

## CONTRÔLE

## FISCAL



Par Faez Choyakh  
Réviseur

# Les formes de la vérification fiscale

L'expression contrôle fiscal laisserait supposer par convenance de langage que la vérification ne revêt qu'une forme unique. Il en est autrement selon l'article 36 du CDPF ; le contrôle fiscal prend la forme d'une vérification préliminaire des déclarations, actes et écrits détenus par l'administration fiscale (Section 1) ou d'une vérification approfondie de la situation fiscale du contribuable (Section 2).

## Section 1. Vérification préliminaire des déclarations, actes et écrits

Dans tout régime déclaratif, il est nécessaire que l'administration puisse d'une part, s'assurer de l'application correcte de la réglementation fiscale et, d'autre part, veiller à contrôler les déclarations que les contribuables souscrivent.

La vérification préliminaire a pour but de rectifier les erreurs apparentes sur la base des renseignements et documents dont dispose l'administration (1).

### § 1. Modalités de la vérification préliminaire

La vérification préliminaire des déclarations, actes et écrits détenus par l'administration fiscale s'effectue sur la base des éléments y figurant et de tous documents et renseignements dont dispose l'administration (Article 37, CDPF).

La vérification préliminaire permet un «premier» contrôle formel et de cohérence ainsi qu'un examen critique des déclarations souscrites par le contribuable. Sans faire obstacle à la vérification approfondie, elle conduit à corriger ces déclarations en établissant des impositions sur la base des anomalies relevées.

Le contrôle formel permet de s'assurer que le contribuable accomplit convenablement ses obligations déclaratives. Ce contrôle comporte le rapprochement des déclarations déposées par le contribuable avec les informations dont dispose l'administration.

Le contrôle de cohérence consiste en la vérification de la cohérence des informations consignées dans les déclarations du contribuable (exemple : chiffre d'affaires déclaré au titre de la TVA et chiffre d'affaires présenté au niveau des états financiers).

L'examen critique permet d'apprécier la vraisemblance des revenus et bénéfices déclarés au regard de l'ensemble des données à la disposition de l'administration et de relever éventuellement toutes discordances et anomalies.

### § 2. Particularités de la vérification préliminaire

La vérification préliminaire présente certaines particularités : D'abord, elle ne nécessite aucun formalisme particulier (§ A). Ensuite, l'administration peut user de son droit d'information dans le cadre d'une vérification préliminaire (§ B). Enfin, l'administration peut procéder à une vérification approfondie pour un contribuable ayant déjà fait l'objet d'une vérification préliminaire (§ C).

#### A/ La vérification préliminaire ne nécessite aucun formalisme particulier

L'administration met en œuvre la vérification préliminaire sans formalisme particulier. En effet, la vérification préliminaire n'est pas subordonnée à la notification d'un avis préalable (Article 37, CDPF).

(1) Le guide du contribuable, Les Procédures de Contrôle et de Contentieux fiscal, Ministère des Finances, 2002, p. 8.



### **B/ L'administration peut user de son droit d'information dans le cadre d'une vérification préliminaire**

À l'occasion de la vérification préliminaire, l'administration peut détecter les incohérences entre revenus déclarés et dépenses connues de l'administration. Elle peut ainsi demander au contribuable tout renseignement, éclaircissement ou justification. L'article 7 du CDPF l'autorise aussi à demander aux personnes physiques, des états détaillés de leur patrimoine et des éléments de leur train de vie visés aux articles 42 et 43 du code de l'IRPP et de l'IS.

### **C/ L'administration peut procéder à une vérification approfondie pour un contribuable ayant déjà fait l'objet d'une vérification préliminaire**

L'administration garde le droit de procéder à une vérification approfondie après avoir effectué une vérification préliminaire. Celle-ci ne fait pas obstacle à la vérification approfondie de la situation fiscale (Article 37, CDPF). Ainsi, la vérification approfondie peut s'effectuer au titre des mêmes impôts et de la même période sur lesquels a porté la vérification préliminaire (Bodi - Texte DGI n° 2002/33 - NC n° 20/2002).

## **Section 2. Procédures relatives à la vérification approfondie**

La vérification approfondie de la situation fiscale porte sur tout ou partie de la situation fiscale du contribuable ; elle s'effectue sur la base de la comptabilité pour le contribuable soumis à l'obligation de tenue de comptabilité et dans tous les cas sur la base de renseignements, de documents ou de présomptions de fait ou de droit (Article 38, CDPF).

Par «situation fiscale du contribuable», il faut entendre sa situation vis-à-vis des impôts dont il est redevable légalement ainsi que vis-à-vis des autres obligations fiscales mises à sa charge par la loi (2). Selon la doctrine de l'administration fiscale, la vérification approfondie peut porter sur toute la situation fiscale du contribuable comme elle peut porter sur une partie de cette situation, c'est-à-dire un ou plusieurs impôts ou une ou plusieurs périodes (Bodi - Texte DGI n° 2002/33 - NC n° 20/2002). Si la vérification s'est limitée à certains impôts, droits et taxes, ceux qui n'ont pas été contrôlés peuvent l'être ultérieurement et ce, dans la limite des délais de prescription.

Le CDPF a entouré la vérification approfondie de plusieurs garanties pour le contribuable vérifié.

Les irrégularités commises au cours de la vérification fiscale risquent, dans certains cas, d'entraîner la nullité

des impositions supplémentaires lorsqu'elles violent les garanties sus-indiquées, qu'elles soient d'origine légale ou jurisprudentielle.

Sous cet angle, nous étudierons dans un premier lieu les procédures préalables à la vérification approfondie (§ 1). Ensuite, nous décrirons les procédures inhérentes au déroulement de la vérification approfondie (§ 2).

### **§ 1. Les procédures préalables à la vérification approfondie**

Les opérations de vérification approfondie de la situation fiscale font obligatoirement l'objet d'une notification d'un avis préalable (Article 39, CDPF).

Une première remarque s'impose : le CDPF n'a pas organisé les modalités de vérification des contribuables soumis au réel (donc tenant une comptabilité) au titre d'une ou de plusieurs activités et disposant d'autres revenus non soumis au régime réel (exemple : revenus de capitaux mobiliers, salaires etc.).

La question qui se pose est celle de connaître s'il est possible que la vérification de l'ensemble des revenus puisse être parfaite en une seule et unique procédure.

Une réponse négative oblige l'administration à adresser deux avis de vérification préalables (au moins) lorsqu'elle envisage de vérifier la situation personnelle d'un contribuable parallèlement à la vérification de sa comptabilité. Cette solution est de nature à préserver les garanties du contribuable essentiellement en ce qui concerne son droit de se faire assister par un conseil. En effet, les procédures, les moyens et les délais mis en œuvre par l'administration fiscale pour vérifier les contribuables ne sont pas les mêmes selon qu'il s'agit d'une vérification de la situation personnelle ou professionnelle du contribuable ; ce qui justifie le droit pour le contribuable d'avoir deux conseils distincts, donc d'être informé sur cette possibilité.

Mais à cette interprétation, on peut objecter le fait que l'ensemble des revenus réalisés par le contribuable concourent au paiement d'un seul impôt : l'impôt sur le revenu et qu'en l'absence de textes le prévoyant, un impôt unique ne peut pas être vérifié par deux procédures.

