



C. GOUR, J. MOLINIER, G. TOURNIÉ

---

# PROCÉDURE FISCALE

---

PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE

*Procédure fiscale*

55  
avril 83

16°F  
2262  
(45)



THÉMIS

COLLECTION DIRIGÉE PAR MAURICE DUVERGER

DROIT

---

CLAUDE GOUR

JOËL MOLINIER

GÉRARD TOURNIÉ

*Professeurs et chargé de conférences  
à l'Université des Sciences sociales de Toulouse*

*Procédure  
fiscale*



---

PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE

DL-16-06-1982-18420



ISBN 2 13 037346 1

Dépôt légal — 1<sup>re</sup> édition : 1982, avril

© Presses Universitaires de France, 1982  
108, boulevard Saint-Germain, 75006 Paris

# Sommaire

AVANT-PROPOS .....	15
--------------------	----

## PREMIÈRE PARTIE

### LA CONSTATATION DE L'OBLIGATION FISCALE

CHAPITRE PREMIER. — La déclaration .....	21
1 / <i>La portée de la déclaration</i> .....	21
1. La notion de déclaration .....	22
La définition de la déclaration .....	22
La typologie des déclarations .....	24
2. Les manquements à l'obligation de déclarer .....	27
Les impositions d'office à défaut de déclaration.....	28
Les majorations pour défaut de déclaration .....	30
2 / <i>Le régime de la déclaration</i> .....	32
1. L'établissement de la déclaration .....	32
2. Le contenu de la déclaration .....	35
3. Les délais de déclaration .....	37
CHAPITRE 2. — Le contrôle fiscal .....	42
1 / <i>Les instruments du contrôle fiscal</i> .....	44
1. Les instruments organiques du contrôle .....	44
2. Les instruments juridiques du contrôle .....	48
Le droit de communication.....	49
Le droit de visite .....	60

2 / <i>Les formes du contrôle fiscal</i> .....	60
1. Le contrôle fiscal par référence .....	61
Les contrôles initiaux .....	61
Les demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications .....	62
2. Le contrôle fiscal par confrontation .....	68
Les vérifications de comptabilité .....	68
Les vérifications approfondies de situation fiscale d'ensemble .....	75

## DEUXIÈME PARTIE

### LA LIQUIDATION DE L'OBLIGATION FISCALE

CHAPITRE PREMIER. — <i>L'autodétermination des bases d'imposition</i> .....	81
1 / <i>La délimitation du domaine des procédures d'autodétermination</i> .....	82
1. La délimitation par référence à l'assiette d'un impôt .....	83
Les droits d'enregistrement .....	83
L'impôt sur les sociétés .....	84
2. La délimitation par référence à des catégories de matière imposable .....	85
Des catégories définies de manière synthétique .....	86
Des catégories définies de manière analytique .....	86
3. La délimitation par référence à un volume d'opérations imposables .....	87
La fixation de seuils .....	88
La faculté d'option .....	92
2 / <i>Les caractéristiques des régimes réels d'imposition</i> .....	93
1. Les obligations des contribuables .....	95
Les obligations communes aux régimes réels .....	95
La différenciation des obligations corrélative à l'institution de régimes réels simplifiés .....	100
2. La sanction des obligations des contribuables .....	101
Les bases d'imposition soumises à rectification d'office .....	101
Les cas de rectification d'office .....	102

<b>CHAPITRE 2. — La détermination concertée des bases d'imposition</b> .....	105
1 / <i>La concertation individualisée des bases d'imposition</i> .....	106
1. Les procédures amiables de concertation .....	108
La procédure de redressement contradictoire .....	109
La procédure forfaitaire .....	117
2. Les procédures conflictuelles de concertation .....	122
L'organisation des commissions départementales .....	123
La consultation de la commission départementale .....	128
L'arbitrage de la commission départementale .....	133
2 / <i>La concertation collective des bases d'imposition</i> .....	135
1. La détermination des bases d'imposition .....	138
L'évaluation des propriétés bâties .....	139
L'évaluation des propriétés non bâties .....	141
L'évaluation des forfaits agricoles .....	142
2. La contestation des éléments d'évaluation .....	144
Les recours administratifs .....	144
Les recours juridictionnels .....	147
<b>CHAPITRE 3. — La détermination unilatérale des bases d'imposition</b> .....	148
1 / <i>Les techniques de reconstitution de la matière imposable</i> .....	152
1. La technique indiciaire .....	152
2. Les méthodes réelles .....	155
2 / <i>Le choix de la procédure</i> .....	157
3 / <i>Les garanties du contribuable</i> .....	161
1. La persistance d'un certain dialogue .....	161
2. Le régime de la preuve .....	164
<b>CHAPITRE 4. — L'édition des actes d'imposition</b> .....	167
1 / <i>Nature et régime juridiques de l'acte d'imposition</i> .....	168
1. La nature juridique de l'acte d'imposition .....	169
L'acte d'imposition, décision exécutoire .....	169
L'acte d'imposition, expression d'une compétence liée .....	170

2. Le régime juridique de l'acte d'imposition .....	171
Le régime juridique du rôle .....	172
Le régime juridique de l'avis de mise en recouvrement .....	173
2 / <i>L'édiction des actes d'imposition dans l'espace et dans le temps</i> ....	174
1. Les conditions de lieu .....	175
En matière d'enregistrement .....	176
En matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée .....	177
En matière d'impôts directs locaux.....	179
2. Les conditions de délai .....	181
Les délais ordinaires de reprise.....	181
L'adaptation des délais à des situations particulières .....	183
L'interruption de la prescription .....	185
Les effets de la prescription .....	187

### TROISIÈME PARTIE

#### LA CONTESTATION DE L'OBLIGATION FISCALE

CHAPITRE PREMIER. — <i>L'autorité contentieuse</i> .....	191
1 / <i>L'administration fiscale, autorité contentieuse</i> .....	192
1. La notion d'autorité contentieuse .....	193
2. La double qualité des chefs des services fiscaux .....	194
Les remises à titre gracieux .....	195
La demande préalable.....	196
2 / <i>Le juge fiscal</i> .....	199
1. Le juge fiscal administratif .....	200
Le Tribunal administratif.....	201
Le Conseil d'Etat.....	202
2. Le juge fiscal judiciaire .....	207
Le Tribunal de grande instance.....	207
La Cour de cassation .....	207
3. Les pouvoirs du juge fiscal .....	209

3 / <i>Le partage des compétences</i> .....	210
1. Les règles générales de partage des compétences .....	211
2. Le contenu de la compétence respective du juge fiscal administratif et du juge fiscal judiciaire .....	215
3. Les prolongements de compétence du juge fiscal .....	217
Les effets du principe de l'autonomie de l'instance fiscale .....	217
Les effets de l'indivisibilité contentieuse de la procédure d'imposition .....	218
La plénitude de compétence du juge fiscal .....	219
4. Les limites de la compétence du juge fiscal .....	221
L'excès de pouvoir fiscal .....	222
La responsabilité du fisc .....	223
<b>CHAPITRE 2. — La saisine de l'autorité contentieuse</b> .....	225
1 / <i>Le droit d'agir au contentieux</i> .....	227
1. La qualité pour agir .....	227
La saisine de l'autorité contentieuse par le contribuable .....	229
La saisine de l'autorité contentieuse par l'administration .....	236
2. Les délais pour agir .....	237
Les délais de saisine de l'autorité contentieuse administrative .....	239
Les délais de saisine des autorités contentieuses juridictionnelles .....	245
2 / <i>Le contenu de la demande contentieuse</i> .....	250
1. L'objet de la demande .....	252
La contestation d'une imposition .....	252
La prétention au bénéfice d'un droit .....	255
2. La motivation de la demande .....	258
L'existence d'une motivation initiale suffisante .....	258
La libre évolution de la motivation de l'administration .....	261
L'évolution limitée de la motivation du contribuable .....	264
Les moyens d'ordre public .....	269
<b>CHAPITRE 3. — La décision de l'autorité contentieuse</b> .....	272
1 / <i>La décision contentieuse, terme de l'instance fiscale</i> .....	274
1. Le déroulement de l'instance fiscale .....	275
L'instruction .....	275
L'audience .....	282

2. Les incidents d'instance .....	290
La modification du cadre de l'instance .....	290
La modification du cours de l'instance.....	294
3. La conclusion de l'instance .....	296
La décision directoriale .....	296
Le jugement .....	298
2 / <i>La décision contentieuse, aboutissement de l'action fiscale</i> .....	303
1. L'appréciation du bien-fondé des allégations .....	303
La preuve des allégations .....	304
La vérification des allégations.....	315
2. L'appréciation du bien-fondé de la demande.....	323
Les obligations de l'autorité contentieuse .....	323
La portée de la décision contentieuse .....	325

