

# Fiche-80 : Les procédures de contrôle fiscal

Publiée le 8 juin 2023

---

## Table des matières

Points clés .....	3
Contrôle sur pièces.....	3
Demande d'information ou de renseignements.....	3
Demande d'éclaircissement ou de justification.....	4
Demande d'éclaircissements.....	4
Demande de justifications.....	4
Droit de communication .....	5
Vérification de comptabilité.....	6
Contrôle des comptabilités informatisées.....	7
Procédure de régularisation en cours de contrôle .....	8
Rescrit contrôle.....	9
Examen de comptabilité .....	9
Examen de la situation fiscale personnelle (ESFP).....	10
Droit d'enquête .....	10
Procédure de flagrance fiscale.....	11
Droit de visite et de saisie.....	13
Procédures de rectification.....	14
En savoir plus .....	15
Procédure d'abus de droit.....	15
Les textes .....	17
Législation et réglementation .....	17
Doctrines administratives.....	17

## Points clés

**1** - L'administration dispose de méthodes d'intervention lui 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, au rehaussement des bases d'imposition.

L'ensemble de ces activités constitue le contrôle fiscal.

### **Voir également**

Fiche-79 : Les différents types de contrôle

Les procédures dont dispose l'administration sont très encadrées par le code général des impôts et le livre des procédures fiscales. Les règles présentées brièvement ci-après concernent les principales procédures de contrôle.

### **Contrôle sur pièces**

**2** - Le contrôle sur pièces consiste, pour l'administration, à procéder à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents figurant dans les différents dossiers qu'elle détient. Il est effectué au bureau de l'administration.

Le contrôle sur pièces a pour objet :

- de vérifier que le contribuable a bien déposé ses déclarations ;
- de rectifier les erreurs, insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt ;
- 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.

Il peut déboucher sur une autre procédure (demande d'information, demande de justifications, vérification de comptabilité, procédure de rectification, etc.).

### **Demande d'information ou de renseignements**

**3** - L'administration fiscale peut demander tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés, de manière :

- orale (lors d'une conversation téléphonique, ou à l'occasion d'une convocation au bureau via l'imprimé n°752) ;
- écrite (imprimé n° 754).

Le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la demande pour y répondre.

Il s'agit d'une demande non contraignante. Le contribuable n'est donc pas obligé d'y répondre et le défaut de réponse n'est pas sanctionné en tant que tel. Toutefois, le contribuable a tout intérêt à y donner suite, afin de ne pas inciter l'administration à déclencher une procédure contraignante.

## Demande d'éclaircissement ou de justification

**4** - La demande d'éclaircissement ou de justification est une procédure contraignante, mise en œuvre par l'administration pour contrôler l'impôt sur le revenu, via l'imprimé n° 2172 (et, en cas de mise en demeure, via l'imprimé n° 2172 bis).

La demande doit indiquer :

- les points sur lesquels elle porte de manière explicite ;
- le délai de réponse dont dispose l'intéressé. Ce délai est de deux mois minimum. Un délai supplémentaire peut être accordé sur demande du contribuable.

En cas de réponse insuffisante, l'administration adresse au contribuable une mise en demeure de compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite.

La procédure de taxation d'office est applicable :

- en cas de défaut de réponse dans le délai initial ;
- ou, en cas de réponse insuffisante dans le délai initial ayant entraîné une mise en demeure, à défaut de réponse écrite à cette mise en demeure ou de réponse insuffisante.

## Demande d'éclaircissements

**5** - La demande d'éclaircissements consiste à demander des informations complémentaires pour éclairer certaines insuffisances ou contradictions relevées par l'administration lors du contrôle de la déclaration d'ensemble des revenus du contribuable.

