

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-DG-40-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 04/10/2017

CF - Organisation du contrôle fiscal - Contrôle sur pièces et vérification

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Organisation du contrôle fiscal

Titre 4 : Modalités d'exercice du contrôle de l'impôt

Chapitre 2 : Contrôle sur pièces et vérification

Sommaire :

I. Le contrôle sur pièces

A. Le contrôle formel

B. Le contrôle sur pièces proprement dit

II. La vérification

A. La vérification de comptabilité

1. Principe général

2. Cas particulier : suspension des contrôles fiscaux des entreprises subissant des retards de paiement de l'État au titre de ses achats publics

a. Conditions d'application

b. Nature de la suspension

c. Cas particulier

1° Contrôle inopiné

2° Prescriptions et délais légaux

3° Contrôles donnant lieu à poursuites pénales

4° Respect des engagements internationaux de la France

B. L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP)

C. Autres vérifications

1. Insuffisances de prix ou de valeurs

2. Dissimulations de prix

3. Mutations secrètes

4. Dissimulation du véritable caractère d'un contrat

I. Le contrôle sur pièces

A. Le contrôle formel

1

Le contrôle formel recouvre l'ensemble des interventions ayant trait à la rectification des erreurs matérielles évidentes constatées dans les déclarations déposées, quelle que soit la catégorie d'impôt ou de taxe visée. Ce mode de contrôle n'implique aucune recherche extérieure aux déclarations.

B. Le contrôle sur pièces proprement dit

10

Le contrôle sur pièces proprement dit est constitué par l'ensemble des travaux de bureau au cours desquels le service procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents figurant dans les différents dossiers qu'il détient, et, le cas échéant, établit les rehaussements ou dégrèvements justifiés.

Le contrôle sur pièces a pour objet :

- de vérifier que tous les contribuables ont bien déposé leur déclaration ;
- de rectifier les erreurs, insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt, ces rehaussements étant opérés à partir de la déclaration elle-même et des documents figurant au dossier ou en la possession du service ;
- en matière d'impôt sur le revenu de s'assurer que le revenu global défini est cohérent avec ce que l'on sait du contribuable, et ce, pour toutes les années non prescrites.

20

Au terme d'un tel contrôle, non seulement tous les points de toutes les déclarations doivent avoir été examinés mais aussi tous les renseignements et documents en la possession du service ou figurant au dossier (informations particulières sur la situation du contribuable et documentation patrimoniale) doivent avoir été utilisés.

L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) et la vérification de comptabilité constituent la suite logique et obligatoire du contrôle sur pièces toutes les fois où il n'a pas permis de régulariser, du bureau, la situation du contribuable.

II. La vérification

30

La vérification est l'opération qui consiste à s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale en la confrontant à des éléments extérieurs. Elle permet d'assurer les rehaussements nécessaires ou, le cas échéant, de prononcer les dégrèvements justifiés.

La vérification peut être selon le cas :

- une vérification de comptabilité ;
- un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) ; naturellement, un ESFP peut être effectué à la suite d'une vérification de comptabilité, comme une vérification de comptabilité peut apparaître nécessaire au cours d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ;
- une vérification de valeur déclarée ou autre.

A. La vérification de comptabilité

1. Principe général

40

La vérification de comptabilité ([art. L13 du LPF](#)) est un ensemble d'opérations qui a pour objet d'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise individuelle ou instituée sous forme de société ou d'une personne de droit public qui serait passible de l'impôt sur les sociétés ([art. 206 du CGI](#)) ou soumise à la TVA ([art. 256 B](#) et [260 A du CGI](#)), et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les rectifications nécessaires, qu'il s'agisse de revenus catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxes sur le chiffre d'affaires ou de droits d'enregistrement.

50

Une vérification de comptabilité implique au-delà du simple examen de la comptabilité, une confrontation de renseignements extra-comptables aux données comptables qui se trouvent à la base même des déclarations souscrites.

Il s'ensuit que l'administration ne peut, à l'aide de documents recueillis au cours d'une vérification de comptabilité, opérer des rehaussements concernant les catégories de revenus pour lesquelles le contribuable n'est pas astreint à la tenue d'une comptabilité, c'est-à-dire pour les catégories de revenus autres que les bénéfices industriels et commerciaux, les bénéfices non commerciaux et les bénéfices réels agricoles.

