RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-DG-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012

CF - Organisation du contrôle fiscal - Présentation du contrôle de l'impôt

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Organisation du contrôle fiscal
Titre 1 : Présentation du contrôle de l'impôt

Sommaire :

I. Domaine du contrôle de l'impôt
A. Notion de contrôle fiscal
B. Définition du domaine du contrôle de l'impôt
1. Les pouvoirs de l'administration
a. Droit de communication et pouvoir de contrôle
1° Définition du droit de communication
2° Définition du pouvoir de contrôle
3° Distinction entre le droit de communication et le pouvoir de vérification
4° Le droit d'enquête
5° Le droit de contrôle des entrepôts
b. Pouvoir de rectification et droit de reprise
1° Définition du pouvoir de rectification
2° Définition du droit de reprise
2. Les limites aux pouvoirs de l'administration
a. Limitation dans le temps du droit de reprise
b. Garanties accordées aux contribuables
II. Programmation du contrôle

I. Domaine du contrôle de l'impôt

A. Notion de contrôle fiscal

1

Dans le système fiscal français, l'impôt est assis, en règle générale, sur des bases d'imposition déclarées par les redevables eux-mêmes.

Les actes ou déclarations déposés par les contribuables bénéficient d'une présomption d'exactitude et de sincérité, et les insuffisances, inexactitudes ou omissions relevées dans ces documents sont présumées être commises de bonne foi.

Ces erreurs, qu'elles soient involontaires ou qu'elles révèlent par la suite une intention délibérée d'échapper à l'impôt, doivent être corrigées par l'administration à qui il incombe de préserver les intérêts du Trésor tout en assurant l'égalité des citoyens devant l'impôt.

Si la loi a prévu les obligations déclaratives ou comptables auxquelles les contribuables doivent se conformer, elle a également institué des mesures préventives ou dissuasives de nature à inciter les contribuables à fournir aux services fiscaux des déclarations exactes et sincères.

Les mesures de prévention consistent principalement à obtenir le montant des revenus des contribuables au moyen de déclarations déposées par les tiers débiteurs.

Les mesures de dissuasion consistent en l'application d'un système de sanctions fiscales et pénales, prévu par les articles 1727 à 1840 W quater du code général des impôts (cf. BOI-CF-INF).

Afin de conforter la portée et l'efficacité de ces mesures, l'administration, dans la stricte observation du code général des impôts (CGI) et du livre des procédures fiscales (LPF), dispose de méthodes d'intervention permettant d'examiner les déclarations, de réunir les éléments d'information indispensables pour confronter ces dernières à la réalité des faits et enfin de procéder, le cas échéant, à la rectification des bases d'impositions. L'ensemble de ces activités constitue le contrôle fiscal.

B. Définition du domaine du contrôle de l'impôt

10

Le contrôle de l'impôt a pour objet de s'assurer que les contribuables se sont acquittés de leurs obligations et, le cas échéant, de réparer le préjudice causé au Trésor par les infractions aux dispositions prévues par le code général des impôts. À cet effet, l'administration détient le pouvoir de vérifier la situation fiscale des contribuables.

À l'issue du contrôle, elle est en droit, soit d'assujettir à l'impôt les contribuables qui s'y étaient entièrement soustraits, soit d'apporter aux impositions antérieures, entachées d'insuffisances, les rectifications ou rehaussements exigés par l'application de la loi.

Le contrôle permet également au service de rétablir l'imposition exacte de certains contribuables qui auraient été surtaxés par erreur et, éventuellement, de prononcer des dégrèvements d'office.

L'administration dispose, pour rechercher les infractions commises par les contribuables et régulariser leur situation fiscale, de pouvoirs dont les principaux sont le droit de communication, le droit d'enquête, le pouvoir de contrôle, le pouvoir de rectification et le droit de reprise.

De plus, des mesures législatives et administratives fixant les limites des pouvoirs de l'administration ont été prises pour sauvegarder les droits des contribuables.

1. Les pouvoirs de l'administration

a. Droit de communication et pouvoir de contrôle

1° Définition du droit de communication

20

Le droit de communication est le droit reconnu à l'administration des impôts de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers (entreprises privées, administrations, établissements et organismes divers ...). Ce droit s'exerce quel que soit le support utilisé pour la conservation des documents, y compris lorsqu'il est magnétique.

