

100 %
DROIT



DROIT DES PROCÉDURES FISCALES

BENJAMIN RICOU



*Illustré par des
extraits de textes
et de décisions
de justice*

ellipses

Titre 1

L'évaluation des bases imposables par des tiers à l'administration fiscale

13. – Système déclaratif. Le système français d'imposition est par principe un système déclaratif. Le contribuable est en effet, dans de nombreux cas, soit appelé à établir lui-même par voie de déclaration l'impôt dont il est redevable, soit à fournir les éléments indispensables à son établissement par l'administration fiscale. La déclaration prend des formes multiples, qu'il est difficile voire impossible de systématiser, le nombre de de déclarations augmentant par ailleurs au fil du temps¹.

14. – Auteur et forme de la déclaration. La plupart du temps, c'est le contribuable lui-même qui est l'auteur de la déclaration qui le concerne, celle-ci décrivant sa propre situation fiscale. C'est le cas, notamment mais principalement, des déclarations des revenus et des bénéfices (déclaration d'ensemble des revenus, imprimé n° 2042 et déclaration concernant les revenus fonciers, imprimé n° 2044 ; déclaration de revenus catégoriels – BIC, BNC, BA, imprimé n° 2042 C PRO ; déclaration de résultats en matière d'IS, imprimé n° 2065), de TVA (imprimés n°s 3310-CA3 et 3517), de succession (imprimés n°s 2705, 2705 et 2705-A) ou encore du patrimoine imposable à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI ; imprimé n° 2042-IFI). Celles-ci doivent désormais être la plupart du temps souscrites en ligne, sous peine de sanction (art. 1738 CGI) à quelques exceptions près. Par exemple, l'article 1649 *quater* B *quinquies* du CGI prévoit que contribuable peut en être dispensé et déclarer de façon classique au moyen d'un formulaire papier s'il indique à l'administration fiscale qu'il n'est pas en mesure de télédéclarer.

15. – Dans d'autres cas, les déclarations peuvent être souscrites par des tiers, qui sont le plus souvent des professionnels. Les informations qui y figurent sont utilisées

1. V. le tableau récapitulatif des principales déclarations à souscrire en matière fiscale dans *Mémento fiscal* 2020, Paris, Editions Francis LEFEBVRE, n° 97560.

pour établir les bases d'imposition de contribuables distincts de leurs auteurs. Cela permet, d'une part, de vérifier par recoupement si ceux-ci ont bien eux-mêmes satisfait à leurs obligations déclaratives, et d'autre part, de pré-remplir certaines déclarations¹ et d'utiliser le système de la déclaration « tacite » ou « automatique », le contribuable ayant en ce cas simplement à vérifier que les informations pré-remplies et connues des services fiscaux sont exactes et complètes. On mentionnera, parmi de très nombreux exemples, les déclarations devant être souscrites par les personnes versant des « traitements, émoluments, salaires ou rétributions imposables » (art. 87 CGI). La déclaration doit notamment faire apparaître le montant des sommes payées au salarié au titre de la période déclarée, en distinguant le montant brut et net des rémunérations versées, la valeur et le type des avantages en nature ainsi que le montant des indemnités pour frais d'emploi et des remboursements de frais (art. 39 ann. III CGI). Les entreprises du secteur privé qui emploient des salariés doivent ainsi télétransmettre (l'employeur y procédant soit lui-même, soit en ayant recours à un expert-comptable) une « déclaration sociale nominative » (« DSN », qui remplace dans la plupart des cas la déclaration annuelle des données sociales unifiée – DADS-U), laquelle contient notamment les données relatives à la paie des salariés. Pour les employeurs publics, le passage à la DSN est prévu par vagues². La DSN doit être transmise dans le mois suivant la période d'emploi rémunérée, la date limite différant selon l'effectif de l'entreprise (le 15 du mois si celle-ci emploie moins de 50 salariés ou le 5 si elle en emploie 50 ou plus : art. R. 243-6 CSS). Il incombe d'être particulièrement vigilant, puisque l'absence ou le retard de transmission, les oublis de salariés ainsi que les inexactitudes dans les déclarations sont sanctionnés.

