

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-COM-10-10-10-04/10/2017

Date de publication : 04/10/2017

### CF - Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude - Distinction entre droit de communication et pouvoir de vérification

---

#### Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude

Titre 1 : Droit de communication

Chapitre 1 : Dispositions communes

Section 1 : Distinction entre droit de communication et pouvoir de vérification

#### Sommaire :

I. Intérêt de la distinction

II. Définition du droit de communication et du pouvoir de vérification

A. Définition du droit de communication

B. Définition du pouvoir de vérification

1. Vérification de comptabilité

2. Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP)

3. Examen de comptabilité

III. Règles à respecter pour exercer le droit de communication

IV. Jurisprudence relative au droit de communication

## I. Intérêt de la distinction

1

Le système fiscal français repose, pour l'essentiel, sur les déclarations souscrites par les contribuables que l'administration fiscale vérifie en se fondant sur les pouvoirs qui lui sont conférés par la loi. Lorsqu'elle vérifie la situation fiscale d'un contribuable soumis, au plan fiscal, à des obligations comptables, l'administration doit pouvoir accéder à l'ensemble des documents détenus par ledit contribuable. Elle tient notamment des [articles 50-0, 54, 98 du code général des impôts \(CGI\)](#), du 4 de l'[article 102 ter](#) et du 4° du I de l'[article 286 du même code](#), le droit de se faire représenter par le

contribuable lesdits documents et de procéder à leur vérification.

## 10

Le droit de communication résultant des dispositions de l'[article L. 85 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) a une portée encore plus étendue que le pouvoir de vérification puisqu'il permet non seulement de prendre connaissance des documents comptables d'un contribuable, mais également de recueillir auprès de tiers tous renseignements permettant de recouper, et ainsi de vérifier, les déclarations déposées par le contribuable lui-même.

Ces prérogatives de l'administration apparaissent très voisines puisqu'elles permettent l'une et l'autre de contrôler l'assiette de l'impôt. Il importe cependant de les distinguer de manière très précise car elles obéissent toutes deux à des règles de forme profondément différentes.

## 20

En l'absence de toute disposition législative ou réglementaire, le droit de communication peut s'exercer sans formalité particulière ([BOI-CF-COM-10-10-20](#)).

## 30

Au contraire, l'exercice du pouvoir de vérification obéit à des règles strictes énoncées dans différents articles du livre des procédures fiscales, notamment dans les [articles L. 13 G du LPF](#), [L. 47](#), [L. 47 AA](#) et [L. 52 du même code](#).

L'article L. 47 du LPF prévoit que tout contribuable doit être informé au moyen d'un avis de vérification que l'administration envisage de procéder à une vérification et qu'il a la possibilité de se faire assister par un conseil de son choix. Par ailleurs, sous réserve des exclusions prévues à l'[article L. 52 A du LPF](#) ([BOI-CF-PGR-20-30](#) au I-B § 220), l'article L. 52 du LPF limite la durée de la vérification sur place de la comptabilité de certaines entreprises à trois mois. Le non-respect de ces dispositions entraîne la nullité de la procédure ou de l'imposition établie.

## 40

Les garanties ainsi accordées aux contribuables qui font l'objet de vérification et les sanctions qu'encourt l'administration pour inobservation éventuelle des obligations corrélatives qui lui incombent mettent en évidence l'importance de la distinction à opérer entre une vérification (vérification de comptabilité, examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ou examen de comptabilité) et le simple exercice du droit de communication.

## 50

En effet, les agents de l'administration sont fréquemment amenés, en usant de leur droit général de communication, à effectuer des interventions sur place sans pour autant procéder à une vérification. Il en est ainsi notamment lorsque des agents réunissent des renseignements utiles à la vérification d'un tiers : interventions chez les créiteurs ou débiteurs du redevable vérifié, recoupements, relevés des comptes en banque, etc. Le fait que ces renseignements puissent, dans certains cas, servir ultérieurement à la vérification du redevable chez qui ils sont recherchés ne suffit pas à leur donner le caractère de premier acte de la vérification, dès lors que celle-ci reste éventuelle au moment de la recherche du renseignement et nécessiterait, si elle était entreprise, une série nouvelle d'opérations qui obéiraient, en ce qui les concerne, aux formes strictes que les textes ont imposées aux

vérifications.

## 60

En conséquence, le champ d'application des articles déjà cités ([LPF, art. L. 47](#) et [L. 52](#)) est limité aux vérifications proprement dites. En sont donc exclues les recherches de renseignements effectuées, soit systématiquement, soit à l'occasion de la vérification.

