

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-10-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Règles relatives au contrôle et à la rectification des résultats

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Procédures de rectification et d'imposition d'office

Titre 1 : Procédure de rectification contradictoire

Chapitre 2 : Règles relatives au contrôle et à la rectification des résultats

Sommaire :

- I. Défaut de valeur probante de la comptabilité
 - A. Comptabilité irrégulière
 - B. Comptabilité régulière en la forme mais considérée comme non probante
 - 1. Insuffisance du taux de bénéfice brut calculé à partir des données de la comptabilité
 - 2. Train de vie et de l'enrichissement de l'exploitant
- II. Rectification des déclarations suivant la procédure de rectification contradictoire
 - A. Présentation d'une comptabilité comportant des infractions graves et répétées
 - B. Défaut de présentation de la comptabilité
 - 1. Définition du défaut de présentation de la comptabilité
 - 2. Constatation du défaut de présentation de la comptabilité ou des documents en tenant lieu
 - 3. Charge de la preuve en cas de défaut de présentation de la comptabilité
- III. Charge et administration de la preuve en cas de contestation des rectifications apportées à la déclaration
 - A. Rectifications opérées dans le cadre de la procédure contradictoire
 - 1. Charge de la preuve
 - 2. Cas où la preuve incombant au contribuable a été considérée comme non apportée
 - 3. Cas où la preuve incombant au contribuable a été considérée comme apportée
 - B. Rectifications opérées dans le cadre des impositions d'office
 - 1. Charge de la preuve
 - 2. Administration de la preuve
 - a. Cas où la preuve n'a pas été considérée comme apportée
 - b. Cas où la preuve a été considérée comme apportée en tout ou en partie

1

Aux termes de l'article 54 du code général des impôts (CGI), le déclarant est tenu de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes ou de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans sa

déclaration.

En vertu de l'[article 55 du CGI](#) le service des finances publiques vérifie les déclarations soit d'après les documents et renseignements en sa possession, soit dans le cadre d'opérations conduites sur place (cf. [BOI-CF-DG-40-10](#)).

Il peut rectifier les déclarations en se conformant à la procédure de rectification contradictoire prévue à l'[article L55 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#). [cf. [BOI-CF-IOR-10](#)].

La rectification du bénéfice imposable est une opération consistant :

- soit, si le service constate une insuffisance, une inexactitude une omission ou dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt, en une réintégration dans les résultats des déductions non justifiées ou à la réparation des erreurs, omissions ou dissimulations relevées ;
- soit en une reconstitution globale du résultat imposable -ou de certains éléments de ce résultat- lorsque la comptabilité, quoique régulière en la forme, a été écartée par le vérificateur qui avait des raisons sérieuses d'en contester la sincérité.

Remarque : Le pouvoir de rectification de l'administration ne s'applique qu'aux conséquences des erreurs, volontaires ou non, commises par les entreprises et des décisions de gestion qu'elles ont prises irrégulièrement. En revanche, les décisions de gestion régulières sont opposables tant au service qu'aux entreprises elles-mêmes. Sur la distinction entre erreurs et décisions de gestion cf. [BOI-BIC-BASE-40-10](#).

Les règles relatives au contrôle et à la rectification des résultats des entreprises sont examinées dans les trois parties suivantes :

- défaut de valeur probante de la comptabilité ;
- rectification des déclarations suivant la procédure de rectification contradictoire ;
- charge et administration de la preuve en cas de contestation des rectifications apportées à la déclaration.

I. Défaut de valeur probante de la comptabilité

10

Sous réserve des cas, en principe exceptionnels, où il est en droit d'utiliser la procédure de l'évaluation d'office (cf. [BOI-CF-IOR-50](#)), le service ne peut rectifier la déclaration de résultats régulièrement souscrite par une entreprise qu'en suivant une procédure contradictoire (dite « procédure de rectification contradictoire ») prévue aux [articles 55 du CGI](#) et [L55 du LPF](#).

20

La présente partie a uniquement pour objet de définir la portée et les cas d'application de cette procédure en tant qu'elle peut concerner les entreprises industrielles et commerciales placées sous un régime de bénéfice réel. Pour ce qui touche le déroulement et les modalités d'application de la procédure contradictoire de rectification des déclarations de résultats, il convient de se reporter au [BOI-CF-IOR-10](#).

30

On se bornera à indiquer ici :

- que le service peut demander au contribuable (par lettre n° 754) tous renseignements ou explications sur les mentions de la déclaration ou des documents qui y sont joints, ainsi que sur les

divers éléments concourant à la détermination du bénéfice net imposable. Le défaut de réponse à une telle demande n'entraîne pas l'abandon de la procédure contradictoire ni l'application d'une sanction, mais peut constituer un des éléments d'appréciation permettant de conclure à l'opportunité d'une intervention sur place (cf. [BOI-CF-DG](#)) ;

- que tout rehaussement du résultat déclaré doit donner lieu à une proposition par lettre recommandée avec avis de réception indiquant la nature, les motifs et le montant du ou des rectifications envisagés. La formule à utiliser à cet effet est l'imprimé n° 2120 ou n° 3924 selon qu'il s'agit de rectifications opérés du bureau ou de rehaussements faisant suite à une vérification (cf. [BOI-CF-IOR-10-30](#) et [BOI-CF-IOR-10-40](#)) ;

- qu'en cas de refus du rehaussement, le litige peut être soumis à la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, soit à la demande du contribuable soit à l'initiative du service (cf. [BOI-CF-CMSS](#)).

