

# DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## Actualité

Date de publication : 20/09/2023

### TVA - CF - Contrôle du régime de l'assujetti unique à la TVA

---

#### Séries / Divisions :

TVA - AU ; CF - PGR ; ANNX

#### Texte :

Prévu à l'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, le dispositif dit de « l'assujetti unique » permet à chaque État membre de l'Union européenne de considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur leur territoire qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Ce dispositif, transposé en droit interne à l'article 256 C du code général des impôts (CGI), fait l'objet d'adaptations s'agissant des règles de contrôle.

Conformément à l'article L. 16 F du livre des procédures fiscales (LPF), les membres d'un assujetti unique constitué en application de l'article 256 C du CGI peuvent ainsi être contrôlés comme s'ils n'étaient pas membres de l'assujetti unique, sauf pour les livraisons et prestations à un autre membre de cet assujetti unique.

Le 5° bis de l'article L. 51 du LPF prévoit également des exceptions à l'interdiction de renouveler une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité dans le cadre du régime de l'assujetti unique.

En outre, en application de l'article L. 66 A du LPF, un membre d'un assujetti unique peut être taxé d'office à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans certaines conditions.

#### Actualités liées :

25/10/2022 : TVA - Consultation publique - Régime de l'assujetti unique - Transposition en droit national du mécanisme prévu à l'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (Entreprises - Publication urgente)

21/06/2023 : TVA - Régime de l'assujetti unique - Transposition en droit national du mécanisme prévu à l'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Mise à jour suite à consultation publique

#### Documents liés :

[BOI-TVA-AU](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique

[BOI-TVA-AU-50](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Obligations et formalités déclaratives

[BOI-TVA-AU-60](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Contrôle du régime de l'assujetti unique à la TVA

[BOI-CF-PGR-10-30](#) : CF - Prescription du droit de reprise de l'administration - Délais de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées et d'impôts directs locaux

[BOI-CF-PGR-20-40](#) : CF - Garanties applicables lors de l'exercice du contrôle - Impossibilité pour l'administration de renouveler une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité déjà effectué pour un impôt ou une période déterminée

[BOI-ANNX-000504](#) : TVA - Renseignements à fournir en cas de contrôle du régime de l'assujetti unique à la TVA

**Signataire des documents liés :**

Stéphane Créange, sous-directeur du contrôle fiscal, du pilotage et de l'expertise juridique

# DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## Actualité

Date de publication : 25/10/2022

### **TVA - Consultation publique - Régime de l'assujetti unique - Transposition en droit national du mécanisme prévu à l'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (Entreprises - Publication urgente)**

#### Série / Divisions :

TVA - CHAMP ; TVA - DED ; TVA - AU

#### Texte :

L'article 162 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021 transpose en droit français les dispositions de l'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), aux termes duquel chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Ce régime de l'assujetti unique, désormais prévu à l'article 256 C du code général des impôts (CGI), constitue un instrument de modernisation de la TVA. Il contribue notamment à une meilleure neutralité économique et permet, à terme, de simplifier la gestion fiscale des entreprises.

La constitution d'un assujetti unique, facultative, est possible dans tous les secteurs d'activité économique. Ses membres doivent être des assujettis établis en France, ayant entre eux des liens financiers, économiques et organisationnels.

Un assujetti unique est constitué sur option des entités remplissant ces conditions pour une durée minimale de trois ans. Ses membres désignent librement l'un d'entre eux comme le représentant de l'assujetti unique, afin de remplir l'ensemble des obligations liées à la taxe et procéder au paiement auquel ils restent solidairement tenus.

Entre membres d'un tel assujetti unique, les transactions disparaissent pour les besoins de la taxe. Par ailleurs, les livraisons de biens ou les prestations de services effectuées par les membres de l'assujetti unique sont réputées, aux fins de la TVA, réalisées par l'assujetti unique. Les opérations faites au bénéfice d'un membre sont réputées destinées à l'assujetti unique.

Les droits à déduction de l'assujetti unique sont déterminés selon un régime proche des règles de droit commun. Chaque membre est toutefois considéré comme un secteur d'activité de l'assujetti unique. Le principe de l'affectation s'applique ensuite en priorité. Pour les dépenses qui ne peuvent pas être affectées s'applique un prorata calculé au niveau pertinent.

Par ailleurs, les obligations déclaratives et les modalités de contrôle doivent également être adaptées au dispositif de l'assujetti unique.

Enfin, ce nouveau dispositif est sans incidence sur les autres impôts, taxes, droits et prélèvements de toute nature dont sont redevables les membres de l'assujetti unique, y compris sur les taxes assises et recouvrées comme en matière de TVA. La constitution d'un tel assujetti est néanmoins susceptible d'affecter le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires de ses membres.



#### AVERTISSEMENT

Les BOI suivants font l'objet d'une consultation publique du 25 octobre 2022 au 31 mars 2023 inclus



**pour permettre aux personnes intéressées d'adresser leurs remarques éventuelles à l'administration. Ces remarques doivent être formulées par courriel adressé à l'adresse suivante : [bureau.d1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr](mailto:bureau.d1-dlf@dgfip.finances.gouv.fr). Seules les contributions signées seront examinées. Dès la présente publication, vous pouvez vous prévaloir de ces commentaires jusqu'à leur éventuelle révision à l'issue de la consultation.**

**Actualité liée :**

X

**Documents liés soumis à consultation publique :**

[BOI-TVA-AU](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique

[BOI-TVA-AU-10](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Création de l'assujetti unique

[BOI-TVA-AU-10-10](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Création de l'assujetti unique - Personnes éligibles

[BOI-TVA-AU-10-20](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Création de l'assujetti unique - Détermination du périmètre de l'assujetti unique

[BOI-TVA-AU-10-20-10](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Création de l'assujetti unique - Détermination du périmètre de l'assujetti unique - Liens financiers

[BOI-TVA-AU-10-20-20](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Création de l'assujetti unique - Détermination du périmètre de l'assujetti unique - Liens économiques

[BOI-TVA-AU-10-20-30](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Création de l'assujetti unique - Détermination du périmètre de l'assujetti unique - Liens organisationnels

[BOI-TVA-AU-10-30](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Création de l'assujetti unique - Modalités d'exercice de l'option

[BOI-TVA-AU-20](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Entrées, sorties et dissolution de l'assujetti unique

[BOI-TVA-AU-30](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Régime de TVA applicable aux opérations de l'assujetti unique

[BOI-TVA-AU-40](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Droits à déduction de l'assujetti unique

[BOI-TVA-AU-50](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Obligations et formalités déclaratives

**Documents liés :**

[BOI-TVA-CHAMP-10-10-20](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Notion d'assujetti

[BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-10](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Opérations portant sur les fonds de commerce

[BOI-TVA-DED-20-20](#) : TVA - Droits à déduction - Secteurs distincts d'activité

**Signataire des documents liés :**

Christophe Pourreau, directeur de la législation fiscale

# DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## Actualité

Date de publication : 21/06/2023

### **TVA - Régime de l'assujetti unique - Transposition en droit national du mécanisme prévu à l'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Mise à jour suite à consultation publique**

---

#### Série / Division :

TVA - AU

#### Texte :

L'article 162 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021 transpose en droit français les dispositions de l'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en application duquel chaque État membre de l'Union européenne peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique, mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Ce régime de l'assujetti unique, prévu à l'article 256 C du code général des impôts (CGI), est commenté dans la division référencée [BOI-TVA-AU](#), laquelle a fait l'objet d'une consultation publique du 25 octobre 2022 au 31 mars 2023.