Les renseignements recueillis peuvent être utilisés pour l'assiette et le contrôle de tous impôts et taxes à la charge, soit de la personne physique ou morale auprès de laquelle ce droit est exercé, soit de tiers à cette personne, sans qu'il en découle toutefois directement l'établissement d'impositions supplémentaires.

30

Le droit de communication peut également être exercé par les agents des administrations chargés du recouvrement non seulement des impôts, droits et taxes prévus par le code général des impôts, mais également de celui des amendes et condamnations pécuniaires qui ne sont pas de nature fiscale.

Le droit de communication est défini par les articles L81 à L102 A du LPF et s'applique aux documents mentionnés à l'article L102 B du LPF (cf. BOI-CF-COM-10).

2° Définition du pouvoir de contrôle

40

Le pouvoir de contrôle de l'administration s'exerce au regard des impôts et taxes dont elle assure l'assiette.

Selon les dispositions de l'article L10 du LPF, l'administration contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements, ou d'acquitter tout ou partie d'une imposition au moyen d'une créance sur l'État.

50

Le contrôle peut être purement formel ou effectué par les agents, depuis leur bureau, dans le cadre du contrôle sur pièces, à partir des déclarations déposées par le contribuable et des pièces de son dossier.

60

Le pouvoir de contrôle peut également être exercé :

- lors de vérifications de comptabilité, d'examens contradictoires de la situation fiscale personnelle, de vérifications particulières ;

- ou lors de contrôles matériels.

La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations qui a pour but d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les rectifications nécessaires.

L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle est constitué par l'ensemble des opérations comportant la recherche d'une cohérence entre les revenus déclarés et la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal.

Les vérifications particulières peuvent révéler des insuffisances de prix ou de valeur, des dissimulations de prix, des mutations secrètes ou des dissimulations du véritable caractère d'un contrat ou d'une convention.

70

Par ailleurs, l'administration est en droit de procéder à des contrôles matériels (stocks, vérifications sur la voie publique...).

Enfin, en matière notamment d'infraction à la législation économique, d'impôts directs et de TVA, le service peut aussi être autorisé à visiter, selon le cas, tant les locaux professionnels que les locaux d'habitation des contrevenants.

3° Distinction entre le droit de communication et le pouvoir de vérification

80

Les critères de distinction entre le droit de communication et le pouvoir de vérification sont commentés au BOI-CF-COM-10-10-10.

Le droit de communication permet de prendre connaissance des documents dont la tenue est obligatoire auprès de tiers visés par l'obligation de communiquer.

En revanche, le pouvoir de vérification est soumis à des règles de forme strictes. Il est limité par des garanties qui sont accordées et reconnues par la loi aux contribuables vérifiés (cf. BOI-CF-PGR-20).

L'exercice du droit de communication ne doit pas être confondu avec la vérification de comptabilité ou l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'une personne physique.

4° Le droit d'enquête

90

Le droit d'enquête, codifié aux articles L80 F à L80 J du LPF, a institué une procédure d'enquête administrative destinée à rechercher des manquements aux règles et obligations de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA.

Le droit d'enquête constitue une procédure qui permet à l'administration fiscale d'intervenir de manière inopinée chez un assujetti (cf. BOI-CF-COM-20-10).

5° Le droit de contrôle des entrepôts

100

Afin de favoriser les opérations internationales réalisées sur le territoire français, notamment dans ses zones portuaires, un régime d'entrepôt fiscal a été mis en place par la loi de finances rectificative pour 1995 du 30 décembre 1995. Corrélativement, des dispositions particulières de contrôle ont été définies (LPF, art. L80 K, L80 L et R80 K-1 ; BOI-TVA-PROCD).

b. Pouvoir de rectification et droit de reprise

1° Définition du pouvoir de rectification

110

Constitue une rectification, toute action par laquelle, pour une période ou une opération donnée, le service ajoute ou supplée aux éléments qui ont été ou auraient dû être déclarés par un contribuable, lorsqu'elle tend à obtenir une majoration immédiate ou différée de l'impôt exigible.