## QUATRIÈME PARTIE

### L'EXTINCTION DE L'OBLIGATION FISCALE

CHAPITRE PREMIER. — <b>L'action en recouvrement</b> .....	331
1 / <i>Le recouvrement amiable</i> .....	332
1. La détermination de la date de recouvrement .....	332
L'exigibilité de l'impôt .....	332
Les délais de paiement .....	334
Le sursis de paiement .....	336
2. Le choix du mode de recouvrement .....	340
La compensation civile .....	341
La compensation fiscale .....	342
2 / <i>Le recouvrement forcé</i> .....	345
1. Le déclenchement des poursuites administratives.....	348
Le défaut de paiement .....	348
L'avis à tiers détenteur .....	351

2. La préparation des poursuites judiciaires .....	352
Le titre exécutoire .....	353
L'injonction de payer .....	354
L'autorisation de poursuivre .....	355
3. Le déroulement des poursuites judiciaires .....	357
Les actions contre les non-commerçants .....	357
Les actions contre les commerçants .....	358
La contrainte par corps .....	359
3 / <i>La prescription de l'action en recouvrement</i> .....	361
<b>CHAPITRE 2. — L'opposition au recouvrement</b> .....	364
1 / <i>La différenciation des oppositions</i> .....	366
1. Le domaine des oppositions à poursuites .....	367
2. Le domaine des oppositions à contrainte .....	369
L'existence de l'obligation .....	370
La quotité de l'obligation .....	371
L'exigibilité de l'obligation .....	372
2 / <i>Le déroulement des oppositions</i> .....	372
1. La phase administrative des oppositions .....	373
2. La phase juridictionnelle des oppositions .....	375
<b>INDEX GÉNÉRAL</b> .....	379
<b>BIBLIOGRAPHIE GÉNÉRALE</b> .....	383



## Abréviations

<i>AJDA</i>	<i>Actualité juridique, Droit administratif.</i>
BA	Bénéfices agricoles.
BCI	<i>Bulletin des Contributions indirectes</i> (Recueil administratif de jurisprudence de 1898 à 1941).
BD	<i>Bulletin des Contributions directes et des taxes sur le chiffre d'affaires Dupont</i> (de 1832 à 1974).
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux.
BNC	Bénéfices non commerciaux.
BOCD	<i>Bulletin officiel des Contributions directes et du Cadastre</i> (de 1957 à 1969).
BOCI	<i>Bulletin officiel des Contributions indirectes</i> (de 1945 à 1969).
BODGI	<i>Bulletin officiel de la Direction générale des Impôts</i> (depuis 1970).
BOED	<i>Bulletin officiel de l'Enregistrement et du Domaine</i> (de 1948 à 1969).
<i>Bull. civ.</i>	<i>Bulletin des arrêts de la Cour de cassation, chambres civiles.</i>
<i>Bull. crim.</i>	<i>Bulletin des arrêts de la Cour de cassation, chambre criminelle.</i>
Cass. civ.	Cour de cassation, chambre civile.
Cass. com.	Cour de cassation, chambre commerciale et financière.
Cass. crim.	Cour de cassation, chambre criminelle.
CE	Conseil d'Etat.
CGI	Code général des Impôts (Législation au 1 <sup>er</sup> juillet 1981, Imprimerie nationale, 1981). Mis à jour au 1 <sup>er</sup> janvier 1982.
CPC	Code de procédure civile.
CTA	Code des Tribunaux administratifs.
D	<i>Dalloz</i> , recueil de jurisprudence générale (jusqu'en 1964).
DF	<i>Droit fiscal</i> (Editions techniques).
DGI	Direction générale des Impôts.

DH	Dalloz, recueil hebdomadaire (de 1924 à 1940).
DP	Dalloz, recueil périodique (de 1845 à 1940).
DS	Dalloz-Sirey (depuis 1965).
GD	Grandes décisions de la jurisprudence du droit fiscal (v. bibliographie).
GP	Gazette du Palais.
ID	Instructions et circulaires administratives en matière d'impôts directs et de chiffre d'affaires (supplément à la revue <i>Droit fiscal</i> ).
Ind. Enreg.	L'Indicateur de l'Enregistrement.
Instr.	Instruction.
IR	Impôt sur le revenu.
IS	Impôt sur les sociétés.
JCP	<i>Juris-classeur périodique</i> : G., édition générale ; CI, édition Commerce et Industrie ; N., édition notariale (jusqu'en 1936 : <i>Semaine juridique</i> ).
J. Enreg.	<i>Journal de l'Enregistrement</i> (de l'an VIII à 1940).
JODA	<i>Journal officiel, documents administratifs</i> .
JO déb.	<i>Journal officiel, débats</i> .
Mém. Perc.	<i>Mémorial des Percepteurs</i> .
NCI	Nouveau Code des Impôts (Législation au 1 <sup>er</sup> juillet 1981, Imprimerie nationale, 1981). Mis à jour au 1 <sup>er</sup> janvier 1982.
NCPC	Nouveau Code de procédure civile.
Plén.	Plénière (arrêt du Conseil d'Etat rendu par les trois sous-sections fiscales réunies).
R	<i>Recueil Lebon des arrêts du Conseil d'Etat</i> .
RCM	Revenus de capitaux mobiliers.
RDGI	<i>Revue de la Direction générale des Impôts</i> (depuis 1966).
RDP	<i>Revue du droit public et de la science politique</i> .
Rép. périod.	<i>Répertoire périodique de l'Enregistrement</i> (succédant au <i>Répertoire général Garnier</i> ).
Rev. enreg.	<i>Revue de l'enregistrement, du timbre et du domaine</i> (de 1891 à 1945).
RJ	<i>Recueil de jurisprudence de la Direction générale des Impôts</i> (depuis 1970).
RJCI	<i>Recueil de Jurisprudence en matière de contributions indirectes de la Direction générale des Impôts</i> (de 1942 à 1966).
RJF	<i>Revue de jurisprudence fiscale</i> , Editions Francis Lefebvre (succédant au <i>Bulletin Dupont</i> depuis 1975).
RM	Réponse ministérielle.

<i>RO</i>	<i>Recueil officiel des arrêts du Conseil d'Etat rendus en matière de contributions directes (de 1844 à 1966).</i>
<i>RSF</i>	<i>Revue de Science financière (succède à la RSLF en 1956).</i>
<i>RSLF</i>	<i>Revue de Science et de Législation financières (jusqu'en 1955).</i>
<i>R. tab.</i>	<i>Recueil Lebon, Tables (déc., décennales ; vic., vicennales).</i>
<i>S</i>	<i>Sirey (jusqu'en 1964).</i>
<i>TA</i>	<i>Tribunal administratif.</i>
<i>TCA</i>	<i>Taxes sur le chiffre d'affaires.</i>
<i>TGI</i>	<i>Tribunal de grande instance.</i>
<i>TPG</i>	<i>Trésorier-payeur général.</i>
<i>TVA</i>	<i>Taxe sur la valeur ajoutée.</i>

## *Avant-propos*

Le droit fiscal est ordinairement défini comme l'ensemble des règles déterminant le champ d'application — au regard des personnes et des biens —, le tarif et les modalités de recouvrement des impositions. Dans cette acception, qui privilégie la notion d'impôt, droit fiscal et fiscalité sont synonymes.

Il s'agit là toutefois d'une vision réductrice ou, plus simplement, d'une image tronquée du droit fiscal, négligeant l'existence, par-delà les impôts considérés en eux-mêmes, d'un cadre général à l'intérieur duquel se nouent les relations entre l'administration et les contribuables. Relations spécifiques marquées, sans doute, par l'étendue des prérogatives dont jouit l'administration mais caractérisées tout aussi bien par la réalité des garanties que la loi accorde aux contribuables. La nécessaire mais délicate conciliation des prérogatives de l'administration et des garanties des contribuables a été recherchée dans l'aménagement de procédures de plus en plus complètes.

De longue date, des procédures ont été spécialement conçues pour le règlement des litiges fiscaux. A ces derniers correspondent en effet des voies de droit originales qui échappent pour une large part aux normes du droit judiciaire privé et du contentieux administratif, s'agissant de l'attribution de compétence à certaines autorités pour en connaître ou de la succession

des phases qu'elles comportent. De la difficulté de faire entrer le contentieux fiscal dans les catégories juridiques habituelles, aux confins desquelles il se situe, résulte le peu d'intérêt que lui ont porté, à quelques exceptions d'autant plus notables qu'elles étaient rares, la doctrine civiliste comme la doctrine publiciste.

Par ailleurs, des procédures de consultation, de concertation et d'arbitrage sont apparues aux stades de l'établissement et du contrôle de l'impôt et ont été développées. L'évolution du droit fiscal — non plus seulement ramené au droit des impôts mais intégrant le droit des relations fiscales — a nettement précédé, en ce domaine des procédures non contentieuses, celle qu'a connu ensuite le droit administratif. Pour autant, l'aspect novateur du droit fiscal n'a guère été signalé, alors même que les mécanismes par lesquels il se manifestait étaient devenus d'une application courante.

Il est vrai que la dissémination des dispositions d'ordre procédural dans le code général des impôts, dont l'inconvénient le plus apparent était de ne pas faciliter la tâche de ceux qui, par profession ou par occasion, étaient conduits à la pratique du droit fiscal, interdisait de saisir toute la portée des formes qu'empruntent les relations entre administration et contribuables. La nécessité d'une synthèse n'en était que plus évidente. C'est à ce besoin que tente de répondre le présent ouvrage.

