le service à la rejeter et à procéder à la reconstitution du montant du bénéfice ou du chiffre d'affaires.

a) Notion de graves irrégularités formelles privant de valeur probante la comptabilité (DB 4 G 3334 , 4 G 3341 n° 9 et suivants, 25 juin 1998)

15. Une comptabilité est irrégulière lorsqu'elle est incomplète ou n'est pas correctement tenue, c'est-à-dire est entachée de négligences, erreurs ou lacunes de nature à la rendre impropre à justifier les résultats déclarés.

A par exemple été considérée comme non probante par la jurisprudence :

- la comptabilité présentée au vérificateur qui ne comporte ni le livre de recettes avec les justificatifs, ni le livre journal, ni le livre d'inventaire, ni le détail des stocks et des prélèvements de l'exploitant (CAA Paris, 27 janvier 1995, n° 93-1238, 2^e ch., SARL La Crêperie de la Butte aux cailles) ;

- la comptabilité qui ne comporte pas de livre d'inventaire ni de livre d'achats sur une période de huit mois, le grand livre est incomplet et divers chèques n'ont pas été inscrits (CAA Bordeaux 27 juin 1994, n° 92-1046, 3^e ch., Mme Betaillole).

Le procès-verbal prévu par l'article L. 13 A du LPF pour constatation de défaut de présentation de la comptabilité peut être dressé dans ce cas.

16. Une comptabilité ne doit pas être écartée si elle n'est entachée que d'irrégularités insuffisantes pour lui enlever toute valeur probante. D'une manière générale, le juge de l'impôt considère qu'ont un caractère véniel et ne retirent pas à la comptabilité sa valeur probante, les irrégularités qui peuvent être aisément identifiées et rectifiées par l'administration, les irrégularités ou anomalies purement formelles, celles qui n'affectent pas la sincérité des écritures d'achats et de ventes, celles qui sont d'un très faible montant, celles qui ont pu être justifiées et ne résultent pas d'une volonté de dissimulation, celles qui n'apparaissent qu'accidentellement.

Le défaut de valeur probante ne peut résulter que d'irrégularités ayant un caractère de gravité indiscutable : balances inexactes, erreurs répétées de report, enregistrement non chronologiques des opérations, absence de pièces justificatives, comme par exemple :

- la comptabilisation globale en fin de journée des recettes non appuyées de justificatifs (CAA Lyon 17 avril 1996 n° 94-1257, 4^e ch., SARL Mélody) ;

- une comptabilité qui enregistre globalement les recettes sans distinction entre les règlements par chèques et les règlements en espèces et dont le solde de caisse présente des soldes créditeurs de façon répétée (CE 17 novembre 1997 n° 145295, 9^e et 8^e s.s., SA Hôtel Le National ; CE 9 novembre 1994 n° 129632, SARL Les Peintres de Paris).

b) Comptabilité régulière en la forme mais considérée comme irrégulière au fond (DB 4G 3341, n° 13 et suivants, 25 juin 1998)

17. Même si elle est régulière en la forme et appuyée de justifications apparemment suffisantes, une comptabilité peut être rejetée pour défaut de valeur probante lorsque des présomptions précises et concordantes permettent d'en contester la sincérité et d'établir que le bénéfice déclaré est inférieur au bénéfice effectivement réalisé.

Ces présomptions peuvent résulter d'une insuffisance du taux de bénéfice brut calculé à partir des données de la comptabilité accompagnée d'autres irrégularités ou d'indices d'insincérité comme par exemple des apports de caisse inexplicables et des écarts entre les dépenses personnelles connues de l'exploitant et les prélèvements dans l'entreprise (CE 29 juillet 1983, n° 33123, 7^e et 8^e s.-s.) ou l'absence d'inventaire détaillé (CE 17 mai 1989, n°62199, 9^e et 8^e s.-s.).

Dans ces situations la comptabilité sera considérée comme comportant de graves irrégularités dans le sens où elle n'est pas de nature à refléter le véritable résultat réalisé.

Ainsi, l'obligation pour l'administration de répondre dans un délai de 60 jours n'est pas applicable dans le cas d'une comptabilité régulière en la forme mais considérée comme non probante.

CHAPITRE 2 : PORTEE DE LA GARANTIE

1. La réponse aux observations du contribuable

18 L'administration est réputée avoir mis en œuvre régulièrement la garantie prévue par l'article L. 57 A du LPF lorsqu'elle adresse sa réponse aux observations du contribuable par lettre n° 3926-SD avant l'expiration du délai de 60 jours à compter de la réception de ces observations.

2. Les observations du contribuable ouvrant droit à la garantie

19. Il résulte des dispositions de l'article L. 57 A du LPF que l'obligation pour l'administration de répondre dans le délai de 60 jours est limitée aux observations formulées à la suite de la proposition de rectification mentionnée à l'article L. 57 du LPF.

20. • Le délai de réponse de 60 jours ne porte que sur les observations relatives aux rectifications effectuées dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire.

L'administration n'est donc pas liée par le délai de 60 jours :

- en cas de rectifications notifiées dans le cadre d'une des procédures d'imposition d'office mentionnées aux articles L.65 et suivants ;

- en matière d'impôts locaux dans la mesure où ils sont exclus de la procédure de rectification contradictoire par l'article L. 56 du LPF.

21. • Seules les observations du contribuable faisant directement suite à la proposition de rectification (imprimé 3924-SD) font l'objet d'une réponse de l'administration dans le délai de 60 jours.