À la suite de cette consultation, des précisions sont apportées s'agissant :

- de la caractérisation du lien de contrôle dans le cas des associations ([BOI-TVA-AU-10-20-10](#)) ;
- du régime applicable aux opérations réalisées par les membres avant la constitution de l'assujetti unique ([BOI-TVA-AU-10-30](#)) ;
- des régularisations susceptibles d'intervenir lors de la constitution de l'assujetti unique ([BOI-TVA-AU-10-30](#)) ;
- des modalités déclaratives de l'évolution du périmètre de l'assujetti unique durant la période obligatoire ([BOI-TVA-AU-20](#)) ;
- de l'exercice du droit à déduction dans le cas particulier des dépenses individualisables directement imputées, au sein de l'assujetti unique, aux membres utilisateurs ([BOI-TVA-AU-40](#)).



#### AVERTISSEMENT

La présente publication se substitue aux commentaires des [BOI-TVA-AU-10-20-10](#), [BOI-TVA-AU-10-30](#), [BOI-TVA-AU-20](#) et [BOI-TVA-AU-40](#) soumis à consultation publique du 25 octobre 2022 au 31 mars 2023.

#### Actualité liée :

[25/10/2022 : TVA - Consultation publique - Régime de l'assujetti unique - Transposition en droit national du mécanisme prévu à l'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée \(Entreprises - Publication urgente\)](#)

#### Documents liés :

[BOI-TVA](#) : TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

[BOI-TVA-AU-10-20-10](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Création de l'assujetti unique - Détermination du périmètre de l'assujetti unique - Liens financiers

[BOI-TVA-AU-10-30](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Création de l'assujetti unique - Modalités d'exercice de l'option

[BOI-TVA-AU-20](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Entrées, sorties et dissolution de l'assujetti unique

[BOI-TVA-AU-40](#) : TVA - Régime de l'assujetti unique - Droits à déduction de l'assujetti unique

**Signataire des documents liés :**

Christophe Pourreau, directeur de la législation fiscale

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

### DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-AU-20/09/2023

Date de publication : 20/09/2023

## TVA - Régime de l'assujetti unique

---

### Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Régime de l'assujetti unique

#### 1

Prévu à l'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, le dispositif dit de « l'assujetti unique » permet à chaque État membre de l'Union européenne de considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur leur territoire qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Ce dispositif, transposé en droit interne à l'article 256 C du code général des impôts (CGI), contribue à une meilleure neutralité économique de l'impôt de consommation et permet de simplifier la gestion fiscale des entreprises.

#### 10

L'option offerte aux assujettis de constituer un assujetti unique s'applique dans tous les secteurs d'activité économique dès lors que ses membres sont des assujettis établis en France et qu'ils sont liés sur les plans financier, économique et de l'organisation.

L'assujetti unique se constitue sur option des entités remplissant ces conditions. Ces entités désignent parmi elles un représentant qui s'engage à accomplir l'ensemble des obligations déclaratives et de paiement de l'assujetti unique liées à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Les modalités de constitution d'un assujetti unique sont exposées au titre 1 ([BOI-TVA-AU-10](#)).

Les modalités d'entrée, de sortie ou de dissolution de l'assujetti unique ainsi que leurs conséquences sont exposées au titre 2 ([BOI-TVA-AU-20](#)).

#### 20

Au moment de la création d'un assujetti unique ou lors de l'adhésion d'un nouvel assujetti à un assujetti unique, le membre perd sa qualité d'assujetti. Il en résulte que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées entre membres de l'assujetti unique constituent des opérations internes étrangères au système de la TVA. Le régime de TVA applicable aux opérations de l'assujetti unique est exposé au titre 3 ([BOI-TVA-AU-30](#)).

Pour la détermination des droits à déduction de l'assujetti unique, dont les règles sont commentées au titre 4 (BOI-TVA-AU-40), chaque membre en constitue un secteur d'activité distinct.

### **30**

Les obligations déclaratives de l'assujetti unique sont exposées au titre 5 (BOI-TVA-AU-50).

### **40**

Les règles particulières afférentes au contrôle de l'assujetti unique à la TVA sont exposées au titre 6 (BOI-TVA-AU-60).

### **50**

Ce nouveau dispositif est sans incidence sur le fonctionnement des taxes assises et recouvrées comme en matière de TVA.

Le régime de l'assujetti unique est par ailleurs incompatible avec le régime optionnel de consolidation du paiement de la TVA et des taxes assimilées prévu à l'article 1693 ter du CGI.



**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-AU-50-20/09/2023

Date de publication : 20/09/2023

**TVA - Régime de l'assujetti unique - Obligations et formalités  
déclaratives**

**Positionnement du document dans le plan :**

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée  
Régime de l'assujetti unique  
Titre 5 : Obligations et formalités déclaratives

**Sommaire :**

- I. Représentation et identification de l'assujetti unique
  - A. Rôle du représentant de l'assujetti unique
  - B. Numéro individuel d'identification
  - C. Règles relatives à l'établissement des factures
    - 1. Factures émises par l'assujetti unique
    - 2. Factures afférentes aux opérations internes à l'assujetti unique
- II. Déclaration annuelle du périmètre
- III. Déclaration des opérations réalisées et paiement de l'impôt
  - A. Déclaration principale
  - B. Annexes
  - C. Mesure de tempérament concernant la déclaration de certaines opérations internes
  - D. Paiement et responsabilité solidaire

**Actualité liée :** 20/09/2023 : TVA - CF - Contrôle du régime de l'assujetti unique à la TVA

1

L'assujetti unique est soumis aux mêmes obligations et formalités que l'ensemble des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Toutefois, eu égard aux particularités liées à sa structure, des règles spécifiques sont prévues pour ce type d'entités.

L'assujetti unique relève notamment d'un régime de représentation et d'identification particulier, qui affecte les règles de facturation. Il est également soumis à des obligations déclaratives adaptées, impliquant une déclaration annuelle de périmètre et la transmission d'informations relatives aux opérations réalisées par les membres.

## **I. Représentation et identification de l'assujetti unique**

## A. Rôle du représentant de l'assujetti unique

---

10

Aux termes du 2 du III de l'article 256 C du code général des impôts (CGI), les membres de l'assujetti unique désignent parmi eux un représentant qui s'engage à accomplir les obligations déclaratives ainsi que toute formalité en matière de TVA incombant à l'assujetti unique et, en cas d'opérations imposables, à acquitter la taxe en son nom ainsi qu'à obtenir le remboursement de crédit de TVA.

Le représentant de l'assujetti unique doit donc appartenir à cet assujetti. Dès lors que cette condition est remplie, il est librement choisi parmi ses membres.

La désignation d'un représentant permet à l'assujetti unique de disposer d'une domiciliation et d'un point d'entrée dans ses échanges avec l'administration pour les besoins de la TVA.

Ce représentant reste toutefois un membre de l'assujetti unique parmi les autres. Il est par ailleurs susceptible de changer, ce rôle pouvant être attribué à un membre différent à tout moment.

## B. Numéro individuel d'identification

---

20

L'exercice de l'option prévue au 3 du III de l'article 256 C du CGI entraîne l'attribution à l'assujetti unique d'un identifiant SIREN (code de commerce, art. R. 123-220, 5° bis) et d'un numéro individuel d'identification à la TVA (CGI, art. 286 ter, 6°).

Ce numéro d'identification à la TVA est propre à l'assujetti unique et ne se confond pas avec celui d'un de ses membres. L'ensemble des opérations de l'assujetti unique doivent être réalisées sous ce numéro.

Les membres de l'assujetti unique conservent toutefois leurs numéros individuels d'identification à la TVA, à des fins de suivi des opérations des différents secteurs d'activité de cet assujetti et de contrôle.

## C. Règles relatives à l'établissement des factures

---

30

Au regard des règles applicables à la facturation en matière de TVA, il est nécessaire de distinguer les factures relatives aux opérations réalisées par l'assujetti unique de celles émises au titre d'opérations internes à celui-ci, étrangères au système de la taxe.