Sa rédaction a été entreprise parallèlement à l'élaboration, décidée par les pouvoirs publics, d'un livre des procédures fiscales, première étape d'une refonte du code général des impôts dont le principe, non immédiatement suivi d'effets, avait été posé dès 1961. Officiellement annoncé en mars 1977, le livre des procédures fiscales a été publié en septembre 1981. Ainsi deux codifications coexistent-elles : le code général des impôts, rassemblant la masse des articles n'ayant pas encore

fait l'objet de la refonte et le nouveau code des impôts, limité pour le moment au livre des procédures fiscales. Certes, à la différence de la matière civile et de la matière pénale, cette dualité est-elle en principe appelée à disparaître au profit d'un retour à un code unique. Là n'est pas l'essentiel : il importe seulement que, regroupée en ses divers éléments, la procédure fiscale soit désormais directement accessible, dans une langue claire et selon une présentation ordonnée.

Celle-ci s'articule en quatre titres réunissant les dispositions relatives respectivement aux procédures de détermination forfaitaire et d'évaluation administrative des bases imposables, au contrôle de l'impôt — les deux tiers des articles du livre figurant sous ce titre —, au contentieux de l'impôt et au recouvrement de l'impôt. Il nous a paru plus opportun, dans un souci de cohérence accrue, de rattacher toutes les procédures fiscales au rapport juridique fondamental qui les sous-tend : l'obligation fiscale, définie comme le lien de droit à caractère pécuniaire qui unit le redevable de l'impôt au Trésor public. Dans cette perspective, les procédures se distinguent selon qu'elles ont trait à la constatation, à la liquidation, à la contestation ou à l'extinction de l'obligation fiscale.

Les deux dernières parties de l'ouvrage se trouvent ainsi coïncider avec les deux derniers titres du livre des procédures fiscales. En revanche, s'agissant des deux premières parties, à une approche familière aux services fiscaux et reposant sur une conception extensive de la notion de contrôle de l'impôt a été préférée une redistribution mieux fondée logiquement et plus équilibrée de la matière. Les procédures de contrôle fiscal y sont traitées séparément des procédures d'imposition qu'elles peuvent déclencher mais qu'à notre sens elles n'absorbent pas. Enfin, le contenu de l'ouvrage est sensiblement plus large que le contenu du livre des procédures fiscales : les dispositions de forme demeurées dans le code général des

impôts ainsi que des dispositions de fond utiles à la compréhension de la procédure fiscale sont en effet analysées.

Restituée dans son intégralité, la procédure fiscale, assurément perfectible, paraît néanmoins avoir atteint sa maturité. Elle constitue tout à la fois une très complète règle du jeu fiscal et un type d'organisation des rapports entre la puissance publique et les personnes impliquées par son activité.

## PREMIÈRE PARTIE

# *La constatation de l'obligation fiscale*

L'obligation fiscale tire son origine d'une part de la loi d'impôt, dont les dispositions doivent être exécutées sous la condition suspensive de l'autorisation annuelle donnée par loi de finances et, d'autre part, du fait générateur de l'impôt, dont la survenance déclenche l'application à un contribuable des dispositions de la loi d'impôt. La constatation de l'obligation fiscale consiste précisément à vérifier la réalité du fait générateur et à s'assurer du caractère imposable de la personne et de la matière correspondantes. Elle doit donc être opérée par l'administration préalablement à la mise en œuvre d'une procédure d'imposition.

Si les textes ont institué une pluralité de procédures d'imposition, en revanche, au sens générique, la procédure d'imposition est considérée dans la jurisprudence administrative comme l'une des causes juridiques de la demande en justice ; elle recouvre à ce titre une série homogène de moyens susceptibles d'être invoqués par le requérant lors du déroulement de l'instance fiscale (*GD*, 170) et se distingue d'une autre cause juridique : le bien-fondé de l'imposition (CE, 4 octobre 1972, n° 82993 : *R.*, 604 ; 6 novembre 1974, n°s 89562 et 89564 : *R.J.F.*, 1975, 23).

L'analyse jurisprudentielle unitaire de la procédure d'imposition se situe dans une double perspective, illustrée notamment par l'important arrêt : CE, Sect. 12 juillet 1932 (n° 10837 : *S.*, 1932, III, 105, note de Font-Réaulx ; *GD*, 69). D'une part en effet, du point de vue de la chronologie du processus fiscal, le Conseil d'Etat voit dans la procédure d'imposition un ensemble de mesures préparatoires à l'établissement de l'impôt ; sur cette base la haute juridiction a fait prévaloir une conception souple de la répartition des compétences entre agents de l'administration fiscale, admettant qu'un supérieur hiérarchique puisse se substituer à son subordonné pour accomplir de telles mesures, en dépit d'une attribution légale de

compétence à ce dernier. D'autre part, s'agissant de la détermination du texte applicable dans le temps, le Conseil d'Etat, tout en définissant la procédure d'imposition comme l'ensemble des formes qui règlent l'établissement de l'impôt, a relevé l'étroite connexité existant entre ces formes et le fond des impositions ; la haute juridiction a par ce motif écarté le principe traditionnel de l'application immédiate des lois de procédure et décidé que la procédure d'imposition est régie, sauf volonté contraire du législateur, par les textes en vigueur lors du fait générateur de l'impôt (pour une confirmation récente : CE, 24 janvier 1973, n° 81288 : *RSF*, 1973, 782, chron. Amselek).

Encore convient-il, pour que l'obligation puisse être constatée, que l'administration fiscale se trouve dotée de moyens d'information et d'investigation. Ces moyens se ramènent soit à des déclarations que les contribuables ou des tiers sont tenus de souscrire, soit à des contrôles que l'administration a le pouvoir d'exercer.

La dissociation entre les moyens d'information et d'investigation dont dispose l'administration et les procédures d'imposition qui en sont le prolongement est opérée par la jurisprudence tant judiciaire qu'administrative. Si les lois nouvelles ne s'appliquent pas immédiatement aux procédures d'imposition auxquelles elles se rapportent, il en va différemment lorsqu'elles ont trait, par exemple, au droit de communication (Cass. civ., 13 novembre 1877, Crédit foncier et Crédit agricole ; 7 janvier 1878, Caisse générale de l'Industrie et du Bâtiment : *S*, 1878, III, 132), au droit de vérification (CE, 25 octobre 1963, Comptoir agricole du Pays bas-normand : *DF*, 1963, n° 49, doct., concl. Poussière) et à la compétence des agents qui l'exercent (CE, 13 juillet 1963, n° 58267 : *DF*, 1964, n° 3, doct., concl. Ducamin ; 14 février 1979, 2455, *RJF*, 1979, 146). La connexité de la forme avec le fond étant jugée insuffisante, voire inexistante en la matière, les dispositions nouvelles sont applicables dès leur entrée en vigueur, y compris aux impôts dont le fait générateur est antérieur.

Dans la pratique fiscale, la déclaration et le contrôle sont le plus souvent employés de manière combinée. Cependant, du point de vue des procédures d'imposition, chacune d'entre elles est susceptible d'être entraînée par une déclaration ou par un contrôle pris isolément et dont la portée peut donc être appréciée séparément.

## Chapitre premier

### LA DÉCLARATION

Il est indispensable de distinguer de l'obligation fiscale telle qu'elle a été précédemment définie — au sens d'obligation pécuniaire — les obligations diverses, d'ordre administratif ou comptable, auxquelles les contribuables ou des tiers sont assujettis. Au premier rang de ces obligations qui ont précisément pour finalité de rendre effective l'obligation fiscale, figure celle de déclarer.

Afin d'apprécier l'importance primordiale que revêt l'obligation de déclarer dans le déclenchement des différents types de procédures d'imposition, sa portée et son régime doivent être successivement abordés.

#### 1 / La portée de la déclaration

La déclaration a une portée non seulement positive, qui découle de la *notion de déclaration*, mais aussi une portée négative, lorsque sont constatés des *manquements à l'obligation de déclarer*.

## § 1 | LA NOTION DE DÉCLARATION

Les relations qui s'établissent entre les contribuables et l'administration donnent lieu à de nombreuses démarches que doivent accomplir les particuliers auprès des services fiscaux. Mais parmi celles-ci, seule la formalité de déclaration a valeur de préalable pour le déclenchement de l'imposition. Pour la distinguer des différentes communications qui jalonnent le processus fiscal, il faut par conséquent définir la déclaration et classer ses différentes manifestations.

► *La définition de la déclaration*

La déclaration peut se définir comme « l'acte initial par lequel le contribuable reconnaît entrer dans le champ d'application de l'une des dispositions du CGI et engage de ce fait, avec l'administration, un dialogue de nature à permettre à celle-ci d'établir, sur des bases en principe exactes, une cotisation d'impôt » (concl. Lobry s./CE, Sect. 22 octobre 1976, 92182 : *DF*, 1977, 677). La déclaration se présente donc comme une formalité initiale et un acte d'information.