16. – À cela s'ajoute que l'entreprise doit également fournir à l'administration fiscale une déclaration dénommée « DAS 2 », comportant l'indication de l'ensemble des sommes qui ont été versées à des tiers à titre de commissions, de courtages, de ristournes, de vacations, d'honoraires, de gratifications ou d'autres rémunérations (art. 240 CGI).

17. – Par ailleurs, les collecteurs chargés d'effectuer une retenue à la source sont soumis à un ensemble d'obligations déclaratives à ce titre : montant net imposable à l'impôt sur le revenu (IR), taux de prélèvement à la source appliqué, montant du prélèvement à la source effectué, etc. (art. 87-0 A CGI ; art. 39 C ann. III CGI)³.

1. V. à ce titre, pour l'impôt sur le revenu, l'article 171 du CGI et l'article 46-0 A de l'annexe III au même code, créé par le décret n° 2021-86 du 28 janvier 2021.

2. D. n° 2018-1048 du 28 novembre 2018.

3. V. : C. BOISSELIER et J. MESSECA, « Impôt sur le revenu. – Prélèvement à la source. – Modalités d'application », *JurisClasseur Notarial Répertoire*, fasc. 1055-52, 2020.

18. – On mentionnera enfin (mais la liste est loin d'être close) que les personnes physiques ou morales payant des pensions ou des rentes viagères sont également tenues de déclarer les sommes versées et de fournir certaines indications relatives à leurs bénéficiaires, au plus tard le 31 janvier de l'année civile suivant celle du versement (art. 88 CGI, imprimé n° 2466), qu'il appartient aux notaires de remplir les déclarations des plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux d'immeubles ou de droits immobiliers autres que des terrains à bâtir (art. 150 VG CGI, imprimé n° 2048-IMM), que l'intermédiaire d'un contrat de prêt doit déclarer la date, le montant et les conditions du prêt ainsi que l'identité du prêteur et de l'emprunteur (art. 242 *ter*, 3 CGI) et que les opérateurs de plateforme en ligne mettant en relation des personnes en vue de la vente de biens ou de prestations de services doivent, chaque année, transmettre à l'administration fiscale un document récapitulatif des informations suivantes : identification de l'opérateur de la plateforme et de l'utilisateur, nombre et montant total brut des transactions réalisées par ce dernier au cours de l'année civile précédente, coordonnées du compte bancaire sur lequel les revenus sont versés, etc. (art. 242 *bis*, 3° CGI).

19. – Objet et temporalité de la déclaration. Toutes les déclarations ont pour objet de communiquer des informations à l'administration fiscale, mais la nature de celles-ci est très variable d'une déclaration à l'autre : éléments imposables, existence, cession ou cessation d'activité, modifications de l'activité ou de la forme juridique de l'entreprise (etc.), ces éléments servant tant à l'établissement de l'impôt qu'au contrôle fiscal. Dans quelques cas, le législateur impose au contribuable de liquider lui-même l'impôt et de s'en acquitter spontanément dans le même temps. C'est le cas de la TVA (temporalité distincte selon le mode d'imposition) ou encore de l'IS, le contribuable devant télédéclarer ce dernier, calculer son montant et le télérégler en versant quatre acomptes trimestriels puis le solde (imprimé n° 2572), ce dernier étant calculé en fonction du résultat définitif de l'exercice et du montant des acomptes versés. Certaines déclarations ont un caractère périodique (annuel, trimestriel, mensuel...) alors que les autres ne sont souscrites qu'à l'occasion d'opérations ou de faits déterminés.

20. – Caractère obligatoire ou facultatif. La plupart des déclarations ont un caractère obligatoire, alors que d'autres ne sont souscrites que de façon facultative. C'est le cas, notamment, de certains actes qui peuvent être présentés volontairement à la formalité de l'enregistrement (tous ceux qui n'ont pas à l'être obligatoirement¹), à l'exemple d'une reconnaissance de dette ou de prêt. Lorsque leur souscription est impérative, tout défaut ou retard dans la production est en principe sanctionné (V. n^{os} 796 et s.), le délai pour y procéder étant très variable suivant les déclarations.