### 1. Factures émises par l'assujetti unique

---

40

Les factures afférentes aux opérations réalisées par l'assujetti unique au bénéfice de tiers sont émises, pour les besoins de la TVA, en son nom et au niveau de ses secteurs distincts, c'est-à-dire par ses membres.

L'assujetti unique étant un assujetti au sens de l'article 256 A du CGI, l'ensemble des factures qu'il émet doivent respecter les règles relatives à l'établissement des factures en matière de TVA, telles que précisées au BOI-TVA-DECLA-30-20.

Ainsi, en application des dispositions du I de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, pour les opérations réalisées par l'assujetti unique, devront notamment figurer sur la facture émise par le membre l'ayant effectuée les nom

complet, adresse et numéro d'identification à la TVA de l'assujetti unique.

Toutefois, en sus de ces obligations de droit commun, lorsqu'une livraison de biens ou une prestation de services est effectuée par un secteur d'un assujetti unique, la facture doit également comporter la mention « Membre d'un assujetti unique » ainsi que le nom, l'adresse et le numéro individuel d'identification à la TVA de ce membre (CGI, ann. II, art. 242 nonies A, I-5° bis).

## 2. Factures afférentes aux opérations internes à l'assujetti unique

---

### 50

Les factures émises par les membres de l'assujetti unique au titre d'opérations réalisées au bénéfice d'autres membres de ce même assujetti unique sont afférentes à des opérations internes, étrangères au système de la TVA. Les rémunérations versées au titre de ces opérations constituent ainsi des virements financiers internes.

Dès lors, ces opérations ne sont pas soumises aux règles relatives à l'établissement des factures en matière de TVA. Par conséquent, les factures afférentes à ces opérations ne sont notamment pas concernées par l'obligation de faire figurer les nom complet, adresse et numéro d'identification à la TVA de l'assujetti unique et du membre concerné, ainsi qu'une mention faisant état de l'existence de l'assujetti unique.

## II. Déclaration annuelle du périmètre

### 60

Chaque année, le représentant de l'assujetti unique communique à l'administration, au plus tard le 31 janvier, la liste des membres de l'assujetti unique appréciée au 1<sup>er</sup> janvier de la même année (CGI, art. 256 C, III-5).

Cette liste est transmise à l'administration par voie électronique, et souscrite sur le formulaire n° 3310-P-AU-SD (CERFA n° 16245) accessible en ligne sur [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

## III. Déclaration des opérations réalisées et paiement de l'impôt

### A. Déclaration principale

---

#### 70

L'assujetti unique doit, par l'intermédiaire de son représentant, déposer ses déclarations de chiffre d'affaires selon les modalités prévues au premier alinéa du 2 de l'article 287 du CGI (CGI, art. 256 C, III-2). La date limite de dépôt de ces déclarations est fixée au 24 du mois suivant.

#### 80

Les membres de l'assujetti conservent en revanche leurs obligations fiscales autres que celles relatives à la TVA et notamment l'obligation de déclarer et payer individuellement les taxes assimilées et les taxes intérieures de consommation (TIC) dont ils sont redevables à titre personnel.

Ces taxes sont télédéclarées le 25 de chaque mois à l'appui du formulaire n° 3310 A-SD (CERFA n° 10960) dont le total se reporte sur une déclaration de TVA n° 3310-CA3-SD (CERFA n° 10963) vierge.

Ces déclarations sont disponibles en ligne sur [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

## B. Annexes

---

### 90

En annexe à sa déclaration de chiffre d'affaires, l'assujetti unique doit également communiquer, pour chacun de ses membres constitué en secteur d'activité, les informations figurant sur la déclaration mentionnée au 1 de l'article 287 du CGI, ainsi que des informations sur les opérations réalisées à destination des autres membres (CGI, art. 287, 7).

Cette annexe précise, pour chaque membre constitué en secteur distinct d'activité (CGI, ann. IV, art. 41-0 bis) :

- les informations relatives à ce secteur devant figurer sur la déclaration prévue au 1 de l'article 287 du CGI, ainsi que le coefficient de taxation utilisé par ce membre ;
- le montant total du chiffre d'affaires afférent aux livraisons de biens et aux prestations de services réalisées par le membre au bénéfice d'autres membres de l'assujetti unique et qui auraient été imposables à la TVA en l'absence d'assujetti unique.

Cette annexe est transmise par le représentant de l'assujetti unique, dans les mêmes délais et selon les mêmes modalités que la déclaration de chiffre d'affaires.

## C. Mesure de tempérament concernant la déclaration de certaines opérations internes

---

### 95

Pour le cas particulier des commissions de coassurance et de réassurance interne, des commissions de distribution et de gestion, ainsi que des instruments financiers à terme, les opérations internes déclarées en case F9 de la déclaration principale et de ses annexes bénéficient d'une mesure de tempérament tant sur le contenu que sur la périodicité.

Ainsi, il est admis que les déclarations transmises pour les opérations précitées comportent des estimations, avec une régularisation en fin d'exercice ou lors de la détermination du prorata définitif. De plus, s'agissant des opérations sur les instruments financiers à terme, les données pourront être renseignées sur une base nette.

En outre, dès lors que ces opérations posent une difficulté de restitution sur une base mensuelle, il est admis que la déclaration des données attendues en case F9 pour les opérations internes précitées soit semestrielle.

## D. Paiement et responsabilité solidaire

---

### 100

Chaque membre de l'assujetti unique reste tenu solidairement au paiement de la TVA et, le cas échéant, des intérêts de retard, majorations et amendes fiscales correspondantes dont l'assujetti unique est redevable, à hauteur des droits et pénalités dont il serait redevable s'il n'était pas membre de l'assujetti unique (CGI, art. 256 C, III-2).

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-AU-60-20/09/2023

Date de publication : 20/09/2023

### TVA - Régime de l'assujetti unique - Contrôle du régime de l'assujetti unique à la TVA

#### Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée

Régime de l'assujetti unique

Titre 6 : Contrôle du régime de l'assujetti unique à la TVA

#### Sommaire :

##### I. Contrôle fiscal dans le cadre du régime de l'assujetti unique à la TVA

###### A. Conditions d'exercice du contrôle et garanties offertes

1. Contrôle de l'assujetti unique au niveau de son représentant
2. Contrôle d'un ou de plusieurs membres de l'assujetti unique
3. Contrôle de la TVA pour une même période

###### B. Modalités d'application des procédures de rectification

1. Défaut de dépôt ou dépôt tardif de la déclaration n° 3310-CA3-SD
2. Insuffisances, omissions ou inexactitudes
3. Défaut de transmission des informations au représentant de l'assujetti unique

##### II. Suites du contrôle et obligation de paiement incombant au représentant de l'assujetti unique

###### A. Information du représentant de l'assujetti unique

###### B. Émission d'un avis de mise en recouvrement

###### C. Solidarité

**Actualité liée** : 20/09/2023 : TVA - CF - Contrôle du régime de l'assujetti unique à la TVA

1

L'article 256 C du code général des impôts (CGI) institue un régime d'assujetti unique à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le 2 du III de l'article 256 C du CGI prévoit notamment que le représentant de l'assujetti unique s'engage à accomplir les obligations déclaratives ainsi que toute formalité en matière de TVA incombant à l'assujetti unique et, en cas d'opérations imposables, à acquitter la taxe en son nom ainsi qu'à obtenir le remboursement de crédit de TVA.

10

Le contrôle de la TVA des sociétés faisant partie d'un assujetti unique s'opère en principe dans les conditions de droit commun.