En tant que formalité initiale, la déclaration se distingue des actes de procédure dont l'objet est soit de solliciter une autorisation et qui sont parfois dénommés « déclaration » par le CGI lui-même (v. concl. Cabanes s./CE, 18 décembre 1974, SA Ets Givelet : *DF*, 1975, 650), soit de faire connaître un choix ou une décision (par exemple lettre par laquelle le contribuable opte pour un régime d'imposition ou déclare accepter un redressement). En sens contraire, l'enregistrement, bien que présentant certaines particularités, doit être purement et simplement assimilé à une déclaration. Acte d'information, la déclaration permet d'établir la réalité du fait générateur, soit parce qu'il est déjà intervenu pour le plus grand nombre de déclarations, soit parce qu'il n'est plus susceptible d'intervenir

pour les déclarations négatives, soit enfin pour les déclarations d'existence parce que probablement il interviendra, compte tenu de la profession exercée. A ce titre, la déclaration permet la liquidation de l'impôt en portant à la connaissance de l'administration l'évaluation des bases d'imposition. C'est pourquoi elle doit être souvent accompagnée d'annexes explicatives ou justificatives. Enfin, la formalité de déclaration peut être imposée non seulement au débiteur légal ou réel de la dette d'impôt mais aussi aux tiers qui détiennent des renseignements utiles aux contrôles de l'administration.

Mais la déclaration n'est pas seulement un moyen d'évaluation des bases d'imposition. Le droit fiscal lui confère une valeur déterminante pour le choix et le déroulement de la procédure d'imposition. Un troisième caractère doit lui être par conséquent attribué : il s'agit d'une formalité substantielle du processus fiscal.

L'inexécution de la formalité, ou l'exécution irrégulière ou incomplète qui lui est systématiquement assimilée, entraîne toute une série de conséquences qui seront ici seulement évoquées.

La plus remarquable, du moins pour l'IR, l'IS et les TCA, est la substitution de procédure qu'autorise l'article L. 56 du NCI (cf. *infra*, p. 109). Mais des sanctions de nature diverse sont par ailleurs prévues : pécuniaires sous forme d'amendes ou majorations d'impôt (cf. *infra*, p. 30), pénales lorsque l'infraction est susceptible de constituer un délit de fraude fiscale (CGI, art. 1741), administrative telle l'exclusion des marchés publics (art. 52 à 56 du Code des marchés publics). A cet arsenal s'ajoutent, pour les déclarations de tiers, deux sanctions spécifiques. Tout d'abord l'article 238 du CGI prévoit que le défaut de la déclaration des commissions, honoraires et versements assimilés fait perdre le droit de déduire ces sommes au titre des frais professionnels même si celles-ci ont été effectivement déclarées par les bénéficiaires (CE, 25 mai 1960, 45332 : *BD*, 1960, 335 ; 29 juin 1964, 59930 et 60170 : *DF*, 1966, n° 18, 172). Ensuite, lorsqu'une société refuse d'identifier le bénéficiaire des sommes réintégréées dans les bénéfices, celles-ci sont considérées comme des distributions occultes et sont soumises à une pénalité fiscale (CGI, art. 1763 A). Enfin, pour parachever la répression du défaut de déclaration, la loi du 31 juillet 1963 a autorisé la poursuite devant la Cour de discipline budgétaire et financière des fonctionnaires qui omettent de souscrire les déclarations fiscales auxquelles sont tenues les personnes publiques.

► *La typologie des déclarations*

Le classement des différents types de déclarations peut retenir trois critères :

- l'objet de la déclaration selon que son signataire reconnaît simplement sa qualité d'assujéti (déclaration d'existence sans caractère de périodicité) ou qu'il fait connaître les éléments chiffrés nécessaires à l'établissement d'une imposition (déclaration estimative périodique ou non) ;
- son auteur selon que les éléments déclarés concernent un tiers (déclaration de tiers) ou lui-même (déclaration personnelle) ;
- sa portée selon que la déclaration est utilisée pour le contrôle des impôts (déclaration spéciale) ou qu'elle est utilisée directement pour l'établissement de l'impôt (déclaration d'ensemble).

Une telle classification ne présente pas qu'un intérêt scientifique. Elle traduit un système parfaitement cohérent que la loi a institué et dont le juge tire toutes les conséquences qui peuvent être résumées dans le principe d'indépendance des déclarations.

Les personnes assujéties à l'obligation ne peuvent s'abstenir de déclarer sous prétexte que d'autres personnes ont porté à la connaissance de l'administration, au moyen de déclarations régulières, les renseignements dont la communication leur est imposée. Ainsi, la déclaration d'un tiers ne supplée pas l'absence de déclaration personnelle (CE, 17 décembre 1975, 99952 : *RJF*, 1976, 72). De même, une déclaration personnelle du titulaire des revenus ne dispense pas l'organisme payeur légalement assujéti de l'obligation de déclarer les revenus (CE, 13 juillet 1963, 33671 : *BD*, 1963, 692 ; 23 juillet 1976, 96761 : *RJF*, 1976, 313).

Un contribuable doit remplir toutes ses obligations de déclaration. C'est évident lorsque les déclarations ne concernent pas les mêmes impôts (une déclaration de succession ne peut tenir lieu de déclaration de revenus : CE, 2 juillet 1920 : *R*, 656). Mais à l'égard d'un même impôt, l'indépendance des déclarations s'applique tout aussi strictement. Le principe exige que le contribuable respecte la finalité propre de chaque déclaration ; une déclaration instituée pour le contrôle des impôts (déclaration spéciale

des BIC p. ex.) ne dispense pas de la déclaration d'ensemble pour l'établissement de l'IR (CE, 28 juin 1967, 68432 : *BD*, 1967, 449) ; en sens inverse, la production de la déclaration d'ensemble ne couvre pas l'absence de déclaration spéciale des BNC (CE, 9 janvier 1956, 23090 : *BD*, 1956, 229 ; *RSF*, 1957, 326, chron. Chrétien). La jurisprudence étend même l'application de ce principe pour la seule catégorie des déclarations spéciales lorsque le contribuable exerce deux activités similaires mais organisées de façon autonome à l'image de deux entreprises distinctes (CE, Plén. 25 juillet 1975, 89522 : *RJF*, 1975, 317).

Parmi la centaine environ de déclarations différentes actuellement en vigueur, une grande majorité d'entre elles s'appliquent aux impôts synthétiques (v. Tableau I). Cependant, historiquement, c'est pour l'établissement des impôts analytiques indirects que la déclaration fut d'abord rendue obligatoire.

Le premier exemple de déclaration fut bien la formalité de l'enregistrement imposée sur les actes portant mutation de propriété. Outre ses effets civils, ce qui particularise cette déclaration c'est qu'elle n'emprunte pas la voie de la rédaction d'un imprimé fourni par l'administration. Mais depuis que la Cour de cassation a définitivement écarté la « théorie du fait générateur », qui aurait eu pour conséquence de séparer les droits d'actes des droits de mutation (Cass. civ., 28 janvier 1890, consorts Hirou et époux Maxence : *DP*, 1890, I, 177), pour affirmer que le fait générateur des droits réside non dans le dépôt de l'acte mais dans la mutation elle-même (*GD*, 65), l'enregistrement est bien une formalité initiale et substantielle qui déclenche et détermine la procédure d'imposition, et un acte d'information permettant la liquidation des droits ; aussi l'administration l'assimile-t-elle à une déclaration (Note *DGI*, 26 mai 1965, § 17). D'ailleurs, lorsque l'acte soumis à l'enregistrement ne comporte pas les éléments nécessaires à la liquidation, les parties doivent déposer en même temps une « déclaration estimative », « au pied de l'acte » (*CGI*, art. 758, 760, 764 et 851). L'enregistrement proprement dit n'est plus, en outre, la formalité unique qui déclenche la perception des droits. En l'absence d'acte, de nombreuses opérations sont malgré tout imposables et doivent faire l'objet de déclaration : les mutations verbales entre vifs (mutation de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, de fonds de commerce ou de clientèle : *CGI*, art. 638), les mutations de jouissance des mêmes biens (*CGI*, art. 640), les cessions de parts sociales (*CGI*, art. 639),

TABLEAU I. — *Les principales déclarations fiscales*  
(référence aux articles du CCI ou à ses annexes)

