

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-20-40-27/06/2019

Date de publication : 27/06/2019

Date de fin de publication : 20/09/2023

CF - Garanties applicables lors de l'exercice du contrôle - Impossibilité pour l'administration de renouveler une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité déjà effectué pour un impôt ou une période déterminée

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuable

Titre 2 Garanties applicables lors de l'exercice du contrôle

Chapitre 4 : Impossibilité pour l'administration de renouveler une vérification de comptabilité déjà effectuée pour un impôt ou une période déterminée

Sommaire :

- I. Date à laquelle une vérification doit être considérée comme achevée
- II. Étendue et portée de l'interdiction édictée à l'article L. 51 du LPF
 - A. Caractère de vérification de comptabilité
 - B. Vérification portant sur les mêmes impôts et les mêmes périodes
 - C. Droit de communication
 - D. Droit général de reprise
 - E. Droit de compensation
 - F. Contrôle sur pièces des droits d'enregistrement et assimilés
- III. Exception et dérogations à l'interdiction édictée à l'article L. 51 du LPF
 - A. Exception prévue lorsque la vérification ou l'examen de comptabilité a été limité à des opérations déterminées
 - B. Autres dérogations légales
 1. En matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées
 2. En cas d'agissements frauduleux
 3. En cas d'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale
 4. En cas de procédure de flagrance fiscale
 5. En cas d'instruction, par l'administration, d'observations ou de requêtes présentées par un contribuable
 6. En cas de contrôle des groupes de sociétés
 7. En cas de mise en œuvre de l'assistance administrative internationale

IV. Conséquence de l'inobservation des dispositions de l'article L. 51 du LPF

1

Les dispositions de l'article L. 51 du livre des procédures fiscales (LPF) sont commentées ci-après sous le quadruple aspect :

- de la date à laquelle une vérification doit être considérée comme achevée ;
- de l'étendue et de la portée de l'interdiction édictée ;
- des exceptions et dérogations à cette interdiction ;
- des conséquences de son inobservation par l'administration.

Remarque : En ce qui concerne la limitation du droit de reprise de l'administration en matière d'examen de la situation fiscale personnelle (ESFP) (BOI-CF-PGR-30-30).

I. Date à laquelle une vérification doit être considérée comme achevée

10

Une vérification doit être considérée comme achevée au sens de l'article L. 51 du LPF à la date de la dernière intervention sur place du vérificateur (CE, arrêt du 14 octobre 1988, n° 48148 et CE, arrêt du 17 décembre 1969, n° 77349).

II. Étendue et portée de l'interdiction édictée à l'article L. 51 du LPF

A. Caractère de vérification de comptabilité

20

L'interdiction édictée par l'article L. 51 du LPF ne s'applique que si les deux interventions successives du service ont le caractère d'une vérification de comptabilité (BOI-CF-PGR-20), sous réserve des commentaires figurant au **II-B § 40 et 45**.

Il a été jugé que l'administration n'avait pas enfreint cette interdiction dans les cas suivants :

- vérification de comptabilité faisant suite à une enquête de la police économique, quand bien même les renseignements recueillis au cours de cette enquête

auraient servi à effectuer la vérification et à motiver les rehaussements opérés à la suite du contrôle (CE, arrêt du 11 mars 1970, n° 78266 ; CE, arrêt du 8 octobre 1975, n° 80676 et 81118 et CE, arrêt du 20 avril 1983, n° 25347) ;

- vérification de comptabilité postérieure à un contrôle sur pièces, opérée dans les locaux de l'administration et portant sur des documents dont la production par le contribuable est obligatoire (CE, arrêt du 20 mars 1985, n° 45589) ;

- concomitance ou succession de la vérification de la comptabilité d'un contribuable et de l'examen d'ensemble de sa situation fiscale quand bien même les deux contrôles auraient porté sur les mêmes années (CE, arrêt du 23 novembre 1983, n° 34313 ; CE, arrêts du 6 mars 1985, n° 43463 et n° 48737 ; CE, arrêt du 14 octobre 1985, n° 42066) ;

