

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-20-20-04/10/2017

Date de publication : 04/10/2017

CF - Garanties applicables lors de l'exercice du contrôle - Assistance d'un conseil au cours des vérifications et lieu de vérification de la comptabilité

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

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

Titre 2 Garanties applicables lors de l'exercice du contrôle

Chapitre 2 : Assistance d'un conseil au cours des vérifications et lieu de vérification de la comptabilité

Sommaire :

I. Assistance d'un conseil au cours des vérifications

A. Droit conféré aux contribuables par le 2ème alinéa de l'article L. 47 du LPF

B. Obligation imposée à l'administration par le deuxième alinéa de l'article L. 47 du LPF

II. Lieu de la vérification de comptabilité

A. Lieu de déroulement des opérations de contrôle

1. Principe

2. Exceptions

a. Vérification au bureau du conseil du contribuable

b. Vérification dans les bureaux de l'administration

B. Conditions dans lesquelles l'administration peut devenir dépositaire de documents appartenant à un contribuable

1. Ces conditions, cumulatives, s'articulent autour de trois principes

a. Premier principe : l'emport des documents

1° Le contribuable doit faire une demande écrite préalable

2° Le caractère préalable de la demande est primordial

3° Le vérificateur remet au contribuable un reçu détaillé des documents emportés

b. Deuxième principe : la restitution des documents

c. Troisième principe : possibilité d'un débat oral et contradictoire

d. Cas particulier : documents apportés par le contribuable au bureau du vérificateur

2. Documents concernés par la garantie

I. Assistance d'un conseil au cours des vérifications

1

Les dispositions du deuxième alinéa de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales (LPF) ont une double

portée : d'une part, elles confèrent un droit aux contribuables, d'autre part, elles imposent une obligation à l'administration.

A. Droit conféré aux contribuables par le 2ème alinéa de l'article L. 47 du LPF

10

Le deuxième alinéa de l'article L. 47 du LPF accorde aux contribuables le droit de se faire assister d'un conseil au cours des vérifications.

En droit strict, les opérations de contrôle fiscal autres que les vérifications de comptabilité, les examens de comptabilité et les ESFP ne confèrent donc pas aux contribuables le droit à l'assistance d'un conseil. Tel est notamment le cas de l'exercice du droit de communication (BOI-CF-COM-10-10-10).

Toutefois, lors d'une intervention de cette nature, le contribuable peut se faire assister d'un conseil mais celui-ci ne peut en arguer pour différer le commencement des opérations.

Par ailleurs, la faculté de se faire assister d'un conseil n'appartient qu'aux seuls contribuables dont la comptabilité ou la situation fiscale est vérifiée, à l'exclusion des tiers dont la situation fiscale est susceptible d'être affectée par les résultats de la vérification. L'administration n'enfreint pas la loi en n'avisant pas de cette faculté l'ancien représentant légal d'une société ayant cessé ses fonctions à la date de la vérification, alors même que cette intervention porte pour partie sur la période de gestion de l'intéressé et peut pour cette période, conduire au redressement de ses revenus en corrélation avec le rehaussement des bénéfices sociaux (CE, arrêt du 23 décembre 1964, req. n° 62897).

20

Le mot « conseil » contenu dans le texte légal n'est pas employé par référence à un texte organisant une profession. Il en résulte que le contribuable peut choisir n'importe quelle personne comme conseil (c'est ainsi que le mari peut assister, comme conseil, sa femme exploitante). Par ailleurs, le texte de l'article L. 47 du LPF limite à une, le nombre de personnes auxquelles un redevable peut faire appel à titre de conseil. L'administration admet cependant la présence de deux conseils si l'importance de l'entreprise le justifie. Mais il va de soi que le (ou les) conseil(s) choisi(s) par le contribuable ne doit (doivent) faire obstacle en aucune façon au déroulement normal de la vérification.