Déclarations d'existence	Impôts directs	Impôts indirects
d'ensemble Déclarations personnelles	Art. 222 : déclaration d'existence à la charge des sociétés immobilières de copropriété, des sociétés immobilières relevant de l'Ir, des sociétés passibles de l'Is  Art. 170 : déclaration générale des revenus Art. 150 S : déclaration des plus-values réalisées par les particuliers Art. 171 : déclaration des éléments du train de vie Art. 223 : déclaration des résultats des sociétés et personnes morales passibles de l'Is  Art. 42 (A, III) : déclaration annexe à la déclaration générale des revenus, revenus encaissés hors de France et revenus fonciers Art. 53 et 302 <i>scrites</i> : déclaration des BIC Art. 69 <i>quater</i> II : déclaration des BA Art. 97 et 101 : déclaration des BNC Art. 96 A (A, I) : déclaration des sociétés civiles de moyens	Art. 286 : déclaration d'existence des redevables de la TVA Art. 303 : déclaration d'exercice de fabricant ou marchand d'alcool Art. 308 : déclaration de possession d'alambic Art. 486 : déclaration de profession de marchand en gros de boissons Art. 1565 : déclaration de commencer des entrepreneurs de spectacles  Art. 270 : déclaration mensuelle, trimestrielle ou annuelle du chiffre d'affaires passible de la TVA Art. 407 : déclaration de récolte des producteurs de vins Art. 408 : déclaration de stocks des producteurs de vins Art. 446 : déclaration d'enlèvement de produits soumis aux droits de circulation
Déclarations estimatives	Art. 87 : déclaration annuelle des traitements et salaires Art. 88 : déclaration annuelle des pensions et rentes viagères Art. 240 : déclaration des commissions, honoraires et autres rémunérations Art. 241 : déclaration des droits d'auteurs et d'inventeurs Art. 242-1 : déclaration des parts de bénéfices Art. 242-2 : déclaration des rémunérations d'associés Art. 242 <i>ter</i> 1 : déclaration des produits de placement à revenu fixe Art. 242 <i>ter</i> 3 : déclaration des contrats de prêts Art. 57 (A, II) : relevé de coupons perçus au guichet Art. 58 (A, II) : déclaration d'ouverture et de clôture de compte Art. 58 (A, II) : relevé de coupons crédités en compte Art. L. 97, NCI : relevé individuel des praticiens établi par la Sécurité sociale	

diverses opérations relatives aux sociétés (formation, prorogation, transformation ou dissolution et opérations assimilées : CGI, art. 638 A) et enfin les mutations par décès (CGI, art. 641).

Le système déclaratif pour l'établissement des impôts tend en outre à se généraliser à l'ensemble de notre système fiscal.

La formalité de déclaration est restée longtemps, et par principe, étrangère aux impôts établis directement par l'administration, telles les contributions directes. La réforme des impôts directs locaux a partiellement abandonné ce principe. Depuis la loi du 29 juillet 1975, certains redevables de la taxe professionnelle doivent déposer une déclaration annuelle contenant les renseignements nécessaires à la détermination de la base d'imposition (CGI, art. 1477). De même, aux termes de la loi du 2 février 1968, les propriétaires sont tenus, sous peine de perdre le bénéfice des exonérations temporaires, de déclarer les constructions nouvelles, les changements de consistance ou d'affectation des immeubles passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties ou non bâties (CGI, art. 1406).

## § 2 | LES MANQUEMENTS A L'OBLIGATION DE DÉCLARER

Les manquements des contribuables ou des tiers aux obligations auxquelles ils sont assujettis sont sanctionnés par la loi fiscale (et non par le pouvoir réglementaire : CE, Ass. 13 mars 1981, 13098, *RJF*, 1981, 180 et chron., 152). De telles sanctions — dont la nature juridique est variable — accompagnent l'obligation de déclarer. Mais l'absence de déclaration ne produit pas seulement des effets sous forme de majorations de droits ; elle entraîne, à l'égard de l'imposition même, qui doit néanmoins être établie, des conséquences procédurales intéressant les droits en principal.

► *Les impositions d'office à défaut de déclaration*

Plusieurs dispositions du NCI confèrent au défaut de déclaration le caractère d'un fait déterminant la mise en œuvre de procédures d'imposition d'office, l'administration étant alors fondée à arrêter elle-même, de manière unilatérale, l'assiette de l'impôt. Un premier ensemble de dispositions se rapporte à la taxation d'office entendue au sens strict.

L'art. L. 66-1<sup>o</sup> prévoit qu'est taxé d'office à l'impôt sur le revenu tout contribuable qui n'a pas déposé dans le délai légal la déclaration d'ensemble de son revenu. Il s'agit de la déclaration annuelle qu'est tenue de souscrire toute personne imposable audit impôt et, quel que soit le montant de leur revenu, les personnes ayant disposé de certains éléments du train de vie (CGI, art. 170 et 170 bis ; CE, 16 juin 1965, 61445, *BD*, 1965, 359, obs. M. P.). Toutefois la loi du 29 décembre 1977 accordant aux contribuables des garanties de procédure en matière fiscale et douanière est venue conditionner l'application de cette disposition par la notification d'une mise en demeure ouvrant au contribuable un délai de trente jours pour régulariser sa situation (NCI, art. L. 67). Ainsi, alors qu'auparavant un simple retard dans l'envoi de la déclaration — même explicable par une discussion en cours entre le contribuable et l'administration à propos de certains points de la déclaration (CE, 23 octobre 1974, 89745, *BD*, 1974, 402) ou par l'état de santé du contribuable (CE, 18 décembre 1974, 88246, *RJF*, 1975, 117) ou imputable à son comptable (CE, 7 mai 1975, 92375, *RJF*, 1975, 234) — était susceptible d'entraîner une taxation d'office, celle-ci n'intervient désormais que si la mise en demeure est restée sans effet. Le contribuable peut donc éviter la taxation d'office de son revenu en mettant à profit le délai de grâce qui lui est accordé pour se conformer à son obligation de déclarer, quant à son principe ou quant à ses modalités — la jurisprudence assimilant au défaut de déclaration une déclaration déposée dans le délai légal mais au contenu incomplet (CE, 28 juillet 1941, 63940, *RO*, 240), non signée (CE, 4 juillet 1941, 64522, *RO*, 195) ou souscrite par une personne n'ayant pas qualité à cet effet (CE, 16 février 1977, 1228, *RJF*, 1977, 160). On observe cependant que, dans trois cas (NCI, art. L. 68), il n'y a pas lieu de procéder à mise en demeure. Par ailleurs, les art. L. 66-1<sup>o</sup>, L. 67 et L. 68 s'appliquent aux contribuables qui n'ont pas déclaré les plus-values imposables qu'ils ont réalisées.

La taxation d'office est également applicable — mais alors sans mise en

demeure préalable — aux personnes morales passibles de l'is qui n'ont pas déposé dans le délai légal leur déclaration de résultats (art. L. 66-2° ; v. par ex. CE, 5 avril 1978, 1211, *RJF*, 1978, 195) et aux redevables de TVA qui n'ont pas déposé dans le délai légal leurs déclarations périodiques (art. L. 66-3° ; v. par ex. CE, 1<sup>er</sup> février 1980, Société « Drug Self », *RJF*, 1980, 133). Enfin, l'art. L. 71 prévoit qu'est taxé d'office à l'impôt sur le revenu tout contribuable dont les dépenses personnelles, ostensibles ou notoires, augmentées de ses revenus en nature, dépassent le total exonéré et qui n'a pas fait de déclaration. La procédure d'imposition étant différente selon qu'elle se fonde sur l'art. L. 66 ou sur l'art. L. 71 du NCI, l'administration peut se trouver placée devant un choix, en ce qui concerne du moins l'impôt sur le revenu. Elle considère en pratique que la procédure de l'art. L. 66 est de droit commun, celle de l'art. L. 71 ne devant être utilisée que si la précédente s'avère impossible ou présente des difficultés particulières eu égard aux circonstances de fait (v. en ce sens : Inst. DGI, 8 novembre 1974, *DF*, 1974, II, ID, 4637). L'attitude de l'administration s'explique dans la mesure où la régularité de la taxation d'office sur la base de l'art. L. 66 est simplement subordonnée à la preuve que le contribuable a disposé d'un revenu atteignant le minimum imposable (CE, 30 mai 1930, 7939, *RO*, 830) ou d'éléments du train de vie (CE, 16 juin 1965, préc.) et était dès lors astreint à la production d'une déclaration. Le recours à l'art. L. 71 implique en revanche la preuve, plus difficile à apporter, que le montant des dépenses personnelles et des revenus en nature du contribuable excède le minimum imposable ; l'absence de déclaration n'est en ce cas qu'un élément second dans le déclenchement de la procédure de taxation d'office.

Un autre groupe de dispositions du NCI intéresse la procédure d'évaluation d'office.

L'évaluation d'office se distingue de la taxation d'office en ce qu'elle porte sur des revenus catégoriels et non sur le revenu global d'un contribuable (v. par ex. CE, 23 janvier 1974, 84802, *BD*, 1974, 156) ; elle est donc susceptible d'être provoquée par le défaut de souscription non plus de la déclaration d'ensemble mais d'une déclaration spéciale dans les délais légaux. Cette procédure est applicable en matière de bénéfices industriels et commerciaux et de bénéfices agricoles lorsque les contribuables sont imposables selon un régime de bénéfice réel (art. L. 73-1°) ainsi qu'en matière de bénéfices non commerciaux, quel que soit le régime d'imposition (art. L. 73-2°).