Jugé ainsi que doivent être regardés comme irréguliers des rehaussements apportés aux revenus fonciers déclarés par un contribuable lorsqu'ils sont fondés sur des documents recueillis au cours d'une vérification de la comptabilité tenue par l'intéressé dans le cadre de son activité professionnelle (CE, arrêt du 9 janvier 1981, rec. n° 19229).

En ce qui concerne ces autres catégories de revenus, la vérification et la rectification éventuelle des éléments déclarés par le contribuable doivent être effectuées suivant les règles de droit commun prévues en matière d'impôt sur le revenu par les [articles 175 A du CGI](#) et [L10, L16 et L16 A du LPF](#)

(cf. [BOI-CF-DG-40-10](#) et [BOI-CF-IOR-10-10](#)) .

Par conséquent, lorsque le service entreprend la vérification de la comptabilité d'un contribuable, il ne peut opérer des rehaussements sur les différents revenus de l'intéressé, autres que ses revenus professionnels, qu'à partir de documents figurant dans le dossier du contribuable détenu par le service ou obtenus à la suite de demandes de renseignements, d'éclaircissements ou de justifications ou encore des conséquences tirées de la vérification de comptabilité.

En revanche, la jurisprudence précitée ne s'applique pas aux sociétés immobilières visées à l'[article 1655 ter du CGI](#), à l'égard desquelles la procédure de vérification est suivie, en application des [articles L53 du LPF](#) et [374 de l'annexe II au CGI](#), directement entre l'administration et lesdites sociétés d'après les règles applicables en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux.

La décision du Conseil d'État ne s'applique pas non plus aux sociétés immobilières non transparentes, qui ne relèvent pas de l'impôt sur les sociétés et qui donnent leurs immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés. En effet, ces sociétés sont soumises, en vertu des dispositions des [articles 46 B à 46 D de l'annexe III au CGI](#) à des obligations analogues à celles qui sont imposées aux sociétés immobilières de copropriété et sont tenues de présenter à toute réquisition du service des impôts tous documents comptables ou sociaux, inventaires et pièces de nature à justifier l'exactitude des renseignements portés sur leurs déclarations.

60

En contrepartie du droit pour l'administration d'effectuer des vérifications de comptabilité, une série de garanties ont été prévues au profit du contribuable. Elles consistent en diverses obligations que le service doit respecter scrupuleusement à peine de nullité du contrôle exercé (sur ces garanties, cf. [BOI-CF-PGR-20](#)).

70

Une vérification de comptabilité est dite générale lorsque le même agent vérifie la situation fiscale de l'entreprise au regard de tous les impôts établis selon un système déclaratif (impôts directs, taxes sur le chiffre d'affaires et droits d'enregistrement).

Une vérification de comptabilité générale peut être complète ou étendue :

- elle est dite complète lorsque la vérification de la situation fiscale de l'entreprise consiste à examiner dans son ensemble, pour toute la période non prescrite, la comptabilité de l'entreprise et à rapprocher ses indications, d'une part, des déclarations souscrites, d'autre part, des données de fait recueillies par des recherches tant internes qu'externes à l'entreprise ;

- la vérification est dite étendue lorsque l'examen de la comptabilité de l'entreprise s'est déroulé dans le même temps où, pour confronter les résultats déclarés ou la valeur des résultats reconstitués et fixés au montant apparent des ressources que laissent supposer le train de vie et les autres dépenses ou acquisitions de l'exploitant individuel ou des principaux dirigeants de l'entreprise vérifiée, le vérificateur a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (cf. [II-B](#)) de celui-ci ou de ceux-ci. Pour qu'il y ait vérification étendue, il faut donc que, outre les opérations de vérification de comptabilité, soient effectuées des recherches extérieures de telle manière qu'il y ait un examen simultané et comparatif permettant de vérifier la cohérence de la situation fiscale de l'entreprise et de celle de l'exploitant individuel ou des principaux dirigeants de la société. Une telle vérification étendue ne peut, par conséquent, consister en la simple transposition, au niveau du

revenu global du ou des dirigeants de l'entreprise, des rehaussements notifiés à l'entreprise.