40

La rectification des déclarations peut consister :

- soit en des rectifications ponctuelles opérées à partir de la comptabilité elle-même, dont la sincérité ou la valeur probante n'est pas contestée par le service (par exemple réintégration de recettes, de créances ou d'avantages déterminés, omis en comptabilité ou pris en compte pour un montant minoré ; réintégration de charges ou de pertes non déductibles en tout ou en partie) ;

- soit en des rectifications ponctuelles portant sur les corrections en plus ou en moins, opérées par l'entreprise sur son bénéfice comptable pour obtenir le bénéfice net fiscal (par exemple réintégration, dans le bénéfice net fiscal, de gains d'exploitation considérés à tort comme des plus-values à long terme) ;

- soit en des rectifications portant globalement sur l'ensemble des résultats déclarés ou sur un ensemble d'opérations de l'entreprise.

50

Les deux premiers de ces procédés -qui sont le mode normal et le plus courant de rectification des insuffisances de déclaration résultant d'une mauvaise application des règles relatives à l'assiette de l'impôt- n'appellent pas de commentaires particuliers.

En revanche, le troisième de ces procédés impliquant un rejet de la comptabilité considérée comme dénuée de sincérité ou non probante en tout ou en partie, il apparaît nécessaire de préciser d'une part, les conditions de son utilisation et d'autre part, les modalités suivant lesquelles les contribuables auxquels il a été appliqué peuvent contester les bases d'imposition retenues par l'administration .

60

Il est souligné dès maintenant que le rejet d'une comptabilité comme dénuée de sincérité ou comme non probante ne doit être opéré qu'à bon escient et avec la plus grande circonspection, lorsqu'il existe des motifs précis et sérieux permettant de la considérer comme non probante.

70

L'absence de valeur probante d'une comptabilité, condition nécessaire de son rejet, peut résulter soit de l'irrégularité formelle de cette comptabilité, elle-même, d'une insuffisance des justifications fournies à l'appui de ses énonciations ou de l'une et l'autre de ces deux causes, soit, même si la comptabilité apparaît régulière en la forme, d'éléments permettant d'en contester la sincérité ou la valeur probante.

A. Comptabilité irrégulière

80

On rappelle qu'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.

90

Mais, bien entendu, une comptabilité ne doit pas être écartée si elle n'est entachée que d'irrégularités insuffisantes pour lui enlever toute valeur probante.

Le défaut de valeur probante ne peut résulter que d'irrégularités ayant un caractère de gravité indiscutable : balances inexactes, erreurs répétées de reports, enregistrement non chronologique des opérations, absence de pièces justificatives de recettes ou de dépenses, fausses factures, soldes de compte caisse fréquemment créditeurs, enregistrements d'une partie des opérations réalisées.

100

Le Conseil d'État a considéré que devait être rejetée comme étant dépourvue de valeur probante une comptabilité :

- présentant de nombreuses irrégularités et, en particulier, lorsqu'il a été constaté des minorations importantes de recettes provenant des travaux effectués pour le compte de divers clients sans que les factures correspondantes aient été établies et qu'en outre divers documents annexes -tels que bordereaux de livraison et carnets de clients- sont absents (CE, arrêt du 18 avril 1966, req. n° 63762) ;

- qui ne présente pas les garanties d'exactitude requises, dès lors qu'elle est entachée de diverses irrégularités, parmi lesquelles, notamment, l'absence de relevé détaillé des opérations de caisse de nature à justifier la consistance des chiffres de recettes arrêtés en fin de journée (CE, arrêt du 28 octobre 1966, req. n° 68658) ;

- qui n'a pas enregistré la totalité des achats et des ventes (CE, arrêt du 21 juillet 1972, req. n° 81156) ;

- réduite, par l'effet d'un incendie, au journal centralisateur et au livre d'inventaire (CE, arrêts du 6 février 1985, n°s 43328 et 43330).

110

En revanche, dès lors que la démonstration par le contribuable du caractère probant de ses écritures comptables n'est soumise à aucun formalisme, ne peut être rejetée globalement une comptabilité :

- qui comporte des livres-journaux auxiliaires suffisamment détaillés, même si leurs mentions ne sont reprises au livre-journal que pour le montant des soldes mensuels contrairement aux dispositions de l'article R123-176 du code de commerce (article 420-4 du plan comptable) ;

- qui comporte des inventaires régulièrement établis, même en l'absence du livre d'inventaire prévu à l'article R123-173 du code de commerce (article 410-6 du plan comptable général) ;- dont les défauts sont d'une gravité limitée et dont les erreurs ont pu être rectifiées ;

- dont les résultats sont corroborés par les indications tirées de la reconstitution d'une comptabilité-matières et les explications fournies au sujet de la casse, de la perte ou du vol de certains articles (CE arrêt du 7 novembre 1975, req n° 90786).

Remarque : En ce qui concerne le caractère probant ou non probant de la comptabilité, il convient de se reporter également aux indications données au I-B s'agissant d'une comptabilité régulière en la forme.

