

Abidjan, le 08 JUL 2024

Le Directeur Général

N° **051** /MFB / DGI-DLCD

NOTE DE SERVICE
----000----

Destinataires : Tous services

Objet : Règles de contrôle de l'impôt

Le système fiscal de la Côte d'Ivoire est déclaratif. Il consiste à laisser au contribuable l'initiative de déterminer son impôt dans un esprit de sincérité et de le déclarer sous sa propre responsabilité.

En contrepartie, l'Administration dispose d'un droit de contrôle. Le contrôle fiscal apparaît ainsi comme le corollaire du système déclaratif et constitue une prérogative de l'Administration fiscale pour s'assurer de la sincérité des déclarations souscrites par les contribuables.

Le contrôle fiscal s'exerce dans un cadre légal précis prévu par la loi n° 97-244 du 25 avril 1997 portant Livre de Procédures fiscales (LPF) qui offre des garanties aux contribuables. Il revêt différentes formes et se réalise suivant des procédures bien déterminées.

Les contribuables qui estiment que les garanties qui leur sont accordées ne sont pas respectées, disposent de voies de recours.

La présente note porte sur :

- le cadre général du contrôle de l'impôt ;
- la mise en œuvre du contrôle fiscal.



1- Cadre général du contrôle

1.1- Pouvoir de contrôle de l'Administration

1.1.1- Etendue du pouvoir de contrôle

L'article premier du Livre de Procédures fiscales en ses alinéas 1 et 2, définit l'étendue du pouvoir de contrôle de l'Administration en indiquant que celle-ci peut contrôler :

- les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances ;
- les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions, remboursements ou dégrèvements d'impôts, des exonérations et attestations fiscales.

Le pouvoir de contrôle peut s'exercer à l'égard de tous les contribuables et concerne tous les impôts et taxes.

L'article 3 du LPF dispose que l'Administration peut également exercer son droit de contrôle auprès « des institutions et organismes qui n'ont pas la qualité de commerçant ou de membres d'une profession libérale, et qui payent des salaires, des honoraires ou des rémunérations de toute nature, ou qui encaissent, gèrent ou distribuent des fonds pour le compte de leurs membres ou adhérents ».

Ces institutions et organismes sont tenus de communiquer à l'Administration, sur sa demande, leurs livres comptables et pièces annexes ainsi que les documents relatifs à leurs activités (article 3 alinéa 2 du LPF).

Aux termes des dispositions de l'article 43 du LPF, « le droit de communication s'exerce à l'égard des membres des professions non commerciales et des personnes qui se livrent à des activités non commerciales qui, régies par un ordre ou un statut particulier, ou qui, sans relever d'un tel ordre ou statut, interviennent dans des transactions, des prestations à caractère juridique, financier ou comptable ou qui détiennent des fonds ou des biens pour le compte de tiers.

Il s'exerce également à l'égard des groupements, collectivités et associations, même à but non lucratif ».

1.1.2- Différents types de contrôle

Le contrôle peut revêtir diverses formes qui sont souvent complémentaires. Ainsi, on distingue notamment :

- le contrôle sur pièces qui consiste pour l'Administration à contrôler à partir de ses bureaux, les déclarations du contribuable qui lui sont remises, en vue d'en vérifier l'exactitude et la sincérité. Cet examen est effectué à l'aide des



documents et renseignements figurant au dossier fiscal de l'intéressé ou communiqués à la demande de l'Administration (article 4 du LPF) ;

- la vérification de comptabilité (vérification générale ou contrôle ponctuel) qui a pour objet d'examiner sur place des documents de l'entreprise pour s'assurer de la régularité et du caractère probant des écritures comptables ou de confronter les déclarations du contribuable avec les écritures comptables en vue d'en contrôler la sincérité (article 2 du LPF) ;
- la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques (VASFE) qui a pour but de vérifier la sincérité et l'exactitude de la déclaration des revenus de personnes physiques, au regard de l'impôt général sur le revenu (article 5 du LPF).

Tous ces contrôles doivent respecter des procédures destinées à garantir les droits des contribuables.

1.1.3- Limites du pouvoir de contrôle

Le pouvoir de contrôle de l'Administration ne s'exerce pas sans limites. Un certain nombre de restrictions sont prévues par la loi.

La faculté dont dispose l'Administration pour réparer les omissions ou insuffisances d'imposition ne peut être exercée que dans des délais fixés par la loi, à l'expiration desquels il y a prescription.

L'Administration est par ailleurs tenue de respecter les droits et garanties reconnus aux contribuables.

1.1.3.1- Délais de prescription

➤ Délais généraux

Les délais généraux au cours desquels l'Administration peut exercer son droit de reprise, peuvent être résumés comme suit :

Types d'impôts et références légales	Délais d'exercice du droit de reprise
Impôts directs et assimilés : impôt général sur le revenu, impôts sur les bénéfices, impôts sur les traitements et salaires, contribution à la charge des employeurs, taxe d'Etat de l'entrepreneur, impôt des microentreprises, impôt sur le revenu foncier et impôt sur le patrimoine foncier, contribution des patentes et des licences, retenues à la source. (Article 84 alinéa 1 du LPF)	Jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.



Taxes sur le chiffre d'affaires et taxes spécifiques, acompte d'impôt sur le revenu du secteur informel (AIRSI), prélèvements sur les rémunérations versées aux prestataires de services du secteur informel et retenues à la source représentatifs de ces impôts. (Article 86 alinéas 1 et 4 du LPF)	Jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible.
Droits d'enregistrement (Article 158 du LPF)	5 ans à compter de la date de l'enregistrement de l'acte pour les actes présentés à la formalité de l'enregistrement ou prescription de droit commun de 10 ans dans certains cas.
Autres impôts, taxes ou droits pour lesquels un délai plus court n'est pas prévu. (Article 87 du LPF)	10 ans à partir du fait générateur de l'impôt.

Tous les délais prévus par le Livre de Procédures fiscales sont des délais francs, c'est-à-dire que le jour au cours duquel se produit l'événement ainsi que le jour de son expiration ne doivent pas être comptés.

Toutefois, l'article 20-3° du LPF prévoit pour le temps de présence en entreprise, des délais ouvrables lorsque la vérification est limitée à des opérations particulières ou à des impôts déterminés (vérification ponctuelle).

NB : Les jours ouvrables correspondent à tous les jours de la semaine, à l'exception des jours de repos hebdomadaires (généralement les samedi et dimanche) et des jours fériés habituellement non travaillés.

Les jours ouvrés quant à eux correspondent aux jours effectivement travaillés dans une entreprise ou une administration (généralement du lundi au vendredi inclus), à l'exception des jours fériés habituellement non travaillés.

➤ **Délais spéciaux**

Dans les cas suivants, le délai de reprise est fixé par des dispositions particulières applicables même si le délai général de reprise est expiré :

- erreurs sur la nature de l'impôt ou sur le lieu d'imposition : ces erreurs peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a prononcé le dégrèvement de l'imposition initiale (article 89 du LPF) ;
- décès d'un contribuable : les omissions ou insuffisances constatées en matière d'impôt général sur le revenu ou d'autres impôts sur les revenus, dans les impositions établies au nom du défunt au titre de l'année du décès ou de



l'une des trois années antérieures, peuvent être mises en recouvrement jusqu'à la fin de la deuxième année suivant celle de la déclaration de succession ou, si aucune déclaration n'a été faite, celle du paiement par les héritiers, des droits de mutation par décès (article 85 du LPF).

➤ **Dérogation aux délais généraux**

L'Administration peut procéder à des contrôles et à des rehaussements au titre des trois années excédant le délai ordinaire de prescription :

- lorsqu'elle a découvert qu'un contribuable se livrait à des agissements frauduleux et a déposé une plainte contre lui. Le recouvrement des impositions supplémentaires établies au titre de la période excédant le délai ordinaire de prescription est suspendu jusqu'à la décision de la juridiction pénale, à condition que le contribuable constitue des garanties suffisantes. Ces impositions sont caduques si la procédure judiciaire se termine par une ordonnance de non-lieu ou si les personnes poursuivies bénéficient d'une décision de relaxe (article 90 du LPF) ;
- lorsqu'elle découvre qu'un contribuable n'a pas reversé la taxe sur le chiffre d'affaires collectée ou l'impôt sur les traitements et salaires prélevé à la source, même en l'absence de plainte en justice. Cette prorogation du délai de reprise est applicable au redevable concerné, à ses complices et le cas échéant, aux personnes pour le compte desquelles la fraude a été commise (article 91 du LPF).

➤ **Droit de contrôle de certaines années prescrites**

Le droit de contrôle de l'Administration peut porter sur les opérations suivantes effectuées au cours d'années prescrites, lorsqu'elles ont une incidence sur les impositions d'une période postérieure, non couvertes par la prescription :

- en matière d'impôts sur les bénéfices : contrôle des opérations ayant conduit à un déficit ordinaire reporté sur le résultat d'exercices non prescrits ou des amortissements réputés différés en période déficitaire, imputés ou reportés sur les résultats des exercices non prescrits (article 84 alinéa 2 du LPF) ;
- en matière de TVA : contrôle des justifications même datant d'une période prescrite relatives à la TVA déductible et au crédit de taxe existant à l'ouverture de la période non prescrite (article 86 alinéa 3 du LPF).



➤ **Interruption des prescriptions**

Les événements suivants, lorsqu'ils interviennent avant l'expiration du délai de reprise, ont pour effet d'interrompre la prescription et d'ouvrir à l'Administration, un nouveau délai pour mettre en recouvrement les droits omis :

- la notification de propositions de redressements régulièrement effectuée, les déclarations ou notifications de procès-verbaux constatant l'omission de droits ou taxes. La prescription n'est interrompue que dans la limite du montant des redressements notifiés ou constatés et n'a d'effet qu'au regard des impôts qui sont visés dans les notifications, déclarations ou procès-verbaux ;
- tous actes comportant reconnaissance par les contribuables de la dette fiscale concernée;
- les actes interruptifs de prescription de droit commun (citation en justice, saisie, commandement, etc.).

Conformément au droit commun, l'interruption de la prescription a pour conséquence de suspendre l'écoulement du délai de reprise, jusqu'à ce que cette interruption soit levée. En pratique, le délai initial de reprise est rallongé du temps de la suspension.

La notification d'un avis de mise en recouvrement interrompt également la prescription courant contre l'Administration et lui substitue la prescription décennale de l'action en recouvrement.

➤ **Prescriptions en matière de pénalités fiscales**

Conformément à l'article 92 du LPF :

- les pénalités et amendes fiscales sanctionnant les infractions aux règles d'assiette et de recouvrement des impôts et taxes se prescrivent dans les mêmes délais et conditions que les droits simples correspondants. Les sanctions fiscales concernées consistent en des intérêts de retard, des majorations, des suppléments de droits ou amendes fixes, prévus notamment par les articles 161 à 170 duodecimes du LPF ;
- les autres amendes fiscales sont prescrites à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle les infractions ont été commises.