- rappel d'impôt consécutif à la réintégration dans le revenu imposable d'un contribuable établi après deux propositions de rectification au vu d'un examen d'ensemble de la situation fiscale de l'intéressé et après vérification de la comptabilité de la société dont il était président-directeur général (CE, arrêt du 30 mai 1973, n° 79311) ;

- imposition supplémentaire établie après vérification de sa comptabilité, mise à la charge d'un contribuable initialement taxé d'office à la suite d'un simple entretien avec l'inspecteur (CE, arrêt du 18 juin 1962, req, RO, p. 106) ;

- seconde proposition modificative de la première comportant des rehaussements plus élevés et fondés sur des évaluations différentes, dès lors qu'il n'est pas établi que des opérations de vérification indépendantes de celles qui étaient nécessaires à l'instruction des observations présentées par le contribuable, aient eu lieu (CE, arrêt du 22 décembre 1982, n° 19905) ;

- ne constitue pas davantage une seconde vérification, la rencontre organisée au cabinet de l'inspecteur des impôts à la demande du contribuable pour examiner ses observations sur une seconde proposition de rectification opérée par le service postérieurement à la clôture de la vérification de sa comptabilité (CE, arrêt du 7 décembre 1983, n° 33444) ;

- impositions établies à la suite de la communication du bail conclu entre une société et l'un de ses dirigeants, dès lors qu'à l'occasion de cette communication, obtenue après achèvement de la vérification, il n'a pas été procédé à un nouvel examen des écritures comptables (CE, arrêt du 13 mars 1967 n° 65126 à 65128).

30

De même, lorsqu'une expertise comptable a été ordonnée par le tribunal administratif, les dispositions de l'article L. 51 du LPF ne s'opposent ni à ce que l'administration désigne l'un des trois experts (CE, arrêt du 27 octobre 1967, n° 71911), ni à ce que le représentant de l'administration examine les documents produits par le contribuable (CE, arrêt du 6 février 1970, n° 75832), ces actions n'ayant pas pour effet de donner à une mesure d'instruction judiciaire le caractère d'une vérification de comptabilité.

B. Vérification portant sur les mêmes impôts et les mêmes périodes

40

L'interdiction édictée par l'article L. 51 du LPF ne s'applique que si la seconde vérification porte sur les mêmes impôts que la première (CE, arrêt du 22 décembre 1982, n° 19904) et pour les mêmes périodes (CE, arrêt du 2 juillet 1986, n° 38610).

Elle ne fait pas obstacle à ce que le service exige, à l'occasion d'un contrôle portant sur un exercice déterminé, toutes justifications relatives aux résultats dudit exercice, même si ces justifications figurent dans les écritures et documents comptables d'un exercice antérieur précédemment vérifié dans la mesure où il s'agit de déterminer les résultats de l'exercice qui fait l'objet de la vérification actuelle et non de remettre en cause ceux de l'exercice sur lequel a porté le contrôle précédent (CE, arrêt du 7 avril 1970, n° 73337).

45

Conformément à l'article L. 51 du LPF, lorsque l'examen de comptabilité ou une vérification de comptabilité pour un impôt, taxe ou un groupe d'impôts ou taxes est achevé pour une période déterminée, l'administration ne peut pas procéder à un nouvel examen de comptabilité ou une nouvelle vérification de comptabilité de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période. À défaut, la seconde procédure serait irrégulière.

Toutefois, l'administration est en droit de procéder successivement pour une même période à examen de comptabilité en matière d'impôt sur les sociétés par exemple, puis un autre ou une vérification de comptabilité en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et inversement.

C. Droit de communication

50

Les dispositions de l'article L. 51 du LPF demeurent sans effet sur l'exercice du droit de communication. Il est donc permis au service de demander communication de documents comptables afférents à des périodes vérifiées, à condition que ce soit à d'autres fins que le renouvellement d'une précédente vérification. Le service peut, notamment, effectuer tous recoupements et recherches nécessaires au contrôle de la situation fiscale d'autres contribuables.

60

Par ailleurs, le Conseil d'État a jugé qu'il n'y avait pas eu de nouvelle vérification dans les cas suivants :

- bien que régulièrement avisé du contrôle auquel il allait être soumis, un contribuable n'était pas présent à la date où devaient débiter les opérations de vérification et resta d'ailleurs absent plusieurs mois sans qu'il fût possible de le

joindre. Le contrôle fiscal n'ayant pu avoir lieu du fait de l'intéressé, l'administration était en droit d'évaluer d'office son bénéfice. La vérification de comptabilité qui a pu être entreprise quelques mois plus tard ne constitue pas une « nouvelle vérification » au sens de l'article L. 51 du LPF dès lors que le premier contrôle sur place n'a pas eu lieu et que le vérificateur s'était alors borné, pour évaluer les bénéfices du contribuable, à examiner les comptes bancaires de celui-ci en faisant usage du droit de communication (CE, arrêt du 7 décembre 1977, n° 03071) ;

- l'administration demeure fondée, lorsqu'elle a procédé à une vérification de comptabilité, à proposer de nouvelles rectifications concernant les mêmes années dès lors que ces rectifications proviennent d'un simple examen de documents obtenus de tiers dans le cadre du droit de communication notamment, des services des douanes (CE, arrêt du 14 avril 1982, n° 20415), de la police judiciaire (CE, arrêt du 7 décembre 1983, n° 36195).

D. Droit général de reprise

70

L'administration conserve, au regard des impôts sur lesquels a porté la vérification, son droit général de reprise et les conclusions initiales d'une vérification achevée peuvent être modifiées dans le délai de reprise sous la seule réserve que les modifications proposées ne résultent pas de constatations faites à l'occasion d'investigations nouvelles dans les écritures ou documents comptables.

À cet égard, il a été jugé que le service pouvait réparer, par de nouvelles propositions de rectification, l'insuffisance des premières propositions du vérificateur, lorsque la découverte de cette insuffisance résultait de l'étude des rapports établis à la suite de la vérification (CE, arrêt du 3 décembre 1962, req. n° 53922, RO, p. 209) ; de l'examen critique des déclarations du contribuable et des pièces y annexées (CE, arrêt du 23 novembre 1962, req. n° 56900) ; de renseignements fournis par des tiers et d'explications données par le contribuable lui-même (CE, arrêt du 21 février 1966, n° 60581 et 63736 ; CE, arrêt du 14 avril 1982, n° 20415 et CE, arrêt du 7 décembre 1983, n° 36195) ; ou encore de l'exploitation de renseignements figurant dans une comptabilité occulte transmise à l'administration par l'autorité judiciaire en vertu des dispositions de l'article L.101 du LPF (CE, arrêt du 20 mars 1974, n° 81925), sans qu'il ait été procédé à une nouvelle vérification des écritures comptables.

E. Droit de compensation

80

L'administration conserve également le droit d'opérer en cas de réclamation, conformément aux dispositions de l'article L. 203 du LPF et de l'article L. 204 du LPF, toutes compensations utiles entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions constatées au cours de l'instruction, sous réserve bien entendu, que la découverte de ces insuffisances ou omissions résulte de renseignements autres que ceux qui proviendraient d'investigations nouvelles dans les écritures de

l'entreprise.

F. Contrôle sur pièces des droits d'enregistrement et assimilés

90

La limitation des droits de contrôle de l'administration, prévue à l'article L. 50 du LPF (BOI-CF-PGR-30-30) et à l'article L. 51 du LPF, ne concerne que l'impôt sur le revenu établi à la suite d'un examen de la situation fiscale d'un contribuable au regard de cet impôt, ou les impôts ou taxes au regard desquels une vérification de comptabilité a eu lieu. Elle ne s'applique donc pas au rehaussement contradictoire de droits de succession (Cass. com., 24 mars 1998, n° 96-17339).