1. V. : BOI-ENR-DG-10-20.

21. – Présomption d'exactitude. En tout état de cause, les informations mentionnées dans les déclarations sont présumées être exactes, ce qui permet à l'administration fiscale de ne pas rechercher systématiquement les omissions, insuffisances et défaillances dans toutes celles qu'elle reçoit. Toutefois, cette confiance accordée aux contribuables ou aux tiers est nécessairement limitée par l'impératif de recouvrement des recettes publiques et le risque d'erreur ou de fraude, et n'empêche donc pas que l'administration fiscale mette en œuvre les moyens exorbitants du droit commun qu'elle a à sa disposition pour en rechercher la preuve, qu'elle rétablisse correctement les bases imposables et l'imposition elle-même à l'issue d'un contrôle (sous réserve de prouver qu'elles ont été mal établies), et qu'elle inflige une sanction, la déclaration étant opposable au contribuable qui l'a souscrite.

Titre 2

L'évaluation des bases imposables par l'administration fiscale

22. – Dans d'autres cas marginaux, c'est l'administration fiscale elle-même qui, en fonction des éléments dont elle dispose, procède unilatéralement à l'évaluation des bases imposables en se dispensant alors de l'intervention d'un tiers. On pense évidemment, dans un premier temps, aux procédures d'imposition d'office mises en œuvre lorsque le contribuable a eu un mauvais comportement fiscal, grave au point que l'on considère qu'il n'aura pas (ou presque) son mot à dire lorsque l'administration fiscale évaluera unilatéralement sa base imposable. L'imposition d'office sera décrite au cours de développements ultérieurs (V. n^{os} 556 et s.).

23. – **Impôts directs locaux – valeur locative cadastrale.** En-dehors de l'imposition d'office, l'évaluation unilatérale ne concerne que les impôts directs locaux. En effet, la taxe d'habitation et la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties sont établies, avec quelques autres taxes annexes, d'après la valeur locative cadastrale (ci-après « VLC ») – et non pas d'après la valeur locative réelle – des immeubles, locaux et installations sur lesquels elles portent, afin de simplifier les opérations d'imposition et d'éviter à avoir à composer avec des loyers réels artificiellement réduits dans une perspective d'allègement de la charge fiscale. Cette valeur repose donc sur un montant de loyer annuel théorique que le propriétaire peut ou pourrait retirer de son bien en le louant. Cette VLC est déterminée par l'administration, peut évoluer en fonction de divers événements (constructions nouvelles ou reconstructions, changements de consistance, d'affectation etc., le propriétaire étant alors contraint de déclarer ceux-ci au service des impôts fonciers du département de situation du bien) et est réévaluée chaque année grâce à un coefficient national de revalorisation fixé par la loi de finances, afin de prendre en compte l'évolution du marché. Il a été toutefois envisagé à plusieurs reprises de réformer le mécanisme de révision de ces valeurs puisqu'elles se sont déconnectées, au fil du temps, de la réalité du

marché locatif, entraînant de ce fait des charges fiscales parfois inéquitables entre les différents contribuables. C'est ainsi que, dans un premier temps, une réévaluation des VLC des locaux professionnels a été mise en place. Effective depuis le 1^{er} janvier 2017, la nouvelle valeur locative révisée est égale au produit de la surface du bien, pondérée par un tarif au mètre carré qui est éventuellement ajusté par l'application d'un coefficient de localisation. Ces différents paramètres ont été déterminés par des commissions départementales des valeurs locatives des locaux professionnels et par des commissions départementales des valeurs locatives des impôts directs locaux, après consultation et avis des commissions communales ou intercommunales des impôts directs. Toutes les données sont accessibles en ligne via le site Internet *impots.gouv.fr*¹. La réévaluation des VLC des locaux à usage d'habitation, d'une bien plus grande envergure puisqu'elle concerne près de 50 millions de biens, sera plus délicate à effectuer. La loi de finances pour 2020 envisage une réévaluation effective en 2026, après que les bailleurs auront transmis par voie électronique (avant le 1^{er} juillet 2023) l'ensemble des informations indispensables à la détermination du montant actuel des loyers qu'ils pratiquent, afin de déterminer la nouvelle valeur locative de leurs biens². Les VLC seront alors réactualisées afin de pouvoir calculer les taxes sur lesquelles elles sont assises, principalement la taxe foncière en raison de la suppression complète de la taxe d'habitation en 2023.