L'assistance d'un conseil doit s'entendre de l'aide qu'une personne qualifiée apporte à un contribuable soit en assistant avec lui aux opérations de la vérification, soit en représentant le contribuable lorsque celui-ci ne peut être présent au contrôle.

30

Aucun texte n'ayant fait de la présence effective du conseil une condition nécessaire à la validité des vérifications (dès lors que le contribuable a été prévenu, en particulier par l'avis de vérification, de la faculté qui lui était offerte d'être assisté par un conseil) le contribuable ne saurait arguer de l'absence dudit conseil pour s'opposer au contrôle. En cas de contrôle inopiné, il est rappelé que le vérificateur ne doit procéder au cours de sa première intervention qu'à des constatations matérielles qui perdraient toute valeur si elles étaient différées (BOI-CF-PGR-20-10 au I-B-1-c § 140 et suivants). Remarque étant faite que l'administration ne se refuse pas, en principe, à reporter une vérification lorsque le contribuable invoque en temps utile des motifs valables, l'absence non motivée de l'intéressé ou d'un représentant qualifié de celui-ci au jour fixé pour la vérification s'analyserait en une opposition individuelle à l'exercice du contrôle et en un refus de communication, infractions respectivement réprimées par l'article 1746-1 du CGI et l'article 1734 du CGI.

40

Le Conseil d'État a jugé que les avocats ont qualité pour représenter leurs

clients, au cours de la procédure de contrôle, sans avoir à justifier du mandat qu'ils sont réputés avoir reçu de ces derniers lorsqu'ils déclarent agir pour leur compte (CE, arrêt du 5 juin 2002, n° 227373).

Les opérations de vérification d'une société anonyme qui se sont déroulées en l'absence, pour une raison de force majeure, du président-directeur général, ne sauraient être regardées comme entachant la vérification d'irrégularité, dès lors que la société a été représentée aux dites opérations par un associé et un conseil choisi par le président lui-même (CE, arrêt du 20 octobre 1967, req. n° 63118).

B. Obligation imposée à l'administration par le deuxième alinéa de l'article L. 47 du LPF

50

Les dispositions du 2ème alinéa de l'article L. 47 du LPF font obligation à l'administration d'avertir les contribuables concernés qu'ils peuvent se faire assister d'un conseil de leur choix, au cours des vérifications.

Le défaut d'avertissement est sanctionné par la nullité de la procédure qui entraîne la nullité de la vérification, et corrélativement, des impositions supplémentaires qui ont pu être mises à la charge de l'entreprise ou du contribuable vérifié. La procédure d'imposition annulée en application de l'article L. 47 du LPF n'est pas susceptible d'être recommencée.

L'article L. 51 du LPF (BOI-CF-PGR-20-40) fait obstacle, en effet, à ce qu'une nouvelle vérification soit entreprise, même dans le cas où la précédente a eu lieu dans des conditions irrégulières qui ont entraîné la nullité de la procédure (CE, arrêt du 13 mars 1967, n° 62397).

De même, l'article L. 50 du LPF fait obstacle à ce que l'administration, lorsqu'elle a effectué un ESFP, procède à des rehaussements pour la même période ou le même impôt, à moins que le contribuable n'ait fourni des éléments incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait adressé un procès-verbal de flagrante fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF au titre d'une période postérieure.

Cette règle s'applique alors même que les premières impositions seraient établies suite à une procédure irrégulière (CE, arrêt du 31 juillet 1992, n° 73475).

60

Le moyen tiré de la méconnaissance par le service vérificateur de l'obligation qui lui est faite d'aviser le contribuable de son droit à l'assistance d'un conseil n'est pas d'ordre public et ne peut, par conséquent, être valablement soulevé d'office par le tribunal administratif (CE, arrêt du 15 mai 1968, req. n° 69440).