## Demande de justifications

**6** - Elle consiste à demander au contribuable de justifier :

- sa situation et ses charges de famille (certificat de scolarité, extrait d'acte de naissance, etc.) ;
- les charges retranchées du revenu net global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt (facture, etc.) ;
- les avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger ;
- les éléments servant de base au calcul du revenu foncier ;
- les gains de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux ;
- les plus-values de cession d'immeubles ou de biens meubles ainsi que les plus-values de cession d'actifs numériques ;
- quand l'administration a réuni des éléments prouvant que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés. Cette condition est notamment remplie lorsque le total des montants crédités sur ses relevés de compte représente au moins le double de ses revenus déclarés ou excède ces derniers d'au moins 150 000 €.

### ⚠ Important

Des procédures distinctes de demande d'éclaircissements ou de justifications existent, notamment en matière de contrôle des déclarations de succession et des actes de donation et en matière d'impôt sur la fortune immobilière.

## Droit de communication

**7** - Le droit de communication est le droit reconnu à l'administration fiscale de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers.

Plus précisément, il permet de prendre connaissance des documents comptables d'un contribuable, mais aussi d'obtenir auprès de tiers tous renseignements permettant de recouper, et ainsi de vérifier, les déclarations déposées par le contribuable lui-même.

Les personnes ou organismes assujettis au droit de communication sont limitativement énumérés par la loi. Il s'agit, notamment :

- des personnes versant des honoraires ou des droits d'auteur ;
- des personnes ayant la qualité de commerçant ;
- des personnes versant des revenus de capitaux mobiliers ;
- des artisans ;
- des exploitants agricoles ;
- des membres de certaines professions non commerciales (professions dont l'exercice autorise l'intervention dans des transactions, la prestation de services à caractère juridique, financier ou comptable ou la détention de biens ou de fonds pour le compte de tiers, professions consistant à titre principal en la prestation de services à caractère décoratif ou architectural ou en la création et la vente de biens ayant le même caractère. Les professions médicales et paramédicales ne sont donc pas concernées) ;
- des opérateurs de plateforme ;
- des employeurs et débirentiers ;
- du Ministère public ;
- des administrations et entreprises publiques, établissements et organismes contrôlés par l'autorité administrative ;
- de l'Autorité des marchés financiers ;
- des institutions et organismes versant des rémunérations ou répartissant des fonds ;
- des personnes effectuant des opérations d'assurance ;
- des entrepreneurs de transports ;
- des dépositaires de documents publics ;
- des sociétés civiles ;
- des opérateurs de communications électroniques ;
- des agences immobilières ;
- des concepteurs et éditeurs de logiciels de comptabilité ou de caisse.

Pour chaque catégorie de personnes auprès desquelles l'administration peut exercer son droit de communication, les textes précisent l'étendue de ce droit. Ainsi, par exemple, pour les personnes ayant la qualité de commerçant, le droit de communication comprend les livres (livre-journal, grand-livre, etc.), les registres (d'assemblée générale, etc.) et les rapports dont la tenue est rendue obligatoire par le code de commerce ainsi que tous les documents relatifs à leur activité.

Aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'administration l'obligation de prévenir de son intention d'user du droit de communication. Toutefois, l'administration recommande à ses agents d'adresser aux contribuables, afin qu'aucun doute n'existe dans

leur esprit sur la nature de l'intervention sur place dont ils sont l'objet, un avis de passage (n° 3925-SD). En cas d'intervention inopinée, l'avis de passage est remis, dès le début des opérations, au redevable (ou à son représentant) qui en accuse réception sur la copie conservée par le service.

En outre, il n'existe aucune disposition législative ou réglementaire définissant la période sur laquelle le droit de communication peut être exercé. Dans l'hypothèse où ils auront été conservés au-delà de la période de six ans, les livres et documents divers auxquels s'applique le droit de communication peuvent donc être consultés par le service.

Le contribuable est tenu de conserver les documents sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'administration fiscale et ce, pendant un délai de six ans à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.

Lorsqu'ils sont établis ou reçus sur support informatique, ils doivent être conservés sous cette forme pendant une durée au moins égale au délai de reprise de l'administration fiscale en matière d'impôt sur le revenu.