B. Comptabilité régulière en la forme mais considérée comme non probante

120

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 de soutenir que le bénéfice déclaré est inférieur au bénéfice effectivement réalisé.

Ces présomptions peuvent résulter notamment des éléments suivants.

1. Insuffisance du taux de bénéfice brut calculé à partir des données de la comptabilité

130

La seule insuffisance du taux de bénéfice brut par rapport soit au taux moyen dans la branche considérée, soit aux taux constatés dans des entreprises similaires, si elle constitue une indication importante et propre à justifier un examen approprié ne peut être considérée comme un motif suffisant de rejet de la comptabilité lorsque celle-ci a par ailleurs une valeur probante. En effet, il est parfaitement possible que les conditions de fonctionnement de l'entreprise vérifiée comportent des particularités de nature à expliquer les écarts constatés.

140

En revanche, un rejet peut être valablement fondé sur le fait que le pourcentage de bénéfice brut, tel qu'il résulte de la comptabilité, est différent de celui obtenu en comparant systématiquement dans l'entreprise elle-même, les prix d'achat et les prix de vente de marchandises déterminées (cf. en ce sens CE, arrêt du 14 mai 1975, req. n° 91518).

Un dépouillement exhaustif des achats d'un exercice paraît pouvoir être utilement opposé au contribuable si, après l'application d'une méthode complète et précise, il conduit à constater l'existence de discordances importantes de chiffres d'affaires.

150

Mais le service ne doit exciper d'une telle différence de pourcentage de bénéfice brut que si celle-ci est suffisamment importante pour être significative.

En effet le Conseil d'État, dans une espèce concernant une entreprise gérant un restaurant, a estimé, contrairement à la thèse du service, que la comptabilité présentée, régulière en la forme, ne pouvait qu'être tenue pour sincère, en raison tant des incertitudes et de l'imprécision qui affectent la reconstitution d'un taux de bénéfice brut que de la faiblesse de l'écart constaté en l'espèce entre le taux ressortant de la comptabilité et le taux théorique retenu par l'administration. Au cas particulier, ce dernier taux avait été reconstitué par comparaison entre le prix de certains menus et le montant des achats de produits utilisés pour leur confection (CE, arrêt du 10 mars 1976, req. n° 79933).

2. Train de vie et de l'enrichissement de l'exploitant

160

Le train de vie et, le cas échéant, l'enrichissement de l'exploitant ou des associés, lorsqu'il est hors de proportion avec l'importance des bénéfices déclarés, se trouve au nombre des éléments d'où peuvent être tirées des présomptions précises et concordantes que le bénéfice déclaré est inférieur au bénéfice effectivement réalisé (en ce sens : arrêts des 27 octobre 1952, req. n° 12642, R.O. p. 107 ; 19 novembre 1955, req. n° 32903 ; 29 mai 1957, req. n° 22803 ; 29 janvier 1969, req. n° 73027).

Toutefois, eu égard à la séparation des patrimoines d'une société passible de l'impôt sur les sociétés et de ses associés, la circonstance que l'enrichissement de ces derniers resterait inexpliqué ne permet pas de présumer qu'il provient de bénéfices dissimulés qui auraient été appréhendés par les intéressés (CE, arrêt du 23 avril 1975, req. n° 92874).

170

Il est à noter que dans certaines des espèces où la juridiction administrative a admis une rectification des résultats fondée sur un enrichissement injustifié de l'exploitant, il existait, outre cet enrichissement constaté, d'autres circonstances permettant de mettre en doute ou de contester la valeur probante de la comptabilité :

- la différence constatée entre l'augmentation du patrimoine de l'exploitant et le montant des bénéfices déclarés était très importante, les bénéfices déclarés représentant moins du dixième de l'enrichissement (arrêt du 27 octobre 1952) ;

- les écritures comptables comportaient des irrégularités (arrêts des 19 novembre 1955, 29 mai 1957 et 14 février 1962).

II. Rectification des déclarations suivant la procédure de rectification contradictoire

180

Quelles que soient la nature et la gravité des infractions commises, le résultat d'une entreprise ne peut être reconstitué que selon la procédure de rectification contradictoire prévue à l'[article L55 du LPF](#).

Le défaut de présentation de la comptabilité lors d'un contrôle constitue toutefois un cas particulier en ce qui concerne la charge de la preuve en cas de contentieux ultérieur (cf. [III](#)).

A. Présentation d'une comptabilité comportant des infractions graves et répétées

190

Quelles que soient la nature et la gravité des infractions commises, les résultats de l'entreprise doivent être reconstitués selon la procédure de rectification contradictoire.

200

Pour être pertinentes et emporter, le cas échéant, la conviction de la commission départementale ou nationale, ou du juge, les reconstitutions opérées doivent demeurer dans des limites réalistes au regard des conditions effectives d'exploitation.

À cet égard, il est rappelé que :

- les reconstitutions du bénéfice brut doivent être effectuées à partir des conditions concrètes de fonctionnement de l'entreprise et non d'éléments prédéterminés ou étrangers à la gestion propre de celle-ci, même s'il s'agit de pourcentages indiqués par les monographies administratives ou tirés des statistiques professionnelles. Ces pourcentages peuvent toutefois conforter les résultats obtenus par d'autres méthodes ;

- les renseignements donnés par les contribuables doivent être soigneusement étudiés et retenus s'ils sont jugés acceptables par le vérificateur.