Afin d'éviter la nullité de la procédure pour défaut d'information, les avis de vérification n°s **3923-EC-SD** (CERFA n° 15633), **3927-SD** (CERFA n° 11873) et **3929-SD** (CERFA n° 11872) comportent la formule préimprimée suivante : « vous avez la faculté de vous faire assister par un conseil de votre choix ».

remarque : des modèles d'avis de vérification n°s **3923-EC-SD**, **3927-SD** et **3929-SD** sont disponibles dans la [charte des droits et obligations du contribuable vérifié](#).

En adressant ou en remettant au contribuable l'avis de vérification, le service satisfait donc aux obligations prévues au deuxième alinéa de l'article L. 47 du LPF.

II. Lieu de la vérification de comptabilité

A. Lieu de déroulement des opérations de contrôle

1. Principe

70

Le législateur a défini la vérification de comptabilité comme un contrôle sur place permettant notamment à l'agent de l'administration, d'apprécier les conditions d'exploitation de l'entreprise et de recueillir les informations et observations de la personne vérifiée (LPF, art. L. 13, LPF, art. L. 47 et LPF, art. L. 52).

Le déplacement de la comptabilité d'une entreprise vérifiée en dehors de ses locaux est donc, en principe, proscrit : pour examiner les documents comptables, le représentant de l'administration doit se rendre « sur place », étant observé que cette expression s'entend généralement du principal établissement.

Ce principe s'applique aussi bien pour les opérations de vérification proprement dite qu'à l'occasion des visites sur place nécessaires à l'instruction des observations présentées par le contribuable en réponse aux propositions de rectification.

2. Exceptions

80

Par exception au principe susvisé, la jurisprudence a admis que l'examen des pièces comptables puisse exceptionnellement se dérouler hors de l'entreprise à la condition expresse que cette pratique n'ait pas pour effet de priver le contribuable des garanties prévues par la loi pour les contrôles sur place (assistance d'un conseil, possibilité de discussion avant toute proposition de rectification, limitation dans le temps de la durée du contrôle).

Cette façon de procéder ne devrait trouver à s'appliquer que pour les entreprises de petite dimension qui n'ont pas toujours la possibilité matérielle d'accueillir, pendant une période excédant parfois plusieurs semaines, l'agent de la direction générale des finances publiques chargé de l'examen de leur comptabilité.

L'examen peut être opéré soit dans les bureaux de l'administration, soit dans les bureaux du comptable de l'entreprise mais il ne peut en aucun cas se dérouler au domicile du vérificateur.

Le Conseil d'État a également jugé qu'une vérification pouvait se dérouler régulièrement au domicile du PDG de la société vérifiée dans la mesure où cette circonstance résulte d'une demande expresse de l'intéressé (CE, arrêt du 28 novembre 1986, n° 66295).

a. Vérification au bureau du conseil du contribuable

90

Le Conseil d'État admet que les opérations de vérification puissent se dérouler 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 (CE, arrêt du 29 mars 1978, n° 4460).

Dans cette hypothèse, le contribuable doit demander expressément au vérificateur que les documents soient examinés chez son conseil (RM Louvot, n° 5810, JO Sénat, 20 août 1987, p. 1319).

La vérification ne doit pas être entièrement conduite dans le bureau du conseil, mais doit comporter un minimum d'investigations dans l'entreprise permettant au vérificateur d'apprécier les conditions réelles d'exploitation.

Bien entendu, la possibilité d'un débat oral et contradictoire doit être offerte au contribuable (CE, arrêts des 29 mars 1978, n° 4460, CE, arrêt du 5 juin 1981 n° 20948 et CE arrêt du 31 mai 2000, n° 178122).

b. Vérification dans les bureaux de l'administration

100

Les documents comptables, support des déclarations fiscales, sont également la traduction matérielle des obligations imposées aux entreprises par le code de commerce ou la nécessité de leur gestion, et sont la propriété des contribuables. Ces derniers peuvent donc en disposer et les confier temporairement au vérificateur, mais le juge de l'impôt est particulièrement attentif à la forme de cette démarche. Elle doit procéder de la seule volonté des redevables et être exclusive de toute pression, ou même incitation.