## 20

Toutefois, l'existence de l'assujetti unique à la TVA entraîne un certain nombre de règles particulières de contrôle de la TVA qui ont trait notamment :

- à la possibilité pour l'administration de contrôler les membres d'un assujetti unique comme s'ils n'étaient pas membres de l'assujetti unique, sauf pour les livraisons et prestations à un autre membre ([livre des procédures fiscales \[LPF\], art. L. 16 F](#)) ;
- à la possibilité pour l'administration de procéder au contrôle du représentant de l'assujetti unique et au contrôle des différents membres pour la même période et les mêmes impôts ([LPF, art. L. 51, 5° bis](#)) ;
- aux modalités de taxation d'office ([LPF, art. L. 66 A](#)).

## 30

L'information du représentant de l'assujetti unique, avant la mise en recouvrement des rappels de TVA résultant des procédures de rectification suivies à l'égard des membres de cet assujetti unique, est prévue par les dispositions de l'[article L. 16 G du LPF](#).

## 40

Ces règles particulières concernent exclusivement les périodes pour lesquelles le régime prévu à l'article 256 C du CGI est applicable.

Dès lors, en cas de contrôle portant successivement sur une période non couverte par ce régime et une période où il s'applique, il convient de ne tenir compte des règles particulières que pour la seconde.

**Exemple** : Pour une société membre d'un assujetti unique à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024, en cas de contrôle de cette société au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier 2022 au 31 décembre 2024, les règles de contrôle du régime de l'assujetti unique à la TVA ne s'appliqueront que pour la seule année 2024.

# I. Contrôle fiscal dans le cadre du régime de l'assujetti unique à la TVA

## A. Conditions d'exercice du contrôle et garanties offertes

---

### 50

Le membre désigné comme représentant de l'assujetti unique en application du 2 du III de l'[article 256 C du CGI](#) peut être contrôlé au titre de la TVA aussi bien en sa qualité de représentant unique ([I-A-1 § 60 à 80](#)) que de membre visé au 3 du III de l'article 256 C du CGI ([I-A-2 § 90 à 120](#)).

### 1. Contrôle de l'assujetti unique au niveau de son représentant

---

#### 60

Le contrôle du membre en sa qualité de représentant de l'assujetti unique porte sur la détermination de la TVA telle qu'indiquée sur la déclaration prévue à cet effet.

L'avis de vérification précise que le contrôle vise le représentant de l'assujetti unique.

Ainsi, en cas d'envoi d'un avis de vérification au seul représentant de l'assujetti unique, l'ensemble des opérations réalisées par les membres peut être vérifié (TVA collectée, TVA déductible et coefficient de déduction, etc.)

Le débat oral et contradictoire a lieu avec le représentant de l'assujetti unique.

## 70

Le représentant de l'assujetti unique à la TVA devra être en mesure de préciser, dans un ou plusieurs documents, les modalités de consolidation des données de l'assujetti unique, les choix méthodologiques faits pour la détermination des coefficients de déduction applicables au sein de l'assujetti unique et pour le suivi des flux internes, le détail de ces différents coefficients de déduction, les modalités de contrôle des opérations internes ainsi que les pistes d'audit mises en place au sein de l'assujetti unique.

Ce ou ces documents, qui seront mis à la disposition de l'administration en début de contrôle, pourront notamment comporter les renseignements exposés au [BOI-ANXX-000504](#).

Comme tout assujetti à la TVA, il devra en outre être en mesure, au cours des opérations de contrôle, de présenter les justificatifs des opérations indiquées sur sa déclaration et ses annexes.

## 80

L'ensemble des actes de procédure sont adressés au représentant de l'assujetti unique.

## 2. Contrôle d'un ou de plusieurs membres de l'assujetti unique

### 90

L'article L. 16 F du LPF prévoit que les membres d'un assujetti unique constitué en application de l'article 256 C du CGI peuvent être contrôlés dans les conditions prévues à l'article L. 13 du LPF, à l'article L. 13 G du LPF, à l'article L. 47 du LPF et à l'article L. 57 du LPF comme s'ils n'étaient pas membres de l'assujetti unique, sauf pour les livraisons et prestations à un autre membre de cet assujetti unique.

L'article L. 16 F du LPF dispose par ailleurs que le représentant de l'assujetti unique supporte le montant des rappels de TVA résultant des procédures de rectification suivies à l'égard des membres de cet assujetti unique ainsi que des intérêts de retard et pénalités correspondants.

Ainsi, chaque membre de l'assujetti unique peut faire l'objet d'une vérification de comptabilité, d'un examen de comptabilité ou d'un contrôle sur pièces de ses opérations au titre de la TVA déclarées sur l'annexe n° [3310-M-AU-SD](#) (CERFA n° 16244, disponible en ligne sur [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)), à l'exclusion des livraisons et prestations à un autre membre de l'assujetti unique.

### 100

Le contrôle est réalisé dans les conditions de droit commun. Les garanties liées à l'exercice du droit de vérification doivent être respectées au niveau de chacun des membres contrôlés.

### 110

L'avis de vérification ou d'examen de comptabilité visé à l'article L. 47 du LPF doit être adressé à chaque membre de l'assujetti unique faisant l'objet d'un contrôle.

Le débat oral et contradictoire est mené avec le(s) membre(s) contrôlé(s).

La procédure de rectification engagée à la suite du contrôle est suivie avec chaque membre de l'assujetti unique pour tout rappel de TVA notifié. Les actes de procédure (notamment, proposition de rectification et réponse aux

observations du contribuable) lui sont adressés.

#### 120

L'administration indique au membre vérifié, en application du premier alinéa de l'article L. 48 du LPF, les montants des droits, taxes et pénalités résultant des rectifications qui lui ont été notifiées.

### 3. Contrôle de la TVA pour une même période

---

#### 130

Le 5° bis de l'article L. 51 du LPF prévoit, dans les cas de vérification ou d'examen de la comptabilité du représentant d'un assujetti unique, une exception à la règle posée par cet article, qui interdit à l'administration fiscale de procéder à un nouveau contrôle pour les mêmes impôts et la même période (III-B-8 § 225 du BOI-CF-PGR-20-40).

Le membre désigné comme représentant de l'assujetti unique peut ainsi être contrôlé en tant que membre en application de l'article L. 16 F du LPF au titre d'une même période.

De plus, les opérations des membres de l'assujetti unique peuvent être contrôlées en matière de TVA à leur niveau mais également dans le cadre du contrôle du représentant de l'assujetti unique au titre d'une même période.

#### 140

Le 5° bis de l'article L. 51 du LPF prévoit, en outre, une exception dans les cas de vérification ou d'examen de la comptabilité d'un membre de l'assujetti unique.

Le contrôle opéré chez le représentant de l'assujetti unique peut révéler la nécessité de mener un contrôle complémentaire sur certains points chez un ou plusieurs membres ayant déjà fait l'objet d'une vérification ou d'un examen de comptabilité portant sur la TVA pour la même période.

Il peut s'agir en particulier de contrôles rendus nécessaires par des rectifications opérées au niveau du représentant de l'assujetti unique ayant des incidences sur les membres, notamment la modification du coefficient de déduction au niveau du groupe.

## B. Modalités d'application des procédures de rectification

---

### 1. Défaut de dépôt ou dépôt tardif de la déclaration n° 3310-CA3-SD

---

#### 150

En application du 2 du III l'article 256 C du CGI, le représentant de l'assujetti unique doit déposer une déclaration de chiffre d'affaires comportant l'ensemble des opérations réalisées par ses membres.

Le défaut de dépôt ou le dépôt tardif de la déclaration n° 3310-CA3-SD (CERFA n° 10963, disponible en ligne sur [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)) de l'assujetti unique donne lieu à la mise en œuvre d'une procédure de taxation d'office à l'égard du représentant de l'assujetti unique (LPF, art. L. 66, 3° ; BOI-CF-IOR-50-10-20).

### 2. Insuffisances, omissions ou inexactitudes

---

#### 160



Les insuffisances, omissions ou inexactitudes décelées dans la déclaration de TVA entraînent l'application d'une procédure de rectification.