### **Voir également**

Fiche-78 : Les délais d'action de l'administration

Le refus de communication des documents et renseignements demandés par l'administration dans l'exercice de son droit de communication ou tout comportement faisant obstacle à ce droit entraîne l'application d'une amende de 10 000 € et ce, pour chaque demande, dès lors que tout ou partie des documents ou renseignements sollicités ne sont pas communiqués. Une amende de même montant est applicable en cas d'absence de tenue de ces documents ou de destruction de ceux-ci avant les délais prescrits.

Pour les éditeurs et concepteurs de logiciels de comptabilité, de gestion ou de système de caisse, l'amende s'applique par logiciel, système ou application vendu ou par client pour lequel une prestation a été réalisée dans l'année, en cas de manquement à leurs obligations de communication.

Enfin, en cas d'opposition à la prise de copie, une amende égale à 1 500 € est applicable, pour chaque document, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 50 000 €.

## **Vérification de comptabilité**

**8** - La vérification de comptabilité permet à l'administration :

- d'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise individuelle ou d'une société ou d'une personne de droit public qui serait passible de l'impôt sur les sociétés ou soumise à la TVA ;
- de la confronter à certaines données de fait ou matérielles afin de contrôler les déclarations souscrites ;
- et d'assurer, le cas échéant, les rectifications nécessaires.

Ainsi, elle peut être pratiquée en matière de BIC, de BNC, de BA, d'impôt sur les sociétés et de taxes sur le chiffre d'affaires. Autrement dit, 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 (tels que les revenus fonciers, par exemple).

En contrepartie du droit pour l'administration d'effectuer des vérifications de comptabilité, le contribuable bénéficie de garanties qui, si elles ne sont pas respectées par l'administration, peuvent entraîner la nullité du contrôle :

- information du contribuable, par l'envoi d'un avis de vérification de comptabilité (lequel doit comporter certaines mentions) et par la mise à disposition de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ;  
Cet avis lui est remis directement lorsqu'il s'agit d'un contrôle inopiné (lorsque l'administration souhaite procéder à des constatations matérielles, en matière de stocks par exemple, avant de vérifier la comptabilité).
- limitation de la vérification de comptabilité aux années non prescrites en termes de délai d'action de l'administration fiscale ;
- possibilité d'assistance d'un conseil au cours de la vérification ;
- existence d'un débat oral et contradictoire ;
- garantie relative au lieu de vérification de comptabilité ;
- limitation de la durée de la vérification de comptabilité ;  
Elle est de trois mois maximum pour les professionnels libéraux dont le CA n'excède pas 247 000 €.
- impossibilité pour l'administration de renouveler une vérification de comptabilité déjà effectuée pour un impôt ou une période déterminé.

### **Voir également**

Fiche-82 : Les garanties du contribuable

La vérification de comptabilité s'impose au contribuable. S'il s'y oppose, il peut être dressé un procès-verbal d'opposition à contrôle fiscal et le contribuable encourt des sanctions (majoration de 100 %, peines correctionnelles, etc.).

La dernière intervention sur place du vérificateur est une réunion de synthèse. Le vérificateur y expose les conclusions de sa vérification. Puis, à la suite de cette dernière intervention, le vérificateur adresse au contribuable une proposition de rectification ou, à l'inverse, un avis d'absence de rectification si aucun rehaussement n'est envisagé.

### **Contrôle des comptabilités informatisées**

**9** - Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contribuable qui fait l'objet d'une vérification de comptabilité doit remettre, au début des opérations de contrôle, sous forme dématérialisée répondant à certaines normes, une copie des fichiers des écritures comptables (FEC).

L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des enregistrements comptables et les déclarations fiscales du contribuable. L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis.

Si le vérificateur envisage des traitements informatiques, il doit indiquer par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées. Le contribuable formalise par écrit son choix parmi l'une des options suivantes :

- le vérificateur peut effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable ;
- le contribuable peut effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification ;

Dans ce cas, l'administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer. Les résultats des traitements sont alors remis sous forme dématérialisée répondant à certaines normes.