Les documents doivent être prélevés puis restitués dans des conditions qui n'autorisent aucune contestation sur leur nombre ou leur nature et permettent aux contribuables vérifiés d'assurer leur défense en toute connaissance de cause et au moyen de tous les éléments utilisés par le vérificateur.

B. Conditions dans lesquelles l'administration peut devenir dépositaire de documents appartenant à un contribuable

110

La jurisprudence 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 rehaussements qui peuvent en découler même si certains d'entre eux ne sont pas directement fondés sur l'examen des documents emportés (CE, arrêts des 21 mai 1976 n° 94052, CE, arrêt du 18 mai 1977, n° 2387, CE, arrêt du 18 mai 1977, n° 2867, CE, arrêt du 27 juillet 1984, n° 37491, CE, arrêts du 2 juillet 1986, n° 54642 et du 26 juin 1987, n° 39008).

Jugé, toutefois, que le fait pour un vérificateur de prendre et de conserver des photocopies de documents comptables ou des copies de fichiers informatiques ne peut être considéré comme un emport de documents (CE, arrêt du 25 mars 1991, n° 87731 et arrêt du 25 mars 1991, n° 89752 [cf. II-B-2 § 190] et 5 mai 1999, n° 197379).

1. Ces conditions, cumulatives, s'articulent autour de trois principes

120

L'administration peut devenir dépositaire de documents à condition de respecter certaines formalités préalables à leur emport, certaines conditions pour leur restitution, et sans pour autant priver le contribuable d'un débat oral et contradictoire.

a. Premier principe : l'emport des documents

1° Le contribuable doit faire une demande écrite préalable

130

Le contribuable qui souhaite que l'examen de sa comptabilité s'opère dans les bureaux de l'administration, doit prendre l'initiative de proposer le déplacement des documents et remettre au vérificateur une demande écrite préalable à l'emport des pièces.

Aucune condition de forme n'a été posée par la jurisprudence. Toutefois, il est nécessaire que l'intéressé présente lui-même cette demande en mentionnant expressément avoir été averti que le contrôle devait normalement se dérouler dans son entreprise et y porte la mention « Fait le ... (date), à ... (lieu) » avant sa signature.

Aucune demande ne doit être faite sur un modèle préimprimé ou matériellement rédigée par le vérificateur (CE, arrêt du 17 février 1986, n° 49926 et CE, 21 octobre 1987, n° 60512).

Il est précisé que la demande ne peut être effectuée que par le contribuable vérifié ou son représentant légal, à l'exclusion des tiers, de membres de sa famille ou de son conseil. Le service est invité à vérifier que la signature de la demande correspond bien à celle qui figure sur les déclarations produites par l'intéressé ou à s'assurer de la qualité du mandataire.

La demande peut être révoquée par le contribuable à tout moment du contrôle. Après restitution, la vérification peut alors se poursuivre dans l'entreprise, dans les conditions habituelles.

2° Le caractère préalable de la demande est primordial

140

Ainsi le Conseil d'État 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) ;

- 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 CE, 3 juillet 1985, n° 32294) ;

- la reconnaissance par le contribuable dans la réponse à la proposition de rectification, 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) ;

- un procès-verbal établi par les agents du service postérieurement aux opérations de contrôle (CE, arrêt du 5 novembre 1984, n°s 34680 34681 36379 45088.).

3° Le vérificateur remet au contribuable un reçu détaillé des documents emportés

150

Il appartient au vérificateur de prendre la décision d'accéder à la demande du contribuable ou de refuser, mais elle doit être exclusivement inspirée par des considérations touchant à la bonne exécution des opérations de contrôle. En effet, l'agent de la direction générale des finances publiques n'est nullement tenu, quelle que soit la demande qui lui est faite, de prendre la responsabilité d'emporter des documents comptables. Dans l'hypothèse où le déplacement de la comptabilité apparaîtrait inopportun ou difficile et où il ne serait pas possible de parvenir à un accord avec le contribuable refusant d'accueillir le vérificateur dans son entreprise, il y aurait lieu de l'informer par écrit, et éventuellement de mettre en œuvre la procédure d'évaluation d'office prévue par l'[article L. 74 du LPF](#) en cas d'opposition à contrôle fiscal.

