

17 Vos droits pendant le contrôle

	§§	§§
Lieu d'exercice du contrôle		
• Le contrôle doit se dérouler dans les locaux de l'entreprise	730	
• Opérations de contrôle en dehors des locaux de l'entreprise	731	
• Emport de documents comptables	736	
• Examen des pièces comptables saisies par le juge en cours de contrôle	742	
Possibilité d'un débat oral et contradictoire		
• Fondement et existence obligatoire du débat	743	
• Contenu du débat	744	
• Débat oral et contradictoire et emport des documents comptables	745	
• Comptabilité saisie par l'autorité judiciaire avant le contrôle	746	
Limitation de la durée des interventions sur place		
• Les opérations de contrôle sur place ne peuvent excéder trois mois pour les PME	747	
		• Contrôles encadrés par le délai de trois mois
		748
		• Appréciation du montant du chiffre d'affaires ou des recettes
		749
		• Computation du délai de trois mois
		750
		• Cas dans lesquels le délai de trois mois n'est pas applicable
		751
		• Impossibilité de suspendre le délai de trois mois
		752
		• Conséquence de l'inobservation du délai de trois mois
		753
		• Application par tolérance du délai de trois mois aux SCI de gestion
		754
		• Extension de la garantie liée à la durée des interventions sur place
		755
Interdiction de renouveler une vérification déjà achevée		
		• Opérations concernées
		757
		• Exceptions à l'interdiction de renouveler une vérification
		759
		• Articulation avec d'autres procédures
		764
		• Conséquence de l'inobservation de cette garantie
		768

Lieu d'exercice du contrôle

Le contrôle doit se dérouler dans les locaux de l'entreprise

730 La vérification de comptabilité doit, en principe, se dérouler au siège de l'entreprise pour permettre au contribuable de suivre les opérations, au vérificateur d'apprécier les conditions de fonctionnement de l'entreprise, et pour faciliter le débat oral et contradictoire (CGI, LPF, art. L. 13, L. 47 et L. 52). Exceptionnellement, les opérations de contrôle peuvent être réalisées à l'extérieur de l'entreprise (voir § 731).

- Lorsque le contrôle a lieu dans l'entreprise, **il appartient au contribuable d'établir qu'il a été privé d'un débat** oral et contradictoire (CE 13 avril 1988, n° 66060 et 15 février 1999, n° 187962). La preuve est apportée lorsque le vérificateur n'est intervenu qu'une fois dans l'entreprise, par exemple (CAA Nancy 4 juin 1992, n° 90-567 ; CAA Nantes n° 91-0251), étant précisé, cependant, que le nombre d'interventions sur place, pour appréhender la réalité du débat oral et contradictoire doit être proportionné à la nature des investigations à effectuer (CAA Nancy 15 mars 2001, n° 97 NC 1048).

- L'obligation faite à l'administration de se rendre dans l'entreprise s'applique aussi bien pour les opérations de **vérification** proprement dites qu'à l'occasion des **visites sur place** nécessaires à l'instruction des observations présentées par le contribuable en réponse aux propositions de rectifications.

- Est régulière la vérification de comptabilité effectuée sur le **lieu de l'exploitation** où sont déposées les déclarations fiscales et non au siège de l'entreprise. Le contribuable ne peut pas se prévaloir de la circonstance de ce que la comptabilité a été transférée au lieu de l'exploitation pour les seuls besoins de la vérification (CE 5 mars 1999, n° 135287).

→ **EN PRATIQUE** *L'administration recommande à ses agents d'effectuer au moins trois interventions (1^{re} intervention : prise de contact, découverte de l'entreprise et de son fonctionnement ; 2^e intervention : examen des pièces comptables ; 3^e intervention : réunion de synthèse).*

Opérations de contrôle en dehors des locaux de l'entreprise

► Pratique devant rester exceptionnelle

731 Exceptionnellement, l'examen des pièces comptables peut se dérouler à l'extérieur de l'entreprise à la condition expresse que cette pratique n'ait pas pour effet de priver le contribuable de ses garanties : assistance d'un conseil, possibilité de discussion avant toute proposition de rectifications (débat oral et contradictoire), limitation dans le temps de la durée du contrôle.

- Cette circonstance doit résulter d'une **demande expresse du contribuable** ou de son **mandataire** ou encore d'un seul des **associés** d'une société non soumise à l'IS (CAA Lyon 27 décembre 1991, n° 147). À défaut, l'administration doit être en mesure de justifier devant le juge que l'**agencement des locaux d'exploitation** (exiguïté des locaux, par exemple ; CAA Bordeaux 5 novembre 1996, n° 1293) ou l'**incompatibilité des opérations de contrôle avec l'exercice de l'activité** rend impossible l'examen des documents comptables dans les locaux de l'entreprise (CAA Lyon 26 mars 1997, n° 1378).

- L'examen peut alors être opéré soit dans les **bureaux de l'administration** (voir § 734), soit dans les **bureaux du comptable de l'entreprise** ou de son **conseil** (voir § 732) ou encore au **domicile du P-DG** de la société vérifiée dans la mesure où la comptabilité y est conservée (CE 14 novembre 1990, n° 65593). Il ne peut en aucun cas se dérouler au domicile du vérificateur.

► Vérification au cabinet du conseil du contribuable

732 Les opérations de contrôle peuvent se dérouler au cabinet du conseil de l'entreprise à condition que le **déplacement des documents ait été réalisé à l'initiative du contribuable** (CE 29 mars 1978, n° 4460 et 17 février 1997, n° 165573). Selon l'administration, le contribuable doit **demandar expressément** que les documents soient examinés chez son conseil (doc. adm. 13 L 1313-4). De son côté, la jurisprudence admet que le contribuable ne se soit pas opposé à l'examen de la comptabilité chez son **comptable** (CAA Bordeaux 2 décembre 1997, n° 219).