80

Une vérification de comptabilité est considérée comme ponctuelle lorsque son champ d'investigation porte :

- soit sur un point de la situation fiscale du contribuable (exemples : contrôle de certains postes clairement individualisés sur une déclaration tels que les provisions, contrôle des opérations ayant concouru au crédit de TCA dont le remboursement est demandé) ;
- soit sur un impôt déterminé sur toute la période non prescrite (au plan administratif, ces vérifications ponctuelles sont comptabilisées dans la catégorie des vérifications dites simples. Par exemple : vérification d'un bénéfice non commercial non soumis à la TVA) ;
- soit sur une période plus courte que le délai normal de reprise.

90

La vérification de comptabilité implique des contrôles matériels (ou contrôles extra-comptables) qui permettent de confronter la comptabilité avec certaines données de fait ou matérielles : stocks, productions intermédiaires, main-d'œuvre, consommation, immobilisations, etc.

Sur les contrôles matériels : cf. [BOI-CF-DG-40-30](#).

2. Cas particulier : suspension des contrôles fiscaux des entreprises subissant des retards de paiement de l'État au titre de ses achats publics

100

Conformément à la [circulaire du 6 novembre 1996](#) du Premier ministre, le présent point précise les conditions dans lesquelles peuvent être suspendus les contrôles fiscaux à l'égard des petites et moyennes entreprises qui n'obtiennent pas le paiement dans les délais des sommes qui leur sont dues par l'État au titre de marchés publics et d'achats sur facture de travaux, fournitures et services.

Cette mesure, qui vise spécialement les petites et moyennes entreprises dans leurs relations avec l'État, prend place dans le dispositif plus large de prévention et de sanction en cas de non paiement des sommes dues par l'État ou d'autres organismes, tel que prévu par la circulaire précitée du Premier ministre du 6 novembre 1996.

a. Conditions d'application

110

Sont concernées par la mesure :

- les entreprises dont le chiffre d'affaires du dernier exercice déclaré est inférieur à :

- 7 622 450 € HT pour les entreprises dont l'objet principal est de vendre des marchandises, objet, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement,
 - 2 286 735 € HT pour les entreprises industrielles ou commerciales qui exercent une autre activité et pour les titulaires de revenus non commerciaux,
 - 2 744 082 € HT pour les entreprises agricoles ;
- qui sont détenues pour 75 % au moins par des personnes physiques ou par une société remplissant les mêmes conditions de participation ou de chiffre d'affaires ;
- qui respectent leurs obligations fiscales déclaratives ;
- qui disposent sur l'État, à l'exclusion de ses établissements publics, d'une créance non contestée restée impayée à l'expiration des délais prévus dans le cadre de la circulaire du Premier Ministre précitée, malgré la mise en œuvre par l'entreprise des dispositions qui y sont prévues.

120

La mesure de suspension s'applique aux vérifications de comptabilité visées à l'[article L13 du LPF](#).

130

L'entreprise fournit au vérificateur, à titre de justificatif, copies de la facture et de la réponse négative du Préfet ou du Ministre. Ces pièces sont remises dès la réception de l'avis de vérification ou lors de la première intervention du vérificateur dans l'entreprise pour toutes les créances impayées à cette date, quelle que soit leur date de constitution.

140

En cours de contrôle, l'entreprise doit également fournir un état de toutes ses créances susceptibles d'arriver à échéance et remettre au vérificateur les pièces justificatives susvisées dans les 5 jours de la réponse du Préfet ou du Ministre. Toute créance dont il est fait état hors de ces délais ne peut pas être prise en compte.

b. Nature de la suspension

150

La suspension intervient dans le cadre des aménagements qui peuvent être apportés dans le déroulement matériel des contrôles fiscaux.

Il y a lieu, dans ce cadre, de suspendre le contrôle pendant 45 jours. Pendant cette période, la créance sera en toute priorité payée selon le dispositif particulier prévu par la [circulaire du 6 novembre 1996](#) du Premier ministre.

À cet effet, le Directeur départemental ou régional des finances publiques compétent transmet immédiatement les pièces justificatives au comptable compétent.

Si l'entreprise remplit les conditions de la suspension en cours de contrôle, celui-ci est interrompu et le service vérificateur en informe le contribuable.

160

Lorsque les conditions de la suspension interviennent après la clôture de la procédure de rectification, la mise en recouvrement des rappels est également différée de 45 jours, sauf risque de prescription. Cette suspension du recouvrement s'applique au montant total des rappels. Comme précédemment, le service vérificateur est informé par l'entreprise dans les conditions susvisées, pièces jointes à l'appui, de l'existence d'une créance impayée sur l'État.