Dans tous les cas, les méthodes de reconstitution des bases d'imposition suivies par le service doivent être clairement et complètement exposées dans la proposition de rectification.

210

La mise en oeuvre de la procédure contradictoire permet également la saisine de la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, à la demande de l'administration ou du contribuable, lorsque le désaccord persiste sur les rehaussements notifiés.

B. Défaut de présentation de la comptabilité

220

En cas de défaut de présentation de la comptabilité, la procédure de rectification contradictoire s'applique aux reconstitutions de bénéfice et la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut être saisie à la demande du contribuable ou de l'administration.

1. Définition du défaut de présentation de la comptabilité

230

Hormis le cas, sans doute exceptionnel où la comptabilité étant régulièrement tenue, le contribuable refuse de la présenter, le défaut de présentation est caractérisé lorsque le contribuable ne produit pas les documents nécessaires au service pour vérifier la sincérité des déclarations en les comparant avec les écritures comptables. Tel est le cas en particulier des contribuables qui ne tiennent pas les livres comptables essentiels pour rendre compte des opérations effectuées.

2. Constatation du défaut de présentation de la comptabilité ou des documents en tenant lieu

240

Conformément aux dispositions de l'[article L13 A du LPF](#), la constatation du défaut de comptabilité est opérée immédiatement par la rédaction d'un procès-verbal qui doit indiquer :

- le nom et la qualité du ou des agents qui sont intervenus ;
- le lieu, la date et l'heure auxquels il a été rédigé ;

- le défaut de présentation de la comptabilité ou des documents en tenant lieu. A cet égard, la liste des documents qui auraient dû être présentés sera mentionnée sur le procès-verbal.

Ce procès-verbal est établi en double exemplaire. Le contribuable est invité à le signer ; en cas de refus, l'agent en porte mention sur les deux exemplaires.

Un exemplaire du procès-verbal (cf. [BOI-LETTRE-000106](#)) est remis au contribuable.

3. Charge de la preuve en cas de défaut de présentation de la comptabilité

250

Bien que la procédure de rectification contradictoire soit applicable et que la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires puisse être saisie du litige, la charge de la preuve incombe, en application de l'[article L192, alinéa 3 du LPF](#), toujours au contribuable quel que soit l'avis émis par cet organisme.

III. Charge et administration de la preuve en cas de contestation des rectifications apportées à la déclaration

260

La contestation, par le contribuable, du bien-fondé des rectifications opérées par l'administration sur ses déclarations soulève des questions de preuve particulièrement importantes.

Ces questions sont traitées dans la présente partie en ce qui concerne la contestation, d'une part, des impositions établies à la suite d'une procédure contradictoire et, d'autre part, des impositions arrêtées d'office. Pour une étude plus détaillée des règles applicables en matière de procédure de rectification contradictoire et notamment pour ce qui concerne la composition, le rôle, la saisine de la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, ainsi que la portée des avis de ces organismes, il conviendra de se reporter au [BOI-CF](#).

A. Rectifications opérées dans le cadre de la procédure contradictoire

1. Charge de la preuve

270

La procédure de rectification contradictoire s'applique à l'ensemble des reconstitutions de bénéfice.

Conformément aux dispositions de l'[article L192 du LPF](#), lorsque la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est saisie d'un litige ou d'une rectification, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission.

280

Toutefois, la charge de la preuve incombe au contribuable :

- en cas de défaut de présentation de la comptabilité ;

- lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. En tout état de cause, la charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'administration incombe à celle-ci lorsque le litige ou le rehaussement est soumis au juge (LPF, art. L192, al. 2).

290

Cette dernière obligation implique que la proposition de rectification fasse état de façon précise et motivée des irrégularités constatées de sorte que le contribuable soit également mis en mesure de présenter ses observations sur ce point.

Il est rappelé que la notion de « graves irrégularités », précisée par la jurisprudence, recouvre non seulement les erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées constatées dans la comptabilisation des opérations mais aussi l'absence de pièces justificatives qui prive cette comptabilité de toute valeur probante.

300

Les infractions suivantes peuvent être considérées comme comportant un caractère de gravité : absence d'un livre ou document prévu par le code de commerce ou le code général des impôts, défaut d'inventaires, balances inexactes, soldes créditeurs importants du compte caisse, enregistrement non chronologique des opérations, fausses factures, opérations non comptabilisées, enregistrement global des recettes, etc.

2. Cas où la preuve incombant au contribuable a été considérée comme non apportée

310

La preuve à la charge du contribuable a été considérée comme non apportée dans les espèces suivantes.

Le contribuable n'avait pu apporter aucun élément permettant de justifier de ses recettes et de ses dépenses (CE, arrêt du 25 janvier 1967, req. n° 68225).