- La vérification doit comporter un **minimum d'investigations** dans l'entreprise afin de permettre au vérificateur d'apprécier les conditions d'exploitation (voir § 733 lorsque l'entreprise ne dispose plus d'un local) et d'instaurer un débat oral et contradictoire (CAA Bordeaux 2 décembre 1997, n° 219 précité).
- Lorsque la vérification de comptabilité se déroule chez le comptable, ce contrôle est assimilé à une **vérification sur place**, le contribuable étant réputé avoir accès libre aux locaux de son mandataire. Dans ce cas, il lui appartient de prouver l'absence de débat oral et contradictoire (CE 17 février 1997, n° 165573).
- La vérification peut valablement se dérouler au lieu où se trouvent les documents comptables, sans **aucune intervention dans les locaux de l'entreprise** (CAA Paris 19 avril 2004, n° 99-1620).

► Vérification dans les locaux d'une autre entreprise

- 733** Dès lors qu'une entreprise ne dispose plus d'aucun local, la vérification peut être régulièrement effectuée au siège de son principal actionnaire où la comptabilité a été déposée avant le début des opérations de contrôle. L'entreprise ne peut, à cet égard, invoquer une quelconque irrégularité résultant d'un emport de documents dès lors que le transport de la comptabilité ne résulte pas d'une initiative de l'administration (CAA Nantes 27 mai 1997, n° 913).

En revanche, est irrégulière la vérification qui s'est poursuivie, après un contrôle inopiné au siège de l'entreprise, dans les locaux distincts d'une société dépourvue de tout lien juridique avec l'entreprise vérifiée et dont le dirigeant, précédent exploitant de l'entreprise vérifiée et tenu d'une garantie de passif, avait conservé les documents comptables relatifs à la période vérifiée (CAA Lyon 26 mars 1997, n° 1378).

► Vérification dans les locaux de l'administration

- 734** Le dépôt spontané de documents comptables auprès des services de l'administration ne vicie pas, en principe, la vérification (CE 2 juillet 1986, n° 55961). Le déplacement de tout ou partie de la comptabilité d'une entreprise est entouré de conditions strictes (voir § 736) dont le non-respect entraîne l'irrégularité de l'ensemble de la procédure de contrôle.

Lorsque la vérification a lieu au bureau du vérificateur, l'administration doit prouver l'existence d'un débat oral et contradictoire. L'existence de ce débat est établie lorsque au moins deux visites sur place ont été effectuées (CAA Bordeaux 27 juin 1995, n° 93106), à condition qu'elles ne soient pas limitées à l'emport et à la restitution des documents (CAA Nantes 14 avril 1993, n° 91-499) ou au simple exposé des rectifications envisagées (CE 23 mai 1990, n° 50916).

► Vérification dans un autre lieu désigné par l'entreprise

- 735** L'interprétation jurisprudentielle extensive de la notion de lieu de vérification doit conduire le service des impôts à adopter une démarche souple dans l'examen des demandes formulées en ce sens par le contribuable. En tout état de cause, en cas de vérification de documents comptables chez un tiers désigné par le contribuable où la comptabilité est entreposée, l'intéressé, en l'absence de toute opposition de sa part, ne peut se prévaloir d'une violation du débat contradictoire au motif que le contrôle s'est déroulé là où la comptabilité était entreposée (CE 15 février 1999, n° 187962).

Emport de documents comptables

► Formalisme de l'emport et conséquence

- 736** L'emport de documents comptables hors du siège de l'entreprise doit obligatoirement intervenir sur demande écrite préalable du contribuable (voir § 738). Le vérificateur doit remettre un reçu détaillé des documents emportés (voir § 740) et doit les restituer avant l'envoi de la proposition de rectification (voir § 741).

L'irrégularité de l'emport des documents comptables en cours d'une vérification de comptabilité peut être établie par une preuve objective en produisant une attestation de la secrétaire de la société réitérée devant huissier après son départ de l'entreprise. En revanche, celle du vérificateur, établie tardivement et produite pour la première fois en appel n'a pas été retenue (CE 27 juillet 2005, n° 261111).

→ **À NOTER** *L'emport par le vérificateur d'un seul document comptable, sans demande écrite préalable du contribuable, suffit à vicier la vérification de comptabilité et entraîne par voie de conséquence la nullité des rectifications qui en procèdent.*

► Nature des documents concernés

- 737** Ne peuvent faire l'objet d'un déplacement en dehors des locaux de l'entreprise sans respecter le formalisme exposé ci-après (doc. adm. 13 L 1313-15) :

– un tableau des amortissements dans la mesure où son transfert par le vérificateur hors des locaux de l'entreprise, sans délivrance de reçu et sans l'accord du contribuable, est susceptible de priver ce dernier des possibilités qui lui sont garanties d'un débat oral et contradictoire sur place (CE 29 juillet 1983, n°s 27794, 27795 et 27797) ;

– un inventaire des stocks (CE 2 juillet 1986, n° 54642) ;

– des relevés de compte bancaire, qui constituent des pièces justificatives des recettes et dépenses professionnelles (CE 2 juillet 1986, n° 55961), même s'ils retracent également des opérations étrangères à l'activité professionnelle (CE 5 mars 1986, n° 47877) ;

– un contrat d'association conclu par un contribuable avec des confrères en vue de l'exercice conjoint de la profession de vétérinaire et qui définit les relations financières entre les associés. Le vérificateur ayant estimé cette pièce « nécessaire à l'accomplissement de sa mission et de nature à l'éclairer sur les modalités de l'activité professionnelle du contribuable », ce document, qui avait effectivement été utilisé pour établir l'impôt, devait être regardé comme une pièce justificative de la comptabilité (CE 6 juin 1984, n°s 42802, 42803, 42804 et 42805) ;

– un bail afférent à des locaux commerciaux et un projet de révision de ce bail (CE 26 juin 1987, n°s 39008 et 40437) ;

– toutes pièces de nature à éclairer le vérificateur sur les modalités de fonctionnement de l'activité professionnelle du contribuable vérifié (CE 6 juin 1984, n° 42802).

Sont par conséquent visées, indépendamment des documents comptables au sens strict, toutes les pièces qui sont utiles au vérificateur pour effectuer le contrôle, et par conséquent au contribuable pour assurer sa défense, c'est-à-dire toutes les pièces utiles à la gestion de l'entreprise (doc. adm. 13 L 1313-16). En revanche, ne constitue pas un emport irrégulier de comptabilité l'emport de documents étrangers à la comptabilité professionnelle (échancier de prêts, par exemple).