Comme nous l'avons précisé, la loi oblige l'administration avant d'entamer les opérations de vérification approfondie de procéder à une notification d'un avis préalable au contribuable (A) et à préciser le contenu de cet avis (B).

### **A/ Notification de l'avis préalable**

L'avis est notifié au contribuable à son domicile réel ou élu déclaré à l'administration fiscale, et ce, conformément

(2) V. JORT, Débats de la Chambre des Députés, Session 1999 - 2000, N° 39, Page 1924.

aux procédures prévues par l'article 10 du CDPF (Article 39, CDPF). Par conséquent, la notification doit être effectuée au moyen de ses agents, des huissiers-notaires, des officiers des services financiers ou par lettre recommandée avec accusé de réception. La notification obéit aux dispositions du CPCC (Article 10, CDPF).

Bien que la loi soit restée muette sur les conséquences d'un défaut de notification de l'avis préalable, il est fort probable que ce défaut soit sanctionné par la nullité de la vérification et ce, compte tenu du caractère impératif des dispositions de l'article 39 du CDPF régissant l'obligation de notification de l'avis préalable. C'est d'ailleurs la solution qui est retenue par la jurisprudence française (3).

## B/ Contenu de l'avis préalable

En vertu des dispositions de l'article 39 du CDPF, l'avis de vérification approfondie doit comporter :

**- Les indications relatives au service chargé de la vérification et son cachet ;**

**- La mention expresse du droit du contribuable de se faire assister durant le déroulement de la vérification et la discussion de ses résultats par une personne de son choix ou de se faire représenter à cet effet par un mandataire conformément à la loi :** À cet effet, il convient de noter que la faculté pour un contribuable vérifié d'obtenir l'assistance d'un conseiller représente un droit substantiel et constitue une véritable garantie en matière de vérification. La doctrine administrative française définit l'assistance d'un conseil comme étant « l'aide qu'une personne qualifiée apporte à un contribuable soit en assistant avec lui aux opérations de vérification sur place, soit en le remplaçant lorsqu'il ne peut pas être présent (4) ;

**- Les impôts concernés par la vérification :** L'avis préalable de vérification doit obligatoirement préciser

les impôts concernés par la vérification. Cette précision permet au contribuable de connaître l'étendue des opérations de vérification ;

**- La période concernée par la vérification :** L'avis doit indiquer clairement les exercices concernés par la vérification. Ainsi, peuvent être irréguliers les avis qui se limitent à indiquer le premier exercice concerné par la vérification (exemple : par l'utilisation de la formule suivante: «à compter de 1999» (5). L'administration fiscale française a même proscrit l'utilisation de la mention selon laquelle le contrôle portera sur la période «non prescrite». On peut s'interroger si l'avis de vérification doit indiquer les exercices prescrits mais contrôlés parce qu'ils ont une incidence sur l'assiette ou le montant de l'impôt dû au titre des périodes non prescrites, et ce, notamment par l'imputation de déficits reportés, d'amortissements différés ou de crédits d'impôt (6) ;

**- L'agent ou les agents qui en sont chargés ;**

**- La date du commencement de la vérification qui doit s'écarter de quinze jours au moins de la date de la notification de l'avis :** Ce délai de quinze jours permet au contribuable de se préparer à la vérification fiscale et de requérir le cas échéant l'assistance d'un conseiller. Mais, rien n'empêche l'administration et pendant l'intervalle de temps qui sépare la date de notification de l'avis préalable de celle du commencement effectif de la vérification, d'user de son droit de communication, voire de visiter, sans avis préalable, les locaux professionnels, magasins ainsi que les entrepôts qui en dépendent et d'une manière générale, tous lieux utilisés pour des activités ou opérations soumises à l'impôt et à procéder à des constatations matérielles des éléments relatifs à l'exercice de l'activité commerciale, industrielle ou professionnelle ou des registres et documents comptables. Il va sans dire que les agents de

(3) C'est d'ailleurs ce qu'a jugé le Conseil d'Etat français (CE, 18 février 1985, req. 39467, RJF 4/85, N° 600 ; Rapporté par G. AMEDEC - MANESME, Principes et pratique du droit fiscal des affaires, Éditions Economica, 2<sup>ème</sup> édition, 1990, p. 79). Dans le cas d'espèce, l'administration n'a pas pu s'opposer à la décharge des impositions notifiées pour ne pas avoir pu justifier de l'envoi d'un avis de vérification de la comptabilité, bien qu'elle ait invoqué le fait qu'un expert-comptable était présent lors de la première séance de vérification.

(4) Doc. adm. 13L-1312-4.

(5) Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat français, l'avis de vérification qui se borne à indiquer que le contrôle porterait, en matière de TVA, sur la période «à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1975» sans autre précision sur le terme de la période, n'est pas conforme aux dispositions de l'article L 47 du LPF (CE 3 novembre 1989, n° 56500 ; RJF 1/90, n° 54 ). Dans le cas d'espèce, le Conseil d'Etat a estimé que l'avis ne pouvait être valable que pour la durée impliquée par la rédaction de l'avis, soit seule l'année 1975.

Toutefois, l'avis de vérification qui précise que le contrôle portera, en matière de bénéfices industriels et commerciaux, sur la période «du 1<sup>er</sup> janvier de l'année N au dernier exercice clos» semble suffisamment précis au regard des dispositions de la loi (CAA Nantes, 23 février 1994, n° 92-1138 ; RJF 5/94 n° 582 ; Rapportée in : La pratique de la vérification fiscale, Éditions Francis Lefebvre).

(6) Selon la jurisprudence française :

- Le contrôle du report déficitaire ne nécessite pas l'envoi d'un avis complémentaire indiquant l'année d'origine du déficit (CAA Bordeaux, 19 juin 1990 ; RJF 10/90, n° 1234).

- L'administration est en droit de contrôler toutes les opérations qui ont concouru à la formation du crédit de taxe déductible quelles qu'en puissent être les dates sans que le contribuable puisse prétendre que la vérification de comptabilité a été étendue à des années non visées dans l'avis de vérification (CE 15 avril 1988, n° 57399 ; RJF 6/88, n° 729).

l'administration fiscale doivent se limiter aux constatations matérielles et qu'ils ne pourront accomplir des actes qui relèvent de la vérification fiscale.

### **Sort de l'avis préalable ne contenant pas l'une des mentions exigées par l'article 39 du CDPF ou bien contenant des erreurs dans ces mentions**

La question n'est pas tranchée dans les textes. A. OUERFELLI (2002)<sup>(7)</sup> a considéré que «la réponse à cette question devait être déduite en se référant aux dispositions du CPCC et à la jurisprudence relative aux procédures civiles et a apporté les réponses suivantes :

- L'erreur dans l'adresse, le nom ou le prénom du contribuable n'est pas sanctionnée par la nullité dès lors qu'il a été prouvé que cette anomalie n'a pas conduit à priver l'intéressé de son droit de se défendre.

- Le défaut d'énonciation du droit de se faire assister ou de se faire représenter entraîne la nullité sauf si le contribuable a effectivement sollicité l'assistance d'un conseiller ou s'est fait effectivement représenter par un mandataire<sup>(8)</sup>. Si le contribuable choisit de se défendre seul, il garde son droit d'invoquer l'anomalie à moins qu'il soit prouvé qu'il a renoncé à son droit en connaissance de cause.