## 70

En d'autres termes, il doit être nettement entendu que l'exercice du droit de communication résultant des dispositions de [l'article L. 85 du LPF](#) est indépendant de celui du droit de vérification des déclarations. Toute autre solution entraînerait la conséquence, manifestement contraire à la volonté du législateur, que la recherche sur place du moindre renseignement priverait l'administration de la possibilité de procéder ultérieurement à la vérification ou examen de la comptabilité ou de la situation fiscale du contribuable, tout au moins au regard des impôts, taxes et périodes sur lesquels a porté la recherche en question.

## 80

Il convient donc de définir avec précision le sens à donner aux expressions « vérification » d'une part, « exercice du droit de communication » d'autre part, étant indiqué que le Conseil d'État qualifie, en cas de doute, les interventions de l'administration auprès des contribuables en fonction de leurs caractéristiques réelles et non de leur apparence.

## II. Définition du droit de communication et du pouvoir de vérification

### A. Définition du droit de communication

---

## 90

Il est rappelé que le droit de communication est le droit reconnu à l'administration des finances publiques de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers (entreprises privées, administrations, établissements et organismes divers, etc.). Les renseignements recueillis peuvent être utilisés pour l'assiette et le contrôle de tous impôts et taxes à la charge, soit de la personne physique ou morale auprès de laquelle ce droit est exercé, soit de tiers à cette personne, sans qu'il en découle toutefois directement l'établissement d'impositions supplémentaires.

Ce droit a une portée plus étendue que le pouvoir de vérification puisqu'il permet non seulement de prendre connaissance des documents comptables d'un contribuable, mais également de recueillir auprès de tiers tous renseignements permettant de recouper, et ainsi de vérifier, les déclarations déposées par le contribuable lui-même.

Toutefois, le droit de communication est d'application moins formaliste que le pouvoir de vérification.

S'agissant des [articles L. 83 à L. 95 du LPF](#), le droit de communication peut également être exercé par les agents des administrations chargés du recouvrement des impôts, droits et taxes prévus par le

code général des impôts.

Il a été étendu par l'article 90 de la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 de finances pour 1987 au recouvrement des amendes et condamnations pécuniaires qui ne sont pas de nature fiscale.

Cette dernière disposition, prise au profit des seuls comptables de la Direction générale des finances publiques, vise les contraventions de voirie.

Le droit de communication est réglementé par les articles L. 81 et suivants du LPF.

## **B. Définition du pouvoir de vérification**

---

### **100**

Il faut distinguer la vérification de comptabilité, l'examen de comptabilité et l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (BOI-CF-DG-40-20 au II § 40 et suivants).

### **1. Vérification de comptabilité**

---

#### **110**

La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations qui a pour objet d'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise (individuelle ou instituée sous forme de société ou d'une personne morale de droit public qui serait passible de l'impôt sur les sociétés ou soumise à la TVA) et de la confronter à certaines données de fait ou matérielles afin de contrôler les déclarations souscrites et d'assurer éventuellement les rehaussements nécessaires, qu'il s'agisse de revenus catégoriels soumis à l'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxes sur le chiffre d'affaires ou de droits d'enregistrement.

### **2. Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP)**

---

#### **120**

L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable s'entend des opérations de contrôle comportant la recherche d'une cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés au titre de l'impôt sur le revenu, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie dont a pu disposer le contribuable et les autres membres de son foyer fiscal. Elle a pour but de vérifier la sincérité des déclarations du revenu global au titre de l'impôt sur le revenu.

### **3. Examen de comptabilité**

---

#### **125**

La procédure d'examen de comptabilité permet à l'administration fiscale de réaliser du bureau des opérations de contrôle à partir du fichier des écritures comptables communiqué par l'entreprise, sans se déplacer dans les locaux de cette dernière.

## **III. Règles à respecter pour exercer le droit de communication**

**130**

Les recherches effectuées dans la comptabilité d'un contribuable et qui aboutissent à la collecte de renseignements qui seront utilisés non pas pour la vérification de ce contribuable mais pour la vérification de tiers ne doivent pas poser, en principe, de difficultés d'application. Mais la situation n'est pas aussi nette lorsque, par la simple consultation de la comptabilité du contribuable auprès duquel il exerce son droit de communication, l'agent qui effectue le recoupement est amené à constater ou même à présumer des erreurs, des omissions ou des dissimulations dans les déclarations souscrites par ce même contribuable. Dans cette hypothèse, en effet, si l'irrégularité constatée ou présumée est directement exploitée soit par ledit agent, soit même par un autre agent (vérificateur dépendant d'une brigade de vérifications générales, par exemple), le contribuable serait en droit de contester le bien-fondé des suppléments d'imposition mis à sa charge. Il lui suffirait pour cela de faire valoir que le rehaussement effectué résulte exclusivement du fait que le défaut de sincérité des déclarations souscrites n'a été découvert que par comparaison de ces déclarations avec ses écritures comptables et que, dans ces conditions, sa comptabilité a fait l'objet non d'un recoupement mais d'une vérification de comptabilité pour laquelle il n'a pas bénéficié des garanties prévues par la loi.