En raison de graves lacunes qui affectaient la comptabilité, celle-ci avait été regardée à bon droit comme dépourvue de caractère probant. Au surplus, le contribuable qui soutenait que l'administration n'avait pas tenu suffisamment compte du pourcentage des déchets dans l'évaluation des bénéfices de sa profession (commerce de triperie), n'invoquait à l'appui de cette allégation qu'une attestation d'un organisme professionnel, étant précisé qu'en raison du caractère purement théorique et général de l'appréciation qu'il comportait et à défaut de tout élément en confirmant le bien-fondé, ce document ne pouvait constituer la preuve qu'il incombait à l'intéressé d'apporter. Enfin le contribuable qui soutenait que l'administration n'avait pas suffisamment tenu compte des variations saisonnières de prix, n'apportait pas davantage la preuve que ces variations aient eu une incidence sur ses bénéfices (CE, arrêt du 12 juin 1967, req. n° 69523).

Un contribuable ayant fait l'objet, pour les années 1959 à 1962, de rehaussement déterminés par différence entre ses dépenses et le total formé par ses ressources déclarées et les ressources d'autres provenances non passibles de l'impôt sur le revenu, n'a pas été considéré comme ayant apporté la preuve lui incombant dès lors, d'une part, que ne pouvaient être retenus dans les revenus de l'intéressé ni le montant de bons de caisse qui ne lui avaient été remboursés qu'après la période sur laquelle portaient les impositions contestées, ni des concours financiers sur lesquels aucune précision n'était fournie, et d'autre part, que l'attestation produite

par le redevable et relative à la cession d'une automobile qui aurait fait partie de son patrimoine privé était dépourvue de valeur probante en raison de son caractère tardif et imprécis (CE, arrêt du 8 mai 1970, req. n° 74406). Toutefois, le contribuable en cause, qui prouvait qu'il avait encaissé en 1959 une somme de 120 000 anciens francs correspondant à une partie du prix de cession d'une propriété lui appartenant, a obtenu que la base d'imposition retenue pour ladite année fût diminuée du même montant.

Les calculs dont faisait état un requérant exerçant la profession de coiffeur, et qui étaient fondés soit sur l'application d'un coefficient retenu dix ans auparavant par l'administration lors d'une précédente vérification, soit sur le barème utilisé pour l'évaluation des bénéfices réalisés pendant les années en litige (1963-1964) par les coiffeurs soumis au régime du forfait, n'ont pas été jugés de nature à constituer la preuve incombant à l'intéressé (CE, arrêt du 21 juillet 1970, req. n° 77953).

Un contribuable exploitant une officine de pharmacie dont la comptabilité était dépourvue de toute valeur probante et qui se bornait à opposer au montant du bénéfice calculé par le vérificateur celui qui ressortait, pour un trimestre de chacune des années d'imposition litigieuses, de l'application d'une marge de bénéfice théorique au montant des achats, n'a pas été regardé comme apportant la preuve qui lui incombait dès lors qu'un tel mode de calcul ne tenait pas compte notamment des rabais consentis par les fournisseurs et omettait les bénéfices tirés des préparations et des analyses (CE, arrêt du 3 mai 1972, req. n° 82199).

Un contribuable, dont les bénéfices imposables avaient été déterminés pour chacune des trois années d'imposition, en tenant compte de l'enrichissement de l'intéressé et de son épouse, n'a pas été considéré comme apportant la preuve qui lui incombait dès lors que, n'apportant aucune justification du montant de ses recettes, il n'établissait pas davantage, faute de toute précision sur l'état de sa fortune au 1er janvier de la première année de la période vérifiée, que compte tenu de ses dépenses personnelles et de celles de sa famille, l'épargne constatée par l'administration pendant les trois années litigieuses n'eût pas impliqué des bénéfices au moins égaux à ceux retenus comme base d'imposition (CE, arrêt du 19 mai 1972, req. n° 82657).

Un contribuable dont la comptabilité avait été regardée comme non probante, contestait la méthode suivant laquelle l'expert désigné par le tribunal administratif avait reconstitué son bénéfice, reconstitution à laquelle l'expert n'était d'ailleurs pas tenu, sa mission étant de rechercher si les éléments comptables ou extra-comptables apportés par ledit contribuable étaient de nature à permettre d'apprécier le chiffre du bénéfice réalisé au cours de la période litigieuse. Jugé que le contribuable en cause n'apportait aucun élément de preuve comptable ou extra-comptable de nature à établir le caractère exagéré du bénéfice retenu par l'administration, une telle preuve ne pouvant résulter seulement des indications données par l'intéressé sur son train de vie et sur le prix auquel il avait ultérieurement cédé son fonds de commerce (CE arrêt du 21 juillet 1972 req. n° 79949).

La comptabilité d'un contribuable, charcutier vendant en gros, en demi-gros et au détail ne permettait pas de déterminer le chiffre exact des recettes, en l'absence de pièces justifiant le détail de celles-ci, qui étaient arrêtées globalement, sans indication de poids ni de prix unitaire. Dès lors, et même si elle était correcte en la forme, il n'était pas établi qu'elle fût de nature à justifier le résultat déclaré. En outre, il résultait de l'instruction et notamment du rapport d'expertise que le contribuable n'avait pu fournir d'éléments comptables ou extra-comptables de nature à établir le montant réel de ses bénéfices et que les conclusions de l'expert -qui avait tenté néanmoins de déterminer ces bénéfices à partir des documents fournis par le contribuable- étaient fondées sur des données trop imprécises et

des méthodes trop incertaines pour être retenues comme preuve de l'exagération des rehaussements opérés par l'administration. Jugé, dès lors, que le contribuable en cause n'apportait pas la preuve qui lui incombait (CE, arrêts du 21 juillet 1972, req. n^{os} 72008 et 80338).