1.1.3.2- Droits et garanties des contribuables

Dans le cadre du contrôle fiscal, les contribuables vérifiés bénéficient de droits ou garanties destinés à limiter le pouvoir de l'Administration à leur égard.



Ces garanties sont récapitulées dans les tableaux ci-après :

➤ **Garanties applicables en cas de vérification de comptabilité ou de vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE)**

Garanties	Références au LPF
<p>1. Information du contribuable</p> <p>Envoi préalable d'un avis de vérification ou de VASFE au moins quinze jours avant l'engagement de la procédure.</p> <p>Obligation d'information du contribuable des résultats de la vérification de comptabilité ou de la VASFE, même en l'absence de redressement.</p>	<p>Article 15, alinéas 1, 2, 3 et 5</p> <p>Article 17</p>
<p>2. Assistance d'un conseil</p> <p>L'avis de vérification doit, sous peine de nullité de la procédure, mentionner expressément la faculté pour le contribuable de se faire assister par un conseil de son choix.</p> <p>En cas de vérification inopinée, l'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai de deux jours, permettant au contribuable de se faire assister par un conseil de son choix.</p>	<p>Article 15, alinéa 2</p> <p>Article 16 alinéa 5</p>
<p>3. Délais de procédures</p> <p>Limitation à 12 mois de la durée des VASFE à compter de la réception de l'avis de vérification, sauf prorogation prévue par la loi.</p> <p>Limitation à 6 mois de la durée des vérifications sur place, sauf prorogation prévue par la loi.</p> <p>Limitation à 3 mois de la durée des vérifications sur place concernant les entreprises relevant du réel simplifié d'imposition, de la taxe d'Etat de</p>	<p>Article 6 du LPF</p> <p>Article 20-1° du LPF (Vérification générale de comptabilité)</p> <p>Article 20-2° du LPF (Vérification générale de comptabilité)</p>




<p>l'entrepreneur ou de l'impôt des microentreprises, de l'impôt sur les BNC ou du réel normal dont le chiffre d'affaires n'excède pas 1 000 000 000 de francs toutes taxes comprises, avec prorogation éventuelle de 45 jours en cas de suspension de la vérification.</p> <p>Limitation à 30 jours ouvrables de la vérification sur place, à l'égard de tous les contribuables, lorsque celle-ci porte sur des opérations particulières ou sur des impôts déterminés, avec prorogation éventuelle de 15 jours en cas de suspension de la vérification à la demande du contribuable ou de 10 jours en cas de suspension à la demande de l'Administration (vérification ponctuelle).</p>	<p>Article 20-3° du LPF (Vérification ponctuelle de comptabilité)</p>
<p>4. Non-renouvellement des contrôles</p> <p>Interdiction de renouveler, après un délai de 12 mois à compter de la date de la remise de la notification définitive de redressements au contribuable, pour une même période et pour les mêmes impôts et taxes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - une VASFE ; - une vérification de comptabilité, sous réserve des cas limitativement énumérés par la loi. <p>Interdiction au vérificateur d'emporter un document comptable sans l'accord écrit du contribuable.</p>	<p>Article 18 du LPF</p> <p>Article 19 du LPF</p> <p>Article 15 alinéa 4 du LPF</p>

➤ **Garanties générales**

Garanties	Références au LPF
<p>1. Assistance d'un conseil</p> <p>Les opérations de contrôle fiscal autres que les vérifications de comptabilité et les contrôles sur place ne prévoient pas le droit à l'assistance d'un conseil. Le contribuable conserve toutefois le droit à</p>	




<p>cette assistance s'il le désire sans que l'absence d'un conseil puisse emporter nullité des opérations de contrôle.</p>	
<p>2. Obligation du respect du secret professionnel par les agents des impôts</p> <p>Toute personne intervenant dans l'établissement de l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts et taxes, à l'occasion de ses fonctions ou attributions temporaires ou permanentes, est tenue au secret professionnel.</p> <p>Des dérogations sont expressément et limitativement prévues par la loi, en particulier dans le cadre d'échanges de renseignements avec les administrations publiques ivoiriennes et les administrations financières étrangères en vertu des dispositions de conventions fiscales internationales.</p> <p>Tous avis et communications échangés entre les agents de l'Administration ou adressés par eux au contribuable doivent être transmis sous enveloppe fermée.</p>	<p>Article 70 du LPF</p> <p>Articles 71 à 81 du LPF</p> <p>Article 82 du LPF</p>
<p>3- Garantie contre les changements de doctrine administrative</p> <p>Cette garantie a pour effet, sous certaines conditions décrites ci-après, de mettre les contribuables à l'abri de rehaussements qui proviendraient d'un changement de la doctrine administrative.</p>	<p>Article 21 du LPF</p>

➤ **Cas spécifique de la garantie contre les changements de doctrine de l'Administration**

Les positions prises par l'Administration à l'égard d'un contribuable concernant une situation précise et à un moment donné relativement aux règles applicables à cette situation, sont opposables à l'Administration et audit contribuable.




Ces positions sont opposables à l'Administration uniquement dans ses rapports avec ledit contribuable, à condition que la situation de fait de celui-ci corresponde strictement à celle qui a été décrite et qui est à l'origine de la position de l'Administration. Elle ne peut être valablement invoquée par un autre contribuable, même placé dans une situation qu'il juge similaire.

Par ailleurs, lorsque les circulaires administratives de portée générale donnent d'une disposition légale, une interprétation dont les contribuables ont intérêt à se prévaloir, cette interprétation est opposable à l'Administration. C'est pourquoi, le législateur a institué sous l'article 21 du LPF, une garantie particulière qui a pour effet, sous certaines conditions, de mettre les contribuables à l'abri de rehaussements qui proviendraient d'un changement de la doctrine administrative.

Cette garantie contre les changements de doctrine de l'Administration porte sur :

- les interprétations du texte fiscal résultant de documents de portée générale (article 21-1° du LPF) ;
- les réponses individuelles aux questions des contribuables (article 21-2° du LPF) ;
- les décisions ou solutions contenues dans une notification de redressements (article 21-3° du LPF).

L'alinéa 4 de l'article 21 du LPF précise que les garanties visées aux alinéas 2 et 3 ne jouent pas lorsque la législation a été modifiée ou lorsque l'Administration a publié une nouvelle interprétation des textes au moyen d'instructions, circulaires ou documents ayant une portée générale.

➤ **Interprétation du texte fiscal résultant de documents de portée générale (article 21-1° du LPF)**

Lorsque le contribuable a appliqué des textes dont l'interprétation par l'Administration a été publiée au moyen d'instructions, circulaires ou documents ayant une portée générale, l'Administration ne peut effectuer aucun redressement en soutenant une interprétation différente.

Les documents concernés sont ceux qui :

- interprètent un texte fiscal et règlent d'une manière générale une situation donnée. Les instructions, circulaires et autres documents qui se bornent à donner de simples recommandations en laissant une certaine liberté d'appréciation à l'Administration, ou à régler des questions d'organisation interne, n'interprètent pas la loi fiscale au sens de l'article 21-1° du LPF et de ce fait, ne sont pas opposables à l'Administration ;
- ont fait l'objet de la part de l'Administration, d'une diffusion destinée aux contribuables (quel que soit le moyen de diffusion : publication, diffusion



auprès d'organisations professionnelles, etc.). Les instructions, notes de service et documents internes de l'Administration dont les contribuables ne sont pas les destinataires et qui n'ont pas fait l'objet d'une telle diffusion, ne peuvent être regardés comme comportant une interprétation formelle d'un texte fiscal au sens de l'article 21 du LPF. Ils ne sont donc pas opposables à l'Administration sur le fondement de cet article.

➤ **Réponses individuelles**

L'article 21-2° du LPF définit la procédure d'obtention de réponses individuelles sur l'interprétation d'un texte ou sur l'appréciation d'une situation de fait clairement exprimée au regard d'un texte fiscal. Cet article prévoit également en son alinéa 1°, l'application de la garantie contre les changements de doctrine à ces réponses individuelles, dans les termes suivants :

« Les contribuables peuvent interroger l'Administration sur l'interprétation d'un texte ou sur les conséquences fiscales qu'il convient de tirer d'une situation de fait clairement exprimée.

Cette demande doit être adressée au Directeur général des Impôts qui dispose d'un délai de six mois pour répondre au contribuable.

La décision ou l'interprétation expressément fournie sur support papier ou par voie électronique est opposable au contribuable, et celui-ci ne peut faire l'objet de redressements fondés sur une interprétation différente. Cette garantie ne joue pas lorsque les faits sur la base desquels l'interprétation a été fournie sont différents de ceux qui sont constatés ultérieurement ».

Il en résulte qu'il ne peut être procédé à aucun rehaussement d'impôts sur le fondement d'une différence d'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, dès lors que l'appréciation faite par le contribuable a été antérieurement et formellement admise par l'Administration dans une réponse individuelle.

Les réponses individuelles doivent exclusivement émaner du Directeur général des Impôts et porter sur l'appréciation des conséquences fiscales d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Il s'agit par exemple de la qualification du caractère taxable ou non taxable d'une activité ou de sa soumission à un régime d'imposition déterminé, ou de la détermination de la base d'imposition.

Le contribuable doit avoir mis le Directeur général des Impôts en état de se prononcer en pleine connaissance de cause sur la question posée. Cette condition implique, de la part du contribuable, un exposé complet, clair et sincère de la situation. En effet, les réponses écrites du Directeur général des Impôts ne peuvent être opposées à l'Administration fiscale que dans la mesure où la situation réelle de l'auteur de la question correspond effectivement à celle qui a été exposée. Le contribuable doit ensuite avoir correctement appliqué la décision qui lui a été notifiée.



La garantie prévue par l'article 21-2° du LPF ne peut être invoquée par le contribuable concerné :

- pour une imposition postérieure à la prise de position de l'Administration, lorsque cette imposition a été établie à partir d'une situation de fait différente de celle qu'elle a formellement appréciée ;
- lorsque la législation a été modifiée ;
- lorsque l'Administration a publié son interprétation des textes au moyen d'instructions, circulaires ou documents ayant une portée générale.

Il convient de préciser que l'Administration conserve le droit de réviser sa position exprimée suite à une requête individuelle du contribuable. Dans ce cas, seules les opérations postérieures à cette révision sont couvertes par la nouvelle interprétation de l'Administration.

➤ **Décision ou solution contenue dans une notification de redressements**

Conformément à l'article 21-3° du LPF, l'Administration ne peut effectuer aucun autre redressement concernant la même opération, les mêmes impôts ou taxes ainsi que la même période, lorsque le contribuable a appliqué une décision ou une solution comprise dans une notification émise dans le cadre :

- de la procédure de redressement contradictoire prévue par l'article 22 du LPF ; ou
- d'une imposition d'office effectuée conformément aux articles 27 à 31 du LPF.