#### 170

Ces insuffisances, omissions ou inexactitudes peuvent, lorsqu'elles sont commises de bonne foi, bénéficier de la procédure de régularisation en cours de contrôle prévue par les dispositions de l'article L. 62 du LPF (BOI-CF-IOR-20-10).

### 3. Défaut de transmission des informations au représentant de l'assujetti unique

---

#### 180

Le 7 de l'article 287 du CGI prévoit que, pour chacun de ses membres constitués en secteur d'activité, l'assujetti unique communique les informations figurant sur la déclaration de TVA ainsi que des informations sur les opérations réalisées à destination des autres membres, selon des modalités fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

Conformément à l'article 41-0 bis de l'annexe IV au CGI dans sa rédaction issue de l'arrêté du 22 septembre 2022 relatif aux obligations déclaratives des assujettis uniques pour les opérations réalisées par leurs membres, la déclaration n° 3310-CA3-SD de l'assujetti unique doit ainsi être accompagnée d'une annexe n° 3310-M-AU-SD par membre, à déposer mensuellement. Cette annexe précise, pour chaque membre, les opérations mentionnées sur la déclaration de l'assujetti unique réalisées à destination des tiers et des autres membres de l'assujetti unique.

En application de l'article L. 66 A du LPF, un membre d'un assujetti unique peut être taxé d'office à la TVA s'il n'a pas démontré, dans les trente jours de la réception d'une mise en demeure, avoir accompli les diligences nécessaires pour permettre le respect par l'assujetti unique des obligations prévues au 7 de l'article 287 du CGI.

## II. Suites du contrôle et obligation de paiement incombant au représentant de l'assujetti unique

### A. Information du représentant de l'assujetti unique

---

#### 190

Lorsqu'en application de l'article L. 16 F du LPF, le représentant d'un assujetti unique est amené à supporter le montant des rappels de TVA résultant des procédures de rectification suivies à l'égard des membres de cet assujetti unique ainsi que des intérêts de retard et pénalités correspondants, l'administration adresse à ce représentant, préalablement à la mise en recouvrement des sommes correspondantes, un document l'informant du montant global des droits, intérêts de retard et pénalités dont il est redevable (LPF, art. L. 16 G).

Les conséquences au niveau de l'assujetti unique des rectifications notifiées à ses membres sont ainsi portées à la connaissance du représentant de l'assujetti unique par une lettre d'information.

#### 200

En cas de contrôle au niveau du représentant de l'assujetti unique, en application de l'article L. 48 du LPF, le montant global des droits, intérêts de retard et pénalités résultant des rappels proposés doit être porté à la connaissance du représentant de l'assujetti unique dans la proposition de rectification prévue au premier alinéa de l'article L. 57 du LPF ou dans la notification mentionnée à l'article L. 76 du LPF, avant que celui-ci présente ses observations ou accepte les rappels proposés.

En outre, lorsqu'à un stade ultérieur de la procédure de rectification contradictoire, l'administration modifie les rappels, pour tenir compte des observations et avis recueillis au cours de cette procédure, cette modification est portée par écrit à la connaissance du représentant de l'assujetti unique avant la mise en recouvrement, qui peut alors intervenir sans délai.

Pour les précisions relatives à l'information sur les pénalités, il convient de se reporter au [II-A-2 § 130 du BOI-CF-PGR-30-10](#).

## **B. Émission d'un avis de mise en recouvrement**

---

### **210**

Les rappels de TVA notifiés selon les cas aux sociétés membres ou au représentant de l'assujetti unique, que ceux-ci soient acceptés ou contestés, ainsi que les pénalités correspondantes, donnent lieu à l'émission d'un avis de mise en recouvrement établi au nom du représentant de l'assujetti unique en sa qualité de redevable de la TVA dû par l'assujetti unique ([CGI, art. 256 C](#)).

## **C. Solidarité**

---

### **220**

En application du 2 du III de l'[article 256 C du CGI](#), chaque membre de l'assujetti unique reste tenu solidairement au paiement de la TVA et, le cas échéant, des intérêts de retard, majorations et amendes fiscales correspondantes dont l'assujetti unique est redevable, à hauteur des droits et pénalités dont il serait redevable s'il n'était pas membre de l'assujetti unique.

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-10-30-20/09/2023

Date de publication : 20/09/2023

### **CF - Prescription du droit de reprise de l'administration - Délais de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées et d'impôts directs locaux**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

CF - Contrôle fiscal

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

Titre 1 : Prescription du droit de reprise de l'administration

Chapitre 3 : Délais de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées et d'impôts directs locaux

#### **Sommaire :**

I. Délai de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées

A. Délai général de reprise

1. Étendue du délai

2. Taxes concernées

B. Prorogations du délai de reprise

C. Inopposabilité de la prescription pour la rectification du crédit de taxes déductibles

II. Délais de reprise en matière d'impôts directs locaux

A. Taxe d'habitation, taxes foncières et taxes assimilées

1. Délai général de reprise

2. Délai spécial de reprise

a. Champ d'application du dispositif

1° Impositions concernées

2° Rectifications susceptibles d'ouvrir le délai spécial de reprise de trois ans

3° Revenu fiscal de référence

a° Nombre de personnes à charge

b° Quotient familial

4° Allègements dépendant du revenu imposable ou de la situation familiale du contribuable susceptibles d'être rectifiés dans le cadre du délai de reprise de trois ans

b. Conditions de mise en œuvre du délai spécial de reprise

1° Condition d'application

2° Calcul du délai de reprise

3. Dispositions spéciales applicables en cas de réparation des insuffisances d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude de déclarations

B. Cotisation foncière des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

1. Principes

2. Prorogations du délai de reprise

# I. Délai de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées

## A. Délai général de reprise

---

### 1. Étendue du délai

---

1

Le premier alinéa de l'article L. 176 du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit que, pour les taxes sur le chiffre d'affaires, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions du 2 de l'article 269 du code général des impôts (CGI).

10

Dans le cas où l'exercice ne correspond pas à une année civile, le délai part du début de la première période sur laquelle s'exerce le droit de reprise en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés et s'achève le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle se termine cette période.

20

En outre, il convient de noter que la période vérifiée sera généralement plus longue pour les taxes sur le chiffre d'affaires que pour les impôts sur les revenus. Pour ceux-ci, en effet, la vérification comptable doit s'arrêter à la clôture du plus récent exercice pour lequel a expiré le délai de déclaration des résultats. Pour les taxes sur le chiffre d'affaires, en revanche, le contrôle peut pratiquement s'étendre jusqu'au dernier mois écoulé à la date dudit contrôle.

(30-35)

### 2. Taxes concernées

---

40

Le délai de reprise visé au premier alinéa de l'article L. 176 du LPF s'applique à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (y compris la TVA applicable en matière immobilière), aux taxes spéciales sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées ainsi qu'aux taxes parafiscales recouvrées comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

50

En ce qui concerne les opérations immobilières réalisées dans les secteurs du logement social et du logement intermédiaire et soumises aux taux réduits de la TVA mentionnés à l'article 284 du CGI, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle les conditions auxquelles est subordonné l'octroi du taux réduit ont cessé d'être remplies (LPF, art. L. 176, al. 4).

60

Par ailleurs, ce délai est notamment applicable :

- à la taxe sur les objets précieux prévue à l'article 150 VI du CGI ;
- à la taxe sur les excédents des provisions des entreprises d'assurance (CGI, art. 235 ter X) ;
- à l'imposition forfaitaire sur les pylônes (CGI, art. 1519 A) ;
- à la taxe sur l'exploration d'hydrocarbures prévue à l'article 1590 du CGI.