► Emport uniquement sur demande préalable du contribuable

- 738** Le contribuable doit adresser au vérificateur une demande écrite préalable à l'emport des pièces en mentionnant expressément avoir été averti que le

contrôle devait normalement se dérouler dans son entreprise. Aucune demande ne doit être faite sur un modèle pré imprimé ou être matériellement rédigée par le vérificateur. La demande peut être révoquée par le contribuable à tout moment du contrôle. Après restitution des documents, la vérification peut se poursuivre dans l'entreprise dans les conditions habituelles.

→ **À NOTER** *La demande écrite est une condition substantielle, une simple autorisation du contribuable ne suffit pas et serait de nature à vicier la procédure.*

Le caractère préalable de la demande est primordial. Ainsi, ne peuvent être regardées comme des demandes écrites préalables ni l'autorisation donnée sur le reçu détaillé remis par le vérificateur, ni la circonstance que le contribuable, dans sa réponse à la proposition de rectification ait reconnu qu'il avait autorisé le vérificateur à emporter tous les documents nécessaires à l'accomplissement de sa mission, ni la décharge signée par le contribuable à la fin de la vérification et selon laquelle c'est sur sa demande que les pièces ont été emportées.

► Emport de copies ou photocopies de documents

739 L'emport de copies ou de photocopies fournies par le contribuable ne constitue pas une irrégularité (CE 25 mars 1991, n^{os} 87731 et 89752). Lorsque les copies sont réalisées pour être spécialement remises au vérificateur et que le contribuable reste en possession des originaux, ce dernier est invité à indiquer sur les documents fournis leur caractère de copies destinées à être conservées par le service des impôts. N'entraîne pas une irrégularité de la procédure l'emport de copies de disquettes informatiques (CAA Nantes 21 décembre 1995, n^o 781) ou de fichiers informatiques (CAA Lyon 29 avril 1998, n^o 1221).

En revanche, lorsque les documents fournis en copies ou photocopies constituent en fait pour le contribuable des pièces originales, leur emport doit s'effectuer dans les conditions énoncées ci-avant (CAA Lyon 4 juillet 2000, n^o 96-0478). En tout état de cause, l'emport de copies ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable de la possibilité de discuter utilement et contradictoirement des conséquences que le vérificateur entend tirer de ces documents (voir § 743 ; CE 2 octobre 1985, n^o 66522).

► Reçu détaillé des documents emportés

740 Le vérificateur n'est pas tenu d'accéder à la demande du contribuable. Mais s'il accepte, il doit remettre au contribuable un reçu détaillé des documents emportés. Ce reçu doit être signé par le vérificateur et par le contribuable (CE 21 octobre 1987, n^o 60512).

► Modalités de restitution des documents emportés

741 Lors de la restitution des documents, le vérificateur exigera une décharge correspondant strictement au reçu qu'il a délivré lors de l'emport. En outre, les documents emportés doivent être restitués suffisamment tôt pour que le contribuable soit en possession des documents qui lui appartiennent lors de la discussion sur les premiers résultats du contrôle, avant la clôture des opérations sur place. Par ailleurs :

- la restitution doit obligatoirement être effectuée avant l'envoi de la proposition de rectification ou d'une demande de renseignements portant sur les documents en cause,
- et avant l'expiration du délai de trois mois lorsque la durée de vérification est limitée dans le temps (CGI, LPF, art. L. 51 ; voir § 747).

Quelle que soit la procédure de rectification applicable (contradictoire ou d'office), ces modalités particulières ne doivent pas avoir pour effet de priver le contribuable vérifié de la possibilité d'un débat oral et contradictoire avec le vérificateur avant l'envoi de la proposition de rectification.

Examen des pièces comptables saisies par le juge en cours de contrôle

742 Lorsque les pièces comptables sont saisies en cours de contrôle par le juge judiciaire, le vérificateur poursuit la vérification au palais de justice. Mais, le droit au débat oral et contradictoire étant garanti pendant toute la durée de la vérification, il doit en informer le contribuable afin que celui-ci soit en mesure de demander à l'autorité judiciaire l'accès aux documents saisis (CAA Lyon 15 juillet 1999, n° 95-21229).

- Le respect de cette obligation n'a d'effet que sur la régularité des impositions résultant des rectifications fondées sur les documents examinés auprès de l'autorité judiciaire (CE 13 novembre 1996, n° 148578).

- En cas d'exercice du droit de communication (voir § 50) avant l'engagement du contrôle auprès de l'autorité ayant saisi les documents comptables avant la vérification de comptabilité, et si les rectifications sont fondées sur les documents dont le vérificateur a eu connaissance par l'exercice de son droit de communication, il est tenu, dans le cadre de la proposition de rectification, de faire part de ces renseignements au contribuable afin que celui-ci soit en mesure de demander la transmission des documents fondant ces rectifications (CE 13 novembre 1996, n° 155013). En effet, dans cette hypothèse, les rectifications ne résultant pas de la vérification de comptabilité, le moyen fondé sur la méconnaissance du débat oral et contradictoire est inopérant (CE 3 mai 1995, n° 77174).

Possibilité d'un débat oral et contradictoire

Fondement et existence obligatoire du débat

743 Le débat oral et contradictoire se concrétise par un dialogue à partir des observations du vérificateur sur la comptabilité et sur les conditions d'exploitation et de fonctionnement de l'entreprise. Il s'agit d'une garantie instituée par la jurisprudence dont le respect conditionne la régularité des opérations de vérification et des impositions en résultant.

→ **À NOTER** *L'appréciation des conditions du débat oral et contradictoire par le juge est une question de fait, son contrôle portant moins sur l'objet du débat que sur les conditions de son organisation. En fait, le vérificateur doit mettre en mesure le contribuable d'engager le débat. C'est sur la mise en place de ces conditions favorables que porte le contrôle des juridictions.*

Le moyen tiré de l'absence avérée de débat oral et contradictoire est sans effet sur la régularité des impositions lorsque le contribuable est en situation d'imposition d'office non révélée par le contrôle.