Cette garantie s'applique à condition que le contribuable ait correctement appliqué la décision ou solution qui lui a été notifiée par l'Administration.

En revanche, elle ne joue pas lorsque les faits sur la base desquels l'interprétation a été fournie sont différents de ceux qui sont constatés ultérieurement.

1.2- Conséquences de l'exercice du droit de contrôle

Lorsque le contrôle aboutit à la constatation d'une insuffisance, d'une inexactitude, d'une omission ou d'une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits ou taxes, l'Administration procède à des redressements consistant en des rappels de droits ou rehaussements, assortis de pénalités.

Certaines infractions peuvent entraîner l'application de sanctions pénales par les tribunaux.

Les procédures de redressements sont régies par les articles 22 à 31 du LPF.



Elles comprennent :

- la procédure de redressement contradictoire qui constitue la procédure de droit commun ; cette procédure implique un échange d'arguments entre l'Administration et le contribuable. La preuve du bien-fondé des impositions est à la charge de l'Administration en cas de contestation par le contribuable ;
- des procédures d'office permettant à l'Administration, dans des cas limitativement énumérés, d'établir unilatéralement les impositions qui sont en principe notifiées sans inviter le contribuable à exposer sa position.

Les notifications mentionnent les natures d'impôts, les chefs de redressements, les bases et autres éléments d'imposition ainsi que les droits et pénalités exigibles. Elles doivent également indiquer la procédure de redressement utilisée. En cas de taxation d'office, la notification indique le type de procédure d'office appliquée et les motifs ayant conduit à son utilisation.

Il est précisé que les deux types de procédures peuvent être utilisées au cours du même contrôle, concernant des chefs de redressements différents.

Le tableau ci-après résume les modalités de mise en œuvre des procédures de redressements.

Procédures de redressements et références au LPF	Description-conditions de mise en œuvre
Procédure contradictoire (Articles 20 et 22)	<p>Envoi au contribuable d'une notification indiquant la nature du redressement envisagé et l'invitant à faire connaître son acceptation ou ses observations motivées dans un délai de trente (30) jours. (Article 22 du LPF)</p> <p>Lorsque le contribuable ne répond pas dans le délai prescrit, l'Administration confirme le redressement par une notification définitive qui doit lui être adressée dans un délai maximum de trois (3) mois à compter de la date de réception de la notification provisoire en ce qui concerne la vérification générale de comptabilité et le contrôle sur pièces (article 20-1° alinéa 3 et 6° du LPF) et de soixante (60) jours à compter de la date de réception de la notification provisoire pour le contrôle ponctuel (article 20-3° alinéa 4).</p> <p>En cas d'accord du contribuable, l'Administration confirme les redressements envisagés par une notification définitive.</p>



	<p>Si les observations du contribuable sont admises par l'Administration, celle-ci adresse une notification définitive sur les bases acceptées.</p> <p>Si les observations présentées par le contribuable dans le délai prescrit expriment un désaccord, l'Administration confirme les redressements qu'elle maintient par une notification définitive de redressements.</p> <p>Le contribuable peut contester l'imposition par voie de recours contentieux. La charge de la preuve incombe à l'Administration pour ce qui concerne les redressements contestés par le contribuable.</p> <p>En tout état de cause, après la notification définitive de redressements, l'Administration établit un état de liquidation et adresse un avis de mise en recouvrement dont le montant est immédiatement exigible.</p> <p>En cas de désaccord consécutif à une vérification sur place de comptabilité et portant sur une question de fait, à l'exclusion de toute question de droit, le contribuable ou l'Administration peut demander, dans les trente (30) jours de la réception de la lettre de confirmation des redressements notifiés, la saisine de la Commission mixte paritaire prévue à l'article 94 alinéa 5 du LPF.</p>
<p>Taxation d'office (Articles 27 et 28 du LPF)</p>	<p>Cas d'application :</p> <ul style="list-style-type: none"> - défaut de déclaration dans les délais légaux notamment en matière d'IGR, de TVA, de TOB et autres taxes indirectes, de contributions foncières, de contributions des patentes et licences, d'impôts et taxes retenus à la source pour le compte du Trésor public, de droits d'enregistrement et de timbre ; - défaut de production par les contribuables soumis à l'impôt sur les BIC, des documents et informations comptables prévus aux articles 35, 36 et 37 du Code général des Impôts ; - défaut de réponse ou réponse équivalant à un refus de répondre aux demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications prévues aux articles 8 à 11 du LPF ; - dépenses personnelles du contribuable, ostensibles ou notoires, dépassant le revenu net déclaré en matière d'IGR.



<p>Evaluation d'office (Article 29 du LPF)</p>	<p>Lorsqu'un contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait du contribuable (opposition individuelle) ou d'autres personnes agissant pour son compte ou dans son intérêt (opposition collective).</p>
<p>Rectification d'office (Article 30 du LPF)</p>	<p>Cas d'application :</p> <ul style="list-style-type: none"> - défaut de présentation de la comptabilité, de documents comptables, de livres et registres et de tout document dont la tenue est obligatoire ; - erreurs, omissions ou inexactitudes graves ou répétées constatées dans la comptabilisation des opérations effectuées ; - absence de pièces justificatives privant la comptabilité de toute valeur probante ; - tenue d'une comptabilité parallèle ; - erreurs matérielles figurant dans les déclarations, non régularisées par le contribuable après un délai de dix (10) jours suivant une relance de l'Administration.
<p>Répression des abus de droit (Articles 25 et 26 du LPF)</p>	<p>Restitution de leur véritable caractère aux contrats ou conventions comportant des clauses destinées à dissimuler leur portée véritable et à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - faire appliquer des droits d'enregistrement ou une taxe de publicité foncière moins élevée ; - déguiser soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ; - éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations réellement effectuées. <p>N.B. : Cette procédure n'est pas applicable lorsque le contribuable a consulté par écrit la Direction générale des Impôts préalablement à la conclusion du contrat ou de la convention concernée, et que l'Administration n'a pas répondu dans un délai de six mois, à compter de la réception de la demande.</p>




La mise en œuvre de ces procédures est indépendante du type de contrôle effectué par l'Administration (contrôle sur place ou contrôle sur pièces). Elle dépend uniquement de la nature des infractions constatées.

La procédure de rectification d'office n'est pas spécifique au contrôle sur place. Aux termes des dispositions des articles 4 et 30-5 du LPF, les déclarations faisant l'objet d'un contrôle sur pièces, peuvent être rectifiées d'office en cas d'erreurs matérielles constatées dans lesdites déclarations, non régularisées dix jours (10) après une relance de l'Administration.

En outre, peut faire l'objet de taxation d'office, tout contribuable qui s'est abstenu de répondre aux demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications prévues par les dispositions du Livre de Procédures fiscales.

2- Mise en œuvre du contrôle fiscal

2.1- Méthodes et procédures d'information de l'Administration

La mise en œuvre du contrôle fiscal nécessite au préalable, que l'Administration dispose de renseignements ou informations sur l'activité, les revenus et la situation du contribuable. Ces informations sont partiellement contenues dans les déclarations périodiques du contribuable. Elles peuvent être complétées par des opérations spécifiques prévues par le LPF.

2.1.1- Demandes de renseignements, éclaircissements ou justifications

L'Administration peut, conformément au principe général posé par l'article premier alinéa 3 du LPF, demander préalablement ou en dehors de toute procédure de contrôle, les renseignements, explications, éclaircissements ou justifications qu'elle juge utiles pour asseoir et contrôler l'impôt.

L'Administration peut également recourir aux procédures de demande de justifications et d'éclaircissements prévues par les articles 8 à 11 du LPF.

Ces procédures sont distinctes du droit de communication qui permet à l'Administration de prendre connaissance de tous documents, informations et renseignements détenus par des personnes physiques ou morales, y compris ceux concernant d'autres contribuables.

2.1.1.1- Demandes d'informations simples

L'Administration peut effectuer des demandes d'informations dans le cadre de l'article premier alinéa 3 du LPF par écrit ou verbalement. Dans ce dernier cas, le service adresse une convocation au contribuable en vue d'un entretien dans les locaux de l'Administration. De telles demandes peuvent porter sur tous les points à propos desquels le service des Impôts souhaite recevoir des explications de la part du contribuable.



Pour les demandes de renseignements par écrit, un délai de réponse de 30 jours est imparti au contribuable (article premier alinéa 4 du LPF).

Le silence ou le refus de répondre aux demandes de renseignements par écrit entraîne l'application d'une procédure d'imposition d'office. Le refus de déférer à une demande de communication de documents formulée en application des articles 32 et suivants du LPF est sanctionné par des amendes fiscales fixées par les articles 63 à 66 bis du LPF.

Lorsque le contribuable a répondu dans les délais impartis à une demande de renseignements de l'Administration, celle-ci est tenue d'accuser réception de la réponse.

Cette première phase d'information aboutit :

- soit au classement des renseignements recueillis, s'ils sont jugés satisfaisants et propres à justifier les éléments de la déclaration ;
- soit à une imposition d'office, lorsque le contribuable s'abstient ou refuse de fournir les renseignements demandés, ou donne une réponse dilatoire à une demande d'éclaircissements ou de justifications spécifiques, prévue par les articles 8 à 11 du LPF ;
- soit à l'engagement d'une procédure contradictoire de contrôle, s'il y a lieu.

2.1.1.2- Demandes d'éclaircissements ou de justifications

Conformément à l'article 8 du LPF, en vue de l'établissement des impôts sur le revenu, des taxes sur le chiffre d'affaires et des taxes indirectes, l'Administration peut demander au contribuable tous éclaircissements, explications ou justifications qu'elle juge utiles.

La demande d'éclaircissements est destinée d'une manière générale à obtenir les explications du contribuable, notamment sur les discordances relevées :

- entre les énonciations des diverses parties de la déclaration ; ou
- entre ces énonciations et celles d'une déclaration antérieure ; ou encore
- entre la teneur de la déclaration et les renseignements dont le service est à même de faire état, notamment à la suite de recoupements.

La demande de justifications vise à obtenir des réponses précises, détaillées, comportant les éléments chiffrés nécessaires et assorties, s'il y a lieu, d'éléments de preuve ou justifications vérifiables.



En matière d'impôt général sur le revenu, les demandes de justifications peuvent porter sur :

- la situation et les charges de famille du contribuable ;
- les charges retranchées du revenu global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu en application de l'article 241 du Code général des Impôts ;
- les revenus catégoriels déclarés ou non déclarés (traitements et salaires, pensions, rentes, revenus fonciers, bénéfices industriels et commerciaux ou non commerciaux, bénéfices agricoles, etc.) ;
- les disproportions constatées entre les revenus déclarés et la situation patrimoniale du contribuable.