- Rien ne saurait pallier l'anomalie qui consiste à omettre de mentionner les impôts concernés par la vérification, sauf le cas où l'administration aurait procédé à une nouvelle notification dans le respect du délai de quinze jours au moins avant le commencement des opérations de vérification approfondie.

- L'omission du cachet n'entraîne pas la nullité des vérifications dès lors que le service chargé de la vérification est indiqué et qu'il s'est avéré que l'avis a émané de ce service».

### **§ 2. Déroulement de la vérification approfondie**

Le CDPF a fixé les règles relatives au déroulement de la vérification approfondie en réglementant la date du commencement effectif de cette vérification (A), sa durée (B), son lieu (C), le droit du contribuable de se faire assister par une personne de son choix ou de se faire représenter à cet effet par un mandataire (D). Le guide du contribuable a prévu la possibilité pour le

contribuable de saisir le chef hiérarchique du vérificateur (E). Nous examinerons au final l'étendue de la garantie d'un débat oral et contradictoire (F).

### **A/ Date du commencement effectif de la vérification approfondie**

La date du commencement effectif de la vérification approfondie est mentionnée dans l'avis de la vérification (Article 40, CDPF).

L'administration fiscale peut différer, à son initiative ou à la demande écrite du contribuable, le commencement de la vérification pour une durée ne dépassant pas soixante jours (Article 39, CDPF).

La doctrine administrative exige que la demande écrite soit «motivée» (Bodi - Texte DGI n° 2002/33 - NC n° 20/2002).

La rédaction de l'article 39 du CDPF permet de considérer que l'administration n'est pas obligée de donner satisfaction à la requête du contribuable et peut, sans irrégularité, commencer la vérification même lorsque le report de la date d'intervention du fisc est demandée pour des motifs sérieux tels que l'absence du contribuable ou de son conseil.

Lorsque la vérification est différée, son commencement effectif est constaté par un procès-verbal établi conformément aux modalités prévues par les articles 71 et 72 du CDPF, c'est-à-dire établi conformément aux modalités de verbalisation en matière fiscale pénale et dont notamment la condition relative à l'établissement du procès-verbal par deux agents assermentés et habilités à cet effet (Bodi - Texte DGI n° 2002/33 - NC n° 20/2002).

### **B/ La durée de la vérification approfondie**

#### **Décompte du délai de vérification**

La durée de la vérification approfondie est calculée à compter de la date de son commencement mentionnée dans l'avis de la vérification jusqu'à la notification des résultats de la vérification prévue par l'article 43 du CDPF (Article 40, CDPF).

La date à laquelle la vérification est achevée est une question de fait. Il importe, cependant, que l'administration procède à la notification des résultats

(7) A. OUERFELLI, Les droits de l'administration fiscale, La revue de la jurisprudence et de la législation, n° 3, mars 2002, p. 67 (traduit de la langue arabe par nos soins).

(8) Dans cet ordre d'idées, notons que la jurisprudence française a considéré que le fait de ne pas avoir mentionné dans l'avis de vérification le droit à l'assistance d'un conseil entraîne la nullité de la vérification et, le cas échéant, celle des impositions supplémentaires établies. Ce moyen toutefois n'est pas d'ordre public ; il ne peut dès lors être soulevé par le juge (CE 13 mars 1968, n° 69440, Rec. CE 1968, p. 310 ; Rapportée in Lamy Fiscal). Notons aussi, que si l'administration est tenue de porter à la connaissance du contribuable qu'il a la faculté de se faire assister par une personne de son choix ou de se faire représenter par un mandataire, elle n'est aucunement tenue d'inviter le conseil à assister aux opérations de contrôle (CE 5 mars 1986, n° 49280 ; RJF 5/86, n° 543 ; Rapportée in La pratique de la vérification fiscale, op. cit).

de la vérification avant l'expiration de la durée maximale de vérification.

### **La durée effective maximale de la vérification approfondie<sup>(9)</sup>**

Le législateur a limité la durée d'intervention des vérificateurs en cas de vérification approfondie. Cette limitation ne concerne pas les vérifications préliminaires, l'exercice du droit de communication ou du droit de visite.

La durée effective maximale de la vérification approfondie de la situation fiscale est fixée à **six mois** lorsque la vérification s'effectue sur la base d'une comptabilité tenue conformément à la législation en vigueur et à **une année** dans les autres cas (Article 40, CDPF).

Selon la doctrine administrative, le délai de six mois s'applique lorsque la vérification s'effectue sur la base d'une comptabilité conforme à la législation fiscale et notamment les dispositions de l'article 62 du code de l'IRPP et de l'IS, **et ce, indépendamment du fait que cette comptabilité soit conforme à la législation comptable des entreprises, ait la forme d'une comptabilité simplifiée ou consiste en la tenue d'un registre dans lequel sont comptabilisées quotidiennement les recettes et les dépenses** <sup>(10)</sup> alors que le délai d'une année s'applique dans tous les autres cas et qui concernent notamment :

- le défaut de tenue de comptabilité au sens sus-indiqué ;
- la tenue d'une comptabilité non conforme aux prescriptions de la législation fiscale (comptabilité irrégulière, non appuyée de justificatifs ou comportant d'importantes violations aux principes et normes comptables en application) ;
- la réalisation de revenus ou bénéfices dont la détermination n'est pas subordonnée à la tenue d'une comptabilité (Bodi - Texte DGI n° 2002/33 - NC n° 20/2002).

Pour l'application des principes sus-énoncés, lorsqu'un contribuable réalise à la fois des revenus qu'il déclare sur la base d'une «comptabilité tenue conformément à la législation en vigueur» et d'autres qui ne le sont pas, il convient, à notre avis, de retenir deux délais en fonction de la nature du revenu (vérifié sur la base d'une comptabilité ou non) ; ce qui serait éventuellement à l'origine de deux notifications distinctes.

Il est remarqué que le temps passé par l'administration lors de l'exercice de son droit d'information (demandes de renseignements, d'éclaircissements et de justifications, exercice du droit de communication), de son droit de visite (en vue d'effectuer des constatations matérielles ou des perquisitions) ou de son droit de saisie ne sera pas décompté dans le délai limite de déroulement de la vérification fiscale dès lors que les opérations susvisées aient lieu avant le commencement des opérations de vérification.

Ne sont pas également prises en compte pour le calcul de cette durée, les interruptions de la vérification intervenues pour des motifs attribués au contribuable ou à l'administration et ayant fait l'objet de correspondances sans que la durée totale de ces interruptions puisse excéder soixante jours (Article 40, CDPF).

Aussi, les retards dans les réponses aux questions posées par l'administration fiscale lors du contrôle ne sont pas décomptés. À cet égard, le fisc peut demander des renseignements, éclaircissements ou justifications en rapport avec la vérification. Lorsque la demande est écrite, le contribuable doit y répondre par écrit, dans un délai ne dépassant pas **dix jours** à compter de la date de la notification ou de la remise directe de la demande de l'administration fiscale ; le retard dans la réponse aux demandes de l'administration fiscale n'est pas pris en compte pour le calcul de la durée de la vérification approfondie de la situation fiscale. Ce délai

(9) M. MTIR a considéré que «la durée effective suppose un décompte de la durée en fonction des jours et mois de vérification effectué réellement par les agents de contrôle et non pas un simple décompte qui commence à partir d'un point de départ précis et qui finit à un point d'arrivée également précis» (M. MTIR, Le contrôle et la vérification dans le CDPF : Les prérogatives de l'administration fiscale et les droits du contribuable, op. cit., p. 88).

