

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-20-10-20231115

Date de publication : 15/11/2023

CF - Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuable - Garanties applicables lors de l'exercice du contrôle - Envoi d'un avis de vérification, voies de recours et mise à disposition de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

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

Titre 2 Garanties applicables lors de l'exercice du contrôle

Chapitre 1 : Envoi d'un avis de vérification, voies de recours et mise à disposition de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié

Sommaire :

I. Avis de vérification de comptabilité, d'examen de comptabilité ou d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle

A. Dispositions communes

1. Envoi ou remise obligatoire de l'avis
 - a. Destinataires de l'avis
 - b. Cas de l'absence du contribuable
 - c. Cas d'une notification en poste restante
 - d. Remise en main propre de l'avis
2. Mentions obligatoires

B. Dispositions particulières

1. Avis de vérification de comptabilité (imprimé n° 3927-SD)
 - a. Envoi de l'avis de vérification
 - b. Cas du report de la date de la première intervention
 - c. Cas de l'intervention inopinée
 - 1° Définition et portée du contrôle inopiné
 - a° Définition du contrôle inopiné
 - b° Constatations matérielles
 - c° Copie et emport de fichiers informatiques
 - 2° Modalités d'exercice du contrôle inopiné
 - a° Début des opérations
 - b° Déroulement proprement dit des opérations
 - 3° Opposition éventuelle au contrôle inopiné
 - 4° Poursuite de la vérification de comptabilité
 2. Avis d'examen de comptabilité (imprimé n° 3923-EC-SD)
 3. Avis d'ESFP (imprimé n° 3929-SD)
 - a. Opérations de contrôle assimilables à un ESFP

- 1° Examen des comptes financiers personnels
- 2° Série de recherches concernant un contribuable
- b. Adresse à laquelle doit être envoyé l'avis d'ESFP
 - 1° Lorsque l'adresse du domicile est identique à celle du lieu d'exploitation
 - 2° Lorsque le domicile et le lieu d'exploitation sont situés à des adresses différentes
 - 3° Lorsque l'ESFP fait suite à la vérification de comptabilité de l'exploitation d'un des conjoints ou partenaires

II. Voies de recours offertes aux contribuables vérifiés

A. Voies de recours concernées

1. Au cours des opérations de contrôle, en cas de difficultés affectant le déroulement du contrôle
2. Après la réponse faite par l'administration fiscale aux observations du contribuable, en cas de désaccord persistant avec le vérificateur

B. Personnalisation des voies de recours

C. Effets de l'exercice des voies de recours

D. Précisions concernant l'interlocution

III. Charte des droits et obligations du contribuable vérifié

Actualité liée : 15/11/2023 : CF - Encadrement des demandes de recours hiérarchique et d'interlocution dans un délai de trente jours en cas de désaccord persistant sur les rectifications maintenues dans la réponse aux observations du contribuable

I. Avis de vérification de comptabilité, d'examen de comptabilité ou d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle

1

Le service a l'obligation stricte d'informer préalablement et par écrit le contribuable du contrôle dont il fera l'objet.

Pour ce faire, il dispose de trois types d'avis :

- l'avis de vérification de comptabilité (imprimé n° **3927-SD**, CERFA n° 11872) ;
- l'avis d'examen de comptabilité (imprimé n° **3923-EC-SD**, CERFA n° 15633) ;
- l'avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) (imprimé n° **3929-SD**, CERFA n° 11873).

Ces trois avis satisfont, grâce aux différentes formules pré-imprimées qu'ils comportent, à l'obligation imposée par le législateur.

Remarque : Des modèles d'avis n° **3927-SD**, n° **3923-EC-SD** et n° **3929-SD** sont reproduits dans la [charte des droits et obligations du contribuable vérifié](#) disponible en ligne sur www.impots.gouv.fr.

A. Dispositions communes

10

Si ces trois avis concernent des opérations de contrôle différentes, ils ont cependant des effets semblables quant à l'information des contribuables vérifiés.

1. Envoi ou remise obligatoire de l'avis

20

L'article L. 47 du livre des procédures fiscales (LPF) fait obligation au service de procéder à l'envoi ou à la remise d'un avis de vérification dès lors que le contrôle envisagé s'analyse, comme une vérification de comptabilité, un examen de comptabilité ou un ESFP.

Ainsi, quel que soit le contrôle dont il fait l'objet, le contribuable doit être prévenu dans les formes légales de l'engagement de ce contrôle, sous peine de nullité de la procédure (sur les effets de cette nullité, il convient de se reporter au [I-B § 50 du BOI-CF-PGR-20-20](#)).

a. Destinataires de l'avis

30

L'avis de vérification de comptabilité, d'examen de comptabilité ou d'ESFP (**I § 1**) est envoyé soit au domicile du contribuable, soit au lieu du principal établissement. Il peut également être adressé au siège ou au lieu de direction effective, lorsque ces notions correspondent en fait au lieu de dépôt de la déclaration.