➤ **Forme et libellé des demandes**

Les demandes d'éclaircissements et de justifications sont effectuées verbalement, par écrit ou par voie électronique. Elles doivent :

- indiquer explicitement les points sur lesquels des éclaircissements ou des justifications sont jugés nécessaires. Par exemple, s'il s'agit d'une ou de plusieurs opérations déterminées, il convient d'indiquer la date, le montant et la nature de chacune d'elles ;
- mentionner le délai de réponse dont dispose le contribuable, qui ne doit pas être inférieur à trente jours ;
- comporter l'indication des conséquences du défaut de réponse.

NB : L'utilisation de la voie électronique doit résulter de l'acceptation expresse du contribuable avec indication exacte de son adresse électronique.

➤ **Réponse du contribuable**

• **Forme et délai**

Dans le cas d'une demande d'éclaircissements écrite, il n'est pas nécessaire que la réponse soit rédigée de la main de l'intéressé et signée par lui, dès lors qu'elle présente un caractère suffisant d'authenticité.

L'article 10 du LPF fixe à trente (30) jours minimum le délai dont dispose le contribuable pour répondre à une demande d'éclaircissements ou de justifications. Ce délai a pour point de départ la date de réception physique ou électronique par le contribuable, de la demande d'éclaircissements ou de justifications ou la date de convocation en cas de demande verbale d'éclaircissements.



Le contribuable peut solliciter un délai supplémentaire pour répondre à la demande d'éclaircissements ou de justifications. Il doit en faire la demande par écrit avant l'expiration du délai de réponse initialement accordé par la loi, en précisant la durée du délai complémentaire souhaité.

L'Administration informe le contribuable de sa décision en lui indiquant dans les meilleurs délais, dans l'affirmative, la date d'expiration du délai complémentaire accordé, ou dans la négative, son refus du report pour lui permettre de répondre à l'échéance légalement prévue.

En cas de réponse tardive, mais comportant les éléments d'information demandés, il convient néanmoins d'examiner les explications avancées par le contribuable afin d'éviter d'établir des taxations exagérées ou purement formelles.

- **Contenu de la réponse à une demande écrite de justifications**

La nature des justifications à fournir par le contribuable à la suite d'une demande écrite qui lui est adressée, dépend de l'objet des questions posées par l'Administration et du caractère plus ou moins général ou précis de ces questions.

Cependant, la réponse ne peut valablement se limiter à de simples affirmations ou allégations de caractère général, imprécis et invérifiable. Au contraire, les explications données doivent être précises, détaillées, comporter les éléments chiffrés nécessaires et être assorties, s'il y a lieu, d'éléments de preuve ou justifications contrôlables.

En cas de réponse jugée insuffisante à l'issue du délai accordé au contribuable, l'Administration doit mettre celui-ci en demeure d'apporter des précisions complémentaires dans un délai de quinze jours (article 11 alinéa 3 du LPF). Le nouveau délai de quinze jours a pour point de départ la date de réception par le contribuable, de la mise en demeure.

- **Conséquences de la réponse ou du défaut de réponse**

Le refus de réponse ou le silence du contribuable à la suite d'une demande verbale d'éclaircissements ou de justifications n'entraîne pas de sanction.

En revanche, le contribuable qui s'abstient de répondre dans le délai légal imparti ou qui répond oralement ou hors délai à une demande écrite ou électronique d'éclaircissements ou de justifications visée aux articles 8 à 11 du LPF, peut faire l'objet d'une taxation d'office conformément à l'article 27-3° du LPF.

Lorsque la réponse est toujours incomplète après l'expiration du délai supplémentaire de quinze jours dans lequel le contribuable a été mis en demeure de compléter une réponse insuffisante, celui-ci peut être regardé comme s'étant abstenu de répondre et être taxé d'office sur les sommes concernant les points sur lesquels il n'a pas apporté d'éléments de réponse suffisants.



En principe, une réponse orale à une demande écrite ou électronique est assimilée à un défaut de réponse. Toutefois, dans le cadre des échanges consécutifs à une telle demande, le contribuable peut être amené à fournir verbalement des explications ou à présenter des justificatifs, en dehors de sa réponse écrite ou électronique.

Le vérificateur consigne par écrit ou par voie électronique ces éléments de réponse s'il a l'intention de les utiliser dans le cadre d'une procédure de contrôle, et les considérera dans ce cas, comme une partie de la réponse écrite à la demande d'éclaircissements ou de justifications. Si ces éléments sont insuffisants, une mise en demeure sera alors adressée au contribuable, indiquant les compléments à apporter.

➤ **Combinaison de la demande d'éclaircissements et de justifications avec d'autres procédures de contrôle ou de redressement**

Les dispositions qui permettent à l'Administration de demander aux contribuables des éclaircissements ou justifications, lui ouvrent une simple faculté, sans lui imposer l'obligation d'y recourir avant de mettre en œuvre la procédure contradictoire de redressement.

Ainsi, l'Administration est en droit d'user simultanément du droit d'adresser au contribuable une demande d'éclaircissements et de justifications dans les conditions posées par les articles 8 à 11 du LPF et du droit de notifier les rehaussements envisagés au vu des éléments d'information déjà en sa possession dans le cadre de l'une des procédures légales de contrôle.

Cependant, les deux procédures doivent produire distinctement les effets qui leur sont propres.

L'Administration est en droit de taxer d'office le contribuable qui ne répond pas à une demande d'éclaircissements ou de justifications, ou qui donne une réponse qui, par son imprécision, équivaut à un refus de répondre.

Toutefois, cette taxation ne peut pas s'appliquer aux revenus qui font l'objet de propositions de rehaussements indépendantes de la demande d'éclaircissements ou de justifications.

➤ **Cas particulier de demandes de justifications en matière d'impôt général sur le revenu**

En matière d'impôt général sur le revenu, l'Administration a la possibilité de demander au contribuable des éclaircissements sur tout point qu'elle juge utile à l'établissement des impositions.

En effet, aux termes des dispositions de l'article 9 du LPF, une demande de justifications peut en particulier être adressée au contribuable lorsqu'il apparaît une disproportion entre d'une part, les revenus déclarés et d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres



de son foyer fiscal, des personnes vivant sous son toit et de celles dont il assure en totalité ou en partie les moyens de subsistance.

Les indices permettant à l'Administration de présumer l'existence de revenus plus importants que ceux qui ont fait l'objet de la déclaration et de demander au contribuable des justifications en vue de déterminer l'origine de ses ressources, peuvent par exemple consister :

- au constat de dépenses dont le montant excède les revenus déclarés ;
- en l'existence d'un solde inexpliqué de la balance personnelle de trésorerie.

L'établissement d'une balance de trésorerie personnelle du contribuable qui permet notamment de relever cette discordance consiste à comparer d'une part, la somme des revenus connus et déclarés par le contribuable à l'ensemble de ses revenus connus mais non imposables (disponibilités dégagées), et d'autre part, l'ensemble de ses dépenses connues (acquisitions patrimoniales, versements à des tiers et dépenses apparaissant au débit du compte bancaire) auxquelles sont ajoutées une évaluation des dépenses en espèce, constitutives du train de vie du contribuable, dont le montant dépend de son statut social, de ses charges de famille, aux autres dépenses effectuées par chèque, carte bancaire, ou par tout autre moyen de paiement.

Si l'excédent des dépenses évaluées par rapport aux disponibilités et revenus connus du contribuable est important, il constitue un indice de l'existence de revenus plus importants que ceux déclarés par le contribuable. Cette situation permet d'entamer une procédure de taxation d'office conformément à l'article 28 du LPF ou de demander au contribuable des justifications sur l'origine des ressources qui lui ont permis de financer cet excédent, suivant la procédure prévue aux articles 8 à 11 du LPF.

Il appartient aux contribuables de prendre toutes les dispositions utiles afin de fournir les éléments de preuve concernant la réalité de l'origine des fonds, en particulier lorsqu'il est fait état d'emprunts personnels ou de prêts consentis à des tiers, de dons consentis par des tiers ou de gains de jeux importants. Ainsi, à titre d'exemple, lorsque le contribuable allègue que l'augmentation de son patrimoine a été financée à l'aide de fonds empruntés, l'Administration est fondée à lui demander, notamment, l'identité des prêteurs, ainsi que les actes attestant de l'existence de ces prêts.

Lorsque dans sa réponse, le contribuable se borne à faire état de considérations générales qui ne sont assorties d'aucun élément précis et chiffré, il peut également être taxé d'office en vertu de l'article 27-3° du LPF.



2.1.2- Droit de visite et droit d'enquête

L'examen des documents fiscaux ou comptables et les informations produites par les contribuables ou par les personnes soumises à l'obligation de communication, ne permet pas toujours de déceler ou de réunir les preuves de certaines infractions ou dissimulations.

L'Administration est donc autorisée à procéder à des contrôles matériels dans le cadre de deux procédures spécifiques, le droit de visite et le droit d'enquête qui ne constituent pas des procédures de vérification, mais plutôt des procédures d'investigation.

Les constatations effectuées suite à ces procédures ne peuvent aboutir à une notification de redressement qu'à la suite de l'engagement d'une procédure de contrôle.

2.1.2.1- Droit de visite

Cette procédure permet aux agents de l'Administration fiscale, habilités à cet effet par le Directeur général des Impôts, de rechercher et saisir en tous lieux, même privés, des documents, pièces ou biens en vue de la constatation des infractions en matière d'impôt général sur le revenu, d'impôts sur les bénéfices, de taxes sur le chiffre d'affaires et de taxes indirectes.

En principe, l'Administration doit, avant l'exercice du droit de visite dans un domicile privé, saisir le Président du tribunal dans le ressort duquel sont situés les locaux à visiter, d'une demande d'autorisation accompagnée de tous les éléments d'information sur les agissements présumés constituer une infraction. L'autorisation est délivrée par le Président du tribunal par voie d'ordonnance dans un délai de 48 heures.

Par exception, l'Administration peut exercer son droit de visite sans autorisation judiciaire en cas de flagrance ou en l'absence de décision du juge dans le délai de 48 heures susvisé.