La mise en œuvre de l'évaluation d'office à l'égard d'entreprises industrielles et commerciales est seulement conditionnée par la preuve de la matérialité du défaut de déclaration annuelle des résultats dans le délai légal (CE, 18 décembre 1963, 39009, *DF*, 1964, 201 *bis*), celle-ci, aux termes de l'art. 53 du CGI, devant en effet être produite quand bien même l'entreprise aurait été déficitaire (v. par ex. CE, Plén. 13 juin 1980, 10716, *RJF*, 1980, 339). S'agissant de BNC, l'administration doit en revanche établir que le contribuable a perçu de tels bénéfices, ainsi que l'implique l'art. 104 (v. par ex. CE, 26 mars 1965, 59917, *R*, 204). La déclaration d'un certain revenu dans une autre catégorie que celle dont il relève est assimilée à un défaut de déclaration spéciale et peut, dès lors, motiver une évaluation d'office (CE, 8 mai 1974, 88138, *BD*, 1974, 302). Il en va de même en cas de déclarations incomplètes (CE, 23 mars 1977, 1429, *RJF*, 1977, 191), non datées ou non signées (CE, 26 mai 1976, 99518, *RJF*, 1976, 252), signées par une personne non habilitée à cet effet (CE, 16 février 1977, 988, *RJF*, 1977, 149) ou tardives (CE, 15 juin 1977, 2841, *RJF*, 1977, 312).

Le défaut de déclaration n'entraîne pas uniquement des effets à l'égard d'impôts d'Etat, sous forme de taxation d'office ou d'évaluation d'office des bases d'imposition correspondantes ; il est assorti de conséquences propres en matière d'impôts directs perçus au profit des collectivités locales.

Les insuffisances d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude des déclarations des propriétés bâties peuvent en effet être réparées à toute époque par voie de rehaussements faisant l'objet de rôles particuliers (art. 1508 du CGI). Les déclarations visées par cette procédure spéciale sont d'une part celles auxquelles sont tenus les propriétaires édifiant des constructions nouvelles ou procédant à des changements de consistance ou d'affectation des propriétés existantes (art. 1406), d'autre part, celles devant être souscrites par les redevables de la taxe foncière ou de la taxe d'habitation dans le cadre de chaque révision des évaluations de la valeur locative des biens imposables (art. 1502).

#### ► *Les majorations pour défaut de déclaration*

L'inobservation de l'obligation de déclarer constitue, en toute matière fiscale, l'une des infractions donnant lieu à l'application directe de sanctions par l'administration. La mise en œuvre de ce

pouvoir de répression n'est rattachable aux procédures d'imposition que dans la mesure où la jurisprudence analyse certaines des sanctions par lesquelles il se manifeste comme un « accessoire de l'impôt » ou même un « impôt supplémentaire » (*GD*, 152).

Répondent principalement à cette définition les majorations déterminées automatiquement en fonction du montant des droits : le Conseil d'Etat (10 mai 1952, Société de la..., *JCP*, 1952, éd. ci, II, 7151; Sect. 5 octobre 1973, 82836, *DF*, 1974, comm. 36, concl. Mandelkern) et la Cour de cassation (Civ., 23 mai 1960 et 25 octobre 1960, *RSLF*, 1961, 713, chron. Chrétien) se rejoignent en effet pour leur dénier le caractère d'une peine et cela bien qu'elles figurent au chapitre « Pénalités » du CGI, dans la rubrique « Sanctions fiscales ». Or l'art. 1733-1 prévoit qu'en cas de taxation d'office à défaut de déclaration dans les délais prescrits, les droits mis à la charge du contribuable sont majorés d'un certain montant : intérêts de retard de 10 % au minimum ; 25 % si la déclaration n'est pas parvenue à l'administration trente jours après la notification d'une première mise en demeure ; 100 % si la déclaration n'est pas parvenue trente jours après une nouvelle mise en demeure notifiée par l'administration. Le champ d'application de cette disposition ne coïncide pas avec les cas de taxation d'office entendue au sens strict (*v. supra*), la jurisprudence ayant admis son extension aux cas d'évaluation d'office (CE, 23 janvier 1974, 84802 et 84843, *DF*, 1974, comm. 478, concl. Mandelkern ; CE, 23 avril 1975, 93603, *RJF*, 1975, 220 ; CE, Plén. 15 mai 1974, 80477, *DF*, 1974, comm. 918 : sol. impl.) ; cette interprétation large est significative d'une tendance jurisprudentielle à l'emploi indifférencié des expressions utilisées par la loi pour désigner les diverses procédures d'imposition d'office (*v. infra*, p. 149 et s.). Par ailleurs, depuis la loi du 29 décembre 1977 accordant aux contribuables des garanties de procédure (art. 3-I-1), l'art. 1733-1 trouve à s'appliquer même lorsque le contribuable échappe à la taxation d'office pour défaut de production de la déclaration d'ensemble de ses revenus en régularisant sa situation dans les trente jours de la notification d'une première mise en demeure (*v. supra*). Le manquement à l'obligation de déclarer est ainsi, en ce cas, à l'origine directe de majorations de droits qui ne sont plus conditionnées par le recours effectif à une procédure d'imposition d'office.

## 2 / Le régime de la déclaration

Le caractère régulier ou irrégulier de la production d'une déclaration détermine le type de procédure d'imposition. Hormis certains cas d'imposition d'office (taxation, évaluation et rectification d'office sur la base des articles L. 71, L. 74 et L. 75 du NCI) le principe est qu'une déclaration régulièrement produite ne peut être rectifiée qu'au moyen d'une procédure contradictoire de redressement. Ce principe est rangé par le Conseil d'Etat parmi les règles générales de la procédure d'imposition (CE, Sect. 21 mars 1975, 87573 : *DF*, 1975, 680, concl. Fabre ; *RJF*, 1975, 163, chron. Martin-Laprade).

L'analyse des règles qui régissent l'établissement, le contenu de la déclaration et les délais de sa production revêt par conséquent une importance toute particulière pour l'étude du processus fiscal.

### § 1 | L'ÉTABLISSEMENT DE LA DÉCLARATION

Pour être effective, l'obligation de déclarer doit être personnalisée et située, c'est-à-dire que doit être désignée la personne, morale ou physique, qui est astreinte à déclarer et que doivent être précisées les circonstances exactes qui provoquent la déclaration. Ces deux éléments dépendent de l'impôt en cause et du type de déclaration.

Lorsque la déclaration porte sur une ou plusieurs opérations isolées (déclaration personnelle pour les impôts indirects analytiques tels que les droits d'enregistrement ou les contributions indirectes ; déclaration d'existence ou de tiers), les textes doivent nécessairement désigner dans chaque cas la personne assujettie (le propriétaire, l'usufruitier, le bailleur, toute personne physique ou morale, les chefs d'entreprise, les administrations de l'Etat, etc.) et définir avec précision les circonstances de sa production (mutation verbale, rédaction d'un acte, versement de traitements, d'honoraires, etc.).

Pour les déclarations personnelles relatives aux impôts synthétiques (IR, IS, TCA) qui se réfèrent à la situation d'une personne dotée d'un statut fiscal, les formules de désignation peuvent être plus générales. En fait, l'obligation de déclarer est prévue pour deux catégories distinctes de contribuables ou de redevables : les « personnes imposables » et les « personnes passibles de l'impôt ».

Bien que ces termes ne soient pas toujours repris par les textes, les différentes situations peuvent être toutes ramenées à ces deux catégories qui s'opposent en fonction de l'étendue de l'obligation de déclarer. Ce n'est qu'au cas où elles seraient effectivement redevables de l'impôt que les « personnes imposables » doivent déposer une déclaration (v. art. 170 et 150 S du CGI), alors que les « personnes passibles de l'impôt » doivent en toute hypothèse se soumettre à la déclaration même si celle-ci doit être négative, en cas de déficit par exemple (v. CGI, art. 53, 97, 101, 171, 223 et 270). En conséquence, pour les « personnes imposables » le défaut de déclaration ne constitue une infraction que dans la mesure où il est prouvé qu'une imposition était due, alors que pour les « personnes passibles de l'impôt » l'absence de déclaration caractérise à elle seule l'infraction.

S'agissant d'une formalité substantielle, la déclaration ne peut être instituée que par l'autorité compétente (CE, 7 janvier 1977, 98347 : *RJF*, 1977, 127 rendu à propos de la redevance radiophonique). Mais si le principe de légalité de l'impôt implique que l'obligation fiscale trouve sa source dans la loi (*GD*, 15), l'institution d'une déclaration ne relève pas exclusivement du législateur. Le Conseil d'Etat admet en effet qu'une déclaration puisse être instituée par voie réglementaire, au titre des conditions d'application de dispositions législatives (sol. implicite CE, Ass., 2 février 1973, 78195 : *DF*, 1973, 672 ; Plén. 10 juin 1977, 92618 : *DF*, 1977, 1757, concl. Martin-Laprade). De cette jurisprudence découle l'exclusion du règlement autonome pour instituer une déclaration.

La déclaration doit revêtir un caractère absolu d'authenticité et être souscrite par la personne assujettie à la formalité.

Toute irrégularité affectant la souscription est sanctionnée par la nullité de la déclaration.