Quoiqu'il faut reconnaître l'ambiguïté du terme «durée effective de vérification», il semble qu'il n'est pas douteux que l'intention du législateur était de fixer un point de départ aux opérations de vérification (la date de son commencement mentionnée dans l'avis de la vérification) et de décompter la durée de vérification à compter de cette date jusqu'à la notification des résultats de la vérification prévue par l'article 43 du CDPF.

Lorsqu'il en est autrement, la garantie du contribuable perd son essence et l'on pourrait concevoir des vérifications qui s'étalent sur des années (puisque seuls les jours de vérification effectifs seraient décomptés). Mais au delà de la fragilisation des garanties du contribuable, décompter les jours effectifs de vérification poserait un problème de preuve pour l'administration. Celle-ci devrait apporter la preuve qu'il n'y a pas eu de vérification durant les jours non décomptés dans la durée effective de vérification.

Remarquons qu'un décompte qui commence à partir d'un point de départ précis et qui finit à un point d'arrivée également précis ne pose pas de tels problèmes de preuve puisque la durée de vérification commence et se termine à des dates incontestables.

(10) Cette interprétation administrative est contestable partant du fait que la vérification fiscale de la situation des contribuables qui tiennent une comptabilité simplifiée ou un registre coté et paraphé par le service de contrôle des impôts ne peut être considérée comme étant effectuée «sur la base d'une comptabilité tenue conformément à la législation en vigueur».

est porté à **quinze jours** dans les cas où la production des renseignements, éclaircissements ou justifications demandés nécessite l'obtention d'informations auprès d'une entreprise établie à l'étranger et ayant un lien avec l'entreprise à qui la demande a été adressée (Article 41, CDPF).

Plusieurs auteurs ont fait remarquer la brièveté de ces délais impartis au contribuable lors des demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications (11).

#### **Inobservation du délai maximal de la vérification fiscale**

L'inobservation des dispositions relatives à la durée des vérifications approfondies risque probablement d'entraîner la nullité absolue des redressements consécutifs à la vérification. Sous réserve d'une interprétation contraire de la jurisprudence, l'administration ne saurait réparer cette nullité en procédant à une deuxième vérification en raison du caractère impératif des dispositions de l'article 38 du CDPF qui interdisent à l'administration de procéder à une nouvelle vérification approfondie du même impôt et pour la même période que lorsqu'elle dispose de renseignements touchant à l'assiette et à la liquidation de l'impôt et dont elle n'a pas eu connaissance précédemment.

Notons qu'une fois la durée de vérification épuisée, l'administration pourra valablement exercer le droit de demander des renseignements, éclaircissements ou justifications vis-à-vis du contribuable; droit que lui reconnaît sans limite aucune l'article 6 du CDPF.

#### **C/ Lieu du déroulement de la vérification approfondie et emport des documents**

##### **Lieu du déroulement de la vérification approfondie**

La vérification approfondie de la situation fiscale se

déroule dans les **locaux de l'entreprise**. La vérification peut avoir lieu dans les **bureaux de l'administration fiscale** sur demande écrite (12) de l'entreprise ou à l'initiative de l'administration fiscale en cas de nécessité (Article 40, CDPF).

Une première remarque peut être formulée concernant ces dispositions : Quels sont les «cas de nécessité» que vise cet article 40 ? M. MTIR considère que «Le cas de nécessité visé par le texte peut concerner l'absence de local mis à la disposition des agents de l'administration ou bien la mise à la disposition des agents de l'administration d'un local qui ne remplit pas les conditions normales de travail (un local extrêmement exigü, un local ne remplissant pas les conditions d'hygiène nécessaires...) (13)».

Par ailleurs, la rédaction de l'article 40 du CDPF laisse penser que la fixation du lieu de la vérification intéresse uniquement les entreprises (autrement, la question ne se pose pas pour la vérification de la situation fiscale personnelle des contribuables). En effet, on peut s'interroger sur le lieu de vérification pour un contribuable ne possédant pas «une entreprise». S'agit-il là d'un cas de **nécessité** impliquant la mise en œuvre de la vérification dans les bureaux de l'administration fiscale ?

On peut aussi s'interroger sur le lieu de vérification des contribuables ne disposant pas de locaux. La circonstance est certes rare, mais peut être envisagée par exemple pour le cas d'une société en phase finale de liquidation (14).

Notons aussi que le CDPF est resté muet sur la possibilité d'effectuer la vérification dans un lieu autre que les locaux de l'entreprise et les bureaux de l'administration fiscale. Dans la pratique, il arrive fréquemment que les documents comptables du contribuable se trouvent chez son comptable ou expert-

(11) A. GHNIMI, Le contrôle fiscal en Tunisie, Mémoire pour l'obtention du diplôme des études approfondies en droit public, Faculté des sciences économiques et politiques de Sousse, Année universitaire 1999-2000, p. 52.

(12) Le Conseil d'État français a jugé que ne pouvaient être considérés comme des demandes écrites préalables :

- une autorisation donnée sur le reçu détaillé remis par le vérificateur (CE, arrêt du 7 mai 1982, n° 21872),
- un reçu détaillé établi par le vérificateur et signé par le gérant de l'entreprise avec la mention «bon pour autorisation sans réserve» (CE, arrêt du 17 mai 1982, n° 16999),
- la reconnaissance par le contribuable dans la réponse à la notification de redressements, qu'il avait autorisé le vérificateur à emporter tous les documents nécessaires à l'accomplissement de sa mission (CE, arrêt du 13 décembre 1982, n° 23871),
- une 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 (CE, arrêt du 9 janvier 1981, n° 19229 et 3 juillet 1985, n° 32294),
- un procès-verbal établi par les agents du service postérieurement aux opérations de contrôle (CE, arrêt du 5 novembre 1984, n° 34680).

(13) M. MTIR, Le contrôle et la vérification dans le CDPF : Les prérogatives de l'administration fiscale et les droits du contribuable, op. cit., p. 88.

(14) Il a été jugé en France, pour le cas d'une société en liquidation ne disposant pas de locaux professionnels, qu'un vérificateur n'avait pas le droit de fixer le lieu de vérification au centre des impôts lorsque le liquidateur amiable de la société a proposé que la vérification se déroule à son domicile où sont détenus les documents comptables de la société (CAA, Nancy, 1<sup>er</sup> décembre 1994, n° 91-765 ; RJF 5/95, n° 627 ; Rapporté in la pratique de la vérification fiscale, op. cit., p. 155).

comptable et l'on pourra se demander s'il est possible que la vérification ait lieu dans le cabinet dudit comptable ou expert-comptable (15).

L'on pourra également se poser la question si l'administration est tenue d'accepter la demande du contribuable d'effectuer la vérification dans ses bureaux. En d'autres termes, peut-elle refuser que le contrôle se déroule dans ses bureaux et exiger qu'il ait lieu dans les locaux de l'entreprise ? Parallèlement, le contribuable peut-il opposer son refus à une demande de l'administration concernant l'emport des documents ?