Le comptable compétent devra, dans le délai de 45 jours et dès le règlement de la créance, aviser le service vérificateur qui l'a saisi que le paiement a été effectué.

170

Lorsque la première intervention n'a pas eu lieu, un nouvel avis de vérification faisant mention de la période vérifiée et de la date de première intervention dans l'entreprise est adressé au contribuable.

Dans les cas tout à fait exceptionnels où la créance n'a pas été réglée à l'issue des 45 jours de suspension, la direction départementale ou régionale des finances publiques concernée, après avis du contrôleur financier responsable du paiement, prend les mesures nécessaires pour concilier les impératifs du contrôle et les éventuels délais supplémentaires nécessaires au paiement.

Remarque : Les contrôleurs financiers sont par ailleurs destinataires d'une instruction contenant les directives utiles pour le traitement prioritaire des créances impayées signalées dans le cadre d'un contrôle fiscal.

Si les opérations de contrôle doivent être reprises, il y a lieu, sauf risque de prescription, de suspendre la mise en recouvrement des rappels.

180

Enfin, dans le cadre du contrôle sur pièces des déclarations professionnelles, la suspension intervient au stade de la mise en recouvrement des rappels éventuellement notifiés pour le montant total de ces derniers. Cette suspension est levée en temps utile pour éviter la prescription.

c. Cas particulier

190

Dans certaines situations exceptionnelles, la suspension du contrôle n'est pas mise en oeuvre ou est levée.

Ces cas doivent être soumis, par les services chargés du contrôle, à un responsable de leur direction ayant au moins le grade d'Administrateur des Finances publiques adjoint.

1° Contrôle inopiné

200

Lorsqu'une première intervention sur place inopinée est indispensable pour procéder à des constatations matérielles qui, si elles étaient différées, perdraient tout intérêt (économie souterraine, entreprises éphémères), la suspension du contrôle n'intervient qu'après cette phase.

L'examen au fond des documents comptables conformément aux dispositions de l'[article L47 du LPF](#) ne commencera, dans les conditions précisées ci-dessus, qu'à l'issue du délai de 45 jours ou après le règlement de sa dette par l'administration débitrice.

L'avis de vérification de comptabilité remis au début de l'intervention inopinée est reformulé en conséquence sans nouvelle date d'intervention.

2° Prescriptions et délais légaux

210

La mesure de suspension est levée pour le ou les exercices susceptibles d'être atteints par la prescription ou par l'épuisement des délais prévus aux [articles L12 et L52 du LPF](#) dans des limites raisonnables, compte tenu des investigations ou opérations matérielles indispensables qui restent à effectuer. Il en est de même lorsque la suspension affecte le recouvrement.

3° Contrôles donnant lieu à poursuites pénales

220

Lorsque les éléments frauduleux réunis, pour autant que les investigations soient poursuivies, permettent de saisir la Commission des infractions fiscales en vue du dépôt d'une plainte pour fraude fiscale, la procédure de contrôle est menée à son terme afin de sauvegarder la prescription pénale.

4° Respect des engagements internationaux de la France

230

Les vérifications de comptabilité diligentées dans le but de permettre à la France de répondre à la demande d'assistance d'un pays de l'Union européenne ou d'un pays tiers, en application des conventions bilatérales, des directives ou des règlements européens, ne sont pas visées par le dispositif.

B. L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP)

240

Aux termes de l'[article L12 du LPF](#), l'administration des finances publiques peut, dans les conditions prévues au même livre, procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques (ESFP) au regard de l'impôt sur le revenu, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en France, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt.

250

L'ESFP consiste à contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés au titre de l'impôt sur le revenu et, d'autre part, la situation de trésorerie, la situation patrimoniale et les éléments du train de vie dont a pu disposer le contribuable et les autres membres de son foyer fiscal.

Il se caractérise généralement par la mise en œuvre des [articles L16, L16 A et L69 du LPF](#) dont les dispositions combinées permettent de taxer d'office, au niveau du revenu global, les sommes (solde d'une balance de trésorerie, crédits bancaires...) dont le contribuable n'a pas justifié l'origine.

260

La durée de cet examen est limitée. Il ne peut s'étendre sous peine de nullité, sur une période supérieure à un an décomptée de la date de réception ou de remise de l'avis d'ESFP jusqu'à celle de l'envoi de la proposition de rectification ; toutefois, ce délai peut, dans certains cas, être prorogé ou porté à deux ans (cf. [BOI-CF-PGR-20-30](#)).