La déclaration doit être en premier lieu signée (CE, 4 juillet 1941, 64522 : *RO*, 195 ; Plén. 23 avril 1971, 77799 : *DF*, 1972, 777, concl. Schmeltz) à l'exclusion de tout pseudonyme (CE, 26 juin 1939 : *R*, 436, 3<sup>e</sup> espèce).

La déclaration doit être en second lieu valablement signée. Pour les personnes morales, les déclarations doivent être souscrites par leur représentant légal (administrateur, gérant, fondé de pouvoir) ou par une personne spécialement habilitée (CE, 16 février 1977, 988 : *DF*, 1977, 1841, concl. Fabre). Pour les personnes physiques, la déclaration doit être signée par le redevable de l'impôt ou son représentant légal (ayants-cause du contribuable décédé, tuteur pour les mineurs ou les « interdits »). L'administration a toujours admis l'intervention d'un mandataire à condition qu'il soit justifié du mandat, général ou spécial, en vertu duquel il agit (*Instr.*, 31 janvier 1938, § 325), solution qui semble entérinée par le Conseil d'Etat (CE, 9 octobre 1954, 98877 : *DF*, 1954, 858 ; 25 oct. 1968, 72500 : *BD*, 1968, 442). Quant à l'épouse du contribuable, elle peut signer conjointement avec son mari la déclaration d'ensemble des revenus du foyer (*CGI*, art. 173 A) et, lorsqu'elle exerce personnellement une activité professionnelle, souscrire seule les déclarations spéciales en matière de BIC, BNC ou BA (*CGI*, art. 155 B).

La déclaration doit être enfin adressée à l'administration. La compétence territoriale des services fiscaux est fonction du lieu où se situent les opérations ou activités imposables. L'erreur de destination n'est cependant pas, en principe, sanctionnée.

La question ne soulève guère de difficultés pour les impôts indirects analytiques. C'est ainsi que la formalité de l'enregistrement — ou le dépôt de la déclaration qui la remplace — est soigneusement localisée par le *CGI* en raison des taxes locales qui sont perçues additionnellement aux droits d'Etat. Le bureau compétent est soit celui où réside le déclarant ou son mandataire (résidence légale du notaire pour les actes notariés : art. 650-1 ; domicile du décédé pour les déclarations de succession : art. 656), soit celui où se situent les biens transmis (acte sous seing privé portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles et de biens assimilés : art. 652 ; acte soumis à la formalité fusionnée : art. 657 ; déclaration des mutations verbales : art. 653).

Pour les impôts synthétiques (IR, IS et TVA) la détermination du lieu de dépôt des déclarations est plus délicate malgré les mesures systématiques d'harmonisation. Lorsque l'activité imposable est située en un seul endroit, la déclaration doit être adressée au service soit du lieu de résidence (déclaration d'ensemble des revenus : art. 45, Annexe III), soit du lieu d'exercice de la profession ou du siège de la direction de l'entreprise (déclaration de TVA des entreprises non soumises à l'IS ; déclaration spéciale des BIC et BA : art. 38, Annexe III ; déclaration spéciale des BNC : art. 40, Annexe III), soit enfin du lieu du principal établissement (déclaration spéciale des BNC : art. 40, Annexe III ; des résultats des sociétés passibles de l'IS : art. 218 A du CGI et déclaration de TVA de ces sociétés : art. 32, Annexe IV). Lorsque l'activité s'exerce en plusieurs endroits, le contribuable imposable à l'IR (déclarations d'ensemble et spéciales) peut déposer sa déclaration soit auprès des services précités, soit à défaut auprès du service du lieu de son principal établissement (note, 5 janvier 1968). En revanche, pour les sociétés passibles de l'IS, c'est l'administration qui désigne, à défaut du service du lieu du principal établissement, soit celui du lieu où est assurée la direction effective de la société, soit celui du lieu du siège social ; ce choix relève d'une compétence discrétionnaire soumise au seul contrôle minimum du juge de l'excès de pouvoir (CE, Sect. 18 novembre 1977, 2761 : *RJF*, 1978, 18).

Enfin, pour la taxe professionnelle, la déclaration doit être adressée au service local de la commune ou de chaque commune en cas de pluralité d'établissement ; dans ce dernier cas, la déclaration récapitulative prévue à l'article 1477 du CGI est déposée auprès du service du lieu du principal établissement.

## § 2 | LE CONTENU DE LA DÉCLARATION

En tant qu'acte d'information, la déclaration doit contenir les renseignements nécessaires à l'établissement de l'impôt et aux contrôles de l'administration. La présentation et la nature de ces renseignements sont fixés normalement par le pouvoir réglementaire.

A l'exception de la formalité de l'enregistrement dont les modalités pratiques sont le plus souvent déterminées par le législateur, plus exceptionnellement par l'autorité réglementaire qui bénéficie alors d'habilitations spéciales, le gouvernement jouit pour les autres impôts d'une habilitation générale résultant de plusieurs dispositions du CGI (art. 248, 298 *septdecies* et 302 *septies* du CGI, art. 324 *AJ* de l'Annexe III).

Cependant, l'autorité réglementaire ne peut, sous prétexte de fixer le contenu d'une déclaration, instituer une déchéance qui relève exclusivement du législateur. C'est le cas lorsque le bénéficiaire d'une disposition légale est subordonné par les textes réglementaires à la présence dans la déclaration d'une mention particulière ; le Conseil d'Etat recherche alors si la loi impliquait ou autorisait cette subordination (CE, 21 mai 1969, 69123 : *DF*, 1969, 946, concl. Lavondès). Dans la négative, l'inobservation des prescriptions réglementaires ne prive pas le contribuable du droit de se prévaloir, devant le juge, des dispositions légales (CE, Plén. 16 janvier 1956, 32888 : *R*, 16 ; Sect. 19 févr. 1971, 79216 : *R*, 147 ; *AJDA*, 1971, 618, note Lamarque).

Les renseignements contenus dans la déclaration engagent le contribuable non seulement quant à l'évaluation des bases d'imposition lorsque celle-ci entraîne une minoration des droits exigibles, mais aussi quant à la qualification fiscale que le déclarant est tenu de donner aux différents éléments déclarés.

Toute insuffisance de déclaration (qu'elle provienne d'omissions totales ou partielles, ou d'inexactitudes) est, sans préjudice des rehaussements, sanctionnée de pénalités. Lorsque l'insuffisance affecte une déclaration estimative, les pénalités ne sont cependant pas appliquées si le contribuable fait connaître, par indication expresse ou note annexée, les motifs de droit ou de fait pour lesquels il s'abstient de mentionner certains éléments, il donne telle qualification conduisant à une minoration d'impôt ou fait état de déductions qui pourraient se révéler injustifiées (CGI, art. 1728, 2<sup>e</sup> al.). Mais la mention n'exonère des pénalités que dans la mesure où, non seulement le contribuable attire l'attention de l'administration, mais aussi donne l'explication de son attitude (CE, 21 déc. 1977, SA Produits d'usine métallurgiques PUM Station service acier : *DF*, 1978, 1084, concl. Rivière) ; elle ne peut avoir d'effet rétroactif (CE, Plén. 11 juillet 1977, Cie parisienne des Asphaltes : *DF*, 1978, 516, concl. Martin-Laprade).

L'irrégularité de la déclaration estimative susceptible de découler de son contenu peut aussi entraîner l'imposition d'office du contribuable lorsque l'anomalie présente un tel caractère de gravité que la déclaration est réputée inexistante (déclaration de BNC ne comportant pas l'indication des recettes brutes : CE, 23 mars 1977, 1429 : *RJF*, 1977, 191). En outre, le contribuable est responsable des qualifications que contient sa déclaration ce qui peut le conduire à s'abstenir de déposer une déclaration spéciale tout en incluant dans la déclaration d'ensemble les revenus en cause. Il encourt de ce fait l'imposition d'office : revenus considérés comme fonciers se révélant être des BIC (CE, 24 juin 1968, 71373 : *BD*, 1968, 383), médecin se croyant salarié alors qu'il relève du régime des BNC (CE, 22 mai 1968, 63237 : *DF*, 1969, 126, concl. Dufour), conseiller juridique déclarant des BNC alors qu'il s'agit de BIC (CE, 23 janvier 1974, 84802 : *DF*, 1974, 478, concl. Mandelkern), personne morale qui se croit à tort imposable à l'IS sur certains seulement de ses revenus (CE, 19 mai 1958, 48747 : *BD*, 1958, 422). Les contribuables qui commettent des erreurs de qualification sont donc plus mal traités que ceux qui, tout en observant leurs obligations de déclaration, pratiquent sciemment des dissimulations qui ne pourront être redressées que par l'intermédiaire d'une procédure contradictoire.

### § 3 | LES DÉLAIS DE DÉCLARATION

La formalité de déclaration doit être accomplie dans des délais fixés par les textes pour chaque impôt et chaque type de déclaration.