Un exploitant de salon de coiffure n'a pas été regardé comme présentant une comptabilité de nature à justifier les résultats déclarés par lui et comme ayant ainsi apporté la preuve, qui lui incombait, de l'exagération des recettes retenues par l'administration, dès lors que l'inscription globale des recettes journalières n'était appuyée que par les fiches de travaux dont certaines étaient établies au crayon, et qui, ne pouvant être rapprochées d'aucun document relatif au nombre des clients qui avaient fréquenté l'établissement, étaient dépourvues de valeur probante (CE, arrêt du 12 décembre 1973, req. n° 80708).

Un fabricant d'eau minérale a été considéré comme n'établissant pas l'exagération de l'évaluation des quantités qu'il avait produites -effectuées par l'administration d'après sa consommation de gaz carbonique- dès lors que pour critiquer le calcul fait par le vérificateur il n'alléguait que des données théoriques au sujet tant du débit de la source que de l'inapplicabilité à une eau naturellement gazeuse des capacités de dissolution du gaz carbonique (CE, arrêt du 6 décembre 1974, req. n° 91299).

Une société gérant un restaurant, et qui faisait valoir que c'était pour des raisons de force majeure (comptabilité égarée) qu'elle n'avait pu soumettre ses documents comptables aux experts commis par le Tribunal pour apprécier ses recettes au cours des années 1961 et 1962 n'a pas été considérée comme ayant apporté la preuve qui lui incombait, dès lors qu'à défaut de la comptabilité elle-même il lui appartenait de produire tous autres éléments de preuve, notamment extra-comptables, sans qu'elle pût se décharger de ce soin sur les experts (CE, arrêt du 19 mars 1975, req. n° 91172).

Un contribuable dont le montant des ventes avait été calculé par l'administration en appliquant au volume des achats ressortant des pièces justificatives le taux de marge brute résultant de la comparaison des factures d'achat et des bulletins de vente de plusieurs séries d'articles vendues dans son entreprise, ne pouvait valablement contester la méthode ainsi retenue en se bornant à indiquer que la vérification des résultats d'une entreprise commerciale est impossible et à alléguer que l'exiguïté du magasin, l'éloignement du dépôt et l'absence d'inventaire permanent favorisaient des détournements de marchandises, dont l'importance n'était d'ailleurs pas précisée par l'intéressé. Jugé en conséquence, que la preuve incombant au contribuable n'avait été apportée pour aucun des exercices litigieux (1963 à 1965) [CE, arrêt du 14 mai 1975, req. n° 91518].

Un contribuable avait fait l'objet de rehaussements des résultats imposables d'un montant global de 197 250 francs pour les années 1964 à 1966, cette somme correspondant à des versements faits par lui pendant ces mêmes années à des comptes ouverts à son nom ou dans la caisse de l'entreprise. Il soutenait que ces sommes avaient leur origine dans un enrichissement de son patrimoine privé et étaient donc étrangères à l'activité de l'entreprise commerciale. Le Conseil d'État, après avoir relevé que la comptabilité présentait diverses irrégularités de forme et que le mode d'enregistrement des recettes journalières ne permettait pas -en l'absence de bandes enregistreuses établies dans les magasins au moment des ventes- de tenir pour exacts les résultats retracés par cette comptabilité, a constaté :

- que s'il pouvait être admis que le contribuable avait disposé en 1960 et 1962 de sommes importantes provenant de gains réalisés à la Loterie nationale, il n'était pas établi qu'il était encore en possession de ces sommes au cours des années

litigieuses, compte tenu notamment d'achats de pièces et monnaies d'or effectués par lui à la fin de 1962 et au début de 1963 ;

- qu'il n'était pas établi que les ventes de pièces et lingots d'or effectuées par l'intéressé en novembre et décembre 1966 pour un montant de 424 000 francs environ portaient sur les monnaies prétendument achetées par lui avec le produit de ses gains de loterie : il résultait d'ailleurs de l'instruction que cette somme avait servi à régler, à la fin de 1966, partie du prix d'une acquisition immobilière.

La Haute Assemblée a jugé en conséquence, que le contribuable en cause n'avait pas justifié que les versements ayant servi de base aux rehaussements contestés trouvaient leur origine dans des gains antérieurs réalisés à la Loterie nationale. Mais l'examen des comptes bancaires ayant permis de constater que cinq versements d'un montant total de 19 250 francs faits par l'intéressé à un compte bancaire en 1964 et 1965 provenaient de retraits sur un compte bancaire ouvert au nom d'une société dont il était le président-directeur-général, les bases d'imposition des années concernées ont été réduites du même montant (CE, arrêt du 25 juillet 1975, req. n° 82602).