Toutefois, l'administration peut demander au contribuable qu'il soit mis à sa disposition, dans un délai de quinze jours, les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques répondant à certaines normes.

L'administration peut effectuer sur ces copies tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification.

- le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise. Il met alors à la disposition de l'administration, dans les quinze jours suivant la formalisation par écrit de son choix, les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle.

Ces copies sont produites sur tous supports informatiques, répondant à certaines normes.

L'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non, au choix de ce dernier, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification.

L'administration détruit, avant la mise en recouvrement, la copie du FEC.

Le contrôle porte :

- sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts ;
- ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements.

En cas de défaut de présentation des documents, données et traitements ou en cas de défaut de mise à disposition des copies des documents, données et traitements, le contribuable encourt une amende de 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, une majoration de 10 % des droits mis à sa charge.

### **Procédure de régularisation en cours de contrôle**

**10** - Le contribuable peut régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances relevées dans ses déclarations lors d'un contrôle fiscal afin de bénéficier d'un intérêt de retard réduit de 30 %. C'est la procédure de régularisation en cours de contrôle.

Elle ne peut s'appliquer que si :

- la demande de régularisation intervient avant toute proposition de rectification ;
- la déclaration que le contribuable souhaite corriger a été souscrite dans les délais ;
- l'infraction a été effectuée de bonne foi, c'est-à-dire de manière non intentionnelle ;
- le contribuable dépose une déclaration complémentaire de régularisation (imprimé n° 3949) dans les trente jours de la demande de régularisation ;
- s'il s'acquiesce de l'intégralité des suppléments de droits simples dus et des intérêts de retard au taux réduit ou demande à bénéficier d'un plan de règlement.

## Rescrit contrôle

**11** - Afin de sécuriser juridiquement les entreprises et de les conforter dans leurs décisions de gestion, les contribuables peuvent solliciter, au cours d'une vérification de comptabilité, et sous certaines conditions, une prise de position de l'administration sur des sujets pour lesquels elle n'envisage aucun rehaussement. C'est le rescrit contrôle.

L'intérêt du rescrit en cours de contrôle est de donner la garantie au contribuable que l'administration ne procédera à aucune rectification d'imposition antérieure sur les points sur lesquels elle aura formellement pris position.

Les conditions dans lesquelles cette prise de position intervient sont les suivantes :

- la prise de position est formalisée par un agent qualifié pour engager l'administration ;
- elle ne peut intervenir qu'à la condition que le vérificateur ait examiné de manière suffisamment approfondie les éléments nécessaires à une appréciation complète et correcte de la situation ;
- elle engage l'administration à l'égard de l'entreprise qui l'a sollicitée tant qu'elle n'est pas rapportée.

La demande peut être formulée au cours du contrôle et, en tout état de cause, avant l'envoi de la proposition de rectification. En pratique, elle doit être formulée au plus tard lors de la réunion de synthèse.

## Examen de comptabilité

**12** - L'examen de comptabilité est une alternative au contrôle sur pièces et à la vérification de comptabilité dans les locaux de l'entreprise. Moins intrusif et moins chronophage que la procédure de vérification de comptabilité, il préserve toutefois les garanties accordées au contribuable lors d'un contrôle fiscal (débat oral et contradictoire, possibilité de se faire assister par un conseil, etc.).

L'examen de comptabilité consiste à réaliser, au bureau, des opérations de contrôle à partir du FEC communiqué par l'entreprise, sans se déplacer dans les locaux de cette dernière.

Les étapes de la procédure sont les suivantes :

- envoi d'un avis d'examen de comptabilité ;  
Il doit comporter les mêmes mentions qu'un avis de vérification de comptabilité.
- remise d'une copie des FEC dans un délai de quinze jours à compter de la réception de l'avis d'examen de comptabilité. A défaut, l'administration peut informer le contribuable que la procédure est annulée (et elle peut alors engager une procédure de vérification de comptabilité sur place) ;

L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des FEC et les déclarations fiscales du contribuable. Elle peut effectuer des traitements informatiques sur les fichiers transmis par le contribuable autres que les FEC.