Contenu du débat

744 Doivent être contradictoirement débattues les observations du vérificateur suscitées par les documents qui font l'objet de la vérification, pièces comptables ou toutes pièces utiles à la gestion de l'entreprise.

Débat oral et contradictoire et emport des documents comptables

745 L'exigence d'un débat oral et contradictoire implique la possibilité d'établir dans l'entreprise, à tous les stades de la vérification, un dialogue évolutif et constructif entre le vérificateur et le contribuable. Le déplacement ou l'emport des documents comptables en dehors des locaux de l'entreprise ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable vérifié de la possibilité d'avoir un débat oral et contradictoire avec le vérificateur.

À défaut, la procédure de vérification est irrégulière, sauf si l'absence de débat oral et contradictoire est imputable au contribuable (CE 27 juillet 1988, nos 60112 et 62761).

En pratique, les périodes d'examen matériel des documents comptables hors du siège de l'entreprise doivent alterner avec des interventions effectives du vérificateur chez le contribuable. À cet égard (doc. adm. 13 L 1313-12) :

– le vérificateur ne peut pas s'opposer à la présence du conseil du contribuable dans les locaux administratifs lors de l'examen matériel des documents prélevés. Mais les échanges d'ordre technique, qui peuvent avoir lieu avec le conseil, ne dispensent pas le vérificateur d'informer directement le contribuable ;

– le contribuable doit avoir la possibilité d'un dialogue avec le vérificateur, quelle que soit, selon l'administration, la procédure de rectification applicable (procédure contradictoire ou procédure d'imposition d'office). Pour le juge de l'impôt, au contraire, peu importe que l'emport de documents ait privé le contribuable de tout débat oral et contradictoire dans la mesure où l'intéressé s'est mis en situation d'être imposé d'office (CE 16 février 1994, n° 125417) ;

– les entretiens et échanges de correspondances qui peuvent avoir lieu au cours de la procédure de rectification qui suit la vérification (CGI, LPF, art. L 55 ; voir § 1000) ne peuvent tenir lieu de débat oral et contradictoire propre aux opérations de contrôle sur place. Toutefois, l'exigence d'un dialogue dans les locaux de l'entreprise n'exclut pas la possibilité pour le vérificateur d'adresser également des demandes d'information écrites au contribuable.

• Est irrégulière la vérification au cours de laquelle le vérificateur s'est rendu dans l'entreprise une seule fois pour emporter les documents comptables (CAA Bordeaux 5 novembre 1996, n° 1293), deux fois pour emporter les documents comptables de l'entreprise puis pour les restituer (CE 27 juillet 1979, nos 9101 et 8682) ou trois fois, dès lors que la visite intermédiaire n'avait duré qu'une heure pour permettre l'examen d'un problème relatif aux soldes pratiqués par l'entreprise (CE 7 décembre 1983, n° 36722) ; de même, le contribuable est privé du débat oral et contradictoire auquel il est en droit de prétendre lorsque le vérificateur poursuit l'examen des documents comptables dans le bureau d'un juge d'instruction sans en informer préalablement l'intéressé (CE 13 novembre 1996, n° 148578). Mais une société n'établit pas qu'elle aurait été privée de tout débat oral et contradictoire, alors que le vérificateur a procédé à quatre interventions au siège de l'entreprise, si elle n'apporte pas la preuve que celui-ci se serait refusé à tout échange de vues avec elle (CE 20 mai 1998, n° 159877).

• Si le contribuable a expressément demandé que les opérations de vérification aient lieu **chez son comptable** ou dans un autre lieu désigné par lui, il lui appartient, s'il allègue avoir été privé de la faculté d'avoir un débat oral et contradictoire avec le vérificateur, de justifier que ce dernier s'est refusé à un tel débat (CE 17 février 1997, n° 165573 et 15 février 1999, n° 187962).

• Par ailleurs, rend irrégulière la vérification la circonstance que les **documents comptables n'aient été restitués** qu'à une date postérieure à la fin des opérations de contrôle et que le vérificateur ne soit pas retourné, durant celles-ci, au siège de l'entreprise ; peu importe que l'emport des documents comptables de l'entreprise ait respecté les conditions de forme propres à en assurer la validité (CE 25 septembre 1989, n° 59495). La potentialité de

dialogue est au contraire présumée lorsque le vérificateur a eu une présence suffisante dans l'entreprise (CE 26 mai 1982, n° 26230 et 28 janvier 1987, n° 48571).

Comptabilité saisie par l'autorité judiciaire avant le contrôle

746 Lorsque, en cours de vérification, l'administration exerce son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire ayant saisi les documents avant l'engagement du contrôle, il doit soumettre l'examen de ces pièces à un débat oral et contradictoire avec le contribuable.

- L'exigence du débat oral et contradictoire a été satisfaite lorsque le contribuable a lui-même indiqué que certaines pièces comptables devaient être consultées auprès de l'autorité judiciaire et que le vérificateur a eu avec lui un débat sur les éléments ainsi recueillis et qu'il a joint à la proposition de rectification une copie des pièces saisies (CE 2 octobre 2002, n° 224786).

- De même, lorsque l'administration consulte au cours d'une vérification de comptabilité des documents détenus par l'autorité judiciaire qui n'ont pas le caractère de pièces comptables, elle n'est pas tenue de les soumettre à un débat oral et contradictoire avec le contribuable (CE 28 novembre 2003, n° 255954).

Limitation à trois mois de la durée des interventions sur place

Les opérations de contrôle sur place ne peuvent excéder trois mois pour les PME

747 Sous peine de nullité du contrôle et des rappels d'impôt mis à la charge du contribuable, la vérification sur place des documents comptables ne peut s'étendre sur une période supérieure à trois mois pour les contribuables dont le chiffre d'affaires ou le montant des recettes brutes de l'un au moins des exercices vérifiés n'excède pas actuellement les limites suivantes (CGI, LPF, art. L 52) :

- 763 000 € pour les entreprises industrielles et commerciales dont l'activité principale est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ;
- 230 000 € pour les entreprises industrielles et commerciales réalisant des prestations de services et les titulaires de BNC ;
- 350 000 € pour les entreprises agricoles.