3. Cas où la preuve incombant au contribuable a été considérée comme apportée

320

Un exploitant d'hôtel restaurant demandait la réduction de ses bases d'imposition retenues par l'administration, au titre des années 1962, 1963 et 1964, conformément à l'avis de la commission départementale. Il résultait de l'instruction, notamment du rapport d'expertise, que les documents et éléments comptables de l'intéressé avaient une valeur probante et qu'en particulier les pièces justificatives des recettes, dont la récapitulation correspondait aux énonciations du journal de caisse, consistaient en bloc-notes regroupant le double des factures remises aux clients sans interruption de date. D'autre part la régularité des inventaires de stocks et des livres d'achat n'était pas contestée.

Le Conseil d'Etat a considéré dans ces conditions que les pièces justificatives des recettes ne pouvaient être écartées pour la seule raison qu'elles n'avaient pas été soumises aux vérificateurs ; qu'eu égard aux conditions d'exploitation de l'entreprise concernée, le contribuable ne pouvait être astreint à la tenue d'une comptabilité-matières, non plus qu'à l'établissement de comptes détaillés pour chaque client débiteur, les factures étant relevées sur un carnet spécial et leur règlement étant également inscrit sur le journal de caisse. Il a jugé, dès lors, qu'il y avait lieu de fixer les bases d'imposition conformément aux propositions de l'expert et par suite d'accueillir favorablement la demande de réduction du contribuable (CE, arrêt du 14 octobre 1970, req. n° 75807).

La circonstance que le gérant d'une société passible de l'impôt sur les sociétés détenteur de la presque totalité du capital social, s'est enrichi d'une façon inexplicable ne démontre pas, en raison de la séparation existant entre le patrimoine de la société et celui de son gérant, l'existence de bénéfices dissimulés par la société. Il ne pourrait en être ainsi que si des circonstances précises et concordantes tirées du fonctionnement même de la société permettaient d'affirmer l'existence de tels bénéfices. Dans une espèce où ces circonstances faisaient défaut et où, en particulier, la comptabilité ne comportait pas d'irrégularités permettant de l'écartier, la Haute Assemblée a jugé que la société avait apporté la preuve de l'exagération des bénéfices qui lui avaient été assignés (CE, arrêt du 23 avril 1975, req. n° 92874, RJ, n° II, p. 53).

Ce dernier arrêt a été rendu dans une espèce où les rehaussements de bénéfices assignés à la société avaient été déterminés à partir des sommes apportées en compte courant par le gérant au cours des années considérées, et dont l'importance témoignait d'un enrichissement de ce dernier sans rapport avec le montant de ses revenus déclarés.

Le service avait considéré que les fonds apportés avaient leur origine dans des transactions occultes effectuées par la société et qui avaient donné lieu à un procès-verbal de la Police judiciaire pour l'année précédant la période soumise à vérification. Toutefois, le vérificateur n'avait pas établi, ni même tenté d'établir que les opérations délictueuses s'étaient poursuivies au cours des exercices vérifiés.

B. Rectifications opérées dans le cadre des impositions d'office

1. Charge de la preuve

330

Lorsqu'un contribuable dont la déclaration a fait l'objet d'une évaluation d'office présente une réclamation tendant à obtenir la réduction ou l'annulation des bases d'imposition retenues par l'administration, il lui appartient d'établir selon le cas et l'argumentation utilisés :

- soit qu'il n'y avait pas lieu pour l'administration de mettre en œuvre une procédure d'office ;
- soit par tous moyens en sa possession, que ces bases sont exagérées (CE, arrêt du 27 octobre 1957, req n° 40774, RO. p. 228) ; en d'autres termes, il doit démontrer que ces bases sont supérieures aux résultats qu'il avait réellement réalisés.

340

Néanmoins l'administration doit être en mesure d'établir tout d'abord la validité de la mise en œuvre d'une procédure d'office, et d'autre part, que le bénéfice imposable n'a pas été fixé à un chiffre exagéré et qu'il est demeuré dans la limite des présomptions résultant des renseignements recueillis. A cet effet, il suffit que le service indique devant le juge de l'impôt le détail des données retenues par lui et des méthodes de calcul qu'il a utilisées pour aboutir aux bases retenues. Le contribuable est ainsi mis en mesure de discuter utilement ces bases d'imposition.

2. Administration de la preuve

350

Lorsque l'administration a procédé à une évaluation d'office le redevable, à qui incombe la charge de prouver l'exagération de l'évaluation opérée par le service peut s'il n'est pas en mesure d'établir le montant exact de ses résultats en s'appuyant sur une comptabilité régulière et probante :

- soit critiquer la méthode d'évaluation suivie par l'administration (et que celle-ci doit lui faire connaître) en vue de démontrer que cette méthode aboutit au moins sur certains points et pour un certain montant, à une exagération de sa base d'imposition ;
- soit encore, aux mêmes fins, soumettre à l'appréciation du juge une nouvelle méthode d'évaluation permettant de déterminer ladite base avec une précision supérieure à celle qui pouvait être atteinte par la méthode primitivement utilisée par l'administration.

À l'appui de sa démonstration le redevable peut, en cours d'instance et à la faveur notamment d'une expertise, non seulement apporter tous éléments de preuve comptable ou extra-comptable, mais aussi se fonder sur des faits reconnus exacts par l'administration, ou dont le juge serait à même, en

cas de contestation, de reconnaître l'exactitude.