S'il accède à la demande du contribuable, le vérificateur lui remet un reçu détaillé des documents dont l'administration devient temporairement dépositaire. Ce reçu doit être signé par le vérificateur et par le contribuable ([CE, arrêt du 21 octobre 1987, n° 60512](#)). Le vérificateur en conserve une copie au dossier.

Le service est invité à s'assurer de l'inventaire exhaustif et précis des pièces énumérées sur ce reçu avant de les emporter.

En aucun cas, les documents prélevés ne doivent être transportés au domicile du vérificateur.

b. Deuxième principe : la restitution des documents

160

Lors de la restitution des documents, le vérificateur doit exiger une décharge qui corresponde strictement au reçu qu'il a délivré lors de l'emport.

Cette restitution doit avoir lieu en temps utile pour que le contribuable soit en mesure de discuter les premiers résultats de la vérification avant la clôture des opérations sur place. Il est donc indispensable qu'il y soit procédé avant la dernière intervention sur place du vérificateur laquelle constitue la date de clôture de la vérification proprement dite.

Il est rappelé, par ailleurs :

- que 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 garantie prévue par l'[article L. 52 du LPF](#) trouve à s'appliquer.

c. Troisième principe : possibilité d'un débat oral et contradictoire

170

Le déplacement 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. D'où la nécessité de restitution des documents déplacés avant la dernière intervention sur place.

Le respect de ce principe tenant à la possibilité pour le contribuable d'avoir un débat oral et contradictoire avec le vérificateur est indispensable pour que le

juge de l'impôt admette qu'il soit dérogé à la volonté du législateur de voir les opérations de vérification de comptabilité se dérouler dans l'entreprise. Il a ainsi été jugé qu'était irrégulière la vérification au cours de laquelle le vérificateur ne s'était rendu que deux fois au siège de la société pour emporter les documents comptables de l'entreprise puis pour les restituer (arrêt CE, 27 juillet 1979, n° 09101 et 08682) ou trois fois, dès lors qu'une visite intermédiaire n'avait duré qu'une heure pour permettre l'examen d'un problème relatif aux soldes pratiqués par l'entreprise (CE, arrêt du 7 décembre 1983, n° 36722).

De même, le Conseil d'État 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 (CE, arrêt du 25 septembre 1989, n° 59495).

Cette exigence d'un débat oral et contradictoire procède en effet de l'idée que seule la possibilité d'un dialogue évolutif et constructif sur place est de nature à permettre, d'une part, à l'agent de la direction générale des finances publiques de recueillir les informations nécessaires au contrôle, d'apprécier concrètement les conditions d'exploitation de l'entreprise et d'informer l'exploitant de ses obligations fiscales, et d'autre part, au contribuable de présenter utilement ses premières observations. Cette potentialité de dialogue est présumée par le juge lorsque le vérificateur a eu une présence suffisante dans l'entreprise, rien ne s'opposant alors à ce que le contribuable entre en contact avec lui (CE, arrêt du 26 mai 1982, n° 26230, CE, arrêt du 28 janvier 1987, n° 48571).

En pratique, les périodes d'examen matériel des documents comptables hors du siège de l'entreprise doivent donc alterner avec des interventions effectives du vérificateur chez le contribuable. En outre, les documents emportés doivent être restitués suffisamment tôt pour qu'indépendamment des rencontres qui ont lieu lorsque le contribuable est dessaisi de sa comptabilité, celui-ci 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.