### **L'emport des documents**

Dans le cas où la vérification aurait lieu dans les bureaux de l'administration fiscale, les échanges des registres et documents se font contre récépissés (Article 40, CDPF).

L'article 40 du CDPF évoque l'emport de «registres et documents» ce qui semble inclure aussi bien les documents à caractère comptable ou non (exemple : statuts, procès-verbaux, contrats etc.). Mais on peut s'interroger si l'emport de fichiers sur supports magnétiques (qui ne constituent ni des registres, ni des documents) est autorisé (16).

Dans le cas où la vérification se déroule dans les locaux de l'entreprise, l'emport des documents par les vérificateurs semble prohibé (17).

Quoiqu'il en soit, quand il est autorisé, l'emport des documents se fait contre récépissés et ne peut être effectué sur la simple initiative des agents de l'administration (18) ou sur simple accord verbal du contribuable.

La jurisprudence française a défini des conditions strictes permettant le déplacement de tout ou partie de la comptabilité d'une entreprise et à défaut desquelles le juge de l'impôt est amené à constater l'irrégularité de la procédure et à prononcer la nullité des opérations de contrôle et des redressements qui peuvent en découler, même si certains d'entre eux ne sont pas directement fondés sur l'examen des documents emportés (19).

Le Conseil d'Etat français est allé jusqu'à considérer que l'emport irrégulier d'un seul document vicie l'ensemble de la vérification et annule tous les redressements qui découlent de cette vérification, même s'ils sont sans rapport avec l'examen du document objet du litige (20).

Evidemment, il appartiendra au contribuable de prouver l'irrégularité de l'emport des documents.

(15) Le Conseil d'Etat français a admis que les opérations de vérification se déroulent au cabinet du conseil de l'entreprise à condition que le déplacement des documents ait été réalisé sur l'initiative du contribuable ou qu'il les ait lui-même transportés chez son comptable (cf. CE 29 mars 1978, n° 4460 ; RJF 5/78, n° 261 ; Rapporté in La pratique de la vérification fiscale, op. cit., p. 154 & C.E., 9 juillet 1980, n° 10405 & C.E., 2 juillet 1986, n° 50872 ; Rapportées in Lamy Fiscal, op. cit.).

Le Conseil d'Etat a récemment confirmé sa position en autorisant que la vérification se déroule dans le cabinet de l'expert-comptable. Le conseil d'Etat a, en effet, considéré que la vérification n'est pas nécessairement entachée d'irrégularité du seul fait qu'elle ne s'est pas déroulée dans les locaux de l'entreprise. Il en va ainsi lorsque, notamment, la comptabilité ne se trouve pas dans l'entreprise et que, d'un commun accord entre le vérificateur et les représentants de l'entreprise, les opérations de vérification se déroulent au lieu où se trouve la comptabilité, dès lors que cette circonstance ne fait, par elle-même, pas obstacle à ce que la possibilité d'engager avec le vérificateur un débat oral et contradictoire demeure offerte aux représentants de l'entreprise vérifiée. Dans le cas d'espèce, le gérant d'une société a demandé que la vérification se déroule au cabinet de son expert-comptable, une première réunion s'y est tenue entre le vérificateur et le gérant, accompagné de son épouse. Ainsi, il a été jugé que la vérification de la comptabilité diligentée à l'encontre de la société s'était déroulée dans des conditions régulières et qu'il appartenait aux requérants d'apporter la preuve que la société avait été privée des garanties ayant pour objet d'assurer aux contribuables des possibilités de débat oral et contradictoire avec le vérificateur.

Le Conseil d'Etat français a même admis qu'une vérification puisse avoir lieu au domicile du PDG de la société vérifiée dans la mesure où cette circonstance résulte d'une demande expresse de l'intéressé (CE 28 novembre 1986, n° 1986 ; RJF 2/87, n° 207).

(16) Il a été jugé en France que l'emport de listings informatiques sur disquette ne vicie pas la procédure de vérification dès lors qu'il s'agit de simples copies réalisées lors du contrôle sur place et non des documents comptables originaux (CAA Nantes, 21 décembre 1995, n° 93-781 ; Rapporté in La pratique de la vérification fiscale, op. cit., p. 157).

(17) La jurisprudence française a toutefois autorisé l'emport de photocopies dès lors que ces copies ne constituent pas des pièces originales pour le contribuable (CE 25 mars 1991, n° 78731 et 89752 ; CAA Paris, 15 juin 1993, n° 91PA01108 et 92PA00215 ; Rapportées in Lamy Fiscal, op. cit.).

(18) À cet égard, le Conseil d'Etat français a considéré que l'emport des documents du contribuable sans que ce dernier n'en ait formulé une demande écrite constitue une irrégularité de nature à entacher la vérification fiscale (CE 10 décembre 1980, n° 14877 et 14878, Rec CE 1980, p. 472 ; Rapportée in Lamy Fiscal, op. cit.). Jugé, toutefois, que le fait pour un vérificateur de prendre et de conserver des photocopies de documents comptables ne peut être considéré comme un emport de documents (CE, arrêt du 25 mars 1991, n° 87 731 - 89 752 ; cf. n° 16).

(19) Cf. notamment CE, arrêts des 21 mai 1976 n° 94052, RJ, n° IV, p. 35, 18 mai 1977, nos 2387 et 2867, RJ, n° IV, p. 35, 27 juillet 1984, n° 37491, 2 octobre 1985, n° 66522, 2 juillet 1986, n° 54642 et 26 juin 1987, n° 39008.

(20) CE, Plén., 29 juillet 1983, req. 27794 ; CE 9° et 7° s-s., 26 juin 1987, req. 39008 et 40437 ; CAA Nancy, 2e ch., 18 décembre 1990, req. 1358 ; Rapportées par J.P. CASIMIR, Contrôle Fiscal, Droits, Garanties et Procédures, Code annoté RF, Editions Groupe Revue Fiduciaire, 1998.

Enfin, on remarquera que le CDPF n'a fixé ni les conditions, ni les délais pour la restitution des documents au contribuable (21). Cette restitution doit normalement être opérée dans des conditions qui n'autorisent aucune contestation sur leur nombre ou leur nature et permettant aux contribuables vérifiés d'assurer leur défense en toute connaissance de cause et au moyen de tous les éléments utilisés par le vérificateur.

#### **D/ Droit du contribuable de se faire assister par une personne de son choix ou de se faire représenter à cet effet par un mandataire**

##### **Droit du contribuable de se faire assister par une personne de son choix**

Le contribuable peut, durant le déroulement de la vérification approfondie, se faire assister par une personne de son choix (un de ses salariés, un conseil fiscal, un exploitant d'un bureau d'encadrement et d'assistance fiscales, un avocat etc.) (Bodi - Texte DGI n° 2002/33 - NC n° 20/2002).

D'après les termes mêmes de la loi, le contribuable ne peut, en principe, se faire assister que par une personne de son choix.

R. BEJAoui souligne le caractère «contestable» de la limitation à une du nombre de personnes susceptibles

de porter assistance au contribuable vérifié (22), mais l'administration ne saurait limiter, pratiquement, le droit du contribuable de se faire assister par plusieurs personnes à la fois (23).