Cet avis est adressé soit au contribuable (personne physique), soit au représentant légal de l'entreprise désigné ès qualités (personne morale) : président du conseil d'administration ou président-directeur général dans une société anonyme, gérant dans une société à responsabilité limitée, sans qu'il soit nécessaire d'indiquer le nom du dirigeant.

Dans les situations particulières suivantes, l'avis est adressé en cas :

- de redressement judiciaire, à l'administrateur judiciaire, si celui-ci est chargé d'une mission d'administration, ou au contribuable si l'administrateur est chargé d'une mission de surveillance ;
- de liquidation judiciaire, au liquidateur judiciaire ;
- de radiation, après la clôture des opérations de liquidation (amiable ou judiciaire), au mandataire ad hoc ;
- de décès, à la succession ouverte au nom du contribuable ;
- *d'indivision successorale et en l'absence d'une société de fait, à chaque coindivisaire (en ce sens, [CE, décision du 13 mars 1998, n° 163108](#)) ;*
- *de société de fait, à l'entreprise (en ce sens, [CE, décision du 18 mai 1979, n° 09540](#)).*

b. Cas de l'absence du contribuable

40

Un avis de vérification est régulièrement notifié lorsqu'il est remis à l'adresse du contribuable même si, en l'absence de ce dernier, cette remise est effectuée entre les mains d'un tiers. Il appartient, en effet, à l'intéressé qui, au cas particulier était en vacances, de prendre les mesures nécessaires pour faire suivre son courrier pendant son absence ([CE, décision du 12 mai 1976, n° 94895](#)).

La jurisprudence admet la régularité d'une proposition de rectification dont l'accusé de réception n'est pas signé par le contribuable lui-même ou son fondé de pouvoir mais par un tiers ayant avec lui des liens suffisants d'ordre personnel ou professionnel. Il appartient au destinataire du pli recommandé qui a été délivré à son adresse d'établir que la personne à laquelle le pli a été remis et qui a signé l'accusé de réception n'était pas autorisée à le recevoir ([CE, décision du 13 novembre 1998, n° 164143](#)).

c. Cas d'une notification en poste restante

50

Est régulière la procédure de vérification dont l'engagement a été annoncé par un avis, transmis au nom du contribuable à la poste restante, où il a été tenu à sa disposition pendant le délai réglementaire, avant d'être renvoyé à son expéditeur (CE, décision du 23 octobre 1989, n° 80785).

d. Remise en main propre de l'avis

60

L'avis de vérification peut être remis de la main à la main au contribuable (CE, décision du 23 mars 1992, n° 99425 et n° 99426). Toutefois, dans cette situation, il conviendra de ne pas commencer les opérations de vérification avant que le contribuable ait pu disposer d'un délai suffisant, entre la remise manuelle de l'avis et la première intervention, pour pouvoir se faire assister d'un conseil de son choix.

2. Mentions obligatoires

70

À peine de nullité de la procédure, l'avis de vérification de comptabilité, l'avis d'examen de comptabilité et l'avis d'ESFP doivent mentionner :

- que le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil au cours de la vérification (I § 1 à 60 du BOI-CF-PGR-20-20). Cette mention est d'ailleurs pré-imprimée sur les avis n° 3927-SD, n° 3923-EC-SD et n° 3929-SD ;
- les années soumises à vérification.

(75-100)

B. Dispositions particulières

1. Avis de vérification de comptabilité (imprimé n° 3927-SD)

a. Envoi de l'avis de vérification

110

Il est préconisé d'adresser l'avis de vérification de comptabilité trois semaines environ avant la date prévue pour la première intervention.

Toutefois, le contribuable ne peut arguer de l'impossibilité pour lui de se faire assister d'un conseil dès lors qu'il a disposé d'au moins deux jours francs (I-B-1-c-4° § 220).

Conformément aux mentions pré-imprimées, le jour et l'heure de l'intervention du vérificateur ainsi que l'indication des exercices comptables soumis au contrôle doivent être précisés avec soin.

Remarque : Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés et que l'administration envisage de réaliser des traitements informatiques, l'article L. 47 A du LPF prévoit que le contribuable doit également être informé des noms et adresses administratives des agents assistant, le cas échéant, le vérificateur.

b. Cas du report de la date de la première intervention

120

Le contribuable peut solliciter le report de l'intervention. Dans ce cas, le service invite le contribuable à formuler sa demande par écrit. Il convient, en principe, de n'examiner cette dernière favorablement que si les raisons invoquées paraissent sérieuses.