Il est précisé à cet égard :

- que le vérificateur ne doit 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 « techniques », qui peuvent avoir lieu avec le conseil, ne dispensent pas le vérificateur d'informer directement le contribuable ;
- que le contribuable doit avoir la possibilité d'un dialogue avec le vérificateur, quelle que soit la procédure de rectification qui sera ultérieurement applicable (procédure contradictoire ou procédure d'imposition d'office) ;

- que les entretiens et échanges de correspondances qui peuvent avoir lieu au cours de la procédure de rectification qui suit la vérification, sous la forme du dialogue contradictoire prévu par l'article L. 55 du LPF, ne peuvent être retenus au titre du débat oral et contradictoire propre aux opérations de contrôle sur place (CE, arrêt du 7 décembre 1983, n° 36722)

- que les échanges écrits ne peuvent pas tenir lieu de débat oral et contradictoire mais peuvent, en tant que de besoin, le matérialiser pour conserver, de part et d'autre, la trace des échanges verbaux. En tout état de cause, la présence physique du vérificateur sur place, nécessaire au déroulement du contrôle, doit être suffisante pour que le débat oral et contradictoire puisse exister, même si, par ailleurs, sur demande écrite du contribuable, l'examen des documents

comptables n'a pas eu lieu sur place . Il n'en va autrement que si, du fait du contribuable, le dialogue s'est instauré dans d'autres locaux, comme par exemple dans les bureaux du comptable de l'entreprise. Il ressort des considérants des arrêts du Conseil d'Etat, auxquels se réfère l'honorable parlementaire, que la Haute Assemblée apprécie le caractère suffisant de la présence du vérificateur dans l'entreprise et la réalité du débat oral et contradictoire en fonction des circonstances de fait et au cas par cas (RM Bourg-Broc n° 21014, JO AN du 1er juin 1987 p. 3171) ;

- mais 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 (CE, arrêt du 20 mars 1985, n° 52477).

Dès lors qu'à l'évidence un dialogue reste immatériel et informel, l'attention du service est appelée sur les précautions à prendre afin de se ménager, en cas de contentieux ultérieur, la preuve de la réalité de la discussion ou, à tout le moins, des propositions faites en ce sens au contribuable.

Lorsque l'attitude de ce dernier laisse craindre l'engagement ultérieur d'un contentieux, les interventions sur place peuvent utilement être précédées d'une lettre ou d'un avis de passage informant l'intéressé de la date de la visite sur place et l'invitant à une discussion dans l'entreprise, en présence, le cas échéant, de son conseil. Dans l'hypothèse d'un refus du contribuable, une confirmation écrite de ce refus doit être demandée. Il en est de même si le contribuable préfère, de sa propre initiative, qu'un entretien se déroule au bureau du vérificateur ou chez son conseil.

Rien ne s'oppose non plus à ce que le vérificateur mentionne expressément dans la décharge qui lui est remise lors de la restitution des documents, les dates des visites, les opérations effectuées et les observations auxquelles elles ont donné lieu, tant de sa part que de celle du contribuable vérifié.

Ces faits peuvent également être rappelés dans la proposition de rectification.

Enfin, le vérificateur doit être particulièrement attentif à consigner dans le rapport de vérification les divers éléments permettant de prouver l'existence d'un dialogue ou de constater que le contribuable s'y est volontairement refusé.

d. Cas particulier : documents apportés par le contribuable au bureau du vérificateur

180

Le dépôt spontané de documents comptables auprès des services de l'administration ne vicie pas, en principe, la vérification (CE, arrêt du 2 juillet 1986, n° 55961).

Afin d'éviter toute contestation ultérieure sur l'origine d'une telle démarche, le vérificateur doit s'abstenir de demander au contribuable de lui apporter et de lui confier des documents qu'il a la possibilité de consulter dans les locaux de l'entreprise.