Le service trouvera ci-après l'analyse de diverses espèces dans lesquelles le Conseil d'État s'est prononcé sur le point de savoir si la preuve incombant au contribuable ayant fait l'objet d'une évaluation d'office était ou non apportée.

a. Cas où la preuve n'a pas été considérée comme apportée

360

Un contribuable dont le bénéfice a régulièrement fait l'objet d'une évaluation d'office a la charge de la preuve devant la juridiction contentieuse ; la circonstance que ses livres comptables auraient été détruits par un incendie ne le dispense pas d'apporter cette preuve par tous les moyens dont il peut disposer, même si ces moyens sont sans lien direct avec sa comptabilité. Jugé que si l'intéressé soutient que le pourcentage de bénéfice qui aurait été retenu pour l'établissement des impositions contestées est supérieur au bénéfice réalisé par lui, notamment en ce qui concerne les ventes de certains produits, il n'établit pas le bien-fondé de ses prétentions sur ce point (CE, arrêt du 23 mars 1960 req. n° 46956, RO, p. 49).

Un contribuable dont le bénéfice a été évalué d'office n'apporte pas la preuve de l'exagération de son imposition en se bornant à invoquer le fait que la vérification opérée en matière de taxes sur le chiffre d'affaires a abouti à un montant de recettes imposables inférieur à celui qui a été retenu pour l'évaluation du bénéfice contesté. En effet en raison de l'indépendance des deux catégories d'impôts, cette différence ne suffit pas à établir l'exagération alléguée alors qu'il n'est nullement établi que la reconstitution des ventes effectuée pour la détermination du bénéfice justifiait les mêmes abattements que ceux qui ont été consentis pour l'assiette des taxes sur le chiffre d'affaires (CE, arrêt du 22 décembre 1971, req. n° 78000, RJ, n° IV p. 177).

Un contribuable imposé d'office pour les années 1962, 1963 et 1964 devait apporter la preuve que son bénéfice imposable avait été fixé à un montant supérieur à celui du bénéfice effectivement réalisé au cours de chacune des années en cause. Il avait été déclaré coupable de fraude fiscale, par un arrêt de Cour d'Appel du 26 octobre 1966 devenu définitif, qui s'était fondé notamment sur ce que la comptabilité de l'intéressé comportait d'importantes minorations des ventes facturées et des majorations des valeurs d'achats. Cette comptabilité était, dès lors, dépourvue de valeur probante. Le conseil d'État a jugé que si le contribuable soutenait que son exploitation avait subi des pertes importantes en raison tant de l'impossibilité de recouvrer certaines créances que des conséquences d'une épizootie de peste porcine, il n'apportait à l'appui de ses allégations que quelques éléments chiffrés ne permettant pas de tenir pour établie la réalité du déficit qu'il invoquait, ni même l'exagération des bases d'imposition arrêtées par l'administration (CE, arrêt du 30 mai 1973, req. n° 87392).

b. Cas où la preuve a été considérée comme apportée en tout ou en partie

370

Dans un litige concernant un contribuable dont le bénéfice avait été évalué d'office à défaut de déclaration, le conseil d'État a jugé que, dès lors que le service avait en première instance, indiqué que le taux de bénéfice brut, chiffré par l'expert à un taux légèrement inférieur à celui retenu par le vérificateur, ne soulevait pas d'objection de sa part, le contribuable devait être considéré comme ayant

démontré que le bénéfice brut était exagéré à concurrence de la différence entre ces deux taux. En outre, tout en admettant que l'intéressé n'avait pas apporté la preuve directe de l'exagération du bénéfice retenu pour l'exercice suivant, la Haute Assemblée a réduit ce bénéfice dans la même proportion, le service ayant reconnu que les résultats de cet exercice ne pouvaient être meilleurs que ceux de l'exercice précédent (CE, arrêt du 19 décembre 1973, req. n° 87649, RJ, n° IV, p. 131).

Jugé qu'un contribuable peut faire état, à l'appui de sa démonstration, de charges qu'il n'avait pas comptabilisées dès lors qu'il en établit la réalité et le montant, l'administration ne pouvant lui opposer l'absence d'inscription comptable pour en refuser la déduction (CE, arrêt du 18 octobre 1978, req. n° 7769, RJ, n° II, p. 122).

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-LETTRE-000106-20130826

Date de publication : 26/08/2013

Lettre Type / Modèle

**LETTRE - CF - Modèle de procès-verbal de défaut de présentation de
comptabilité**

Direction de

Service de

Je soussigné (nom, qualité et résidence de l'agent), porteur de ma commission et assermenté, certifie avoir informé du contrôle de sa comptabilité en matière de (impôts et périodes concernés) M. (nom, prénoms, profession, adresse) ou la société (raison sociale, profession, adresse), par un avis de vérification reçu le

Ce jour, j'ai demandé que la comptabilité me soit présentée.

Aucun des documents suivants n'a été communiqué :

-
-
-

J'ai en conséquence déclaré procès-verbal de défaut de présentation de comptabilité à M.

A, le

Signature du contribuable

Signature de l'agent

Commentaire renvoyant à ce document :

[CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Règles relatives au contrôle et à la rectification des résultats](#)