Lorsqu'un contribuable a été régulièrement informé de l'engagement d'une procédure de vérification par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification, dans les conditions prévues à l'article L. 47 du livre des procédures fiscales (LPF), aucune disposition législative ou réglementaire ne prescrit à l'administration, lorsqu'elle décide de reporter, de sa propre initiative ou à la demande du contribuable, la date qui avait été initialement prévue pour la première intervention sur place du vérificateur, d'envoyer ou de remettre un avis de vérification rectificatif au contribuable. L'administration est en revanche tenue d'informer le contribuable en temps utile, par tous moyens, de la date à laquelle est reporté le début des opérations de vérification (CE, décision du 12 octobre 2018, n° 401749, ECLI:FR:CECHR:2018:401749.20181012).

130

Le délai de trois mois prévu à l'article L. 52 du LPF (BOI-CF-PGR-20-30) commence à courir à compter du jour de la première intervention sur place.

c. Cas de l'intervention inopinée

140

Dans certains cas, il est procédé à une intervention inopinée (par exemple lorsque le vérificateur veut procéder à un inventaire réel du stock et craint que l'avis de vérification n'amène le contribuable à faire disparaître la preuve d'opérations d'achats ou de ventes sans factures).

Le dernier alinéa de l'article L. 47 du LPF précise qu'en cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité 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 raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil.

1° Définition et portée du contrôle inopiné

a° Définition du contrôle inopiné

150

Le contrôle inopiné a pour objet de procéder à des constatations matérielles qui perdraient toute leur valeur si elles étaient différées. 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. Le législateur a, en conséquence, considéré qu'elles pouvaient être effectuées d'une manière inopinée et que la présence d'un conseil n'était pas indispensable à ce stade de la vérification.

Ce contrôle inopiné se distingue également de l'exercice du droit de communication conféré à l'administration par les dispositions de l'[article L. 81 du LPF](#) à l'[article L. 96 K du LPF](#) qui consiste à prendre connaissance et à relever, de manière passive, certains documents ou écritures comptables.

b° Constatations matérielles

160

Selon la jurisprudence du Conseil d'État, les constatations matérielles suivantes peuvent être effectuées dans le cadre d'un contrôle inopiné :

- la constatation de l'existence des moyens de production. Il s'agit là d'un inventaire physique des moyens immobiliers, mobiliers et humains mis en œuvre dans l'entreprise industrielle, commerciale, non commerciale, artisanale ou agricole ;
- la constatation des matières et éléments en stock. L'inventaire physique du stock est effectué à la date de l'intervention et la valeur peut en être déterminée ;
- la constatation de l'existence et de l'état des documents comptables. Si le service est en droit d'exiger la présentation des documents comptables et assimilés, il ne peut en analyser leur contenu. Il doit néanmoins arrêter à la dernière écriture les documents présentés (mentions des nom et qualité de l'agent intervenant, date de l'opération et signature) ;
- l'inventaire des valeurs en caisse. La caisse est arrêtée au moment de l'intervention sans aucun rapprochement avec les écritures du compte correspondant ;
- le relevé des prix pratiqués. Le service procède, en magasin, aux relevés des prix pratiqués par article vendu au vu des étiquettes ou des panneaux d'affichage de prix. Le contrôle de la marge brute pratiquée dans l'entreprise n'est pas effectué à ce stade.

Dans la ligne de la jurisprudence de la chambre criminelle de la Cour de cassation du 11 janvier 1993 ([Cass. crim., arrêt du 11 janvier 1993, n° 91-84.706](#)), le juge administratif juge régulier un contrôle inopiné mené par un vérificateur qui procède :

- *simultanément à un inventaire du stock, à un relevé des prix de vente pratiqués, à partir de simples constatations matérielles et à un état de documents comptables ([CE, décision du 29 décembre 1999, n° 189591](#)) ;*
- *sur place à des constatations matérielles ayant trait aux inventaires physiques des moyens mobiliers de la société et à des relevés de prix ([CE, décision du 15 février 1999, n° 187962](#)).*

c° Copie et emport de fichiers informatiques

165

Le III de l'[article L. 47 A du LPF](#) permet au vérificateur de réaliser le jour du contrôle inopiné deux copies des fichiers informatiques et d'emporter l'une d'entre elles.

Les particularités liées au caractère informatique de cette procédure sont exposées au [BOI-CF-IOR-60-40-40](#).

2° Modalités d'exercice du contrôle inopiné

a° Début des opérations

170

Le contrôle inopiné s'inscrit dans le cadre de la vérification de comptabilité. Il doit donc débiter par la remise, en main propre, au contribuable ou à son représentant, d'un avis de vérification de comptabilité devant comporter toutes les mentions prévues par les dispositions en vigueur.

Dès remise de l'avis de vérification, le contribuable est invité à accuser réception de l'original de l'avis sur une copie de celui-ci.

b° Déroulement proprement dit des opérations

180

Le vérificateur intervient au principal établissement de l'entreprise vérifiée ou au lieu du siège social ou de la direction effective de l'entreprise et dans tous les locaux professionnels où les constatations peuvent être opérées.