N'ouvrent donc pas droit au bénéfice de la garantie prévue à l'article L. 57 A du LPF les observations que le contribuable formule en réponse à la lettre de l'administration de réponse aux observations du contribuable (lettre 3926) - ou à un autre courrier adressé ultérieurement -, l'administration n'ayant aucune obligation de poursuivre le débat contradictoire après l'envoi de cette lettre.

22. • Le délai de 60 jours porte sur les observations au sens de l'article L. 57 du LPF.

Il s'agit des observations écrites présentées par le contribuable sur le bien-fondé des rectifications proposées et parvenant dans le délai de 30 jours mentionné à l'article R.*57-1 du LPF, éventuellement prorogé.

23 Ainsi, ne constituent pas des observations susceptibles d'ouvrir droit à la garantie :

- la lettre dans laquelle la société se borne à désigner les bénéficiaires des revenus distribués ;
- des observations complémentaires présentées après l'expiration du délai de 30 jours, éventuellement prorogé, au-delà duquel les rectifications sont réputées acceptées ;
- les observations orales ;
- les observations présentées sur les pénalités qui elles relèvent de l'article L. 80 D du LPF ;
- les observations présentées sur la procédure d'imposition ;
- une simple demande de prorogation du délai de réponse en application du 2ème alinéa de l'article L. 57 ou de délais supplémentaires en vue de prendre ultérieurement position sur le rehaussement, celle-ci étant assimilée à une réponse d'attente ;
- la lettre par laquelle le contribuable annonce l'envoi ultérieur de ses observations, également assimilée à une réponse d'attente ;
- d'une manière plus générale, les réponses du contribuable regardées comme une acceptation tacite des rectifications.

CHAPITRE 3 : MISE EN ŒUVRE DE LA GARANTIE

1. Appréciation du chiffre d'affaires ou recettes de l'entreprise

24. La garantie s'apprécie par référence au chiffre d'affaires ou recettes réalisées annuellement par l'entreprise.

Les chiffres d'affaires (ou recettes brutes) à prendre en considération sont déterminés selon les règles suivantes :

- ils s'établissent par année civile ou exercice de 12 mois et pour leur montant hors taxe, à l'exception des entreprises relevant des bénéfices agricoles dont le chiffre d'affaires est retenu TTC pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition (DB 5 E 222) ;
- en cas de création ou de cessation d'activité en cours d'année, le montant du chiffre d'affaires réalisé ou des recettes brutes encaissées par l'entreprise est ajusté au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile ou de l'exercice calculé sur une période de 12 mois ;
- le chiffre d'affaires ou recettes à comparer aux limites s'entend du chiffre d'affaires global réel, déclaré par l'entreprise et le cas échéant rectifié par l'administration après contrôle.

25. Le chiffre d'affaires à prendre en considération est celui de l'exercice vérifié, après prise en compte des rectifications opérées par l'administration et des observations formulées par le contribuable dans sa réponse. Ainsi, lorsque les rectifications ont eu pour effet le franchissement du seuil au delà duquel le délai de 60 jours ne s'applique pas, il est retenu, pour l'application de la garantie, le chiffre d'affaires corrigé après prise en compte des observations du contribuable.

Lorsque, à la suite des observations adressées ultérieurement à la lettre 3926, le chiffre d'affaires est ramené au-dessous des limites prévues par l'article L. 57 A du LPF pour l'application de la garantie la procédure d'imposition est considérée comme régulière dès lors qu'au moment de confirmer le chiffre d'affaires rectifié, le délai de réponse de 60 jours n'était pas applicable.

2. Appréciation du délai de 60 jours

26. Le délai de 60 jours se calcule à compter de la réception des observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification.

Pour apprécier le délai de réponse, il convient de retenir :

- pour point de départ, la date de réception du courrier comportant les observations du contribuable (date de signature par l'administration de l'accusé de réception postal ou timbre à date du jour de réception du service en cas d'envoi en courrier simple) ;

- pour point d'arrivée, la date de réception de la lettre 3926-SD qui correspond à la date de présentation du pli postal telle qu'elle résulte de l'accusé de réception postal quelle que soit sa date de réception effective, ou à la date de remise en direct au contribuable.

S'agissant d'un délai franc, il est fait abstraction du jour du point de départ et celui de son point d'arrivée.

Exemple :

La réponse du contribuable à la proposition de rectification adressée par courrier du 16 mai 2008 est reçue par le service vérificateur le 22 mai. Le délai de réponse expire le 21 juillet 2008.

CHAPITRE 4 : ENTRÉE EN VIGUEUR

27. Le dispositif est applicable aux vérifications de comptabilité engagées par un avis de vérification adressé après le 1^{er} janvier 2008.

Le Sous-directeur,

Jean-Louis GAUTIER

•

Annexe

Article 14-III de la loi de finances rectificative pour 2007 n° 2007-1824 du 25 décembre 2007.

Art. L. 57 A- En cas de vérification de comptabilité d'une entreprise ou d'un contribuable exerçant une activité industrielle ou commerciale dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 526 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou à 460 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou d'un contribuable se livrant à une activité non commerciale dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes est inférieur à 460 000 €, l'administration répond dans un délai de soixante jours à compter de la réception des observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification mentionnée au premier alinéa de l'article L. 57. Le défaut de notification d'une réponse dans ce délai équivaut à une acceptation des observations du contribuable. Le délai de réponse mentionné au premier alinéa ne s'applique pas en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité.