

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-20-50-20171004

Date de publication : 04/10/2017

CF - Garanties applicables lors de l'exercice du contrôle - Demande de règlement d'ensemble, contrôle des petites et moyennes entreprises et effets des irrégularités entachant la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité

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 5 : Demande de règlement d'ensemble - Contrôle des petites et moyennes entreprises - Effets des irrégularités entachant la vérification de comptabilité

Sommaire :

I. Demande de règlement d'ensemble

A. Généralités

B. Champ d'application de la mesure

C. Modalités d'application de la mesure

1. Avis à donner au contribuable

2. Présentation de la demande de règlement d'ensemble

3. Conduite de la vérification

4. Risque de prescription

5. Application de la cascade

II. Dispositions diverses

A. Interventions sur place

B. Encadrement de certains actes de procédure par le supérieur hiérarchique du vérificateur

1. Visa du supérieur hiérarchique du vérificateur sur le document de motivation des sanctions fiscales

2. Visa du supérieur hiérarchique du vérificateur sur la proposition de rectification effectuée selon la procédure de répression des abus de droit

3. Visa du supérieur hiérarchique du vérificateur sur la proposition de rectification comportant taxation d'après les éléments du train de vie

C. Contrôle des petites et moyennes entreprises industrielles, commerciales ou artisanales de création récente

1. Remise des pénalités

2. Octroi de délais de paiement

a. Échelonnement des impositions établies à la suite d'une vérification de comptabilité ou d'examen de comptabilité

b. Délais de paiement

III. Effets des irrégularités entachant la vérification de comptabilité ou de l'examen de comptabilité

A. Effets au regard de l'entreprise vérifiée

B. Effets au regard des tiers

I. Demande de règlement d'ensemble

A. Généralités

1

Dans le cadre des mesures destinées à améliorer les relations entre l'administration et les contribuables, le ministre a décidé que tout contribuable faisant l'objet d'une vérification au titre, soit des taxes sur le chiffre d'affaires, soit des impôts sur les revenus, pourrait demander que les conséquences d'une rectification de comptabilité opérée à l'occasion de la vérification de l'une de ces deux catégories d'impôts soient établies pour l'autre catégorie.

5

Cette faculté est étendue aux rectifications opérées dans le cadre d'un examen de comptabilité.

10

La doctrine a précisé que le contribuable aurait la faculté d'obtenir le règlement d'ensemble de sa situation fiscale en demandant que la vérification soit étendue à celui des deux groupes d'impôts dont, initialement, le contrôle n'avait pas été envisagé.

L'intérêt de la mesure est double :

- d'une part, elle permet au contribuable, à qui il est demandé d'acquiescer aux résultats d'une vérification ou d'un examen de comptabilité, de se prononcer en parfaite connaissance de cause. L'extension de la vérification ou de l'examen de comptabilité aux deux grandes catégories d'impôts met en effet l'intéressé en état de connaître, avant toute éventuelle acceptation, le montant total des impositions qui peuvent lui être réclamées à raison des résultats des exercices non prescrits ;

- d'autre part, elle rend possible l'application du procédé de la cascade ([BOI-CF-PGR-30-40](#)) et notamment l'imputation des rappels de taxes sur le chiffre d'affaires sur les résultats retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu. Elle évite ainsi au contribuable de se voir refuser une telle imputation, soit parce que la vérification ou l'examen de comptabilité des taxes sur le chiffre d'affaires ne serait pas suivie de celle des impôts sur les revenus, soit parce que la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité de ces derniers serait achevée avant celle des taxes sur le chiffre d'affaires.

20

À cet égard, il est à noter que l'intérêt offert par la décision ministérielle ne s'est pas trouvé diminué du fait que les dispositions de l'[article L. 48 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) permettent aux contribuables vérifiés de connaître le montant des droits et des pénalités résultant des rehaussements notifiés ([BOI-CF-PGR-30-10](#)).

Ces dispositions, en effet, n'imposent pas à l'administration, lorsque la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité n'a porté que sur une seule catégorie d'impôts, l'obligation de procéder immédiatement à une seconde vérification de comptabilité ou examen de comptabilité au titre de l'autre catégorie.

B. Champ d'application de la mesure

30

La faculté de demander le règlement d'ensemble, dès lors qu'elle est prévue en cas de « rectification de comptabilité », est accordée à tout contribuable qui au titre de l'une des deux grandes catégories d'impôts (taxes sur le chiffre d'affaires ou impôts sur les revenus), fait l'objet d'une vérification de comptabilité de comptabilité ou d'un examen de comptabilité ([BOI-CF-PGR-20](#)).