##### **Droit du contribuable de se faire représenter par un mandataire de son choix**

Le contribuable peut, durant le déroulement de la vérification approfondie, se faire représenter à cet effet par un mandataire conformément à la loi, choisi parmi les personnes non frappées par une interdiction ou une incompatibilité légale (Bodi - Texte DGI n° 2002/33 - NC n° 20/2002).

Parmi ces interdictions, on peut citer celles qui frappent les comptables (24), experts-comptables (25) et les fonctionnaires non préalablement autorisés à assumer des missions de représentation (26).

En somme, il semble que la tâche de représentation ne peut être assurée que par les avocats et les conseils fiscaux (27). Sur ce point, le statu quo est maintenu par rapport à l'ancienne réglementation (28).

En revanche, aucune condition particulière n'est prévue pour la qualité ou la compétence du conseil qui peut être un professionnel de la fiscalité (exemple : comptable, expert-comptable, un conseiller fiscal,

(21) Selon le professeur H. AYADI (Droit fiscal, Taxe sur la valeur ajoutée, Droits de consommation et contentieux fiscal, Éditions Centre d'Etudes, de Recherches et de Publications, Tunis 1996, p. 192), l'emport des documents fait de l'administration leur dépositaire avec des obligations analogues à celles prévues par le COC (notamment l'article 1008 du COC qui précise que le dépositaire doit restituer le dépôt au déposant aussitôt que celui-ci le réclame et l'article 1011 qui précise que le dépôt doit être restitué dans le lieu du contrat).

(22) R. BEJAoui, Les apports du CDPF en matière de contrôle et d'imposition, Mémoire de DEA en Droit des Affaires, Faculté des Sciences Juridiques, Politiques et Sociales, Tunis II, 2001-2002.

(23) La doctrine administrative française tolère la présence de deux personnes à titre de conseil si l'importance de l'entreprise le justifie et à la condition qu'il n'en résulte aucun obstacle au déroulement normal de la vérification (doc. adm. 13 L 1312-3).

(24) L'article 12 de la loi n° 2002-16 du 4 février 2002 portant organisation de la profession des comptables, interdit aux membres de la compagnie et à leurs salariés d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif ou auprès des administrations et organismes publics. Toutefois, ils peuvent assister leurs clients auprès des services administratifs dans le cadre de leurs fonctions.

(25) L'article 11 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la profession relative à la profession comptable, interdit aux personnes inscrites au tableau de l'Ordre et à leurs salariés d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif ou auprès des administrations et organismes publics.

(26) L'article 97 (ter) du code pénal (Ajouté par la loi n° 98-33 du 23 mai 1998) dispose «Est puni de deux ans d'emprisonnement et de deux mille dinars d'amende tout fonctionnaire, en état d'exercice, ou de mise en disponibilité ou en détachement, qui aura exercé, intentionnellement une activité privée moyennant rémunération, ayant une relation directe avec ses fonctions, sans qu'il ait obtenu pour cela une autorisation préalable.

Les conditions d'obtention de l'autorisation administrative, ainsi que ses procédures seront fixées par décret.

Encourt la même peine tout fonctionnaire public, qui aura commis cet acte avant l'expiration d'un délai de cinq ans depuis la cessation définitive de ses fonctions et sans qu'il soit autorisé légalement à cet effet».

(27) L'article premier de la loi n° 60-34 du 14 décembre 1960, relative à l'agrément des Conseils Fiscaux dispose «Sont considérées comme Conseils Fiscaux et soumises comme telles aux prescriptions de la présente loi, toutes personnes physiques ou sociétés faisant profession d'accomplir, pour les contribuables, les formalités fiscales, de les assister, de les conseiller ou de les défendre auprès de l'Administration fiscale ou devant les juridictions jugeant en matière fiscale, que cette profession soit exercée à titre principal ou à titre accessoire».

(28) La charte du contribuable disposait à cet effet «Lors de l'opération de vérification, vous avez la faculté de vous faire assister d'un conseil de votre choix ou de vous faire représenter par un avocat ou un conseil fiscal agréé ; l'opération de représentation se fait par procuration à présenter au vérificateur».

Dans cet ordre d'idées, la doctrine administrative (NC n° 26/1991) avait considéré dès 1991 que «d'après la réglementation en vigueur, seuls les avocats et les conseils fiscaux agréés sont autorisés à représenter le contribuable auprès de l'administration fiscale et devant les juridictions jugeant en matière fiscale».

avocat) ou toute autre personne quelle que soit son activité ou sa compétence. M. MTIR a néanmoins considéré que «seuls les fonctionnaires, et notamment les agents des administrations fiscales, ne peuvent apporter assistance aux contribuables (29)».

Au cas où le contribuable habiliterait un mandataire pour le représenter durant l'opération de vérification fiscale, le mandat doit comporter les mentions devant permettre la représentation du contribuable devant l'administration fiscale durant la vérification et la discussion de ses résultats et ce, en sus de sa conformité aux dispositions du COC régissant le mandat (30) (Bodi - Texte DGI n° 2002/33 - NC n° 20/2002).

Aucune disposition ne prévoit une forme particulière pour la notification du mandat susvisé. Toutefois et selon le Guide du contribuable publié par le Ministère des Finances, le mandat légal doit être présenté au vérificateur (31).

#### **E/ Possibilité de saisir le chef hiérarchique du vérificateur**

Bien que non prévue au niveau des textes législatifs, cette faculté a été admise au niveau du Guide du contribuable publié par le Ministère des Finances. S'adressant au contribuable, ce Guide dispose : «Lorsque des difficultés apparaissent durant la vérification, vous pouvez saisir le chef hiérarchique direct du vérificateur (32)».

Le guide du contribuable semble s'inspirer de la procédure de personnalisation des voies de recours offertes aux contribuables vérifiés prévue par le LPF français. La personnalisation des voies de recours répond au souci de permettre aux contribuables, peu familiarisés avec l'organisation administrative, de s'adresser aux supérieurs hiérarchiques de l'agent vérificateur, c'est-à-dire à l'inspecteur principal et au directeur, ou à un de ses collaborateurs. Bien entendu, le recours du contribuable auprès du chef hiérarchique du vérificateur n'a pas pour effet d'interrompre les opérations de contrôle qui sont poursuivies jusqu'à leur terme.

Mais une remarque s'impose concernant cette possibilité de saisir le chef hiérarchique du vérificateur : le contribuable ne connaît pas qui est le chef

hiérarchique du vérificateur. En droit français, le contribuable peut demander une entrevue avec les supérieurs hiérarchiques dont l'identité est mentionnée sur l'avis de vérification.

#### **F/ Caractère oral et contradictoire de la procédure de vérification**

L'exigence d'une procédure orale et contradictoire repose sur un constat simple suivant lequel seul l'engagement discussion entre le contribuable et le vérificateur permet d'atteindre les objectifs assignés aux opérations de contrôle fiscal. En effet, le caractère oral et contradictoire de la procédure de vérification se matérialise par l'existence d'un véritable dialogue évolutif et constructif entre le contribuable et les agents vérificateurs et représente à ce titre une garantie pour le contribuable en l'informant des différents aspects du redressement envisagé et lui évitant toute surprise dans la notification écrite des résultats de vérification. Par ailleurs, le vérificateur pourrait être amené à moduler ses chefs de redressements en fonction de ses entretiens avec le contribuable.