Dans l'affaire jugée par la Cour de cassation, l'administration avait été conduite à abandonner un premier rehaussement consécutif au contrôle d'une déclaration de succession. En l'espèce, le dégrèvement des droits correspondants découlait de l'irrégularité de la procédure suivie.

Une seconde proposition avait alors été envoyée aux contribuables, concernant la même succession, mais apportant des modifications aux rehaussements précédemment notifiés.

Le tribunal de grande instance devait cependant juger (à tort) que la seconde procédure était, elle aussi, irrégulière aux motifs que le service avait en fait procédé à une nouvelle vérification postérieure à la première, qui était achevée, et qu'il ne s'agissait donc pas de la reprise d'une première procédure simplement rectifiée.

La Cour de cassation censure une telle extension implicite du champ d'application de l'article L. 50 du LPF (BOI-CF-PGR-30-30) et de l'article L. 51 du LPF, qui ne concernent que les ESFP d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu et les vérifications de comptabilité.

Dans le cadre du contrôle d'une déclaration de succession, ces dispositions ne font ainsi nullement obstacle à la reprise d'une nouvelle procédure, laquelle peut, au surplus, différer de la première quant à la nature, à l'étendue ou à la justification des chefs de rehaussement.

III. Exception et dérogations à l'interdiction édictée à l'article L. 51 du LPF

A. Exception prévue lorsque la vérification ou l'examen de comptabilité a été limité à des opérations déterminées

100

En application du 1° de l'article L. 51 du LPF, l'interdiction de renouveler une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité déjà effectué, ne s'applique pas lorsqu'une partie seulement de l'activité du redevable ou un aspect de cette activité a été vérifié.

Il arrive en effet qu'un contribuable exerce concurremment plusieurs activités économiques différentes ou une activité unique mais passible de régimes fiscaux différents.

C'est ainsi qu'un redevable de la TVA peut vendre à la fois à l'exportation et à l'intérieur.

Le fait que les exportations aient été contrôlées, pour une période déterminée, au cours d'une vérification limitée à ces opérations ou d'un examen de comptabilité sur ces mêmes opérations, n'enlève pas au service la possibilité de vérifier ultérieurement lors d'une seconde intervention (vérification de comptabilité ou examen de comptabilité), les ventes réalisées en France pendant la même période.

Ce type de vérification appelé également « vérification ciblée » est en fait une vérification de comptabilité qui porte seulement sur certains points nettement précisés tels que les provisions, les amortissements, les opérations d'exportations au regard de la TVA.

Ce contrôle obéit aux mêmes règles et bénéficie des mêmes garanties que toute vérification de comptabilité.

110

Dans le cas d'une vérification ayant donné lieu, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, à deux avis de rehaussement notifiés à des dates distinctes avec l'indication donnée qu'ils concernaient respectivement, pour le premier, le contrôle des exportations et des ventes et pour le second, le contrôle des déductions, le Conseil d'État a jugé que les deux avis procédaient d'une vérification unique qui n'avait pas été achevée à la même date pour chacune des deux catégories d'opérations différentes et qu'au surplus, même s'il s'agissait de deux vérifications successives, elles n'auraient pas été contraires aux dispositions de l'article L. 51 du LPF puisqu'elles n'auraient pas eu pour objet les mêmes opérations (CE, arrêt du 5 novembre 1969, n° 65993).

120

La haute assemblée a également jugé que l'administration pouvait valablement procéder à la vérification des bases de l'impôt sur les sociétés dû par une entreprise, encore qu'un précédent contrôle effectué en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et ayant porté uniquement sur les ventes réalisées ait abouti à la réintégration dans le bénéfice du montant des recettes dissimulées, dès lors que, les autres éléments constitutifs du bénéfice n'ayant pas été examinés, ce premier contrôle avait été, au regard de l'impôt sur les sociétés, limité à des opérations déterminées (CE, arrêt du 4 novembre 1969, n° 75741 et 76082).