**140**

Dans ces conditions, toute intervention auprès d'un contribuable ou d'un assujetti en vue, soit de collecter des renseignements, soit de s'assurer de l'exactitude de renseignements déjà recueillis, doit impérativement obéir aux règles suivantes :

- il convient d'adresser ou de remettre un avis de passage au contribuable afin de lever toute ambiguïté sur la nature de l'intervention dont il est l'objet ([BOI-CF-COM-10-10-20](#)) ;
- le droit de communication doit être limité au relevé passif d'écritures comptables ou à la copie de documents ;
- l'agent qui intervient doit s'abstenir de tout examen critique de la comptabilité (recherche de la sincérité, de l'exactitude des écritures comptables ou de leur caractère probant notamment par évaluation du bénéfice brut réel résultant de la comparaison des prix de vente affichés ou pratiqués avec les prix d'achat correspondants, évaluation matérielle des immobilisations, des stocks de matières premières, de marchandises, etc.) et d'apposer tout visa, observation, mention de date sur les livres ou documents qui lui sont présentés ;
- lorsque le service procède à des recoupements, il y a lieu de considérer que leur mise en œuvre doit répondre aux critères fixés tant par la jurisprudence que par la doctrine administrative : les recherches à opérer dans la comptabilité du contribuable doivent en conséquence être menées dans le strict respect des conditions d'exercice du droit de communication.

**150**

Ces recoupements doivent notamment revêtir un caractère ponctuel. L'agent qui intervient doit procéder par sondage ; l'examen de l'ensemble des documents comptables sur la totalité de la

période non prescrite est rigoureusement proscrit. Pratiquement, cet examen ne concernera qu'un nombre restreint de documents ou d'écritures comptables.

Le caractère ponctuel de la recherche doit ressortir de la rédaction de l'avis de passage. Il convient d'y préciser les dispositions légales en application desquelles est exercé le droit de communication, la période ainsi que les documents sur lesquels porte l'intervention.

## IV. Jurisprudence relative au droit de communication

160

*Le Conseil d'État a jugé, postérieurement à l'arrêt «Football-Club de Strasbourg» (CE, arrêt du 13 mars 1967, n° 62338, RJCD, IIe partie, p. 75) que l'inspecteur des impôts qui, en vertu des dispositions de l'article 1991 du CGI, s'est fait communiquer des pièces comptables et a procédé à un examen rapide de ces pièces en présence du contribuable ne peut être considéré comme ayant procédé à un début de vérification alors, au surplus, qu'une procédure régulière de vérification a été mise en œuvre ultérieurement (CE, arrêt du 6 mars 1968, req. n° 71446, RJCD 1968, IIe partie, p. 62).*

**Remarque** : Arrêt rendu sous l'empire de l'article 1991 du CGI qui a été remplacé par l'article L. 85 du LPF.

170

*Lorsque, saisie d'un différend concernant l'évaluation du bénéfice assigné à une entreprise à la suite d'une vérification de comptabilité, la commission départementale des impôts a ordonné – comme elle en a le pouvoir – un supplément d'instruction aux fins que lui soient précisés les éléments de comparaison retenus en l'espèce par le service, l'enquête ainsi effectuée par l'administration et qui a eu pour objet la consultation, aux sièges de l'entreprise en cause et des autres entreprises choisies comme terme de comparaison, de certains documents comptables et statistiques, doit être regardée comme ayant le caractère, non d'une nouvelle vérification des écritures comptables au sens de l'article 1649 septies B du CGI, mais d'une simple communication de pièces au sens de l'article 1991 du CGI. L'entreprise dont il s'agit n'est dès lors pas fondée à soutenir que l'avis de la commission, basé sur les résultats du supplément d'instruction, a été rendu sur une procédure irrégulière (CE, arrêt du 8 mai 1968, req. n° 71777, RJCD 1968, IIe partie, p. 124).*

**Remarque** : L'article 1649 septies B du CGI est transféré sous l'article L. 51 du LPF.

180

*Le Conseil d'État (CE, arrêt du 18 mars 1981 n° 17337), après avoir rappelé qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne s'oppose à ce que l'administration exerce son droit de communication préalablement à la mise en œuvre de la procédure de vérification, a précisé que, dans le cadre de ce droit, le service était fondé à demander au contribuable de lui fournir la liste de ses clients et de ses fournisseurs et à se faire présenter les documents comptables de l'intéressé, puis à opérer des recoupements entre ces différents éléments (le service ne s'était fait présenter, en l'espèce qu'une copie des documents*

*comptables annexés aux déclarations de résultats (cf. également arrêt du 3 décembre 1982, req. n° 19735).*