Les éléments sur lesquels le service peut faire porter son action, au sens de la formule précitée, comprennent non seulement tous ceux que le contribuable doit déclarer à l'administration en vertu d'une disposition légale ou réglementaire, mais encore ceux que le service peut prendre d'office en considération.

Ces éléments sont donc nombreux et variés. Ils peuvent se rapporter soit à l'assiette de l'impôt, soit seulement aux modalités de sa liquidation , soit encore au montant de l'impôt précédemment acquitté et admis en déduction de la cotisation présentement exigible.

Mais les modifications de tous ordres ainsi apportées aux éléments déclarés (ou qui auraient dû être déclarés) par le contribuable doivent, pour être qualifiées de rehaussement, tendre à la mise en recouvrement d'un impôt majoré par rapport à la somme qui résulterait de la seule application des droits légalement prévus aux éléments spontanément déclarés par ce contribuable.

En contrepartie, l'administration peut également prononcer le dégrèvement d'impositions non justifiées.

Le pouvoir de rectification procède du droit général de reprise que détient l'administration à l'égard des droits omis. Il s'exerce dans le cadre de procédures appropriées (cf. BOI-CF-IOR).

2° Définition du droit de reprise

120

Le droit de reprise est le droit accordé à l'administration de réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou le recouvrement de tous impôts, taxes ou redevances dus en vertu des lois fiscales, ainsi que les erreurs susceptibles d'entacher leur détermination.

Le droit de reprise permet de réparer non seulement toutes les insuffisances commises par les contribuables, mais encore les erreurs préjudiciables au Trésor, imputables aux services chargés de la liquidation de l'impôt.

Les conditions d'exercice et les délais du droit de reprise sont définis aux articles L169 à L189 A du LPF (cf. BOI-CF-PGR-10).

2. Les limites aux pouvoirs de l'administration

a. Limitation dans le temps du droit de reprise

130

La faculté de réparer les omissions ou insuffisances d'imposition que détient l'administration en vertu des articles L55 et suivants du LPF ne peut être exercée que dans un certain délai fixé par la loi et à l'expiration duquel il y a prescription.

La durée du délai de reprise varie selon la catégorie d'impôt auquel il s'applique. Des délais spéciaux de reprise sont prévus dans un certain nombre de cas définis par le code général des impôts.

En outre, des dispositions légales exceptionnelles peuvent mettre fin, pour certaines années ou certaines impositions, au droit de reprise de l'administration (cf. BOI-CF-PGR-10).

b. Garanties accordées aux contribuables

140

L'exercice du droit de communication et les contrôles sur pièces effectués de leur bureau par les agents ne constituent pas des vérifications et ne justifient pas, en conséquence, l'existence de garanties au profit du contribuable ou de l'assujetti intéressé.

En revanche, en contrepartie des pouvoirs de contrôle et de rectification accordés aux agents des impôts, des mesures législatives et administratives ont été prises pour sauvegarder les droits des contribuables en cas de vérification.

Les contribuables astreints, au plan fiscal, à la tenue et à la représentation de documents comptables ainsi que les personnes ayant fait l'objet d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle peuvent bénéficier de ces garanties accordées respectivement lors de l'exercice du contrôle (cf. BOI-CF-PGR-20) et lors de la procédure de rectification (cf. BOI-CF-PGR-30).

150

En outre, le législateur a prévu la consultation de commissions administratives des impôts. Ces commissions composées de représentants des contribuables et d'agents des impôts, peuvent être saisies, dans certains cas, lorsque des contestations surgissent entre les contribuables et le service des impôts (cf. BOI-CF-CMSS).

II. Programmation du contrôle

160

L'administration établit chaque année des programmes de contrôle fiscal qui ont pour objet de coordonner l'action des services vérificateurs et d'assurer une égale répartition des contrôles sur l'ensemble du territoire.

Cette programmation doit permettre d'harmoniser la densité du contrôle selon les secteurs géographiques ou professionnels, les types d'impôts et les catégories de contribuables.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 16/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/453-PGP.html/identifiant=BOI-CF-DG-10-20120912