130

Par ailleurs, un contribuable exerçant deux activités différentes, mais dont une seule a été révélée au service, ne saurait exciper des dispositions de l'article L. 51 du LPF pour s'opposer à la vérification de la comptabilité ou à un examen de comptabilité afférent à sa deuxième activité, lorsque seule celle relative à la première de ces activités a été examinée.

B. Autres dérogations légales

135

La garantie de non renouvellement ne joue pas dans les cas décrits ci-dessous au **III-B § 140 à 220**, que le contrôle soit réalisé dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité.

1. En matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées

140

L'[article L. 176 du LPF](#), qui fixe le point de départ du délai de répétition en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, apporte une dérogation à l'[article L. 51 du LPF](#) ([BOI-CF-PGR-10-30](#)).

Ses dispositions permettent au service :

- d'une part, de contrôler la période écoulée depuis la clôture du dernier exercice jusqu'au jour de la vérification ;

- d'autre part, de reprendre au cours de la vérification suivante, le contrôle de cette période avec celui de l'exercice auquel elle se rattache ([CE, arrêt du 29 décembre 2000, n° 183659](#)).

2. En cas d'agissements frauduleux

150

Le 3° de l'[article L. 51 du LPF](#) prévoit une dérogation à l'interdiction de renouveler une vérification de comptabilité édictée au premier alinéa de cet article dans les cas prévus à l'[article L. 187 du LPF](#).

Conformément à l'article L. 187 du LPF, les délais de reprise sont prorogés de deux ans à l'encontre des auteurs d'agissements frauduleux, de leurs complices et des personnes (physiques ou morales) pour le compte desquelles la fraude a été commise, sous réserve du dépôt préalable, par l'administration, d'une plainte pour fraude fiscale.

Une nouvelle vérification de comptabilité peut donc s'étendre, dans ce cas, aux deux années excédant le délai normal de reprise même si ces deux années ont déjà fait l'objet d'un précédent contrôle ([BOI-CF-PGR-10-50](#)).

3. En cas d'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale

160

Le 7° de l'[article L. 51 du LPF](#) prévoit une exception à l'interdiction de renouveler une vérification de comptabilité mentionnée au premier alinéa de cet article dans les cas prévus à l'[article L. 188 B du LPF](#).

Conformément à l'article L. 188 B du LPF, lorsque l'administration a, dans le délai de reprise, déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux 1° à 5° du II de l'[article L. 228 du LPF](#), les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise peuvent, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu'à la

fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (BOI-CF-INF-40-10-10-30).

4. En cas de procédure de flagrance fiscale

170

Le 4° de l'article L. 51 du LPF autorise le renouvellement d'une vérification de comptabilité pour un même impôt et une même période dans les cas où l'administration a dressé un procès verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF au titre d'une période postérieure (BOI-CF-COM-20-30).

5. En cas d'instruction, par l'administration, d'observations ou de requêtes présentées par un contribuable

180

Le nouvel examen des documents comptables nécessaire à l'instruction des observations présentées par un contribuable qui fait l'objet d'une procédure de rectification constitue le prolongement de la première intervention sur place et n'est donc pas être considéré comme une « nouvelle vérification » au sens de l'article L. 51 du LPF.

Il en est de même lorsque cet examen fait suite à la saisine de la commission départementale (CE, arrêt du 6 janvier 1971, n° 75875 et 76036), ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou de la commission de conciliation à la suite d'une vérification de comptabilité ayant notamment porté sur les droits d'enregistrement et taxes assimilées dus à l'occasion de l'exercice de cette activité, qui apparaissent ou devaient apparaître en comptabilité.

Dans le cas où le contribuable a produit des observations en réponse à des bases d'imposition arrêtées d'office malgré le caractère non contradictoire de la procédure (CE, arrêt du 14 juin 1967, n° 66306) .