(70)

## B. Prorogations du délai de reprise

---

80

Le délai général de reprise peut être prorogé dans les cas :

- d'agissements frauduleux (LPF, art. L. 187 ; I § 1 et suivants du BOI-CF-PGR-10-50) ;
- de recours à l'assistance administrative internationale (LPF, art. L. 188 A ; BOI-CF-PGR-10-60) ;
- de dépôt de plainte pour fraude fiscale (LPF, art. L. 188 B ; III § 260 du BOI-CF-PGR-10-50) ;
- d'activités occultes et de flagrance fiscale (LPF, art. L. 176, al. 2 ; BOI-CF-PGR-10-70) ;
- d'omission ou d'insuffisance d'imposition révélée par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse (LPF, art. L. 188 C ; BOI-CF-PGR-10-75).

## C. Inopposabilité de la prescription pour la rectification du crédit de taxes déductibles

---

90

En application de l'article L. 177 du LPF, la prescription de l'action de l'administration ne fait pas échec à l'obligation, pour les assujettis à la TVA, de justifier, par la présentation de documents établis antérieurement à la période non prescrite, le montant de la taxe déductible dont ils demandent à bénéficier à l'ouverture de cette période.

L'administration a ainsi le droit de vérifier et de rectifier le reliquat de taxes déductibles ou « crédit d'impôt », bien qu'il ait son origine dans une période couverte par la prescription.

Le report à ce titre d'une somme erronée entraînerait, en effet, l'irrégularité de la première déclaration mensuelle vérifiée dans les délais normaux de prescription.

*Il a été jugé que l'administration est fondée à contester la validité d'un crédit de taxes déductibles imputé sur les droits dus au cours de la période vérifiée (CE, décision du 6 mars 1981, n° 19337).*

Les dispositions de l'article L. 176 du LPF ont pour seul objet de soumettre le droit de reprise de l'administration à une condition de délai. Elles ne s'opposent pas à la reprise de droits qui sont dus au titre de la période non prescrite et qui ont été éludés par l'imputation d'un crédit de taxe constitué durant la période prescrite à l'aide de taxes qui n'étaient pas déductibles.

95

Dans le cadre du contrôle du régime de l'assujetti unique, prévu à l'article 256 C du CGI (BOI-TVA-AU-60), il est précisé que le représentant de l'assujetti unique doit ainsi justifier du montant de la taxe déductible et du crédit de taxe dont il demande à bénéficier, par la présentation de documents mêmes établis antérieurement à l'ouverture de la

période soumise au droit de reprise de l'administration.

## II. Délais de reprise en matière d'impôts directs locaux

### A. Taxe d'habitation, taxes foncières et taxes assimilées

---

#### 1. Délai général de reprise

---

100

Aux termes de l'article L. 173 du LPF, pour les impôts directs perçus au profit des collectivités locales et les taxes perçues sur les mêmes bases au profit de divers organismes, à l'exception de la cotisation foncière des entreprises, de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de leurs taxes additionnelles, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Le droit de reprise de l'administration peut s'exercer au regard de la généralité des impôts directs locaux et de leurs taxes annexes (en ce qui concerne la cotisation foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, il convient de se reporter au II-B § 240 et 250).

C'est ainsi qu'en matière de taxes foncières et de taxe d'habitation, l'article 1416 du CGI prévoit que, lorsqu'il n'y a pas lieu à l'établissement de rôles particuliers, les contribuables omis ou insuffisamment imposés au rôle primitif sont inscrits dans un rôle supplémentaire qui peut être mis en recouvrement au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de l'imposition.

La possibilité d'établir des rôles supplémentaires est aussi expressément prévue par l'article 1526 du CGI en matière de taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

#### 2. Délai spécial de reprise

---

110

Aux termes du second alinéa de l'article L. 173 du LPF, lorsque le revenu fiscal de référence ou le nombre de personnes à charge ou encore le quotient familial à raison desquels le contribuable a bénéficié d'une exonération, d'un dégrèvement ou d'un abattement, en application de l'article 1391 du CGI, de l'article 1391 B du CGI, de l'article 1391 B bis du CGI et de l'article 1391 B ter du CGI fait ultérieurement l'objet d'une rectification, l'imposition correspondant au montant de l'exonération, du dégrèvement ou de l'abattement accordés à tort est établie et mise en recouvrement dans le délai fixé en matière d'impôt sur le revenu au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF.

##### a. Champ d'application du dispositif

---

###### 1° Impositions concernées

---

120

L'article L. 173 du LPF vise les impôts directs perçus au profit des collectivités locales et les taxes perçues sur les mêmes bases au profit de divers organismes, à l'exception cependant de la cotisation foncière des entreprises, de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de leurs taxes additionnelles.

Eu égard aux dispositifs d'exonération, de dégrèvements, d'abattement ou de plafonnement listés au second alinéa de l'article L. 173 du LPF, le délai spécial de reprise de trois ans qu'il institue doit donc être considéré comme s'appliquant exclusivement à la taxe foncière sur les propriétés bâties, taxe d'habitation et contribution à l'audiovisuel public.

## ***2° Rectifications susceptibles d'ouvrir le délai spécial de reprise de trois ans***

---

### **130**

Le délai dérogatoire de reprise s'applique aux rectifications du revenu imposable mais également celles liées à la composition du foyer fiscal, qu'il s'agisse du nombre de personnes à charge ou du quotient familial.

En pratique, il permet de reprendre des allègements octroyés à tort :

- en cas de déclaration erronée des personnes à charge (en particulier dans les années suivant un divorce ou une rupture de pacte civil de solidarité) ;
- en cas de retrait ou de non-obtention des cartes justificatives entraînant l'octroi de fractions de part supplémentaires (carte d'invalidité ou carte « mobilité inclusion » portant la mention « invalidité », carte du combattant, carte de bénéficiaire de l'allocation adulte handicapé, etc.).

## ***3° Revenu fiscal de référence***

---

### **140**

Le revenu fiscal de référence, défini au IV de l'article 1417 du CGI s'entend du montant net imposable des revenus du foyer fiscal du redevable (y compris les plus-values) retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente :

- majorés, le cas échéant, de certains revenus (revenus soumis à prélèvement libératoire, notamment) et de certaines charges déductibles ;
- et pris après application des règles de quotient familial.

Lorsque les éléments servant à la détermination du revenu fiscal de référence sont remis en cause, l'administration dispose du délai triennal de reprise pour procéder aux rectifications qui en résultent en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, de taxe d'habitation et de contribution à l'audiovisuel public.

### ***a° Nombre de personnes à charge***

---

### **150**

La modification du nombre de personnes à charge du foyer fiscal, au sens de l'impôt sur le revenu, permet de procéder aux rectifications correspondantes en matière de taxe foncière, de taxe d'habitation et, le cas échéant, de contribution à l'audiovisuel public, dans le délai triennal de reprise prévu au second alinéa de l'article L. 173 du LPF.

### ***b° Quotient familial***

---

### **160**

Les modifications du quotient familial résultant de l'obtention ou de la perte d'une demi-part ou d'une part impactent directement la condition de ressources, sans emporter pour autant une rectification du revenu imposable. De telles modifications peuvent entraîner la perte ou la diminution d'un allègement de taxe foncière ou de taxe d'habitation. Cet allègement peut être rectifié dans le délai triennal de reprise prévu au second alinéa de l'article L. 173 du LPF.