40

Par ailleurs, le règlement fiscal d'ensemble est limité à l'activité qui a fait l'objet de la vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité. Un contribuable dont l'entreprise commerciale a été vérifiée au titre d'une catégorie d'impôts n'est pas fondé à demander que la vérification soit étendue aux opérations réalisées dans une exploitation agricole ou à l'occasion de l'exercice d'une profession non commerciale, sous réserve, bien entendu, des dispositions de l'[article 155 du code général des impôts \(CGI\)](#). Dans le cas visé par ce texte d'une entreprise industrielle ou commerciale qui étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices des professions non commerciales, il est en effet tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu ; la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité concernant l'activité principale industrielle ou commerciale peut être étendue à l'activité accessoire agricole ou non commerciale.

C. Modalités d'application de la mesure

1. Avis à donner au contribuable

50

Tout contribuable qui fait l'objet d'une vérification portant seulement, soit sur les taxes sur le chiffre d'affaires, soit sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés, est, dès le début des opérations, oralement informé qu'il a la possibilité de demander que cette vérification soit étendue à l'ensemble de ces impôts et taxes.

2. Présentation de la demande de règlement d'ensemble

60

Lorsqu'au cours de la vérification, le contribuable manifeste l'intention d'user de la faculté qui lui est ainsi accordée, le vérificateur doit l'inviter à confirmer sa demande par écrit. Cette demande, à laquelle aucune forme particulière n'est imposée, pourvu qu'elle soit suffisamment explicite, peut encore être exprimée dans la réponse à la proposition de rectification à condition que le délai de trente jours, éventuellement prorogé, ne soit pas expiré.

3. Conduite de la vérification

70

Le vérificateur a qualité pour intervenir à l'égard des deux grandes catégories d'impôts dont la vérification doit en principe être conduite simultanément.

Néanmoins, dans certaines circonstances, le service peut être conduit à procéder à une vérification simple.

Si, à cette occasion, le redevable sollicite le règlement d'ensemble de sa situation, un nouvel avis de vérification de comptabilité ou d'examen de comptabilité lui est adressé concernant la catégorie d'impôts dont le contrôle n'avait pas été initialement envisagé et les investigations sont conduites de pair sous réserve, toutefois, des dispositions de l'[article L. 52 du LPF \(BOI-CF-PGR-20-30\)](#).

Il en est de même lorsque la demande de règlement d'ensemble est sollicitée dans la réponse à la proposition de rectification.

Mais, dans cette hypothèse, le vérificateur s'abstient, sauf en cas de risque de prescription, d'établir les impositions afférentes à sa première vérification dont les résultats doivent d'ailleurs faire l'objet d'une nouvelle proposition de rectification adressée en même temps que celle relative à la deuxième catégorie d'impôts vérifiée.

4. Risque de prescription

80

En cas de risque de prescription du premier exercice soumis à contrôle, il convient d'adresser au redevable, dès réception de la lettre par laquelle il demande l'examen d'ensemble de sa situation, une proposition de rectification portant uniquement sur les rehaussements afférents à cet exercice.

De même, dans l'éventualité d'un redevable susceptible de disparaître ou d'organiser son insolvabilité, une proposition de rectification doit être adressée, sans tarder, pour l'ensemble de la période vérifiée et la mise en recouvrement des impositions doit être immédiatement assurée. La situation sera ensuite régularisée par voie de dégrèvement d'office, si après vérification des taxes sur le chiffre d'affaires, il doit être fait application du procédé de la cascade.

5. Application de la cascade

90

La mesure administrative accordant au redevable la possibilité de demander le règlement d'ensemble de sa situation vise à autoriser le bénéfice de la cascade même lorsqu'il n'y a pas vérification de comptabilité ou d'examen de comptabilité simultanée des impôts sur les revenus et des taxes sur le chiffre d'affaires.

À cet égard, il convient, toutefois, de rappeler que la cascade dite « simple » est appliquée automatiquement sans demande préalable du contribuable qui peut, cependant, y renoncer expressément. En revanche, le bénéfice de la cascade dite « complète » reste subordonné à une demande expresse du contribuable ([BOI-CF-PGR-30-40](#)).

II. Dispositions diverses

100

La présente partie examine successivement les dispositions concernant :

- les interventions sur place (cf. **II-A § 110**) ;

- l'encadrement de certains actes de procédure par le supérieur hiérarchique du vérificateur (cf. **II-B § 120**) ;

- le contrôle des petites et moyennes entreprises industrielles, commerciales ou artisanales de création récente (cf. **II-C § 160**).

A. Interventions sur place

110

En matière de vérification de comptabilité, le vérificateur est en droit de procéder à une visite des locaux et installations professionnels pour s'assurer de la conformité des inscriptions au bilan de l'entreprise et de la réalité des charges déduites du résultat fiscal.