- au plus tard six mois après la réception de la copie des FEC, envoi au contribuable d'une proposition de rectification ou information de l'absence de rectification ;  
En cas de proposition de rectification, l'administration doit informer le contribuable de la nature et du résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements et ce, au plus tard lors de l'envoi de ladite proposition de rectification.

- avant la mise en recouvrement ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, destruction des copies des fichiers transmis.

## Examen de la situation fiscale personnelle (ESFP)

**13** - L'ESFP est une procédure de contrôle fiscal des personnes physiques en matière d'impôt sur le revenu, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en France.

En pratique, l'ESFP fait suite à un contrôle sur pièces ou, pour les professionnels, à une vérification ou un examen de comptabilité.

Il consiste, notamment, à contrôler la cohérence entre, d'une part les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal.

Sous peine de nullité de l'imposition, l'ESFP :

- doit être précédé d'un avis de vérification ;
- est limité à un an à compter de la réception de l'avis de vérification. Ce délai peut être prorogé dans certains cas.

Exemples : prorogation suite au délai accordé au contribuable, à sa demande, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications pour la partie qui excède les deux mois prévus dans le cadre de ces demandes. De même, délai porté à deux ans en cas de découverte, en cours de contrôle, d'une activité occulte.

## Droit d'enquête

**14** - Le droit d'enquête est la procédure permettant à l'administration fiscale de rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA.

Exemples : absence de facturation, fausse facture, absence de mentions obligatoires sur les factures, mentions erronées, etc.

### ⚠ Important

Le fait que certaines opérations ne soient pas soumises à la TVA en application d'exonérations spécifiques ou de l'existence de seuils de franchise en base ne fait pas perdre la qualité d'assujetti à la personne exerçant une activité économique. Elle peut donc faire l'objet d'un droit d'enquête.

Dans ce cadre, l'administration peut se faire présenter les factures, la comptabilité matière ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation.

Le droit d'enquête donne lieu à la remise d'un avis d'enquête, à des procès-verbaux d'intervention et à des comptes rendus d'audition permettant à l'assujetti (ou à son représentant), de connaître, au fur et à mesure de leur déroulement, les recherches et constatations de l'administration.

La procédure s'achève par un procès-verbal consignait soit l'absence de manquement, soit des manquements aux règles de facturation.

Le droit d'enquête permet à l'administration fiscale d'intervenir de manière inopinée chez un assujetti, dans les locaux à usage professionnel. En aucun cas, les enquêteurs ne peuvent accéder aux locaux affectés au domicile privé ou aux parties privatives des

locaux à usage mixte. En outre, il ne peut être mis en œuvre qu'à certains horaires (de 8 heures à 20 heures et durant les heures d'activité professionnelle).

En cas d'infraction aux règles de facturation, des sanctions sont encourues.

Ainsi, sauf pour les prestations fournies à un particulier, le contribuable défaillant peut être sanctionné par une amende égale à 50 % du montant :

- des sommes versées ou reçues, s'il travestit ou dissimule l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients et/ou les éléments d'identification ou s'il accepte sciemment l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom (facture de complaisance) ;
- de la facture, s'il délivre une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle (facture fictive) ;
- de la transaction, s'il ne délivre pas de facture (défaut de facturation).

Dans ce cas, le client est solidairement tenu au paiement de cette amende, qui ne peut excéder 375 000 € par exercice. Toutefois, lorsque la transaction a été comptabilisée, l'amende est réduite à 5 % et ne peut excéder 37 500 € par exercice.

Par ailleurs, toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu donne lieu à l'application d'une amende de 15 €. Toutefois, le montant total des amendes dues au titre de chaque facture ou document ne peut excéder le quart du montant qui y est ou aurait dû y être mentionné.

### ⚠ Important

Les amendes applicables en cas de fausses factures ou de défaut de facturation ne se cumulent pas avec celles applicables en cas d'omissions ou d'inexactitudes constatées dans les factures.