## ***4° Allègements dépendant du revenu imposable ou de la situation familiale du contribuable susceptibles d'être rectifiés dans le cadre du délai de reprise de trois ans***

---

## 170

Sont concernées par l'extension du délai de reprise les remises en cause :

- de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties en faveur des personnes de condition modeste âgées de plus de 75 ans, pour l'immeuble habité exclusivement par elles (CGI, art. 1391 ; BOI-IF-TFB-10-55-20) ;
- de l'exonération de taxe d'habitation en faveur des personnes de condition modeste, âgées de plus de 60 ans, veufs ou veuves, invalides ou bénéficiaires de certaines allocations sociales (CGI, art. 1414) ;
- de l'abattement obligatoire pour charges de famille (et sa majoration facultative) en matière de taxe d'habitation (CGI, art. 1411, II-1) ;
- de l'abattement facultatif de taxe d'habitation en faveur des personnes disposant de revenus modestes (CGI, art. 1411, II-3) ;
- du dégrèvement d'office de la taxe d'habitation sur la résidence principale (CGI, art. 1414 C ; BOI-IF-TH-10-50-60) ;
- du dégrèvement d'office de 100 € de taxe foncière sur les propriétés bâties en faveur des personnes de condition modeste de plus de 65 ans (CGI, art. 1391 B ; BOI-IF-TFB-10-55-40) ;
- du dégrèvement résultant du plafonnement de la taxe foncière sur les propriétés bâties en fonction du revenu (CGI, art. 1391 B ter) ;
- des exonérations et dégrèvements de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation maintenus au profit des personnes hébergées durablement dans une maison de retraite ou un établissement de soins de longue durée (CGI, art. 1391 B bis et BOI-IF-TFB-10-55-50 ; CGI, art. 1414 B et BOI-IF-TH-10-50-70).

## 180

Le 7° de l'article 1605 bis du CGI aligne par ailleurs les modalités de contrôle de la contribution à l'audiovisuel public sur celles prévues en matière de taxe d'habitation, à laquelle elle est adossée.

Dès lors que la rectification de sa situation à l'impôt sur le revenu conduit à faire perdre à un contribuable le bénéfice d'une exonération ou d'un dégrèvement lui ayant ouvert droit, sur le fondement du 2° de l'article 1605 bis du CGI, à un dégrèvement de la contribution à l'audiovisuel public, ladite contribution pourra donc lui être reprise dans le même délai de trois ans applicable en principal, en matière de taxe d'habitation.

## **b. Conditions de mise en œuvre du délai spécial de reprise**

---

### **1° Condition d'application**

---

## 190

Conformément au second alinéa de l'article L. 173 du LPF, l'application du délai de reprise de trois ans en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation s'applique indépendamment du fait que la rectification envisagée sur le revenu imposable n'a aucune incidence sur le montant de cet impôt (cas notamment des contribuables demeurant non imposables).

### **2° Calcul du délai de reprise**

---

## 200

Les allègements de taxe foncière sur les propriétés bâties, de taxe d'habitation et de contribution à l'audiovisuel public dépendant du revenu imposable ou de la composition du foyer fiscal peuvent être remis en cause dans le délai de reprise applicable en matière d'impôt sur le revenu.

Pour ces impositions locales, le délai de prescription expire donc en principe le 31 décembre de la seconde année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.



**Exemple** : Un contribuable a bénéficié de l'abattement pour charge de famille pour son imposition à la taxe d'habitation due au titre de l'année N+1, compte tenu du niveau de son revenu de référence N. Il fait ultérieurement l'objet d'une rectification de son quotient familial de l'année N sans rappel d'impôt sur le revenu.

Le délai de reprise de l'impôt sur le revenu expire le 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, soit le 31 décembre N+3.

Le droit de reprise en matière de taxe d'habitation pourra être exercé dans ce même délai, soit jusqu'au 31 décembre N+3. Le délai de reprise expire donc à la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle la taxe d'habitation est due.

### **3. Dispositions spéciales applicables en cas de réparation des insuffisances d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude de déclarations**

---

#### **210**

Conformément aux dispositions du I de l'article 1502 du CGI, les redevables de la taxe foncière sur les propriétés bâties, à l'exception des redevables imposés à raison d'un bien mentionné au I de l'article 1498 du CGI, ou, à défaut, de la taxe d'habitation ou d'une taxe annexe établie sur la même base, sont tenus de souscrire des déclarations pour chaque révision des évaluations des propriétés bâties.

Pour les locaux mentionnés au I de l'article 1498 du CGI, conformément au XVII de l'article 34 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, pour l'exécution de la révision des valeurs locatives des locaux commerciaux ainsi que des locaux affectés à une activité professionnelle non commerciale au sens de l'article 92 du CGI, les redevables sont tenus de souscrire une déclaration précisant les informations relatives à chacune de leurs propriétés.

Par ailleurs, en application du I de l'article 1406 du CGI, les constructions nouvelles, ainsi que les changements de consistance ou d'affectation des propriétés bâties et non bâties (reconstructions, additions de construction, démolitions, changements d'affectation, de consistance) mais aussi les changements d'utilisation pour les locaux mentionnés au I de l'article 1498 du CGI et les changements de méthode de détermination de la valeur locative en application de l'article 1499-00 A du CGI ou de l'article 1500 du CGI, doivent être portés par les propriétaires à la connaissance de l'administration dans les quatre-vingt-dix jours de leur réalisation définitive.

En l'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, l'administration peut, dans les conditions prévues par l'article 1508 du CGI, réparer à toute époque les insuffisances d'évaluation qui en découlent (LPF, art. L. 175).

Les rehaussements correspondants font l'objet de rôles particuliers jusqu'à ce qu'ils soient appliqués dans les rôles généraux.

#### **220**

Le calcul des cotisations en cause tient compte du taux de l'impôt en vigueur pour l'année où l'insuffisance est découverte.

Sans pouvoir être plus que quadruplées, elles sont multipliées par le nombre d'années écoulées jusqu'au 31 décembre de l'année de la découverte, depuis la plus récente des dates suivantes :

- soit la date de la première application des résultats de la révision (1<sup>er</sup> janvier 1974) ;
- soit le 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant celle de l'acquisition, de la construction ou du changement.

**Remarque** : Pour les locaux évalués selon les règles prévues à l'article 1498 du CGI, la première année d'application des résultats de la révision s'entend de 2017.

(230)

## B. Cotisation foncière des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

---

### 1. Principes

---

240

Les omissions ou les erreurs concernant la cotisation foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises peuvent être réparées par l'administration jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L. 174, al. 1).

### 2. Prorogations du délai de reprise

---

250

Pour plus de précisions concernant les cas de prorogation du délai de reprise de l'administration, il convient de se reporter au I-B § 80.

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

### DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-20-40-20/09/2023

Date de publication : 20/09/2023

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

### **Positionnement du document dans le plan :**

CF - Contrôle fiscal

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

Titre 2 Garanties applicables lors de l'exercice du contrôle

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

### **Sommaire :**

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

**Actualité liée** : 20/09/2023 : TVA - CF - Contrôle du régime de l'assujetti unique à la TVA

Le présent chapitre commente les dispositions de l'article L. 51 du livre des procédures fiscales (LPF) au regard :

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

**Remarque** : En ce qui concerne la limitation du droit de reprise de l'administration en matière d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP), il convient de se reporter au BOI-CF-PGR-30-30.