Le délai de trois mois ne s'applique pas aux personnes morales ni aux sociétés en participation à l'actif desquelles sont inscrits des titres de placement ou de participation pour un montant total d'au moins 7 600 000 € (CGI, LPF, art. L 52 A).

Contrôles encadrés par le délai de trois mois

748 Cette limitation de la durée des investigations sur place ne s'applique qu'aux vérifications de comptabilité. Elle ne concerne donc pas les examens de situation fiscale personnelle, les interventions sur place se rattachant à l'exercice du droit de communication (voir § 50) ou ayant pour objet d'opérer des constatations matérielles ne nécessitant aucun examen des écritures comptables, ni la durée des expertises ordonnées par les tribunaux.

Le délai de trois mois d'intervention sur place s'applique également dans les cas où un même vérificateur contrôle à la fois plusieurs catégories d'impôts ou de

taxes. En revanche, en cas de contrôle de différents impôts relevant chacun d'une vérification spécifique, chaque vérificateur dispose d'un délai de trois mois pour le contrôle des impôts relevant de sa compétence.

En cas de contrôles successifs, l'administration recommande d'achever le contrôle initial par l'envoi rapide de la proposition de rectifications afférente au premier contrôle afin qu'il ne puisse être opposé le prolongement de ce premier contrôle au-delà de trois mois (CE 18 octobre 1989, n° 54775).

Appréciation du montant du chiffre d'affaires ou des recettes

749 Le chiffre d'affaires des entreprises industrielles et commerciales à prendre en considération s'entend du chiffre d'affaires hors taxes global réel, calculé, compte tenu des créances acquises, sur la base d'un exercice normal de douze mois. Pour les contribuables exerçant une activité agricole ou non commerciale, il convient de retenir le montant global des recettes hors taxes effectivement encaissées au cours de l'année civile ou, le cas échéant, d'un exercice comptable de douze mois.

Il n'y a pas lieu de tenir compte des sommes provenant d'opérations exceptionnelles (cessions d'immobilisations, par exemple).

En cas d'activité mixte (ventes et prestations de services), la limitation à trois mois de la durée de la vérification ne s'applique que si le chiffre d'affaires global n'excède pas 763 000 € et celui afférent aux prestations de services 230 000 €.

Pour un commissionnaire (marchand de tabac, par exemple), les recettes à prendre en compte sont uniquement constituées par les remises et commissions versées et non par le montant total des ventes (CE 11 février 1998, n° 170416).

Lorsque la vérification porte sur plusieurs exercices, l'administration peut prolonger les opérations de vérification au-delà du délai de trois mois dès lors que le chiffre d'affaires ou le montant des recettes d'un seul des exercices vérifiés excède les seuils donnés ci-avant.

En outre le chiffre d'affaires est apprécié, le cas échéant, compte tenu des rectifications apportées à bon droit par l'administration au chiffre d'affaires de l'entreprise (CE 20 mai 1998, n° 155738).

La garantie légale ne peut être revendiquée par les associations ou autres collectivités qui, n'ayant pas de but lucratif, ne sont pas regardées comme réalisant un chiffre d'affaires (CE 13 mars 1968, n° 69412).

Computation du délai de trois mois

750 Le délai de trois mois est un délai non franc. Il se calcule de quantième à quantième moins un jour (CE 23 juin 1993, n° 96477), la vérification s'achevant à la date de la dernière intervention sur place (CE 14 octobre 1988, n° 77349).

Le délai de trois mois a pour point de départ le jour de la première intervention sur place du vérificateur qui est, en principe, indiqué sur l'avis de vérification adressé au contribuable. Cependant, si la date initialement fixée a été modifiée, à la demande du contribuable ou à l'initiative de l'administration, le délai légal doit être décompté à partir de la nouvelle date retenue, quels que soient les motifs qui ont pu conduire au report de la vérification (voir § 671).

Le point d'arrivée du délai de trois mois correspond au jour de la dernière intervention sur place. Celle-ci doit avoir lieu au plus tard le jour du même quantième moins un jour du troisième mois qui suit celui de la première intervention.

→ **EXEMPLE** Si la première intervention sur place a eu lieu un 4 septembre, la dernière entrevue sur place doit avoir lieu le 3 décembre au plus tard.

Peu importe le délai dans lequel les rectifications sont ultérieurement proposées au contribuable (CAA Bordeaux 14 février 1991, n° 345).

Seules les dates du début et de la fin des opérations de vérification proprement dites sont à prendre en considération pour apprécier la durée de la vérification en cas de vérification succédant à une intervention relevant de l'exercice du droit de communication (voir § 50).

En cas de contrôle inopiné, le délai de trois mois est décompté à partir de la date d'intervention au cours de laquelle sont réalisées les constatations matérielles (TA Toulouse 31 mars 1998, n° 551913 ; TA Lyon 6 mai 1999, nos 91-1260 et 91-1287).

- La dernière intervention sur place, précisée sur la proposition de rectification, marque en principe l'achèvement des opérations de contrôle. Toutefois, pour l'appréciation du délai de trois mois, le juge rattache à la vérification de comptabilité les **demandes de documents comptables effectuées postérieurement à la dernière intervention** mais avant l'envoi de la proposition de rectification (CE 6 avril 2001, n° 205365 et 19 mars 2001, n° 206846). Compte tenu de cette jurisprudence, aucune investigation susceptible de caractériser une poursuite de la vérification de comptabilité ne doit être effectuée au-delà de ce délai, même si l'examen des documents a lieu dans les locaux de l'administration (demande et exploitation des documents comptables après la dernière intervention sur place, rapprochement avec les déclarations fiscales...). Ainsi, lorsque la réunion de synthèse est organisée dans les locaux de l'administration après l'expiration du délai de trois mois, elle doit être limitée à la récapitulation des rectifications envisagées. À cette occasion, les services des impôts doivent s'abstenir d'examiner ou de conserver les pièces comptables apportées par le contribuable sous peine de vicier la procédure (CAA Nancy 24 avril 2003, n° 98-993).

- L'administration recommande de procéder à la **réunion de synthèse** dans les locaux professionnels avant l'expiration du délai de trois mois.