Enfin, en cas de non-respect de l'obligation d'émettre une facture sous une forme électronique (obligation qui entre progressivement en vigueur), une amende de 15 € par facture est encourue, sans que le total des amendes appliquées au titre d'une même année civile puisse être supérieur à 15 000 €.

Cette amende n'est pas applicable en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque l'infraction a été réparée spontanément ou dans les trente jours d'une première demande de l'administration.

## Procédure de flagrance fiscale

**15** - La procédure de flagrance fiscale ne peut être mise en œuvre que dans le cadre des procédures suivantes, limitativement énumérées par la loi :

- le droit de visite et de saisie ;
- le droit d'enquête ;
- la vérification de la TVA ;
- le contrôle de la TVA des redevables placés sous le régime simplifié d'imposition ;
- la vérification inopinée.

La mise en œuvre de la procédure de flagrance fiscale est soumise aux conditions cumulatives suivantes :

- la flagrance concerne des contribuables exerçant une activité professionnelle et qui sont soumis à ce titre à des obligations déclaratives en matière d'impôt sur le revenu (BIC, BNC, BA), d'impôt sur les sociétés et de TVA, quel que soit leur régime d'imposition ;
- la mise en œuvre de la flagrance fiscale doit être justifiée par l'une des quatre situations suivantes :
  - exercice d'une activité occulte ;
  - émission ou comptabilisation en charges des factures fictives ou participation à une fraude « carrousel » de TVA ;
  - réalisation d'opérations sans émettre de factures et sans les inscrire en comptabilité ou utilisation frauduleuse d'un logiciel comptable permissif. Les faits constatés doivent être de nature à priver la comptabilité de valeur probante ;
  - recours au travail dissimulé, soit par la dissimulation d'une activité exercée à but lucratif, soit par la dissimulation d'emploi salarié.
- la flagrance fiscale concerne uniquement la période en cours, c'est-à-dire celle pour laquelle aucune obligation déclarative n'est échue. Les faits constitutifs d'une situation de flagrance fiscale doivent donc être constatés au titre de la période en cours ;

Ainsi, en matière d'impôt direct, la flagrance fiscale est appliquée au titre de l'année (ou exercice) en cours au moment du constat, sur la base des faits constatés au cours de cette période. S'agissant de la TVA, la flagrance fiscale produit ses effets au titre du seul mois en cours lorsque le contribuable est soumis au régime réel normal d'imposition, au titre de la période en cours depuis le 1<sup>er</sup> janvier (ou depuis l'ouverture de l'exercice en cours) lorsque le contribuable est soumis au régime simplifié d'imposition, et au titre de la période en cours depuis le 1<sup>er</sup> janvier lorsque le contribuable est placé sous le régime de la franchise en base.

- enfin, pour mettre en œuvre la flagrance fiscale, l'administration doit apporter la preuve de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale. Il peut s'agir du comportement ou de la situation du débiteur (entreprise éphémère, par exemple), ou encore de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de la dette (nombreux créanciers, existence de biens grevés de plusieurs hypothèques pour des sommes importantes, ou tout acte préparatoire manifestant l'intention du redevable d'organiser son insolvabilité).

Lorsque les conditions précitées sont remplies, l'administration fiscale peut dresser un procès-verbal constatant la situation de flagrance fiscale.

L'engagement d'une procédure de flagrance fiscale a des incidences :

- sur les régimes d'imposition : exclusion du régime de la franchise en base de TVA et du régime simplifié d'imposition à la TVA pour l'année au cours de laquelle la procédure est mise en œuvre ;
- sur le droit de contrôle de l'administration : l'administration peut procéder à une nouvelle vérification de la comptabilité d'une période et d'un impôt déjà vérifiés et à des rectifications à l'impôt sur le revenu pour une période ayant fait l'objet d'un ESFP. En outre, le délai de reprise passe de trois à dix ans pour les impôts directs, la contribution économique et territoriale (comprenant la CFE et la CVAE) et la TVA, pour la période antérieure au procès-verbal de flagrance fiscale ;

- elle entraîne l'application de sanctions (amende de 5 000 €, portée à 10 000 €, 20 000 € ou 30 000 € dans certains cas) ;
- elle permet à l'administration de réaliser des saisies conservatoires sans autorisation préalable du juge.