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

10

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

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

### A. Caractère de vérification de comptabilité

---

20

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

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

- *vérification de comptabilité faisant suite à une enquête de la police économique, quand bien même les renseignements recueillis au cours de cette enquête auraient servi à effectuer la vérification et à motiver les rehaussements opérés à la suite du contrôle (CE, décision du 11 mars 1970, n° 78266 ; CE, décision du 8 octobre 1975, n° 80676 et 81118 et CE, décision du 20 avril 1983, n° 25347) ;*
- *vérification de comptabilité postérieure à un contrôle sur pièces, opérée dans les locaux de l'administration et portant sur des documents dont la production par le contribuable est obligatoire (CE, décision du 20 mars 1985, n° 45589) ;*
- *concomitance ou succession de la vérification de la comptabilité d'un contribuable et de l'examen d'ensemble de sa situation fiscale quand bien même les deux contrôles auraient porté sur les mêmes années (CE, décision du 23 novembre 1983, n° 34313 ; CE, décisions du 6 mars 1985, n° 43463 et n° 48737 ; CE, décision du 14 octobre 1985, n° 42066) ;*
- *rappel d'impôt consécutif à la réintégration dans le revenu imposable d'un contribuable établi après deux propositions de rectification au vu d'un examen d'ensemble de la situation fiscale de l'intéressé et après vérification de la comptabilité de la société dont il était président-*

*directeur général (CE, décision du 30 mai 1973, n° 79311) ;*

- *imposition supplémentaire établie après vérification de sa comptabilité, mise à la charge d'un contribuable initialement taxé d'office à la suite d'un simple entretien avec l'inspecteur (CE, décision du 18 juin 1962, RO, p. 106) ;*
- *seconde proposition modificative de la première comportant des rehaussements plus élevés et fondés sur des évaluations différentes, dès lors qu'il n'est pas établi que des opérations de vérification indépendantes de celles qui étaient nécessaires à l'instruction des observations présentées par le contribuable, aient eu lieu (CE, décision du 22 décembre 1982, n° 19905) ;*
- *ne constitue pas davantage une seconde vérification, la rencontre organisée au cabinet de l'inspecteur des impôts à la demande du contribuable pour examiner ses observations sur une seconde proposition de rectification opérée par le service postérieurement à la clôture de la vérification de sa comptabilité (CE, décision du 7 décembre 1983, n° 33444) ;*
- *impositions établies à la suite de la communication du bail conclu entre une société et l'un de ses dirigeants, dès lors qu'à l'occasion de cette communication, obtenue après achèvement de la vérification, il n'a pas été procédé à un nouvel examen des écritures comptables (CE, décision du 13 mars 1967, n° 65126 à 65128).*

30

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

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

---

40

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

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

45

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

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

## C. Droit de communication

---

50

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

60

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

- *bien que régulièrement avisé du contrôle auquel il allait être soumis, un contribuable n'était pas présent à la date où devaient débiter les opérations de vérification et resta d'ailleurs absent plusieurs mois sans qu'il fût possible de le joindre. Le contrôle fiscal n'ayant pu avoir lieu du fait de l'intéressé, l'administration était en droit d'évaluer d'office son bénéfice. La vérification de comptabilité qui a pu être entreprise quelques mois plus tard ne constitue pas une « nouvelle vérification » au sens de l'article L. 51 du LPF dès lors que le premier contrôle sur place n'a pas eu lieu et que le vérificateur s'était alors borné, pour évaluer les bénéfices du contribuable, à examiner les comptes bancaires de celui-ci en faisant usage du droit de communication (CE, décision du 7 décembre 1977, n° 03071) ;*
- *l'administration demeure fondée, lorsqu'elle a procédé à une vérification de comptabilité, à proposer de nouvelles rectifications concernant les mêmes années dès lors que ces rectifications proviennent d'un simple examen de documents obtenus de tiers dans le cadre du droit de communication notamment, des services des douanes (CE, décision du 14 avril 1982, n° 20415), de la police judiciaire (CE, décision du 7 décembre 1983, n° 36195).*

## D. Droit général de reprise

---

70

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

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

## E. Droit de compensation

---

80

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

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

---

90

*La limitation des droits de contrôle de l'administration, prévue à l'article L. 50 du LPF (BOI-CF-PGR-30-30) et à l'article L. 51 du LPF, ne concerne que l'impôt sur le revenu établi à la suite d'un examen de la situation fiscale d'un contribuable au regard de cet impôt, ou les impôts ou taxes au regard desquels une vérification de comptabilité a eu lieu. Elle ne s'applique donc pas au rehaussement contradictoire de droits de succession (Cass. com., arrêt du 24 mars 1998, n° 96-17.339).*

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

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

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

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

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

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

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

---

100

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

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

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

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

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

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

#### 110

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

#### 120

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

#### 130

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

## B. Autres dérogations légales

---

#### 135

La garantie de non-renouvellement ne joue pas dans les cas exposés au **III-B § 140 à 225**, que le contrôle soit réalisé dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de comptabilité.

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

---



## 140

Le 2° de l'article L. 51 du LPF prévoit une dérogation à l'interdiction de renouveler une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité édictée au premier alinéa de cet article dans les cas prévus à l'article L. 176 du LPF.

L'article L. 176 du LPF fixe le point de départ du délai de répétition en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (I § 1 et suivants du BOI-CF-PGR-10-30).

Ces dispositions permettent au service de contrôler la période écoulée depuis la clôture du dernier exercice jusqu'au jour de la vérification et de reprendre, au cours de la vérification suivante, le contrôle de cette période avec celui de l'exercice auquel elle se rattache.

*Le Conseil d'État a ainsi jugé que l'administration peut, au cours de la vérification suivante, contrôler une fraction de la période d'imposition à la TVA ayant déjà fait l'objet d'une vérification, dès lors que cette fraction se trouve incluse dans un exercice qui se situe à l'intérieur du délai de répétition prévu en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés (CE, décision du 29 décembre 2000, n° 183659).*

## 2. En cas d'agissements frauduleux

---

### 150

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

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

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

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

---

### 160

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

Conformément à l'article L. 188 B du LPF, lorsque l'administration a, dans le délai de reprise, déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux 1° à 5° du II de l'article L. 228 du LPF, les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise peuvent, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (BOI-CF-INF-40-10-10-30).

## 4. En cas de procédure de flagrance fiscale

---

### 170

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

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

---

### 180

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

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

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

### 190

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

## 6. En cas de contrôle des groupes de sociétés

---

### 200

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

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

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

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

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

---

### 210

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

## 220

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

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

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

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

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

Cet avis précise le champ limité de l'intervention.

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

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

## 8. En cas de contrôle du régime de l'assujetti unique

---

### 225

Dans le cadre du régime de l'assujetti unique, prévu à l'article 256 C du CGI, des règles particulières de contrôle sont applicables (BOI-TVA-AU-60).

Le 5° bis de l'article L. 51 du LPF prévoit ainsi, en cas de contrôle du représentant d'un assujetti unique ou d'un membre de cet assujetti unique, des exceptions à l'interdiction de renouveler une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité mentionnée au premier alinéa de cet article.

Ces exceptions sont exposées au I-A-3 § 130 et 140 du BOI-TVA-AU-60.

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

### 230

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

### 240

Il en est de même en cas d'examen de comptabilité consécutif à un examen de comptabilité ou une vérification de comptabilité mais également en cas de vérification de comptabilité consécutive à un examen de comptabilité, portant

sur la même période et les mêmes impôts.

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**  
**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : BOI-ANNX-000504-20/09/2023

Date de publication : 20/09/2023

**Autres annexes**

**TVA - Renseignements à fournir en cas de contrôle du régime de  
l'assujetti unique à la TVA**

---

**Formation de l'assujetti unique à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) :**

- création de l'assujetti unique (date, représentant, périmètre) ;
- liens financiers, économiques et organisationnels entre les membres de l'assujetti unique.

**Principales prestations internes rendues entre les membres de l'assujetti unique**

**Modalités de récupération de la TVA au sein de l'assujetti unique :**

- choix méthodologiques concernant la détermination des coefficients de déduction et le suivi des flux internes ;
- existence de sous-secteurs ;
- cas d'option pour le coefficient unique de taxation du V de l'article 206 de l'annexe II au code général des impôts.

**Note sur les procédures :**

- procédures relatives aux obligations déclaratives (modalités de consolidation des données, déclaration, dépôt) ;
- procédures relatives au paiement de la TVA (paiement, suivi des crédits de TVA) ;
- modalités de contrôle des opérations internes et pistes d'audit mises en place au sein de l'assujetti unique.

---

Commentaire(s) renvoyant à ce document :

[TVA - Régime de l'assujetti unique - Contrôle du régime de l'assujetti unique à la TVA](#)