Pour faciliter le respect de la limitation de la durée de l'ESFP, certaines mesures doivent être prises avant l'envoi de l'avis de vérification et pendant la phase de contrôle.

270

Par ailleurs, l'[article L76 du LPF](#) prévoit la possibilité de saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, à l'initiative des contribuables ou de l'administration, des cas de taxation d'office en application de l'[article L69 du LPF](#) à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, lorsque le désaccord persiste sur les rehaussements notifiés.

L'ensemble des garanties dont bénéficient les contribuables ainsi contrôlés est étudié aux [BOI-CF-PGR-20](#) et [BOI-CF-PGR-30](#).

C. Autres vérifications

1. Insuffisances de prix ou de valeurs

280

L'administration fiscale est fondée à exercer son droit de vérification sur les prix ou valeurs qui sont portés dans les actes ou déclarations présentés à la formalité de l'enregistrement et qui servent de base à la perception de droits ou de la taxe de publicité foncière (immeubles, fonds de commerce, clientèles, titres non cotés, etc.).

Par ailleurs, deux arrêts de la Cour de Cassation ([Cass. Com., 16 juin 1998, n° 95-15689](#) ; [Cass. Com., 29 juin 1999 n° 96-15558](#)) confirment la possibilité pour l'administration d'utiliser les dispositions de l'[article L17 du LPF](#) pour rectifier la valeur de cessions d'actifs réalisées dans le cadre d'une procédure collective sous réserve de tenir compte des conditions particulières de telles opérations.

De même, la valeur vénale réelle des biens sert d'assiette à la TVA immobilière lorsque cette valeur est supérieure au prix, au montant de l'indemnité ou à la valeur des droits sociaux, augmenté des charges (cf. [BOI-TVA-IMM](#)).

Par contre, en matière d'imposition des diverses plus-values immobilières, une insuffisance d'évaluation ne peut être prise en considération pour écarter le prix de vente porté à l'acte. C'est seulement lorsqu'une dissimulation de prix est établie que le prix porté dans l'acte doit être majoré en

conséquence. En revanche, la valeur d'acquisition à titre gratuit retenue pour le calcul du profit doit tenir compte de l'insuffisance d'évaluation éventuellement relevée pour l'assiette des droits de mutation (cf. [BOI-RFPI-PVI](#)).

Remarque : Dans les cas de cessions à titre onéreux autres que les ventes (échanges, partages, apports en société, ...) le prix de cession à retenir pour le calcul de la plus-value doit tenir compte des éventuelles insuffisances d'évaluation.

2. Dissimulations de prix

290

La dissimulation consiste dans le fait de porter dans un acte un prix inférieur à celui réellement convenu.

L'existence d'une dissimulation peut être établie à l'aide de tous moyens compatibles avec la procédure écrite et notamment à l'aide de présomptions tirées de faits ou actes auxquels le redevable est resté étranger.

Il en est toutefois autrement si des poursuites correctionnelles sont engagées ; la dissimulation peut alors être établie par tous les modes de preuve admis par la procédure pénale (preuve par témoins, par serment, etc.).

Remarque : La faculté, reconnue à l'administration d'asseoir les droits de mutation à titre onéreux sur la valeur vénale réelle des biens transmis, lorsque cette valeur est supérieure au prix exprimé dans l'acte ostensible, ne met pas obstacle à ce que le service établisse que ce prix est inférieur à celui qui a été convenu entre les parties. Il y a alors coexistence de ces deux infractions (insuffisance et dissimulation de prix) dans un seul et même acte.

3. Mutations secrètes

300

La preuve des mutations secrètes peut être faite à l'aide de déclarations écrites, d'actes, etc., compatibles avec la procédure écrite (documents comptables et correspondance découverts à l'occasion de l'exercice du droit de communication en l'étude d'un notaire par exemple).

4. Dissimulation du véritable caractère d'un contrat

310

L'administration est fondée à restituer le véritable caractère d'un contrat ou d'une convention. Cette dissimulation peut naturellement être établie lors d'une vérification. Le rétablissement de la véritable portée des actes en cause et les rectifications d'imposition qui en résultent sont notifiés dans le cadre de la procédure d'abus de droit fiscal définie à l'[article L64 du LPF](#).