- La circonstance que la proposition de rectification consécutive à une première vérification de comptabilité ait été établi plus de trois après l'achèvement des opérations mentionnées dans la proposition alors qu'une seconde vérification, concernant une autre période d'imposition était en cours, ne suffit pas à démontrer que la première vérification s'est poursuivie après la date indiquée (CAA Lyon 1^{er} décembre 2005, n° 00-537).

- La **preuve du dépassement du délai légal** de trois mois est établie lorsque un agent immobilier a attesté avoir eu un entretien téléphonique au-delà du délais avec le contribuable relatif au mode de location d'un immeuble, suscité par un rendez-vous du vérificateur avec le contribuable et non contesté par l'administration (cass. com. 31 janvier 2006, n° 02-18309).

Cas dans lesquels le délai de trois mois n'est pas applicable

751 L'expiration du délai de trois mois n'est pas opposable à l'administration :

- lorsqu'elle contrôle des comptes mixtes dans le cadre d'un ESFP ou des comptes financiers utilisés pour l'exercice d'activités distinctes qui constituent des documents comptables examinés lors de la vérification de chacune de ces différentes activités ;

- lorsque le vérificateur doit retourner sur place pour l'instruction des observations ou des requêtes présentées par le contribuable après l'achèvement des opérations de vérification sur place ; l'examen des observations présentées par le

contribuable nécessite l'envoi d'un avis de passage précisant l'objet de cette visite (CE 14 avril 1982, n° 27228) ;
– à la vérification des activités de location qui, par définition, n'ont pas d'objet industriel ou commercial (CE 9 juillet 2003, n° 230167 ; voir aussi § 754).

Impossibilité de suspendre le délai de trois mois

752 Il n'existe pas de dérogation à l'application de la limitation à trois mois des interventions sur place. En conséquence, certains événements ou cas de force majeure susceptibles d'interrompre ou de ralentir les opérations de contrôle (maladie ou décès du chef d'entreprise, vacance de gérance prolongée, recours à l'assistance administrative...) ne peuvent pas pour autant suspendre ou proroger le délai de trois mois.

Conséquence de l'inobservation du délai

753 La prolongation de la durée de la vérification sur place au-delà du délai de trois mois entraîne la nullité absolue et inconditionnelle des impositions mises à la charge du contribuable, même si le contribuable a consenti tacitement ou expressément à la prolongation du délai. Le respect de ce délai de trois mois constitue une question de fait soumise à l'appréciation du juge de l'impôt (CE 20 mars 1996, n° 123716).

- La nullité qui découle de l'inobservation de cette règle **n'est pas susceptible d'être réparée** dans le délai légal de prescription dans la mesure où il est interdit à l'administration de renouveler une vérification de comptabilité pour un même impôt ou une même période (voir § 756), même dans le cas où la précédente vérification a été annulée pour irrégularité. Il est, toutefois, fait exception à ce principe si les impositions complémentaires sont établies par voie de taxation ou d'évaluation d'office, à condition que la situation d'office ne soit pas révélee par la vérification elle-même (voir §§ 1030 à 1068).

- La **vérification** des comptes d'un même exercice **qui s'est déroulée en deux temps**, d'abord au regard de la TVA puis ensuite au regard de l'IS, pendant une période supérieure à trois mois est entachée de nullité, même si chacun de ces examens a duré moins de trois mois (CAA Paris 17 décembre 2005, n° 00-409).

- De même, lorsque le vérificateur examine, au regard d'impôts différents des documents comptables afférents à la même année ou la même période d'imposition, qu'il s'agisse de vérifications simultanées ou successives, avec ou sans chevauchement, il y a lieu de prendre en considération la durée totale des opérations. Il en résulte que la procédure est irrégulière lorsque la durée totale est supérieure à trois mois, alors même chacune des vérifications proprement dites a duré moins de trois mois (CE 13 janvier 2006, n° 256797).

- Le dépassement de la durée légale de la vérification entraîne la **nullité** de toutes les propositions de rectifications adressées au contribuable à la suite de cette vérification, y compris de celles se rapportant à des opérations effectuées dans le délai de trois mois (cass. com. 31 janvier 2006, n° 02-18309). En revanche, pour le Conseil d'État, l'irrégularité n'affecte que les impositions établies à la suite des opérations qui ont excédé le délai légal de trois mois (CE 23 juin 1993, n° 96477).

Application par tolérance du délai de trois mois aux SCI de gestion

754 La limitation à trois mois de la durée des investigations sur place est réservée, en principe, aux entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites du RSI (voir § 747) et s'applique à toutes les vérifications de comptabilité. Du

fait de la nature civile de leur activité de location et de la catégorie des produits tirés de cette activité (revenus fonciers), les SCI de gestion se trouvent en conséquence exclues, en droit, du champ d'application de cette garantie. Cette exclusion a été confirmée par la jurisprudence (CE 9 juillet 2003, n° 230168), mais l'administration a précisé qu'il y avait lieu, néanmoins, d'appliquer cette garantie aux SCI de gestion.

En effet, dès lors que l'administration est fondée à contrôler sur place les documents comptables et pièces justificatives que ces entités sont tenues de présenter, il paraît justifié de leur accorder les mêmes garanties qui s'attachent à la vérification de comptabilité (CGI art. 172 bis ; ann. III, art. 46 B à D).

→ **À NOTER** *S'agissant d'une recommandation, la méconnaissance de cette garantie demeure sans incidence sur la validité de la procédure.*

Délai général de neuf mois pour toutes les autres entreprises

755 Depuis 2005, les services de la Direction générale des impôts ont reçu pour consigne de terminer les investigations sur place dans un délai maximal de neuf mois pour toutes les entreprises qui ne sont pas soumises au délai légal de trois mois.

Cette consigne, qui vise à améliorer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, n'a pas de valeur légale et ne saurait entraîner la décharge des impositions lorsque le vérificateur est resté plus de neuf mois sur place.

Il s'agit d'une simple recommandation qui ne concerne qu'un nombre marginal d'opérations de contrôle fiscal, dès lors que les vérificateurs terminent généralement leurs contrôles dans des délais raisonnables.