Dans cet ordre d'idées, Rémi MOUZOUN souligne que «la procédure de redressement contradictoire implique l'existence réelle d'une discussion contradictoire entre l'inspecteur et le responsable désigné de l'entreprise pour en défendre les intérêts contre l'Administration.

Dans le cadre de cette procédure contradictoire, l'inspecteur doit, au terme de ses investigations, exposer d'abord oralement au responsable de l'entreprise les différents aspects du redressement envisagé, au cours d'une discussion contradictoire exhaustive, avant de notifier par écrit les redressements.

Au cours de cet entretien, l'inspecteur récapitule sa position sur les différents chefs de redressements envisagés : il est donc essentiel de pouvoir, le cas échéant, avec l'assistance d'un conseil, contester son argumentation, en fait et en droit, afin de l'amener à réduire ces redressements envisagés.

Tant que la situation n'est pas cristallisée par le document écrit qu'est la notification de redressements, l'inspecteur peut modifier sa position (33)».

**Il convient de remarquer que ce caractère oral et contradictoire de la procédure de vérification n'est explicitement prévu par aucun texte législatif.**

(29) M. MTIR, Le contrôle et la vérification dans le CDPF : Les prérogatives de l'administration fiscale et les droits du contribuable, op. cit., p. 87.

(30) Le mandat est réglementé par les articles 1104 à 1171 du COC. L'article 1104 du COC définit le mandat comme étant «un contrat par lequel une personne charge une autre d'accomplir un acte licite pour le compte du commettant. Le mandat peut être donné aussi dans l'intérêt du mandant et du mandataire, ou dans celui du mandant et d'un tiers, et même exclusivement dans l'intérêt d'un tiers».

(31) Le guide du contribuable, Les Procédures de Contrôle et de Contentieux fiscal, Ministère des Finances, 2002, p. 11.

(32) Le guide du contribuable, op. cit., p. 11.

(33) R. MOUZOUN, Le contentieux fiscal des sociétés, Éditions LITEC, 1990, p. 38 et s.

La note commune n° 20/2002 consacrant un paragraphe (§ 2.7.5) à la nature des rapports entre le contribuable et les vérificateurs durant le déroulement de la vérification approfondie, énonce d'une manière générale cette potentialité de dialogue entre le contribuable et le vérificateur. Avant d'énumérer les situations où le vérificateur demande au contribuable les informations susvisées par écrit, cette note commune énonce le principe du débat oral en considérant que : «la procédure entre le contribuable et les vérificateurs durant la vérification approfondie est en principe **orale**».

Par ailleurs, il a été considéré dans le Guide du contribuable publié par le Ministère des Finances que «Pour garantir le bon déroulement de l'opération de contrôle, il est souhaitable qu'un dialogue franc et constructif soit créé entre le contribuable et le vérificateur chargé de la vérification fiscale». Ce même guide considère également que «durant la période de vérification, la procédure est essentiellement orale» (34).

Mais l'absence dans les textes légaux de référence à l'obligation de mener un débat oral et contradictoire entre le contribuable vérifié et l'administration fragilise la portée de cette garantie. Un auteur va jusqu'à considérer que, faute de vraies mesures de débat entre le contribuable et l'administration (hormis les demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications en rapport avec la vérification), «il apparaît que le débat durant cette phase a un caractère plutôt inquisitoire où le contribuable est mis en état d'alerte. Sa situation rappelle celle de l'accusé pendant la phase de l'instruction. Ce dernier ne peut que se défendre en réfutant les arguments de sa culpabilité et en avançant les éléments de son innocence (35)».

En France, maints exemples jurisprudentiels confirment l'obligation pour l'administration de mettre en place un véritable débat oral et contradictoire avec le contribuable. Ainsi, a été jugé irrégulière la vérification qui s'est résumée à deux rencontres avec le contribuable, l'une pour emporter les documents, l'autre pour faire état des redressements (36), ou celle qui s'est limitée à une seule entrevue dans l'entreprise (37). Aussi, l'absence de tout intervalle de temps entre une seule intervention sur place et la notification de redressement ne met pas le contribuable en mesure d'engager un débat oral et contradictoire, même si un

débat s'est déroulé postérieurement à la notification de redressement (38). Il en est de même d'une vérification qui s'est résumée à une seule intervention au siège de l'entreprise (39).

La jurisprudence française a même exigé que ledit débat ait lieu avec le vérificateur chargé du dossier. L'existence d'une rencontre avec un autre agent que celui qui s'est rendu dans l'entreprise ne supplée pas l'absence de débat avec celui-ci (40).

Ceci dit, certains articles du CDPF consacrent implicitement l'obligation pour l'administration d'instituer, dans le cadre de la vérification, un véritable débat avec le contribuable :

- D'une part, le principe de déroulement de la vérification dans les locaux de l'entreprise peut constituer une garantie pour l'engagement d'un débat oral et contradictoire.

- D'autre part, la faculté pour l'administration fiscale de demander des renseignements, éclaircissements ou justifications en rapport avec la vérification présume le caractère oral et contradictoire de la procédure de vérification.

Il n'en demeure pas moins que la portée de ces dispositions doit être relativisée. On pourra néanmoins exprimer le vœu que ce caractère oral et contradictoire de la procédure de vérification soit un jour ancré dans les textes.

Il demeure entendu que la portée réelle de l'obligation de débat oral et contradictoire sera sans doute retracée par le juge fiscal.

#### **Le principe de déroulement de la vérification dans les locaux de l'entreprise**

##### **La règle : la vérification se déroule dans les locaux de l'entreprise**

L'article 40 du CDPF considère que la vérification doit normalement et sauf exception, se dérouler dans les locaux de l'entreprise.

La présence du vérificateur dans l'entreprise instaure logiquement un dialogue entre lui et le contribuable. En effet, le vérificateur pourra apprécier de près les conditions de fonctionnement de l'entreprise tout en permettant au contribuable de suivre les opérations de vérification.

(34) Le guide du contribuable, op. cit., p. 5 et 13.

(35) R. BEJAOU, op. cit.

(36) CE, 8<sup>e</sup> et 7<sup>e</sup> s-s., 23 mai 1990, req. 50916 ; Rapportée par J.P. CASIMIR, op. cit., p. 44.

(37) CAA Nancy, 2<sup>e</sup> ch., 30 avril 1992, req. 90-331 ; Rapportée par J.P. CASIMIR, op. cit., p. 44.

(38) CAA Nantes, 1<sup>re</sup> ch., 31 décembre 1992, req. 91-251 ; Rapportée par J.P. CASIMIR, op. cit., p. 44.

(39) CAA Nancy, 2<sup>e</sup> ch., 4 juin 1992, req. 90-567 ; Rapportée par J.P. CASIMIR, op. cit., p. 44.

(40) CAA Bordeaux, 1<sup>re</sup> ch., 21 septembre 1995, req. 93-229 ; Rapportée par J.P. CASIMIR, op. cit., p. 44.

La jurisprudence française a même instauré une présomption de débat contradictoire entre le contribuable et le vérificateur résultant du simple déroulement de la vérification dans le siège de l'entreprise. Cette potentialité de dialogue est présumée par le juge lorsque le vérificateur a eu une présence dans l'entreprise, rien ne s'opposant alors à ce que le contribuable entre en contact avec lui.