190

Toutefois, lorsque l'instruction des observations présentées par un contribuable en réponse aux propositions de rectification qui lui ont été notifiées nécessite de nouvelles recherches dans les documents comptables, l'intervention du service doit être limitée à l'examen des moyens soulevés par le contribuable. Notamment, aucune rectification nouvelle, s'ajoutant à celles qui lui ont été antérieurement proposées, ne doit être mise à la charge dudit contribuable.

6. En cas de contrôle des groupes de sociétés

200

Le contrôle des sociétés faisant partie d'un groupe s'opère en principe dans les conditions de droit commun. Toutefois, l'existence du groupe entraîne, principalement au niveau des conséquences du contrôle, un certain nombre de règles particulières.

Au nombre de ces règles, figure la possibilité pour l'administration de procéder à plusieurs contrôles de la société mère pour la même période et les mêmes impôts.

Cette dérogation ne vise que les impôts concernés par le régime de l'[article 223 A du code général des impôts \(CGI\)](#) (impôt sur les sociétés) à l'exclusion de tout autre (TVA, droits d'enregistrement etc.).

En pratique, cette possibilité ne sera utilisée, sauf cas exceptionnels, que pour le contrôle des écritures relatives à la détermination du résultat d'ensemble du groupe, à l'exclusion des écritures relatives à la détermination du résultat propre de la société mère. Elle n'est pas liée à la souscription préalable, par la société mère, d'une déclaration rectificative, ni à l'engagement de contrôles de sociétés filiales.

7. En cas de mise en œuvre de l'assistance administrative internationale

210

Le 6° de l'[article L. 51 du LPF](#) définit les conditions de renouvellement d'une vérification de comptabilité pour une même période d'imposition en cas de demande d'assistance administrative auprès d'un autre État ou territoire dans les cas prévus à l'[article L. 188 A du LPF](#).

220

L'article L. 188 A du LPF institue un délai spécifique de reprise lorsque l'administration a demandé des renseignements à une autorité étrangère dans le cadre de l'assistance administrative prévue par les conventions internationales, les directives et règlements de l'Union européenne ([BOI-CF-PGR-10-60](#)).

Lorsque la réponse de l'autorité étrangère intervient, une nouvelle vérification sur place est nécessaire afin :

- de permettre le débat oral et contradictoire ;
- d'examiner sur place dans la comptabilité les conséquences à tirer de la réponse de l'autorité étrangère ;
- de permettre au contribuable vérifié de faire valoir ses droits.

En application du 6° de l'article L. 51 du LPF, lorsque la réponse de l'autorité étrangère intervient, l'administration fiscale peut procéder à une nouvelle vérification de comptabilité strictement limitée à l'exploitation de cette réponse et dans le respect des garanties accordées au contribuable vérifié (exemple : une nouvelle vérification d'un contribuable bénéficiant des dispositions de l'[article L. 52 du LPF](#) devra respecter les règles de délais prévus à cet article).

À cet effet, outre l'information du contribuable sur l'existence de la demande ainsi que la survenance de la réponse ([BOI-CF-PGR-10-60](#)), un nouvel avis de vérification lui est adressé.

Cet avis précise le champ limité de l'intervention.

En revanche, lorsque l'autorité compétente étrangère n'a pas répondu, le 6° de l'article L. 51 du LPF ne permet pas l'ouverture d'une nouvelle vérification sur place.

Une proposition de rectification peut toutefois être adressée au sujet des faits objet de la demande, dans le délai spécial prévu par l'article L. 188 A du LPF, en se fondant sur les constatations effectuées sur place par le service dans le délai initial de reprise.

IV. Conséquence de l'inobservation des dispositions de l'article L. 51 du LPF

230

L'inobservation de l'interdiction édictée par l'article L. 51 du LPF entraîne la nullité des impositions procédant de la deuxième vérification (CE, arrêt du 3 juin 1992, n° 68485).

240

Il en est de même en cas d'examen de comptabilité consécutif à un examen de comptabilité ou une vérification de comptabilité mais également en cas de vérification de comptabilité consécutive à un examen de comptabilité, portant sur la même période et les mêmes impôts.