→ **À NOTER** Pour l'application de ces dispositions, sont considérées comme grandes entreprises, d'une part, celles qui sont contrôlées par les Directions nationales et, d'autre part, celles qui sont contrôlées par les DIRCOFI et qui ont plus de 7,63 M€ de chiffre d'affaires. Toutes les entreprises contrôlées par les DSF sont considérées comme petites ou moyennes.

Cette recommandation, qui ne constitue pas une règle de procédure juridiquement opposable à l'administration, ne définit pas les cas où il y aura possibilité de dépasser le délai de référence et la décision correspondante n'a pas à obéir à un formalisme particulier.

Les vérificateurs conservent bien sûr, sous la responsabilité de leur chef de service, une capacité d'action prolongée, si la complexité ou l'ampleur des investigations l'exigent, notamment dans les entreprises les plus importantes et les structures internationales ou pour les cas de fraude complexe.

Interdiction de renouveler une vérification achevée

Principe

756 Lorsqu'une vérification de comptabilité est achevée pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'une taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes, l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification des écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période (CGI, LPF, art. L. 51). Pour l'application de ces dispositions, une vérification est considérée comme achevée à la date de la dernière intervention sur place du vérificateur (doc. adm. 13 L 1315-1).

Opérations concernées

► Opérations ayant le caractère d'une vérification de comptabilité

757 L'interdiction ne s'applique que si les deux interventions successives du service des impôts ont le caractère d'une vérification de comptabilité portant sur les mêmes impôts que la première et pour les mêmes périodes (doc. adm. 13 L 1315-2).

- Par exemple, lorsqu'une vérification de comptabilité a été suivie d'une proposition de rectification mentionnant la date d'achèvement des opérations de contrôle, constitue une seconde vérification prohibée l'examen sur place de la transaction intervenue entre la société et son ancien dirigeant pour le versement d'indemnités de licenciement, dans la mesure où le vérificateur a effectué le rapprochement de ce document avec les déclarations de la société (CAA Lyon 7 décembre 1994, n° 953).

- En revanche, **ne constituent pas une nouvelle vérification** :

- une vérification de comptabilité postérieure à un contrôle sur pièces (inversement, un contrôle sur pièces peut être effectué postérieurement à une vérification de comptabilité ; CE 26 juillet 1991, n° 67941) ;

- une vérification de comptabilité et un ESFP concomitants ou qui se succèdent, même si les deux contrôles portent sur les mêmes années ;

- un réexamen, à la demande de la commission départementale des impôts, de certains documents comptables et du coefficient de marge, à condition que les investigations du service des impôts n'outrepassent pas l'exécution de la mission définie par la commission (CAA Paris 7 mai 1992, n° 240) ;

- une vérification de comptabilité qui a été précédée d'une perquisition de la gendarmerie assistée d'une brigade de contrôle et de recherche en exécution d'une commission rogatoire dans le cadre d'une information judiciaire pour vol (CAA Bordeaux 15 décembre 1998, n° 2483) ;

- les impositions supplémentaires établies à la suite de la communication, après achèvement de la vérification, du bail conclu entre une société et l'un de ses dirigeants, dès lors qu'il n'a pas été procédé à un nouvel examen des écritures comptables ;

- l'intervention sur place après l'achèvement d'une vérification de comptabilité pour corroborer les constatations opérées dans le cadre du droit de communication auprès d'un tiers (CAA Paris 28 avril 2005, n° 01-1372).

- L'administration peut poursuivre une vérification de comptabilité après avoir adressé une proposition de rectification destinée seulement à interrompre la prescription, mais à condition d'en informer clairement le contribuable (CAA Paris 28 avril 2005, n° 01-1372). En pratique, la **proposition de rectification interruptive de prescription** comporte une mention spécifique précisant qu'elle est adressée seulement afin d'interrompre la prescription et qu'une autre proposition de rectification sera adressée ultérieurement pour les années suivantes.

► Opérations portant sur les mêmes impôts et la même période

758 L'administration des impôts peut exiger, à l'occasion d'un contrôle portant sur un exercice déterminé, les justifications relatives aux résultats de cet exercice, même si ces justifications figurent dans la comptabilité 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 (doc. adm. 13 L 1315-4). Tel est le cas de la justification du montant des déficits restant à reporter à l'ouverture du premier exercice non prescrit soumis à vérification (CE 13 mai 1988, n° 49437).

Exceptions à l'interdiction de renouveler une vérification

► Vérification d'opérations déterminées

759 L'interdiction de renouveler une vérification déjà effectuée ne s'applique pas lorsqu'une partie seulement de l'activité du redevable, ou un aspect de cette activité, a été vérifié.

Tel est le cas des vérifications « ponctuelles » qui portent seulement sur certains points, nettement précisés, tels que les provisions, les amortissements ou encore les opérations au regard de la TVA (voir § 692).

Ce contrôle obéit aux mêmes règles et bénéficie des mêmes garanties que toute vérification de comptabilité. Rien n'interdit toutefois à l'administration d'engager ultérieurement une vérification de comptabilité générale.

Un contribuable exerçant deux activités différentes, dont une seule a été révélée à l'administration, ne peut pas se prévaloir de la garantie prévue à l'article L. 51 du LPF pour s'opposer à la vérification de la comptabilité afférente à sa deuxième activité, lorsque seule celle relative à la première de ces activités a été examinée.

► Agissements frauduleux

760 Sous réserve du dépôt préalable, par l'administration, d'une plainte pour fraude fiscale, 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 (CGI, LPF, art. L. 187 ; voir § 345). La vérification peut s'étendre aux deux années excédant le délai normal de reprise, même si ces deux années ont déjà fait l'objet d'un précédent contrôle (doc. adm. 13 L 1216).

► Taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées

761 La vérification portant sur la période écoulée depuis la clôture du dernier exercice jusqu'au jour de la vérification peut être reprise, au cours de la vérification suivante, avec celle de l'exercice auquel elle se rattache (CGI, LPF, art. L. 176).