Dans l'hypothèse où le contribuable prend l'initiative d'apporter certaines pièces comptables lui appartenant, l'agent de la direction générale de finances publiques doit exiger une décharge mentionnant que le contribuable a effectué, de lui-même, le transport des documents et précisant la teneur exacte des documents qui lui sont remis. Lors de la restitution, une seconde décharge doit être demandée. Celle-ci peut préciser les éléments qui ont fait l'objet d'observations tant de la part du vérificateur que du contribuable afin de pouvoir démontrer que cette pratique n'a pas privé l'intéressé de la possibilité du débat oral et contradictoire portant sur ces documents.

2. Documents concernés par la garantie

190

Le Conseil d'État a jugé que ne pouvaient faire l'objet d'un déplacement en dehors des locaux de l'entreprise sans que soient respectées les conditions sus rappelées :

- un tableau des amortissements qui, s'il ne fait que reproduire en les centralisant des écritures qui figurent dans d'autres comptes de l'entreprise, n'en constitue pas moins un document comptable dont la tenue facultative est prévue par le plan comptable et dont le transfert par le vérificateur hors des locaux de l'entreprise, sans délivrance de reçu et sans l'accord du contribuable, était susceptible de priver ce dernier des possibilités qui lui sont garanties d'un débat oral et contradictoire sur place (CE, arrêts du 29 juillet 1983, n° 27794, 27795 et 27797) ;

- un inventaire des stocks (CE, arrêt du 2 juillet 1986, n° 54642) ;

- des relevés de compte bancaire, qui constituent des pièces justificatives des recettes et dépenses professionnelles (CE, arrêt du 2 juillet 1986, n° 55961), même s'ils retracent également des opérations étrangères à l'activité professionnelle (CE, arrêt du 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, arrêts du 6 juin 1984, n° 42802, 42803, 42804 et 42805) ;

- un bail afférent à des locaux commerciaux et un projet de révision de ce bail (CE, arrêts du 26 juin 1987, n° 39008 et 40438).

On remarque que ces décisions fournissent une définition très large des documents protégés par la garantie jurisprudentielle. Il s'agit, en fait, indépendamment des documents comptables au sens strict, de toutes les pièces qui sont utiles au vérificateur pour effectuer le contrôle et, par conséquent, au contribuable pour assurer sa défense. Sont ainsi visées par la garantie toutes les pièces utiles à la gestion de l'entreprise.

200

Par ailleurs, le fait d'emporter des copies ou des photocopies fournies par le contribuable ne peut en lui-même constituer une irrégularité de la vérification (cf. II-B-a § 130 à 150).

Lorsque les copies sont réalisées pour être remises au vérificateur et que le contribuable reste en possession des originaux, ce dernier sera invité à indiquer sur les documents fournis leur caractère de copies destinées à être conservées par le service.

Mais, 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 strictes posées par la jurisprudence. 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 des documents qui lui ont été remis (cf. dans ce sens CE, arrêt du 2 octobre 1985, n° 66522).

210

Enfin, ne constitue pas un emport irrégulier de comptabilité susceptible de vicier la procédure de vérification :

- le fait que le contribuable ait lui-même apporté les documents litigieux au bureau du vérificateur (CE, arrêts des 17 juin 1985, n° 34257 et CE, arrêt du 2 juillet 1986, n° 55961 [cf. II-B-1-d § 180]) ;

- l'emport de documents étrangers à la comptabilité professionnelle (CE, arrêt du 28 mars 1984, n° 38737 et CE arrêt du 9 juillet 1982, n° 27410 (dans la première affaire, il s'agissait d'un échéancier de prêts et dans la seconde de carnets sur lesquels un contribuable imposable dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux mais ne tenant pas de livre-journal inscrivait seulement le nombre d'actes journaliers) ;

- le fait pour le vérificateur de demander au contribuable de venir dans son bureau pour un entretien en y apportant des documents comptables dès lors qu'un débat oral et contradictoire a pu avoir lieu dans l'entreprise, que l'essentiel du contrôle y a été effectué, que le contribuable est libre de refuser et qu'il remportera ses documents à l'issue de l'entretien sans en avoir été à aucun moment dessaisi (CE, arrêt du 10 janvier 2001, n° 211966).