Les agents des Impôts qui procèdent à une visite doivent respecter strictement les règles suivantes :

- la visite ne peut commencer avant 6 heures ni se dérouler après 21 heures. Dans les lieux ouverts au public, elle peut débuter pendant les heures d'ouverture de l'établissement ;
- la présence d'un officier de Police judiciaire est toujours requise ; celui-ci veille au respect du secret professionnel et des droits de la défense ;
- la visite est effectuée en présence de l'occupant des lieux ou de son représentant. En l'absence de ceux-ci, l'officier de Police judiciaire requiert



deux témoins choisis en dehors des personnes relevant de son autorité ou de celle de l'Administration fiscale ;

- les agents de l'Administration fiscale habilités par le Directeur général des Impôts à effectuer la visite, l'occupant des lieux ou son représentant et l'officier de Police judiciaire peuvent, à l'exclusion de toute autre personne, prendre connaissance des pièces et documents avant leur saisie ;
- un procès-verbal de visite relatant les modalités et le déroulement de l'opération, comportant en annexe un inventaire des pièces et documents saisis, est dressé sur le champ par les agents de l'Administration fiscale. Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les agents de l'Administration fiscale, par l'officier de Police judiciaire, ainsi que par l'occupant des lieux ou son représentant ou les deux témoins choisis par l'officier de Police judiciaire. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal ;
- si l'inventaire sur place présente des difficultés, les pièces et documents saisis sont placés sous scellés. L'occupant des lieux ou son représentant est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés qui a lieu en présence de l'officier de Police judiciaire. L'inventaire est alors établi ;
- les originaux du procès-verbal de visite et de l'inventaire sont, dès qu'ils ont été établis, adressés au juge qui a délivré l'ordonnance, ou au Directeur général des Impôts, lorsqu'une ordonnance n'a pas été délivrée. Une copie de ces documents est remise à l'occupant des lieux ou à son représentant et au Directeur général des Impôts, lorsqu'il n'est pas destinataire des originaux.

2.1.2.2- Droit d'enquête

Le droit d'enquête prévu par les articles 67 à 69 du LPF a pour objet de rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA et aux taxes indirectes, ainsi que les manquements aux règles générales de tenue de comptabilité et de déclaration. Il s'exerce de façon inopinée dans les locaux professionnels. Les agents de l'Administration fiscale peuvent toutefois demander copies desdits documents ou adresser une convocation au contribuable en vue d'obtenir des éclaircissements ou justifications dans le cadre d'une audition.

Ainsi, le droit d'enquête permet aux agents de l'Administration ayant au moins le grade d'inspecteur de :

- se faire présenter les factures, la comptabilité matière ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ;
- se faire délivrer copie de toute pièce ;



- recueillir des renseignements et justifications lors d'intervention sur place ou par convocation des personnes concernées dans les bureaux de l'Administration.

Les auditions donnent lieu à l'établissement de compte-rendu.

Les interventions sur place se déroulent comme suit :

- les agents de l'Administration ont accès aux locaux à usage professionnel, aux terrains et entrepôts ainsi qu'aux moyens de transport à usage professionnel et à leur chargement. Les interventions doivent être effectuées durant les heures d'activité professionnelle de l'assujetti ;
- lors de la première intervention sur place ou convocation, un avis d'enquête est remis au contribuable ou à la personne recevant les enquêteurs, en l'absence de l'assujetti ou du représentant de la personne morale concernée ;
- chaque intervention fait l'objet d'un procès-verbal dressé sur le champ relatant les opérations effectuées. Ce procès-verbal est signé par les agents de l'Administration fiscale et par la personne qui assistait au déroulement de l'intervention. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal. Une copie de celui-ci est remise à cette personne. Une autre copie est transmise à l'assujetti ;
- à l'issue de l'enquête, les agents de l'Administration établissent un procès-verbal consignait les manquements constatés ou l'absence de manquements et comportant en annexe, la liste des documents dont une copie a été délivrée. Le procès-verbal doit être établi dans les quinze jours qui suivent la dernière intervention sur place ou la dernière convocation. Il est signé par les agents de l'Administration ainsi que par l'assujetti ou son représentant, qui peut faire valoir ses observations dans un délai de trente jours ;
- les constatations du procès-verbal ne peuvent être opposées au contribuable et aux tiers concernés par la facturation que dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'une VASFE. Elles peuvent être invoquées lorsqu'est demandée la mise en œuvre d'une procédure de visite et de saisie.

Quiconque empêche ou tente d'empêcher par voie de fait, menace ou moyen dilatoire, l'exercice du droit d'enquête est passible d'une amende de 500 000 à 10 000 000 de francs et d'un emprisonnement d'un à six mois, ou de l'une de ces deux peines seulement (article 178 du LPF).

Les méthodes et procédures les plus couramment utilisées sont résumées dans le tableau ci-après.



Méthodes et procédures d'information de l'Administration et références au LPF	Description
Demandes de renseignements dans le cadre d'une procédure de contrôle (Article premier, alinéa 3)	<p>Demandes écrites (sur support papier ou électronique) ou verbales de renseignements, explications, éclaircissements ou justifications. Les demandes écrites doivent obligatoirement faire l'objet de réponses écrites dans un délai minimum de trente (30) jours.</p> <p>En ce qui concerne les réponses aux demandes verbales, le contribuable a la faculté de faire suivre sa réponse verbale de documents écrits.</p>
Demandes d'éclaircissements ou de justifications dans le cadre d'une procédure d'investigation (Articles 8 à 11)	<p>Demandes écrites (sur support papier ou électronique) ou verbales de renseignements, explications, éclaircissements ou justifications. Les demandes écrites doivent obligatoirement faire l'objet de réponses écrites dans un délai minimum de trente (30) jours.</p> <p>L'utilisation de la voie électronique pour les contribuables concernés, doit résulter de l'acceptation expresse par lesdits contribuables avec indication exacte de leurs adresses électroniques.</p> <p>En ce qui concerne les réponses aux demandes verbales, les contribuables ont la faculté de faire suivre leur réponse verbale de documents écrits.</p> <p>Le défaut de réponse à des demandes écrites est susceptible d'entraîner la taxation d'office du contribuable.</p>
Droit de communication (Articles 32 à 66 bis)	<p>Ce droit comporte :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la possibilité pour l'Administration de prendre connaissance, par correspondance (sur support papier ou électronique) ou sur place, de tout document, information ou renseignement détenus par les personnes physiques ou morales, les collectivités, les groupements et associations (article 32) ; - l'obligation pour certaines catégories de personnes ou certains organismes énumérés par le LPF (articles 51 à 62 octies à l'exception des articles 62 bis et 62 ter) de fournir des documents ou informations sur les contribuables ou sur les transactions, sans demande



	<p>préalable de l'Administration.</p> <p>Le refus de communication sur place, le défaut de communication par correspondance ou les omissions ou inexactitudes dans les renseignements fournis donnent lieu à l'application d'amendes fiscales prévues par les articles 63 à 66 du LPF. Ces amendes vont de 100 000 francs à 2 000 000 de francs par infraction, majorées de 500 000 francs par mois ou fraction de mois de retard supplémentaire.</p> <p>Le non-respect de l'obligation de conservation des documents sur lesquels peut porter le droit de communication de l'Administration, est sanctionné par une amende allant de 500 000 francs à 2 000 000 de francs (articles 66 et 66 bis du LPF).</p>
<p>Droit de visite et de saisie</p> <p>(Article 12)</p>	<p>Le droit de visite et de saisie permet aux agents de l'Administration fiscale, spécialement habilités à cet effet par le Directeur général des Impôts, de rechercher et saisir en tous lieux, même privés, en présence d'un officier de Police judiciaire, des documents, pièces ou biens en vue de la recherche et de la constatation des infractions en matière d'impôt général sur le revenu, d'impôts sur les bénéfices, de taxes sur le chiffre d'affaires et de taxes indirectes.</p>
<p>Contrôle à la circulation des marchandises et produits</p> <p>(Article 13)</p>	<p>Les constatations effectuées ne peuvent conduire à des redressements qu'à la suite d'une demande d'éclaircissements ou de justifications sans réponse, d'une vérification de comptabilité ou d'une VASFE, sauf dans les cas justifiant une imposition d'office.</p>
<p>Contrôle de la facture normalisée</p> <p>(Articles 13 bis à 13 sexies)</p>	<p>Le contrôle de la facture normalisée permet aux agents de l'Administration fiscale ayant au moins le grade de contrôleur des impôts, d'effectuer un contrôle « sortie magasin » des factures pour vérifier la délivrance effective de la facture normalisée.</p> <p>Le défaut de délivrance d'une facture normalisée entraîne à l'égard du contribuable, outre le retrait et la confiscation des documents non normalisés, l'application de l'amende fiscale prévue par l'article 168 du LPF.</p> <p>– En cas de récidive, il est fait application des sanctions prévues par l'article 171-2° du LPF</p>



	– En cas de deuxième récidive, les sanctions prévues par l'article 171-4° du LPF sont appliquées.
Droit d'enquête (Articles 67 à 69)	<p>Le droit d'enquête permet aux agents de l'Administration fiscale de recueillir des renseignements et justifications en vue de rechercher des manquements aux règles de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA et aux taxes indirectes ainsi que les manquements aux règles de tenue de comptabilité et de déclaration auxquelles sont soumis l'ensemble des contribuables.</p> <p>L'exercice de ce droit peut donner lieu à des interventions sur place, sans saisie mais avec la possibilité de faire copies des documents, ou à l'audition des personnes concernées dans les bureaux de l'Administration.</p> <p>Les constatations effectuées ne peuvent conduire à des redressements qu'à la suite d'une demande d'éclaircissements ou de justifications sans réponse, d'une vérification de comptabilité ou d'une VASFE, sauf dans les cas justifiant une imposition d'office.</p>

2.2- Vérification de comptabilité

La vérification de comptabilité prévue par l'article 2 du LPF constitue l'une des formes principales de mise en œuvre du contrôle fiscal.

2.2.1- Cadre général

2.2.1.1 Définition

La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner sur place les documents comptables d'une entreprise (individuelle ou constituée sous la forme de société) pour s'assurer de la régularité et du caractère probant des écritures comptables ou de confronter lesdites écritures à certaines données matérielles ou de fait, afin de contrôler la sincérité des déclarations fiscales souscrites. La vérification de comptabilité conduit, le cas échéant, aux redressements et rappels de droit nécessaires. Elle peut être mise en œuvre pour le contrôle des revenus au titre desquels les contribuables sont astreints à la tenue d'une comptabilité.

2.2.1.2- Contribuables concernés

L'Administration peut vérifier sur place la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables quel que soit leur régime d'imposition.



2.2.1.3 Documents sur lesquels peut porter la vérification

La vérification de comptabilité peut s'exercer sur tous documents de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués par les contribuables dans leurs déclarations et documents comptables (états financiers, livres-journaux, grand-livre, balance, livre d'inventaire, factures et autres pièces justificatives).

Pour vérifier les déclarations déposées par le contribuable, le vérificateur peut également faire des recoupements à partir d'informations collectées sur le dossier des contribuables, notamment tous éléments obtenus auprès de tiers dans le cadre du droit de communication prévu par les articles 32 à 62 octies du LPF.