► Instruction des réponses ou des requêtes du contribuable

762 Lorsque l'instruction des observations présentées par un contribuable en réponse aux propositions de rehaussement nécessite de nouvelles recherches dans les documents comptables, ce nouvel examen constitue le prolongement de la première intervention sur place et ne peut pas être considéré comme une « nouvelle vérification » au sens de l'article L. 51 du LPF. Il en est également ainsi lorsque le contribuable a présenté des observations devant la commission départementale ou encore, dans le cas où des bases d'imposition arrêtées d'office ont été néanmoins notifiées au contribuable et que celui-ci a produit des observations en réponse, malgré le caractère non contradictoire de la procédure.

Dans ce cas, l'intervention du vérificateur doit être limitée à l'examen des moyens soulevés par le contribuable et aucune rectification nouvelle ne peut être ajoutée à celles qui lui ont été antérieurement proposées.

► Vérification des groupes et assistance administrative

- 763** L'administration fiscale peut procéder à un nouveau contrôle des écritures en cas de vérification au sein des groupes de sociétés ou encore lorsqu'elle a demandé, dans le délai initial de reprise, certains renseignements à une autorité étrangère dans le cadre de l'évasion fiscale internationale (voir § 341).

Articulation avec d'autres procédures

► Articulation avec le droit de communication

- 764** L'administration peut demander communication des documents comptables afférents à des périodes déjà vérifiées en vue d'effectuer, notamment, les recherches nécessaires au contrôle de la situation fiscale d'autres contribuables. En outre, 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 de l'examen de documents obtenus de tiers (douane, police judiciaire, notamment) dans le cadre du droit de communication (CE 4 avril 1997, n° 160035).

► Procédure d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal

- 765** Lorsque l'administration met en œuvre la procédure d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal (voir § 1140) puis entreprend la vérification de comptabilité quelques mois plus tard, il n'y a pas « nouvelle vérification » dans la mesure où le premier contrôle sur place n'a pas eu lieu. Tel est le cas lorsque le vérificateur se borne, pour évaluer les bénéfices du contribuable, à examiner les comptes bancaires de celui-ci en faisant usage du droit de communication.

► Articulation avec le droit de reprise

- 766** L'administration conserve, au regard des impôts sur lesquels a porté la vérification, son droit général de reprise. Ainsi, 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.

De même, l'administration peut réparer, par de nouvelles propositions de rectifications, l'insuffisance des premières propositions du vérificateur, lorsque la découverte de cette insuffisance résulte de l'examen critique du rapport de vérification ou des déclarations du contribuable, de renseignements fournis par des tiers et d'explications données par le contribuable lui-même ou encore de l'exploitation de renseignements figurant dans une comptabilité occulte transmise à l'administration par l'autorité judiciaire (CGI, LPF, art. L. 101), sans qu'il ait été procédé à une nouvelle vérification des écritures comptables.

► Articulation avec le droit de compensation

- 767** L'administration conserve également le droit d'opérer, en cas de réclamation, 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 (CGI, LPF, art. L. 203 et L. 204 ; voir § 440).

Conséquences de l'inobservation de cette garantie

768 L'inobservation de l'interdiction de renouveler une vérification de comptabilité entraîne la nullité des impositions résultant de la deuxième vérification. À cet égard, ne caractérise pas l'engagement d'une nouvelle vérification prohibée l'envoi, par l'administration, d'un nouvel avis de vérification, destiné à tenir compte des changements de dénomination de l'entreprise vérifiée, à un moment où la vérification régulièrement annoncée par un premier avis de vérification était en cours et non encore achevée (CE 8 juillet 1998, n° 159135).

En outre, les irrégularités susceptibles d'entacher la vérification de comptabilité d'une activité professionnelle sont sans incidence sur la régularité du contrôle sur pièces opéré sur le revenu global du chef d'entreprise (CAA Paris 14 octobre 1997, n° 4009).

CONSEILS PRATIQUES

- Le principe du contrôle sur place interdit à l'administration d'emporter des documents comptables. Si tel était le cas, le contribuable a tout intérêt à constituer des preuves afin d'obtenir lors d'une instance contentieuse la décharge de l'imposition.
- Si le contribuable demande que la vérification se déroule au bureau du vérificateur, il doit apporter tous les éléments de sa comptabilité. En contrepartie, le vérificateur doit remettre au contribuable un reçu faisant état de la liste de la totalité des pièces comptables qui lui ont été remises. Au moment de leur restitution, le contribuable doit s'assurer de la présence de tous les documents et, en cas d'absence d'un ou de plusieurs d'entre eux, il adresse immédiatement un courrier avec AR à l'administration.
- Le débat oral et contradictoire constitue une garantie fondamentale. Lorsque le contribuable estime que le vérificateur ne le tient pas suffisamment informé de ses investigations (première intervention et réunion de synthèse uniquement), il n'a pas intérêt à solliciter de rendez-vous supplémentaire. Dans ce cas, le contribuable déposera ultérieurement une réclamation contentieuse au motif de l'absence de débat oral et contradictoire. Il en sera de même si le vérificateur ne mentionne pas la date de ses interventions dans l'entreprise sur la proposition de rectification et qu'il n'a pas pris la précaution d'adresser des propositions de rendez-vous en AR.
- La durée des interventions sur place pendant une période supérieure à trois mois pour les PME constitue souvent un motif de dégrèvement des impositions à la suite d'une réclamation contentieuse lorsque le vérificateur n'a pas su maîtriser son temps. Lorsque, pour des raisons diverses (congés, report d'intervention, mutation du vérificateur...), le vérificateur n'est pas en mesure de terminer ses interventions avant la fin du délai de trois mois, il est tenté d'effectuer la réunion de synthèse, qui marque en principe la fin de ses interventions avant la fin du délai de trois mois. Ultérieurement, par courrier ou le plus souvent oralement, il demande à l'entreprise de lui adresser des éléments de sa comptabilité afin de lui permettre de motiver sa proposition de rectification. Dans ce cas, le contribuable a tout intérêt à fournir les documents demandés par courrier avec AR en faisant référence à la demande du vérificateur afin de se prévaloir du non-respect du délai de trois mois dans le cadre d'une réclamation contentieuse, et de demander en conséquence la décharge de l'intégralité des impositions mises à sa charge.