Enfin, le contribuable bénéficie de garanties et de voies de recours. A ce titre, il peut exercer deux recours cumulatifs en référé, l'un contre le procès-verbal de flagrance fiscale et l'autre contre le procès-verbal de mise en œuvre des saisies conservatoires.

## **Droit de visite et de saisie**

**16** - L'administration fiscale peut être autorisée par le juge à rechercher la preuve de certains agissements, en effectuant des visites en tous lieux, même privés, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus ou d'être accessibles ou disponibles et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support. C'est le droit de visite et de saisie.

Il s'exerce lorsque le juge estime qu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la TVA :

- en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture ;
- en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ;
- ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est obligatoire.

L'exercice de la procédure de visite et de saisie est strictement encadré.

Ainsi, par exemple, chaque visite doit être autorisée par une ordonnance du juge des libertés et de la détention du tribunal judiciaire dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter. Elle doit comporter :

- l'adresse des lieux à visiter ;
- le nom et la qualité du fonctionnaire habilité qui a sollicité et obtenu l'autorisation de procéder aux opérations de visite ;
- l'autorisation donnée au fonctionnaire qui procède aux opérations de visite de recueillir sur place des renseignements et justifications auprès de l'occupant des lieux ou de son représentant et, s'il est présent, du contribuable, ainsi que l'autorisation de demander à ceux-ci de justifier pendant la visite de leur identité et de leur adresse, dans les mêmes conditions ;
- la mention de la faculté pour le contribuable de faire appel à un conseil de son choix.

En outre, un procès-verbal relatant les modalités et le déroulement de l'opération et consignait les constatations effectuées est dressé sur-le-champ par les agents de l'administration fiscale. Un inventaire des pièces et documents saisis y est annexé, le cas échéant.

## Procédures de rectification

**17** - Il existe plusieurs types de procédure :

- la proposition de rectification contradictoire, autrefois dénommée « notification de redressement ». Elle est contradictoire car elle permet un dialogue entre l'administration et le contribuable, par le jeu des observations du contribuable et des réponses aux observations ;
- la procédure unilatérale, en matière d'impôts locaux (taxe d'habitation, taxe foncière, cotisation foncière des entreprises, etc.) ;

La CVAE relève de la procédure contradictoire.

- la procédure de taxation d'office. En effet, l'administration a le pouvoir, dans certains cas limitativement énumérés, d'établir d'office les impositions supplémentaires. Il s'agit d'une procédure non contradictoire. Elle se déroule sans que le contribuable soit invité à exposer sa position.

## En savoir plus

**18** - À côté des procédures précitées de rectification, l'administration peut mettre en œuvre des procédures spéciales. Tel est le cas de la procédure d'abus de droit.

Par ailleurs, le contribuable a la possibilité de régulariser spontanément sa situation en cours de contrôle.

### Procédure d'abus de droit

**19** - L'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, c'est-à-dire :

- les actes ayant un caractère fictif ;
- ou les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur ce fondement, le contribuable ou l'administration peut saisir le comité de l'abus de droit fiscal pour avoir son avis. L'avis a un impact sur la charge de la preuve.

Par ailleurs, la procédure n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration fiscale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de ces actes, et que celle-ci n'a pas répondu dans un délai de six mois ou a confirmé que l'opération présentée ne constituait pas un abus de droit. C'est le rescrit « abus de droit ».

Enfin, en cas d'abus de droit, les sanctions sont lourdes. En effet, les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt sont sanctionnées d'une majoration de 40 %, voire 80 % lorsqu'il est établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire.

#### Important

La procédure de l'abus de droit doit être distinguée de la possibilité ouverte à l'administration fiscale d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif **principal** d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. Cette procédure est parfois appelée « mini-abus de droit ».