24. – Forfaits et évaluation administrative. On relèvera enfin, d'une part, que l'administration a pu avoir recours, dans un but de simplification, tant pour le contribuable que pour elle-même, à l'évaluation forfaitaire des bases d'imposition, celles-ci étant alors évaluées de façon approximative. Ce mode d'identification des bases imposables est toutefois en plein déclin, le législateur ayant abrogé les forfaits BIC et TVA ainsi que l'évaluation administrative des BNC en 1999³ puis progressivement le forfait agricole⁴, ce dernier permettant de déterminer le bénéfice forfaitaire individuel imposable après évaluation d'un bénéfice forfaitaire moyen par hectare ou, dans certains cas, par une autre unité de référence. L'évaluation forfaitaire des charges déductibles participe de la même idée, le contribuable percevant des revenus non commerciaux (BNC) étant autorisé à déclarer un revenu brut et à bénéficier automatiquement, sans aucune action de sa part, d'un abattement déterminé de façon forfaitaire, correspondant à 34 % de celui-ci, à la condition toutefois que les recettes réalisées l'année précédente ne dépassent pas un certain montant (72 600 euros en 2021), l'abattement ne pouvant par ailleurs être inférieur à 305 euros (art. 102 *ter* CGI). Le contribuable peut toutefois décider de ne pas en bénéficier en déclarant ses

1. Chemin : Accueil > Professionnel > Révision des valeurs locatives des locaux professionnels.

2. L. n° 2019-1479 du 28 décembre 2019, art. 146.

3. L. n° 98-1266 du 30 décembre 1998, art. 7.

4. L. n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, art. 33.

charges professionnelles réelles, si celles-ci sont supérieures à 34 %. De tels régimes sont également prévus en matière de BIC (art. 50-0 CGI), de BA (art. 64 *bis* CGI) ainsi que pour les revenus et salaires (art. 83, 3° CGI).

25. – Evaluation indiciaire. D'autre part, l'administration fiscale peut également recourir, dans des cas spécifiques, à une évaluation indiciaire des bases imposables : celles-ci sont déterminées de façon approximative à l'aide de plusieurs indices censés donner une idée de la matière imposable, un barème attribuant des valeurs de référence à ces derniers. La pertinence de certains éléments laisse toutefois l'observateur de 2021 relativement pantois : si l'on comprend très bien que le fait de détenir un yacht, un bateau de plaisance, un avion de tourisme, une résidence principale et/ou secondaire ou encore d'employer des aides à domicile peut être sans mal considéré comme un signe extérieur de richesse, cela semble être moins pertinent pour ce qui concerne d'autres éléments, à l'exemple de la détention de « motocyclettes de plus de 450 cm³ » ou de « voitures automobiles destinées au transport de personnes ». Cette question sera abordée ultérieurement (V. n^{os} 460 et s.).

POUR ALLER PLUS LOIN

MARDIÈRE (DE LA) C., « La déclaration fiscale », *RFFP* 2000, n° 71, p. 113.

MILHAU A., *De la déclaration du contribuable en matière d'impôt général sur le revenu et d'impôts cédulaires dans la législation française*, th. Paris, 1923.

RENARD M., *De la nature juridique de la déclaration. Son influence sur la vérification fiscale des comptabilités industrielles et commerciales*, th. Paris, 1952.

SELIGMAN P., *De la déclaration et de la présomption comme base de l'impôt direct*, th. Paris, 1913.