Il y a lieu de distinguer :

- « l'intervention sur place » effectuée dans le cadre d'une vérification de comptabilité chez le contribuable ou au siège de l'entreprise ([BOI-CF-PGR-20-20](#)) qui est enfermée dans un délai précis ([BOI-CF-PGR-20-30](#)) et qui fait suite à l'envoi d'un avis de vérification de comptabilité ([BOI-CF-PGR-20-10](#)) ;

- et les visites et saisies effectuées sous le contrôle de l'autorité judiciaire pour la recherche des fraudes en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ([LPF, art. L. 16 B](#)).

B. Encadrement de certains actes de procédure par le supérieur hiérarchique du vérificateur

120

En raison de la gravité de leurs conséquences ou de la part d'appréciation qu'elles comportent, certaines décisions du vérificateur sont soumises au visa de l'inspecteur principal ou divisionnaire des finances publiques.

Tel est le cas des décisions suivantes :

- décision d'appliquer les majorations prévues à l'[article 1729 du CGI](#) lorsque le manquement délibéré est établi ou lorsque le contribuable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses, d'abus de droit ou de dissimulation de prix ;

- décision d'appliquer la sanction pour opposition à contrôle fiscal ([CGI, art. 1732](#)) ;

- décision d'appliquer l'amende prévue à l'[article 1735 ter du CGI](#) pour défaut de réponse ou réponse partielle à la mise en demeure mentionnée au III de l'[article L. 13 AA du LPF](#) et au deuxième alinéa de l'[article L. 13 AB du LPF](#) ;

- décision de mettre en œuvre les dispositions prévues à l'[article L. 64 du LPF](#) en cas d'abus de droit ;

- décision de mettre en œuvre les dispositions prévues à l'article L. 63 du LPF, à l'article 168 du CGI et à l'article 1649 quater-0 B ter du CGI.

1. Visa du supérieur hiérarchique du vérificateur sur le document de motivation des sanctions fiscales

130

L'article L. 80 E du LPF prévoit que la décision d'appliquer les pénalités pour manquement délibéré, manœuvres frauduleuses, dissimulation de prix, abus de droit et opposition à contrôle ou d'appliquer l'amende de l'article 1735 ter du CGI dans le cas prévu à l'article L. 13 AA du LPF et à l'article L. 13 AB du LPF, est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire des finances publiques qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités (BOI-CF-INF-30-20).

Le visa du supérieur hiérarchique du vérificateur sur le document motivant des sanctions fiscales est requis dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité.

2. Visa du supérieur hiérarchique du vérificateur sur la proposition de rectification effectuée selon la procédure de répression des abus de droit

140

L'article R.* 64-1 du LPF prévoit que la décision de mettre en œuvre les dispositions prévues à l'article L. 64 du LPF est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire des finances publiques qui vise à cet effet la proposition de rectification.

S'agissant d'un visa, le nom et la signature de l'agent qui effectue le rehaussement doivent être également apposés sur la proposition de rectification.

Les documents adressés au contribuable postérieurement à cet acte de procédure n'ont pas à être visés par l'inspecteur principal ou divisionnaire des finances publiques. (BOI-CF-IOR-30).

Le visa du supérieur hiérarchique du vérificateur est requis sur la proposition de rectification effectuée selon la procédure de répression des abus de droit dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité.

3. Visa du supérieur hiérarchique du vérificateur sur la proposition de rectification comportant taxation d'après les éléments du train de vie

150

L'article R.* 63-1 du LPF dispose que la décision de mettre en œuvre les dispositions prévues à l'article L. 63 du LPF est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire des finances publiques qui vise à cet effet la proposition de rectification.

Ce visa est apposé sur la proposition par laquelle le service informe le contribuable de la disproportion constatée entre ses revenus et son train de vie ainsi que des éléments pris en compte pour la détermination de la base forfaitaire qu'il entend substituer aux revenus déclarés (BOI-CF-IOR-60-20-10).

C. Contrôle des petites et moyennes entreprises industrielles, commerciales ou artisanales de création récente

160

Les petites et moyennes entreprises qui se créent, et, notamment, les salariés s'établissant à leur compte (à l'exclusion des créations résultant d'un simple changement dans les conditions juridiques d'exploitation), doivent bénéficier d'un traitement spécifique à l'occasion des vérifications dont elles font l'objet au cours de leurs premières années d'activité.

Une décision à ce sujet a été prise par le ministre en date du 30 avril 1976 (réponse à la question orale posée par M. Icart, JO, AN des 1^{er} et 2 mai 1976, p. 2498).

Cette décision concerne les rappels d'impôts faisant suite à une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité et résultant d'erreurs commises de bonne foi pendant les quatre années qui ont suivi la création, l'acquisition ou la prise de gérance libre de l'entreprise, ou bien, s'agissant de personnes morales, la prise du pouvoir de décision. Elle porte, d'une part sur la remise des pénalités, d'autre part, sur l'octroi de délais de paiement.