En effet et en règle générale, dès lors que la vérification se sera effectivement déroulée au siège de l'entreprise, le contribuable sera regardé comme ayant été mis en situation d'engager un débat oral et contradictoire avec le vérificateur et la preuve de l'absence de débat sera bien difficile à rapporter, étant rappelé que pour invoquer une telle irrégularité de procédure, il appartient au contribuable de démontrer que le vérificateur se serait refusé à tout échange de vues (41). Cette règle vaut aussi lorsqu'à la demande du contribuable, la vérification s'est déroulée dans le cabinet du comptable lequel lieu offre en principe un débat oral et contradictoire sauf preuve du contraire (42).

En outre, selon la jurisprudence du Conseil d'Etat français :

- le vérificateur n'a pas l'obligation de prendre l'initiative dudit débat (43) ;

- le vérificateur n'est pas tenu de donner au contribuable, avant la notification, une information sur les redressements qu'il pourrait envisager ; il doit seulement ne pas priver l'intéressé de la possibilité d'un débat oral et contradictoire (44) ;

- et la circonstance que ce débat n'aurait pas porté sur l'ensemble des points redressés ou que le vérificateur aurait modifié sa position dans la notification de redressements sans en informer le contribuable n'est, semble-t-il, pas de nature à rendre la procédure irrégulière (45).

### L'exception : l'emport des documents

En France où l'obligation de débat oral et contradictoire ne résulte pas des textes légaux mais de la charte du contribuable (46), la jurisprudence française a clairement précisé que l'emport de documents ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable d'avoir un débat oral et contradictoire avec le vérificateur (47).

Ainsi, a été jugée irrégulière une vérification au cours de laquelle l'agent de l'administration n'a rencontré le contribuable qu'à deux reprises : la première fois, lorsqu'il a emporté les documents comptables et la seconde fois pour se borner à restituer au contribuable les pièces qui lui avaient été remises et l'informer des résultats de la vérification (48). De même, le Conseil d'Etat a jugé qu'est irrégulière une vérification, alors même que l'emport des documents comptables d'une entreprise aurait respecté les conditions de forme propres à en assurer la validité, dès lors que ces documents n'ont été restitués qu'à une date postérieure à la fin des opérations de contrôle et que le vérificateur n'est pas retourné, durant celles-ci, au siège de l'entreprise, la privant ainsi de la faculté d'engager un débat oral et contradictoire sur place (49).

Dans l'hypothèse où la vérification s'est déroulée dans les locaux de l'administration, la doctrine estime que la

(41) CE 13 avril 1988, n° 66060 ; Rapportée in La pratique de la vérification fiscale, op. cit. & in Lamy Fiscal, op. cit.

(42) CAA Lyon plén, 14 décembre 1995, n° 93LY01 ; Rapportée in Lamy Fiscal, op. cit.

(43) CE 28 février 1987, n° 48571 ; RJF 3187, n° 330 ; Rapportée in La pratique de la vérification fiscale, op. cit.

(44) CE 9 mars 1988, n° 66954 ; RJF n° 5188, n° 624 ; Rapportée in La pratique de la vérification fiscale, op. cit.

(45) En ce sens, CE 10 juillet 1972, n° 82537 ; Dupont 1972, p. 409 ; Rapportée in La pratique de la vérification fiscale, op. cit.

(46) En France, la Charte du contribuable vérifié considère qu'une vérification repose avant tout sur un dialogue avec le vérificateur.

(47) Un arrêt de principe du Conseil d'Etat français (CE 21 mai 1976, n° 94052 ; RJF 7-8/76, n° 344 ; Rapportée in La pratique de la vérification fiscale, op. cit.) a fixé les conditions exigées pour la régularité de l'emport des documents :

- certaines formalités doivent être accomplies préalablement à l'emport (demande écrite du contribuable et délivrance d'un reçu par le vérificateur) ;

- **le déplacement des documents comptables ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable du débat oral et contradictoire auquel il a droit ;**

- la restitution des documents doit intervenir avant la clôture des opérations de contrôle.

Avec l'arrêt du 6 juin 1984 (Arrêt du 6 juin 1984, req. 47802, rendu sous les conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement Olivier Fouquet : chronique RJF 8.9/84. Confirmé par CE 5.03. 1986, N° 47877, RJF 5/86, N° 522 ; Rapporté par G. AMEEDÉ-MANESME, Principes et pratique du droit fiscal des affaires, Éditions Economica, 2ème édition, 1990, p. 83), le Conseil d'Etat a franchi un nouveau pas en ne limitant plus la nullité d'un contrôle fiscal à l'emport irrégulier de documents «comptables» mais en l'étendant à l'ensemble des «documents de nature à éclairer le vérificateur et utilisés par celui-ci pour l'accomplissement de sa mission, conférant aux pièces non comptables emportées un caractère de pièces justificatives de comptabilité». En effet, pour le Conseil d'Etat français, «l'emport de documents, même non comptables, par le vérificateur hors des locaux du contribuable, sans l'accord de celui-ci et sans délivrance de reçu, est susceptible de priver l'intéressé des possibilités qui lui sont garanties d'un débat oral et contradictoire sur place... La vérification de comptabilité est dès lors entachée d'irrégularité, entraînant la nullité des redressements qui y trouvent leurs sources...».

(48) CE 23 mai 1990, n° 50.916 ; Rapportée in Lamy Fiscal, op. cit.

(49) CE, arrêt du 25 septembre 1989, n° 59 495.

charge de la preuve de l'existence du débat oral et contradictoire pèse sur l'administration (50).

Notons enfin et comme l'a rappelé le Conseil d'Etat français que 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 (51).

#### Les demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications en rapport avec la vérification

D'une part, l'article 41 du CDPF consacre implicitement la faculté pour l'administration fiscale de demander **verbalement ou par écrit** des renseignements, éclaircissements ou justifications en rapport avec la vérification.

Lorsque la demande est écrite, le CDPF exige que le contribuable y réponde par écrit, dans un délai ne

dépassant pas dix jours à compter de la date de la notification ou de la remise directe de la demande de l'administration fiscale ; le retard dans la réponse aux demandes de l'administration fiscale n'est pas pris en compte pour le calcul de la durée de la vérification approfondie de la situation fiscale. Ce délai est porté à quinze jours dans les cas où la production des renseignements, éclaircissements ou justifications demandés nécessite l'obtention d'informations auprès d'une entreprise établie à l'étranger et ayant un lien avec l'entreprise à qui la demande a été adressée.

D'autre part, l'article 7 du CDPF autorise l'administration fiscale à demander aux personnes physiques, dans le cadre de la vérification de leur situation fiscale, des états détaillés de leur patrimoine et des éléments de leur train de vie visés aux articles 42 et 43 du code de l'IRPP et de l'IS.

(50) J.P. CASIMIR, op. cit., p. 45.

(51) Arrêt CE, 20 mars 1985, n° 52477.



# SOCIÉTÉS 2003

## Sociétés 2003 (version bilingue)

rassemble les principaux textes  
de base du droit des sociétés  
en Tunisie :

- Sociétés commerciales
- Registre de commerce
- Commissaires aux comptes
- Bourse et valeurs mobilières
- Taux d'intérêt
- Arbitrage
- Droit international privé
- Redressement des entreprises
- Sociétés à régime particulier
- Professions judiciaires
- Etrangers et Divers



Le bon de commande figure à la page 20 de la présente Revue