Aux termes des dispositions de l'article 2 alinéa 2 du LPF, la vérification de comptabilités informatisées peut porter sur deux séries d'informations :

- les informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le Code général des Impôts ;
 - la documentation informatique relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements.
- **Informations concourant à la formation des résultats et à l'élaboration des déclarations fiscales**

Il s'agit :

- d'une part, des éléments d'information intégrés dans un système informatique sous une forme conventionnelle pour être conservés, traités ou communiqués ;
 - d'autre part, de l'ensemble des opérations réalisées par des moyens automatiques pour obtenir ou exploiter ces éléments d'information et notamment permettre leur collecte, leur saisie, leur enregistrement, leur modification, leur classement, leur tri, leur conservation, leur destruction, leur édition. En conséquence, il peut être demandé des éléments extraits de la comptabilité analytique ou budgétaire pour vérifier, par exemple, le calcul des provisions, la détermination des coûts de production, des coefficients de marge, etc.
- **Documentation informatique**

Le contrôle porte également sur la documentation informatique, à savoir l'ensemble documentaire retraçant les différentes phases du processus de conception, d'exploitation et de maintenance d'un système informatique.



La documentation doit être complète et classée, c'est-à-dire, d'une part, retracer chaque stade de développement et être mise à jour à chaque modification, et d'autre part, décrire l'ensemble du système informatique utilisé par l'entreprise. Elle doit en principe être rédigée en français.

A titre indicatif, la documentation peut comprendre :

En ce qui concerne le dossier de conception, de réalisation et de maintenance

- le dossier de conception générale qui décrit les solutions techniques et organisationnelles permettant l'insertion des applications dans le système informatique de l'entreprise ;
- le dossier de spécifications fonctionnelles qui définit de façon précise les entrées et sorties du système, les règles de fonctionnement et l'ensemble des contraintes ;
- le dossier de réalisation informatique qui définit de façon détaillée la conception et la construction de la solution informatique répondant aux spécifications fonctionnelles. Il comprendra notamment le découpage en chaînes de traitement, la description des unités de traitement, la description organique des fichiers et les schémas des bases de données, la codification et la normalisation des données, le code source des programmes ;
- le dossier d'étude de l'organisation qui a pour but la définition au niveau le plus fin de l'organisation administrative et des procédures d'information ;
- le dossier de maintenance qui présente l'historique des mises à jour effectuées pour tout ou partie d'une application en vue de reconstituer les procédures ayant concouru à la détermination des résultats déclarés.

En ce qui concerne le dossier d'utilisation et d'exploitation

- le dossier d'exploitation qui contient l'ensemble des informations nécessaires à l'implantation et à l'exploitation du système. Il est complété des documents relatifs aux procédures internes du service d'exploitation tels que, le planning de travail et le journal des incidents ;
- le dossier d'utilisation qui constitue le mode d'emploi du système, rédigé à l'initiative de responsables opérationnels à l'intention du personnel d'exécution.

2.2.1.4- Modalités de suspension du contrôle fiscal

Aux termes des dispositions de l'article 20 du Livre de Procédures fiscales, la vérification sur place des livres et autres documents comptables des contribuables, ne peut excéder des délais spécifiques en fonction de chaque type de contrôle et du chiffre d'affaires.



Ces délais peuvent faire l'objet d'une prorogation, lorsqu'à la demande expresse du contribuable, la vérification a été suspendue. La demande expresse s'entend d'une demande écrite (sur support papier ou électronique), motivée et précisant la durée de suspension et la date de reprise du contrôle fiscal.

La suspension du contrôle n'est acquise qu'en cas de réponse positive expresse de l'Administration à la demande du contribuable. Ainsi, l'absence de réponse de l'Administration ne peut en aucun cas être assimilée à une réponse positive. La réponse de l'Administration doit revêtir les mêmes formes.

De même, l'Administration fiscale a l'initiative de la suspension du contrôle et la notification qui en est faite au contribuable, doit être écrite (sur support papier ou électronique). Elle doit mentionner la date effective de la suspension, celle de la reprise des opérations de contrôle, et en cas de besoin, le motif de la suspension (indisponibilité de certains éléments, besoin d'enquête additionnelle, demande de communication interne, recours à l'assistance administrative auprès d'un Etat étranger, cas de force majeure, etc.).

L'accord préalable du contribuable n'est pas requis dans ce cas.

La suspension du contrôle entraîne la prorogation des délais de notification et de prescription suivant la nature du contrôle, le régime d'imposition et le chiffre d'affaires du contribuable.

2.2.1.5- Interdiction de renouveler une vérification de comptabilité

➤ Principe

L'article 19 du LPF dispose que lorsque la vérification de la comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts ou de taxes est achevée, l'Administration ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période même lorsqu'aucun redressement n'a été pratiqué au regard d'un ou plusieurs impôts.

L'impossibilité de procéder à une nouvelle vérification de comptabilité au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période, est effective douze mois à compter de la date de réception par le contribuable de la notification définitive de redressements.

L'Administration conserve dans ce délai, la faculté de procéder à de nouvelles vérifications sur place. Tout contrôle dans ce cadre est subordonné à l'autorisation spéciale du Directeur général des Impôts.

Ces dispositions énoncent le principe de l'impossibilité de procéder à une nouvelle vérification de comptabilité au regard des impôts et des périodes précédemment vérifiés.



➤ **Notion de double vérification**

L'interdiction édictée par l'article 19 du LPF ne s'applique que si les deux interventions successives de l'Administration ont le caractère d'une vérification de comptabilité. En conséquence, cette disposition n'interdit pas à l'Administration, pour les mêmes impôts et périodes déjà vérifiés, notamment :

- de vérifier les comptes d'un contribuable qui a fait l'objet d'une taxation d'office à la suite, par exemple, d'une demande de justifications non satisfaite ;
- d'adresser au contribuable une demande d'éclaircissements ou de justifications fondée sur les articles 8 à 11 du LPF, et d'effectuer un contrôle après avoir adressé une telle demande, à condition que ce soit à d'autres fins qu'une nouvelle vérification de comptabilité ;
- d'effectuer un contrôle sur pièces après une vérification de comptabilité.

L'interdiction d'effectuer une nouvelle vérification de comptabilité ne s'applique pas dans certaines hypothèses limitativement définies à l'article 19 du LPF.

➤ **Exceptions à l'interdiction de nouvelle vérification**

L'article 19 du LPF, en son paragraphe premier, prévoit trois exceptions au principe de l'interdiction de procéder à une nouvelle vérification de comptabilité. Ainsi, il peut être procédé à une autre vérification de comptabilité :

- lorsque la vérification a été limitée à des opérations déterminées, telles que notamment crédits de taxes, droits à déduction, frais généraux, amortissements, provisions, à condition que l'avis de vérification ait mentionné que la vérification portait sur lesdites opérations. Un tel contrôle obéit aux mêmes règles et bénéficie des mêmes garanties que toute vérification de comptabilité ;
- lorsque la vérification porte sur les taxes sur le chiffre d'affaires et les taxes indirectes pour les périodes comprises dans des exercices comptables soumis à vérification au regard des impôts sur les bénéfices. L'Administration peut faire porter une vérification en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes indirectes sur une période qui a déjà fait l'objet d'une vérification de comptabilité si cette période se trouve incluse dans un exercice concerné par la vérification en matière d'impôts sur les bénéfices. Dans ce cas, le contrôle ne peut porter que sur les taxes sur le chiffre d'affaires et autres taxes indirectes qui ont un lien avec les chefs de redressements notifiés en matière d'impôt sur les bénéfices ;
- lorsque le réexamen des écritures et des documents comptables s'avère nécessaire pour instruire les observations et réclamations des contribuables.



Toutefois, lorsque l'instruction des observations présentées par un contribuable en réponse aux propositions de rehaussement qui lui ont été notifiées nécessite de nouvelles recherches dans les documents comptables, l'intervention de l'Administration doit être limitée à l'examen des moyens soulevés par le contribuable. En conséquence, aucun redressement nouveau, s'ajoutant à ceux qui lui ont été antérieurement notifiés, ne doit être mis à la charge de ce contribuable.

En tout état de cause, la prescription des périodes vérifiées est effective douze mois après la réception par le contribuable de la notification définitive de redressements. Dans ce délai, il peut être procédé à la reprise d'une vérification de comptabilité déjà achevée sur autorisation spéciale du Directeur général des Impôts.

➤ **Droit de reprise sans nouvelle vérification**

L'Administration conserve, au regard des impôts sur lesquels a porté la vérification, son droit général de reprise.

Les alinéas 5 et 6 de l'article 19 du LPF précisent à cet égard que dans le délai de prescription, l'Administration conserve en tout état de cause, la faculté de procéder à des redressements supplémentaires sur la base des éléments en sa possession, quelle qu'en soit l'origine.

La faculté de procéder aux redressements supplémentaires prévus au paragraphe ci-dessus ne peut donner droit à un réexamen des écritures comptables, ni à de nouvelles investigations sur place.

Le droit de reprise ne peut donner lieu à une nouvelle vérification de comptabilité, mais peut être mise en œuvre dans le cadre des autres procédures légales de contrôle.

2.2.2- Différents types de vérification de comptabilité

2.2.2.1- Contrôle inopiné

Le contrôle inopiné au sens de l'article 16 alinéa 1 du LPF a pour objet de procéder à des constatations matérielles.

Ces simples constatations se distinguent :

- de l'examen critique des documents comptables ainsi que du rapprochement de ces derniers avec les déclarations souscrites par le contribuable vérifié. Elles peuvent en conséquence être effectuées d'une manière inopinée sans que la présence d'un conseil soit obligatoire à ce stade de la vérification, contrairement à ce qui est prévu à l'article 16 alinéa 5 du LPF pour l'examen au fond des documents comptables ;
- de l'exercice du droit de communication qui consiste à prendre connaissance et relever de manière passive certains documents ou écritures comptables.



Dans le cas d'un contrôle inopiné, l'avis de vérification est remis au début des opérations de constatations matérielles. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai de deux jours permettant au contribuable de se faire assister par un conseil (article 16 alinéa 5 du LPF).

Les constatations matérielles effectuées dans le cadre du contrôle inopiné portent notamment sur :

- l'inventaire des pièces justificatives de recettes et de dépenses, des immobilisations, des stocks ou des espèces en caisse ;
- le relevé des prix et des marges pratiquées ;
- les constatations relatives au personnel employé ;
- la constatation de l'existence et de l'état des documents comptables sur lesquels s'exerce le droit de contrôle de l'Administration : le vérificateur est en droit d'exiger la présentation des documents comptables et assimilés, mais ne peut analyser leur contenu.

2.2.2.2- Contrôle ponctuel

Un contrôle est dit ponctuel ou partiel lorsqu'il ne porte pas sur l'ensemble des impôts et taxes exigibles au titre de la période vérifiée.