1. Remise des pénalités

170

Pour tenir compte du fait que les nouveaux chefs d'entreprises ne sont pas nécessairement familiarisés avec la législation fiscale, il convient de faire preuve d'indulgence pour les erreurs commises de bonne foi pendant la période définie ci-dessus.

À cette fin, il y a lieu d'accorder, à titre gracieux, une large modération des pénalités encourues, en cas de rappels d'impôts, y compris des intérêts de retard. Pour la détermination de ces atténuations, il convient de tenir compte de l'ensemble des circonstances de l'affaire.

Sous réserve de cas particuliers, le bénéfice de la mesure est accordé principalement aux entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites du régime simplifié d'imposition.

2. Octroi de délais de paiement

180

La décision du ministre porte sur deux points : l'échelonnement des impositions établies à la suite d'une vérification et les délais de paiement après mise en recouvrement.

a. Échelonnement des impositions établies à la suite d'une vérification de comptabilité ou d'examen de comptabilité

190

En règle générale, l'échelonnement des impositions faisant suite à la vérification de comptabilité ou l'examen de comptabilité des petites et moyennes entreprises et concernant des erreurs commises de bonne foi pendant les quatre premières années de fonctionnement peut s'étendre sur une période de deux ans.

b. Délais de paiement

200

Lorsque la bonne foi des entreprises concernées a été retenue, les comptables leur accordent des délais de paiement chaque fois qu'elles en font la demande et qu'elles justifient de l'impossibilité dans laquelle elles se trouvent de se libérer immédiatement des impositions mises à leur charge.

Les comptables peuvent subordonner l'octroi des délais de paiement à la constitution de sûretés ou de garanties, leur décision étant, sur ce point, prise en fonction des résultats de l'analyse de la situation financière de l'entreprise débitrice.

210

Les redevables doivent s'engager expressément :

- d'une part, à se libérer de leurs dettes suivant l'échéancier fixé ;
- d'autre part, à régler ponctuellement leurs cotisations courantes.

Les plans d'étalement qui sont ainsi consentis n'excluent pas les mesures conservatoires qui s'avèreraient indispensables, telle que l'inscription de l'hypothèque légale ; ils ne sauraient, non plus, faire obstacle à la publicité du privilège du Trésor.

III. Effets des irrégularités entachant la vérification de comptabilité ou de l'examen de comptabilité

220

Les effets des irrégularités entachant la procédure de vérification de comptabilité peuvent être envisagés tant au regard de l'entreprise vérifiée qu'à celui des tiers.

A. Effets au regard de l'entreprise vérifiée

230

Les irrégularités commises au cours de la vérification de comptabilité ou de l'examen de comptabilité entraînent des conséquences différentes selon la procédure de rectification susceptible d'être mise en œuvre.

Ainsi, lorsque les rehaussements envisagés à la suite d'un contrôle doivent être notifiés selon la procédure de rectification contradictoire, une irrégularité entachant la procédure de contrôle entraîne la nullité des impositions supplémentaires.

Tel est le cas lorsqu'il s'agit d'irrégularités affectant :

- les garanties légales ;
- envoi ou contenu de l'avis de vérification ou d'examen de comptabilité ([LPF, art. L. 47](#)) ;

- interdiction de renouveler une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité (LPF, art. L. 51) ;
- limitation de la durée de certaines vérifications de comptabilité (LPF, art. L. 52).
- les garanties d'origine essentiellement jurisprudentielle :
 - emport irrégulier de documents comptables ;
 - absence de débat oral et contradictoire.
 - l'incompétence de l'agent.

En revanche, il est de jurisprudence constante qu'une irrégularité de la vérification de comptabilité est sans influence sur la validité des impositions supplémentaires dès lors que celles-ci sont susceptibles d'être établies par voie de taxation ou d'évaluation d'office, remarque étant faite que la situation d'office ne doit pas être révélée par la vérification elle-même.

B. Effets au regard des tiers

240

En vertu du principe de l'indépendance des procédures, l'irrégularité de la procédure de vérification conduite à l'égard d'une société de capitaux est sans incidence sur l'imposition à l'impôt sur le revenu du bénéficiaire de sommes réputées distribuées (CE, arrêt du 27 juillet 1988, n° 43939).

De même, lorsqu'ils découlent de l'exercice normal du droit de communication, c'est-à-dire lorsqu'ils ne procèdent pas d'une mise en cause préalable des impositions dues par l'entreprise vérifiée, les rappels d'impôt mis à la charge des tiers n'ont pas à être annulés. Il en est ainsi, notamment, des rehaussements consécutifs à la constatation d'achats, d'honoraires, commissions, salaires et, d'une façon générale de tous frais de quelque nature qu'ils soient qui, régulièrement pris en charge par la comptabilité de l'entreprise vérifiée, n'ont pas été compris dans les déclarations fiscales des bénéficiaires.