Ainsi, cette procédure n'entraîne pas l'application automatique des majorations de 40 % ou 80 % précitées. Seules les majorations de droit commun sont applicables, sauf si l'administration peut justifier l'application des majorations propres à l'abus de droit ou la majoration de 80 % applicable en cas de manœuvres frauduleuses.

En revanche, les garanties spécifiques à la procédure d'abus de droit (rescrit abus de droit et comité de l'abus de droit fiscal) s'appliquent également à la procédure du mini-abus de droit.

## Les textes

### Législation et réglementation

[Article L. 10 al. 3 du Livre des procédures fiscales \(LPF\), sur la demande d'information](#)

[Article L. 16 du LPF, sur la demande d'éclaircissements ou de justifications](#)

[Articles L. 81 à L. 102 AH du LPF, sur le droit de communication](#)

[Article L.13 du LPF, sur la vérification de comptabilité](#)

[Article L. 47 A du LPF, sur le contrôle des comptabilités informatisées](#)

[Article L. 47 AA du LPF, sur l'examen de comptabilité](#)

[Article 1729 H du CGI, sur les sanctions applicables en cas d'infraction à l'obligation de présenter la comptabilité sous la forme dématérialisée](#)

[Article L. 62 du LPF, sur la procédure de régularisation en cours de contrôle](#)

[Article L. 80 B, 10° du LPF, sur le rescrit contrôle](#)

[Article L.12 du LPF, sur l'ESFP](#)

[Article L.13 G du LPF, sur l'examen de comptabilité](#)

[Articles L. 80 F à L.80 J du LPF, sur le droit d'enquête](#)

[Article 1737 du CGI, sur les infractions aux règles de facturation](#)

[Article L. 16-0 BA du LPF, sur la procédure de flagrance fiscale](#)

[Article 1740 B du CGI, sur les amendes applicables en cas de flagrance fiscale](#)

[Article L. 16 B du LPF, sur le droit de visite et de saisie](#)

[Articles L. 55 et suivants du LPF, sur la procédure de redressement contradictoire](#)

[Articles L.65 et suivants du LPF, sur les procédures d'imposition d'office](#)

[Article L. 64 du LPF sur la procédure d'abus de droit](#)

[Article 1729 du CGI, sur les sanctions en cas d'abus de droit](#)

[Article L. 64 A du LPF, sur la procédure de mini-abus de droit](#)

### Doctrine administrative

[BOI-CF-DG-40-20 n° 1 à 20, du 4 octobre 2017, sur le contrôle sur pièces](#)

[BOI-CF-IOR-10-10 n° 310, du 31 janvier 2020, sur les demandes d'information ou de renseignements](#)

[BOI-CF-COM-10 et suivants, du 24 février 2021, sur le droit de communication](#)

[BOI-CF-DG-40-20 n° 40 à 230, du 4 octobre 2017, sur la vérification de comptabilité](#)

[BOI-CF-IOR-20-10, du 4 décembre 2019, sur la procédure de régularisation en cours de contrôle](#)

[BOI-CF-PGR-30-20 n° 20 et suivants, du 4 mars 2020, sur le rescrit contrôle](#)

[BOI-CF-DG-40-20 n° 240 à 270, du 4 octobre 2017, sur l'ESFP](#)

[BOI-CF-DG-40-20 n° 320 à 440, du 4 octobre 2017, sur l'examen de comptabilité](#)

[BOI-CF-COM-20-10, du 18 octobre 2013, sur le droit d'enquête](#)

[BOI-CF-INF-10-40-40, du 12 septembre 2012, sur les infractions aux règles de facturation](#)

[BOI-CF-COM-20-30, du 16 décembre 2013, sur la procédure de flagrance fiscale](#)

[BOI-CF-COM-20-20, du 12 septembre 2012, sur le droit de visite et de saisie](#)

[BOI-CF-IOR-30-20, du 31 janvier 2020, sur la procédure du mini-abus de droit fiscal](#)