C'est le cas lorsque la vérification porte sur certains impôts précis tels que la TVA, les impôts sur salaires, ou les droits d'enregistrement. C'est également le cas lorsque la vérification est limitée à des opérations bien déterminées, tel que le contrôle des crédits de TVA ou le contrôle des retenues à la source BIC, BNC ou TVA, ou encore le contrôle portant sur les frais généraux.

➤ *Durée du contrôle*

Dans les cas susvisés, la vérification sur place ne peut s'étendre sur une durée supérieure à trente jours ouvrables (article 20-3° du LPF).

Cette durée peut être prorogée de 15 jours en cas de suspension de la vérification à la demande du contribuable, sous réserve de l'accord préalable de l'Administration (article 20-3° du LPF).

Elle peut également être prorogée de 10 jours en cas de suspension de la vérification à l'initiative de l'Administration elle-même (article 20-3° du LPF).

La durée de trente jours ouvrables concernant les vérifications limitées à des opérations ou des natures d'impôts est applicable à tous les contribuables, quel que soit leur régime d'imposition ou le montant de leur chiffre d'affaires.



➤ **Délai de notification**

L'Administration dispose d'un délai de soixante jours à compter de la date de la première intervention sur place pour notifier au contribuable les redressements envisagés. Elle dispose d'un délai maximum de soixante jours à compter de cette notification pour confirmer les redressements qu'elle entend maintenir lorsque le contribuable a présenté des observations (article 20-3° alinéa 4 du LPF).

➤ **Effets du contrôle ponctuel**

Aux termes des dispositions de l'article 19 du LPF, lorsque la vérification de la comptabilité pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'une taxe, ou d'un groupe d'impôts ou taxes, est achevée, l'Administration ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période, même lorsqu'aucun redressement n'a été pratiqué au regard d'un ou plusieurs impôts. Cette règle ne s'applique pas :

- lorsque la vérification a été limitée à des opérations déterminées, telles que notamment crédits de taxes, droits à déduction, frais généraux, amortissements, provisions, à condition que l'avis de vérification ait mentionné que la vérification porte sur lesdites opérations ;
- aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux taxes indirectes pour les périodes comprises dans des exercices comptables soumis à vérification au regard des impôts sur les bénéfices ;
- lorsque le réexamen des écritures et des documents comptables s'avère nécessaire pour instruire les observations et réclamations des contribuables.

Sous réserve des cas d'exception à l'interdiction de renouveler la vérification citée par cette disposition, l'Administration ne peut plus procéder à une nouvelle vérification sur place, sur la même période et pour les mêmes impôts, qu'il s'agisse d'une vérification ponctuelle ou d'une vérification générale.

L'impossibilité de procéder à une nouvelle vérification de comptabilité au regard des mêmes impôts ou taxes et pour la même période, est effective dans un délai de douze mois à compter de la date de réception par le contribuable, de la notification définitive.

L'Administration conserve dans ce délai, la faculté de procéder à de nouvelles vérifications sur place. Tout contrôle dans ce cadre est subordonné à l'autorisation spéciale du Directeur général des Impôts.

En tout état de cause, l'Administration peut procéder à un contrôle sur pièces sur la même période, au regard des mêmes impôts et taxes.



2.2.2.3- Vérification générale de comptabilité

La vérification générale de comptabilité est celle qui consiste pour l'Administration à vérifier sur place les documents comptables en vue de contrôler la sincérité et la régularité de l'ensemble des déclarations du contribuable sur la période vérifiée.

La vérification générale de comptabilité se distingue de la vérification ponctuelle par le fait qu'elle porte sur l'ensemble de la situation fiscale du contribuable sur toute la période non prescrite.

Il en résulte qu'après une vérification générale de comptabilité, l'Administration fiscale ne peut plus procéder à une autre intervention sur place, même en l'absence de redressement, sous réserve des exceptions prévues par l'article 19 du LPF.

2.2.3- Mise en œuvre

2.2.3.1- Avis de vérification

La vérification générale de comptabilité est engagée par l'envoi par voie électronique au contribuable d'un avis de vérification qui, conformément à l'article 15 du LPF, doit préciser :

- les périodes et les impôts, droits et taxes soumis à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix ;
- la date et l'heure de la première intervention sur place.

L'avis doit être envoyé au contribuable au moins quinze jours avant l'engagement de la procédure.

Le contribuable peut demander le report de l'intervention. Il convient, en principe, de ne faire droit à cette demande qui doit être formulée par la voie électronique, que si les raisons invoquées paraissent fondées. Dans un tel cas, l'Administration peut se limiter à prendre acte de la date fixée pour la nouvelle intervention.

L'Administration peut prendre également l'initiative du report de la première intervention du vérificateur dans le cadre du contrôle sur place c'est-à-dire le contrôle général ou ponctuel de comptabilité. Dans ce cas, le service en informe le contribuable par courrier électronique de la date fixée pour la nouvelle intervention.

2.2.3.2- Lieu de la vérification

Conformément à l'article 15 alinéa 4 du LPF :

- l'examen des documents comptables doit se dérouler sur place, c'est-à-dire au siège ou au principal établissement de l'entreprise vérifiée ou à un endroit désigné par elle ;



- les contribuables vérifiés ne sont pas tenus d'envoyer au bureau du vérificateur, leurs livres et documents comptables ;
- le vérificateur ne peut emporter les documents comptables (physiques ou numériques) dans les bureaux de l'Administration qu'avec l'accord écrit du contribuable et en lui remettant un reçu détaillé de ces pièces dont l'Administration devient alors le dépositaire.

Sont concernées par ces conditions, aussi bien les pièces comptables proprement dites que toutes les pièces utiles au vérificateur pour l'exécution de sa mission ou au contribuable pour assurer sa défense.

La restitution des documents doit avoir lieu en temps utile pour que le contribuable soit en mesure de présenter ses observations sur les premiers résultats de la vérification ou de répondre à une demande de renseignements portant sur les documents en cause.

2.2.3.3- Durée des opérations de vérification

L'Administration n'est pas tenue d'indiquer au contribuable vérifié quelle sera la durée des opérations de vérification.

Cependant, la vérification sur place des livres et documents comptables ne peut s'étendre selon le cas, au-delà de l'une des durées fixées par l'article 20 du LPF dont les dispositions peuvent être résumées comme suit :

VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE		
	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 000.000.000 de francs TTC	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 1 000.000.000 de francs TTC
Durée maximum de la vérification	6 mois	3 mois
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	3 mois	45 jours

N.B. : Le délai de 6 mois prévu pour les entreprises relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 000.000.000 de francs TTC est prorogé de 6 autres mois lorsque la vérification porte sur les opérations internationales intragroupes réalisées par le contribuable (article 20-1° alinéa 2 du LPF).



Par ailleurs, en cas de report de la date du début des opérations matérielles de contrôle sur place ou de suspension desdites opérations sur demande du contribuable ou sur décision de l'Administration, la durée des opérations matérielles de contrôle sur place est rallongée d'une durée équivalente à la période de report ou de suspension. (article 20-5° alinéa 2 du LPF).

VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE	
Entreprises relevant du régime du réel simplifié, de la taxe d'Etat de l'entrepreneur, de l'impôt des microentreprises ou de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (BNC)	
Durée maximum de la vérification	3 mois
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	45 jours

VERIFICATION PONCTUELLE	
Quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise	
Durée maximum de la vérification	30 jours ouvrables
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	- 15 jours ouvrables à l'initiative du contribuable sous réserve de l'accord préalable de l'Administration - 10 jours ouvrables à la demande de l'Administration

Les délais ci-dessus commencent à courir à compter de la première intervention sur place. La limitation prévue par l'article 20 du LPF ne s'applique qu'aux vérifications de comptabilité.

La durée des opérations ayant pour objet de faire des constatations matérielles dans le cadre du contrôle sur pièces ne nécessitant aucun examen des écritures comptables n'est pas prise en compte, que ces constatations soient antérieures ou postérieures à la vérification.

De même, ne sont pas prises en compte dans ces délais, les périodes d'exercice du droit de communication et du droit d'enquête effectués sur place.

2.2.4- Résultats de la vérification

Aux termes des dispositions de l'article 17 du LPF, à la suite d'une vérification de comptabilité, l'Administration doit porter les résultats de cette vérification à la connaissance du contribuable, même en l'absence de redressement.



A cet égard, il convient d'envisager les situations suivantes, selon qu'il existe des redressements ou pas :

a) En cas d'existence de redressement

Lorsque l'Administration constate au cours de la vérification une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans la base servant au calcul de l'impôt, et qu'elle engage la procédure de redressement contradictoire, elle doit, conformément aux dispositions de l'article 22-1° du LPF, faire connaître au contribuable la nature, le montant et les motifs des redressements envisagés ; la notification des redressements envisagée doit indiquer au contribuable qu'il dispose d'un délai de 30 jours pour faire connaître son acceptation ou formuler ses observations motivées.

Lorsque le contribuable ne répond pas dans le délai prescrit, l'Administration confirme les redressements par une notification définitive qui doit lui être adressée dans les délais légaux.

En cas d'accord du contribuable, l'Administration confirme les redressements envisagés par une notification définitive.

Si les observations du contribuable sont admises par l'Administration, celle-ci adresse une notification définitive sur les bases acceptées.

Si les observations présentées par le contribuable dans le délai prescrit expriment un désaccord, l'Administration confirme les redressements qu'elle maintient par une notification définitive de redressements.

Le contribuable peut contester l'imposition par voie de recours contentieux. La charge de la preuve incombe à l'Administration pour ce qui concerne les redressements contestés par le contribuable.

En tout état de cause, après la notification définitive de redressements, l'Administration établit un état de liquidation et adresse un avis de mise en recouvrement dont le montant est immédiatement exigible.

Lorsque l'Administration procède à une imposition d'office, elle est tenue, en application de l'article 31 du LPF, de communiquer au contribuable, les bases ou les éléments de l'imposition au moyen d'une notification qui précise les modalités de leur détermination et les motifs du recours à la procédure d'office.

b) En cas d'absence de redressement

Lorsque la vérification n'aboutit à aucun redressement, l'Administration est tenue d'en informer le contribuable. Cette information est réalisée au moyen d'une notification d'absence de redressement.