Pour l'IR, la déclaration d'ensemble des revenus (CGI, art. 175), les déclarations spéciales de BIC régime du bénéfice réel (art. 53), de BA réels (art. 38 *sexdecies* Q, annexe III), des BNC (art. 97 pour la déclaration contrôlée et 101 pour l'évaluation administrative) sont soumises au délai général de l'article 175 du CGI : elles doivent être déposées avant le 1<sup>er</sup> mars de chaque année.

L'article 175 prévoit cependant des délais spéciaux pour les commerçants, industriels et agriculteurs soumis au régime réel qui arrêtent leur exercice comptable le 31 décembre ; leurs déclarations d'ensemble ou spéciales

doivent être produites avant le 31 mars. Les agriculteurs imposés au forfait bénéficient pour souscrire leur déclaration du même délai que celui imparti pour dénoncer leur forfait (cf. *infra*, p. 143). Les contribuables relevant du régime de BIC et TVA forfaitaires ont jusqu'au 16 février pour déposer la déclaration spéciale (art. 111 *septies*, Annexe III).

En cas de cession ou cessation d'activités, la déclaration des bénéficiaires doit être adressée dans les dix jours (BIC et BA : art. 201 ; BNC : art. 202) ; en cas de décès, le délai est de six mois (art. 204).

La déclaration des résultats des personnes morales passibles de l'IS doit être faite dans les trois mois de la clôture de l'exercice ou, en l'absence d'exercice clôturé, avant le 1<sup>er</sup> avril de l'année suivante (CGI, art. 223-1).

Pour les TCA, la production des déclarations des affaires passibles de la TVA selon le régime réel doit respecter un calendrier dont l'objet est d'échelonner les formalités (art. 39, Annexe IV).

Pour les autres déclarations, des délais variables sont dans chaque cas fixés en fonction du fait générateur de l'impôt ou des circonstances qui motivent la déclaration. En matière de droits d'enregistrement, les conventions verbales portant mutation de propriété d'immeubles et biens assimilés doivent être déclarées dans le mois de l'entrée en possession (CGI, art. 638) ; les actes des sociétés doivent être déclarés dans le mois qui suit la réalisation de l'opération (CGI, art. 638 A) ; les déclarations de succession : six mois à compter du décès si celui-ci a lieu en France, un an dans les autres cas (CGI, art. 641). En matière de taxe foncière, la déclaration doit être déposée dans les quatre-vingt-dix jours qui suivent la réalisation définitive des constructions nouvelles ou des changements de consistance ou d'affectation (CGI, art. 1406). Pour l'établissement de la taxe professionnelle, le délai de déclaration est fixé au 1<sup>er</sup> mars (CGI, art. 1477).

La brièveté des délais et la rigueur attachée à la forclusion qui en découle ne peuvent pas ne pas s'accompagner de nécessaires assouplissements relevant de mesures soit ponctuelles, soit permanentes.

De manière ponctuelle, le ministre accorde chaque année une prorogation exceptionnelle des délais aux personnes physiques imposables à l'IR.

Les mesures permanentes ont trait à la possibilité que donne la loi, ou l'administration, de déposer avant l'expiration des délais une déclaration provisoire susceptible d'être modifiée ultérieurement. Cette possibilité est expressément prévue par l'article 175-3<sup>e</sup> al. du CGI pour les agriculteurs

# THÉMIS

## SCIENCE POLITIQUE

- Administration publique** / Bernard GOURNAY, Jean-François KESLER et Jeanne SIWEK-POUYDESSEAU
- Amérique latine** / Jacques LAMBERT
- Conceptions politiques du XX<sup>e</sup> siècle** / François CHATELET et Evelyne PISIER-KOUCHNER
- Dictatures européennes** / André et Francine DEMICHEL
- Éléments de fiscalité** / Maurice DUVERGER
- Finances publiques** / Maurice DUVERGER
- Histoire de l'Administration** / Pierre LEGENDRE
- Histoire des idées politiques, 1** : Des origines au XVIII<sup>e</sup> siècle / Jean TOU-CHARD, Louis BODIN, Pierre JEANNIN, Georges LAVAU et Jean SIRINELLI
- Histoire des idées politiques, 2** : Du XVIII<sup>e</sup> siècle à nos jours / Jean TOU-CHARD, Louis BODIN, Pierre JEANNIN, Georges LAVAU et Jean SIRINELLI
- Histoire des Institutions, 1-2** : L'Antiquité / Jacques ELLUL
- Histoire des Institutions, 3** : Le Moyen Age / Jacques ELLUL
- Histoire des Institutions, 4** : XVI<sup>e</sup>-XVIII<sup>e</sup> siècle / Jacques ELLUL
- Histoire des Institutions, 5** : Le XIX<sup>e</sup> siècle / Jacques ELLUL
- Institutions et relations internationales** / Paul REUTER et Jean COMBACAU
- Institutions politiques et droit constitutionnel, 1** : Les grands systèmes politiques / Maurice DUVERGER
- Institutions politiques et droit constitutionnel, 2** : Le système politique français / Maurice DUVERGER
- Marxistes et la politique** / François CHATELET, Evelyne PISIER-KOUCHNER et Jean-Marie VINCENT
- Organisations européennes** / Paul REUTER
- Presse écrite et audio-visuelle** / Roland CAYROL
- Régimes parlementaires européens** / Pierre LALUMIÈRE et André DEMICHEL
- Régimes politiques en Asie** / Francis DORÉ
- Régimes politiques des pays arabes** / Maurice FLORY et Robert MANTRAN
- Régimes politiques de l'U.R.S.S. et de l'Europe de l'Est** / Michel LESAGE
- Relations internationales** / Charles ZORGBIBE
- Relations internationales des Etats socialistes** / Robert CHARVIN et Albert MAROUANI
- Sociologie de la politique** : éléments de science politique / Maurice DUVERGER
- Syndicats ouvriers** / Guy CAIRE
- Théorie des relations internationales** / Philippe BRAILLARD
- Vie politique en France depuis 1940** / Jacques CHAPSAL et Alain LANCELOT
- Vie politique sous la V<sup>e</sup> République** / Jacques CHAPSAL

# THÉMIS

---

## SCIENCES ÉCONOMIQUES

- Comptabilité nationale et modèles de politique économique** / Jean BÉNARD  
**Comptabilité publique** / Jacques MAGNET  
**Economie contemporaine, 1** : Les fonctions économiques / Denise FLOUZAT  
**Economie contemporaine, 2** : Les phénomènes monétaires / Denise FLOUZAT  
**Economie contemporaine, 3** : Croissance, crise et stratégies économiques / Denise FLOUZAT  
**Economie européenne** / Jacques et Colette NÈME  
**Economie financière** / Hubert BROCHIER, Pierre LLAU et Charles-Albert MICHALET  
**Economie internationale** / Gérard MARCY  
**Economie et planification urbaines, 1** : L'espace urbain / Pierre-Henri DERYCKE  
**Economie politique, 1** / Raymond BARRE  
**Economie politique, 2** / Raymond BARRE  
**Economie rurale** / Jules MILHAU et Roger MONTAGNE  
**Economie du travail** / François SELLIER et André TIANO  
**Eléments d'économétrie** / René ROY  
**Eléments d'économie politique** / Jean-Marcel JEANNENEY  
**Gestion de l'entreprise, 1** : Structure et organisation / Jane AUBERT-KRIER  
**Gestion de l'entreprise, 2** : Activités et politiques / Jane AUBERT-KRIER, E.-Y. RIO et Ch.-A. VAILHEN  
**Histoire économique, des origines à 1789** / Jean IMBERT et Henri LEGOHÉREL  
**Histoire des faits économiques contemporains** / Maurice NIVEAU  
**Histoire de la pensée économique** / Henri DENIS  
**Mathématiques préparatoires à l'économie, 1** / Georges Th. GUILBAUD  
**Modèles économiques** / Marc GUILLAUME  
**Organisations économiques internationales** / Jacques et Colette NÈME  
**Politiques économiques comparées** / Jacques et Colette NÈME  
**Statistique, 1** : Statistique descriptive et initiation à l'analyse / André PIATIER  
**Statistique, 2** : Eléments d'analyse et applications / André PIATIER, Pierre CAHUZAC et Jean-Luc SAUVAGEOT  
**Systèmes et structures économiques** / André MARCHAL  
**Théorie macroéconomique. Textes fondamentaux** / Marc BERTONÈCHE et Jacques TEULIÉ
- 

## SCIENCES SOCIALES

- Démographie** / Philippe MOUCHEZ  
**Eléments de démographie** / Alfred SAUVY, Elisabeth BROWN et Alain LEFEBVRE  
**Mathématiques élémentaires. Applications à la statistique et aux sciences sociales, 1** / Marc BARBUT, Claude d'ADHÉMAR, Bruno LECLERC et Pierre JULLIEN  
**Mathématiques élémentaires. Applications à la statistique et aux sciences sociales, 2** / Marc BARBUT, Claude d'ADHÉMAR, Bruno LECLERC et Pierre JULLIEN  
**Méthodes des sciences sociales** / Maurice DUVERGER  
**Théorie sociologique** / Pierre BIRNBAUM et François CHAZEL