L'article 20 du LPF fixe des délais maxima à compter de la date de la première intervention sur place pour notifier au contribuable les redressements envisagés ou l'absence de redressement, comme suit :

VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE		
	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1 000 000 000 de francs TTC	Entreprise relevant du régime du réel normal et dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 000 000 000 de francs TTC
Délai de notification provisoire à compter de la date de la première intervention sur place	10 mois	6 mois
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	3 mois	45 jours
Délai de confirmation des redressements à compter de la date de notification, après observations du contribuable	3 mois	3 mois

VERIFICATION GENERALE DE COMPTABILITE	
	Entreprises relevant du régime du réel simplifié, de la taxe d'État de l'entrepreneur, de l'impôt des microentreprises ou de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux (BNC)
Délai de notification provisoire à compter de la date de la première intervention sur place	6 mois
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	45 jours
Délai de confirmation des redressements à compter de la date de notification, après observations du contribuable	3 mois



VERIFICATION PONCTUELLE	
Quel que soit le régime d'imposition de l'entreprise	
Délai de notification provisoire à compter de la date de la première intervention sur place	60 jours
Durée maximum de la prorogation en cas de suspension	- 15 jours à l'initiative du contribuable sous réserve de l'accord préalable de l'Administration - 10 jours à la demande de l'Administration
Délai de confirmation des redressements à compter de la date de notification après observations du contribuable	60 jours

NB : En cas de report de la date du début des opérations matérielles de contrôle sur place ou de suspension desdites opérations sur demande du contribuable ou sur décision de l'Administration, la durée des opérations matérielles de contrôle sur place ainsi que les délais de notification de redressements sont rallongés d'une durée équivalente à la période de report ou de suspension (article 20-5° alinéa 2 du LPF). Cette disposition s'applique aux délais de contrôle et de notification prévus aux tableaux susvisés.

2.3- Contrôle sur pièces

Le contrôle sur pièces prévu par l'article 4 du Livre de Procédures fiscales est l'une des formes de contrôle à la disposition des services de la Direction générale des Impôts, pour vérifier les déclarations déposées par les contribuables et effectuer un contrôle de cohérence sur leur situation fiscale.

2.3.1- Documents visés

Le contrôle sur pièces consiste pour l'Administration, à réaliser un examen des déclarations qui sont souscrites périodiquement par les contribuables en vue d'en vérifier l'exactitude et la sincérité. Il porte également sur l'ensemble des documents exigés par le SYSCOHADA, à savoir : le bilan, le compte de résultat, les états annexés et les états complémentaires.

Outre les différentes déclarations transmises par le contribuable lui-même, l'Administration a le pouvoir d'exercer un contrôle de cohérence à partir des documents ou informations en sa possession ou obtenus par le biais des demandes de renseignements et du droit de communication.



L'Administration a par ailleurs le pouvoir de demander par écrit (support papier ou électronique) au contribuable tous renseignements, éclaircissements, explications ou justifications. Malgré la généralité des termes de l'article 3 du LPF, cette demande ne doit pas aboutir en réalité à un contrôle de la comptabilité dans les locaux de l'Administration. La demande de justifications doit se limiter aux documents (factures d'achats ou de ventes notamment) qui sont strictement nécessaires pour éclairer l'Administration et lui permettre d'exercer son contrôle de cohérence.

Le contrôle sur pièces n'autorise pas l'examen des livres comptables des contribuables, tels que la balance générale, le grand livre, le livre journal, etc.

2.3.2- Mise en œuvre

Le contrôle sur pièces est un contrôle qui est exercé par l'Administration à partir de ses bureaux, à l'effet d'examiner le dossier du contribuable en sa possession.

L'Administration n'est pas tenue d'informer le contribuable du déroulement d'un contrôle sur pièces. De ce fait, le contribuable ne bénéficie pas des garanties accordées dans le cadre d'une vérification sur place. Ainsi :

- l'envoi préalable d'un avis de contrôle n'est pas nécessaire ;
- l'assistance d'un conseil n'est pas prévue avant la remise ou l'envoi d'une notification provisoire de redressements, le cas échéant ;
- l'information du contribuable en l'absence de redressement ne constitue pas une obligation pour l'Administration, sauf lorsqu'une notification provisoire de redressements a été préalablement adressée au contribuable.

Dans le cadre du contrôle sur pièces, l'Administration peut entendre l'intéressé lorsque son audition lui paraît utile ou lorsque celui-ci demande à fournir des explications orales.

Elle peut également demander par écrit (support papier ou électronique) tous renseignements, explications, éclaircissements ou justifications nécessaires.

La durée du contrôle sur pièces n'est pas limitée dans le temps.

A la suite d'une vérification de comptabilité, l'Administration peut procéder à un contrôle sur pièces sur la même période et pour les mêmes impôts.

2.3.3 Procédure de redressements

Le contrôle sur pièces permet à l'Administration de rectifier les éléments d'imposition (bases, taux) déclarés.



Si l'Administration, à la suite d'un contrôle sur pièces, entend procéder à des redressements, elle doit en principe utiliser la procédure de redressement contradictoire prévue par l'article 22 du LPF, sauf dans le cas d'erreurs matérielles constatées dans les déclarations fiscales du contribuable, n'ayant pas fait l'objet de régularisation dix (10) jours après une relance de l'Administration ; ce qui fonde le recours à une rectification d'office.

Dans le cadre du contrôle sur pièces, la notification provisoire de redressements constitue le premier document officiel émanant de l'Administration et informant le contribuable de l'engagement d'une procédure de contrôle. Cette notification provisoire doit également préciser que le contribuable dispose d'un délai de 30 jours pour faire parvenir à l'Administration son acceptation ou ses observations motivées sur les chefs de redressements envisagés.

Si dans ce délai, le contribuable ne répond pas ou donne son accord, ou si les observations qu'il a présentées sont partiellement reconnues fondées, l'Administration lui adresse une notification définitive de redressements.

Si des observations ont été présentées dans le délai prescrit et que le désaccord persiste, l'Administration lui adresse une notification définitive pour confirmer les redressements qu'elle maintient.

Un état de liquidation est alors établi d'après les bases d'imposition arrêtées par l'Administration. Les droits et pénalités réclamés au contribuable par avis de mise en recouvrement sont immédiatement exigibles.

Toutefois, le contribuable peut contester les impositions par voie contentieuse.

2.4- Vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques

2.4.1- Personnes et impôt visés

L'Administration fiscale peut procéder à une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques en vue de vérifier la sincérité et l'exactitude de la déclaration de leurs revenus au regard de l'impôt général sur le revenu.

S'agissant des entrepreneurs individuels, il convient d'opérer la distinction entre l'entreprise et l'entrepreneur. L'Administration peut vérifier la situation fiscale de l'entrepreneur dans le cadre d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, alors qu'elle ne peut procéder qu'à une vérification de comptabilité en ce qui concerne l'entreprise.

Si dans le cadre d'une vérification de comptabilité, l'Administration peut tirer en matière d'impôt général sur le revenu, les conséquences des redressements auxquels elle procède au niveau de la société, notamment en ce qui concerne les dirigeants, elle doit en revanche procéder à une vérification approfondie de la



situation fiscale d'ensemble, si elle entend examiner la situation personnelle de ceux-ci.

2.4.2- Mise en œuvre

2.4.2.1- Avis de vérification

La vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble au regard de l'impôt général sur le revenu (IGR) est engagée par l'envoi par voie électronique au contribuable d'un avis de vérification. Cet avis doit préciser les périodes et la nature de l'impôt soumis à vérification, les documents, pièces et actes que le contribuable vérifié doit présenter au vérificateur. Il doit mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix (article 15 du LPF).

2.4.2.2- Déroulement de la vérification

La vérification a lieu chez le contribuable ou au bureau du vérificateur. Au cours du contrôle, le vérificateur peut procéder à l'examen des opérations relatives aux comptes financiers utilisés à la fois à titre privé et professionnel et demander tous éclaircissements ou justifications sur ces opérations sans que cet examen ou ces demandes constituent le début d'une procédure de vérification de comptabilité.

L'Administration contrôle la cohérence entre d'une part, les revenus déclarés et d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal, des personnes vivant sous le toit du contribuable et de celles dont il assume en totalité ou en partie les moyens de subsistance.

Le vérificateur est habilité à demander des éclaircissements, des justifications et à exercer son droit de communication auprès des banques qui tiennent les comptes privés ou professionnels du contribuable.

Dans le cadre du contrôle de l'impôt général sur le revenu, l'Administration est habilitée à demander au contribuable des justifications portant sur sa situation et ses charges de famille, ses charges déduites de son revenu global le cas échéant, ses revenus catégoriels déclarés ou non déclarés (traitements et salaires, revenus de placements, revenus fonciers, revenus commerciaux ou non commerciaux, etc.).

Par ailleurs, aux termes des dispositions de l'article 6 du LPF, l'Administration peut également demander des renseignements aux autorités étrangères, au besoin en utilisant la procédure de l'assistance administrative prévue dans les conventions fiscales internationales, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger, ou lorsqu'il possède à l'étranger des biens mobiliers ou immobiliers.

Le vérificateur dresse la balance de trésorerie ou d'enrichissement du contribuable en tenant compte du total des encaissements (salaires, bénéfices d'exploitations diverses, produits de placements financiers, etc.) et des décaissements (dépenses



de train de vie, acquisitions d'immeubles, de titres, de voitures, versements à des comptes bancaires privés ou professionnels, etc.). Lorsque les décaissements sont supérieurs aux encaissements, la différence est considérée comme provenant de revenus dissimulés, à moins que l'intéressé n'apporte une réponse satisfaisante à une demande d'éclaircissements ou de justifications.

2.4.3- Résultats de la vérification

2.4.3.1- Procédure de redressement

L'Administration fiscale doit porter à la connaissance du contribuable les résultats d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, même en l'absence de redressement (article 17 du LPF). Elle utilise à cet effet la procédure de redressement contradictoire qui constitue la procédure de droit commun en matière de redressement. Cette procédure n'est toutefois pas applicable dans les cas où le contribuable fait l'objet d'une imposition d'office (rectification, taxation ou évaluation d'office).

Le déroulement de la procédure de redressement contradictoire dans le cadre de la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble ne peut aboutir, lorsqu'il y a des contestations sur des questions de fait, à la saisine de la Commission mixte paritaire prévue par l'article 94 du LPF. En effet, celle-ci n'est compétente que pour connaître des questions de fait intervenant dans le cadre d'une vérification sur place de comptabilité ou d'une procédure de répression des abus de droit (art. 94-5° du LPF).

2.4.3.2- Interdiction de renouveler la vérification

Lorsque l'Administration a procédé à une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble, elle ne peut plus procéder à des redressements pour la même période, même si aucun redressement n'a été effectué à l'issue de la vérification, à moins que des faits nouveaux postérieurs à l'achèvement de cet examen ne lui permettent d'établir le caractère inexact ou incomplet des éléments fournis par le contribuable au cours de la vérification (article 18 du LPF).

L'impossibilité de procéder à de nouveaux redressements est effective dans un délai de douze (12) mois à compter de la date de réception par le contribuable des résultats définitifs de la vérification.

Dans ce délai, toute nouvelle vérification n'est possible que sur autorisation spéciale du Directeur général des Impôts.

Toutes difficultés d'application de la présente note me seront signalées sans délai.