Dans le cas où la comptabilité n'est pas conservée au lieu du principal établissement, du siège social ou de la direction effective de l'entreprise, toutes indications utiles doivent être communiquées au vérificateur pour que le service puisse en constater l'existence et l'état à l'endroit où elle se trouve.

190

Les opérations de contrôle se déroulent en présence du contribuable ou de son représentant.

Le représentant est une personne qui, de par sa position ou de par un mandat régulier, a qualité pour agir au nom du contribuable ([BOI-CTX-PREA-10-60](#)).

Par ailleurs, selon la jurisprudence du Conseil d'État (CE, décision du 29 juillet 1983, n° 25566), le conjoint qui participe à la gestion de l'entreprise peut, en l'absence temporaire du contribuable, valablement recevoir l'avis de vérification.

Le contrôle inopiné peut être entrepris immédiatement en la seule présence du conjoint qui doit être regardé comme habilité à signer l'état dressé contradictoirement (**I-B-1-c-2°-b° § 200**).

Les opérations de contrôle sont menées par le vérificateur compétent au sens de l'[article 350 terdecies de l'annexe III au code général des impôts \(CGI\)](#) (et sur la base d'arrêtés spécifiques pour les vérificateurs des directions de contrôle fiscal et des services à compétence nationale), pour procéder au contrôle des déclarations. Celui-ci peut faire appel à l'assistance d'autres agents.

Remarque : Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-CF-DG-30](#).

200

À l'issue de l'intervention, un état est dressé contradictoirement par le vérificateur et le contribuable.

Cet état doit préciser les :

- nom et qualité des agents ayant procédé aux constatations ;
- lieux d'intervention ;
- constatations effectuées.

Cet état est établi en double exemplaire. Le contribuable ou son représentant est invité à le signer.

En cas de refus de signature, l'agent en porte mention sur les deux exemplaires de l'état.

3° Opposition éventuelle au contrôle inopiné

210

Si le contribuable s'oppose totalement ou partiellement au déroulement complet du contrôle inopiné, il encourt les conséquences suivantes :

- sanctions pour opposition à fonctions en application du 1 de l'article 1746 du CGI (BOI-CF-INF-40-20) ;
- mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office des bases d'imposition en application de l'article L. 74 du LPF, lorsque le contribuable refuse de communiquer sa comptabilité ou tente de faire obstacle à l'exercice du contrôle, notamment lorsqu'il use d'atermoiements pour ne pas présenter sa comptabilité en invoquant, par exemple, des circonstances peu plausibles ou en n'en produisant que des éléments épars (BOI-CF-IOR-40).

4° Poursuite de la vérification de comptabilité

220

La dernière phrase de l'article L. 47 du LPF précise que l'examen au fond des documents comptables, c'est-à-dire la deuxième phase de la vérification de comptabilité, ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil.

Le Conseil d'État a fixé à deux jours francs le délai minimum dont doit disposer le contribuable pour se faire assister d'un conseil.

La première intervention de l'administration sur place aux fins de vérification de la comptabilité du contribuable ne peut avoir lieu qu'après que ce dernier a été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de notification, dans un délai raisonnable qui ne peut être inférieur à deux jours ouvrés, de l'engagement du contrôle, cette garantie étant de nature à permettre au contribuable d'être présent ou représenté lors des interventions sur place du vérificateur (CE, décision du 12 octobre 2018, n° 401749).

Pour le calcul de ce délai, il convient de ne retenir ni :

- le jour de réception de l'avis de vérification ;
- le jour du début du contrôle ;
- les samedis, dimanches et jours fériés.

Dès lors, est irrégulière une vérification de comptabilité qui commence le surlendemain du jour où le contribuable a reçu l'avis (CE, décision du 14 mars 1990, n° 65110).

Il est rappelé que, sauf preuve contraire, la date de début d'une vérification de comptabilité est celle qui figure sur l'avis de vérification (CE, décision du 1^{er} février 1989, n° 68348 et n° 68625) et que les erreurs matérielles entachant la proposition de rectification sont sans incidence à cet égard (CAA Bordeaux, arrêt du 2 juillet 1990, n° 89BX00552).

Par ailleurs, lorsqu'il est établi que les opérations prématurées du contrôle n'ont porté que sur une fraction de la période vérifiée, seules les impositions correspondant à cette période sont annulées (CE, décision du 14 mars 1990, n°

65110 et *CAA Paris, arrêt du 10 juillet 1990, n° 89PA00484*).

2. Avis d'examen de comptabilité (imprimé n° 3923-EC-SD)

225

Conformément aux mentions pré-imprimées, la période et les impôts visés par le contrôle sont indiqués sur l'avis d'examen de comptabilité n° **3923-EC-SD**.

Ce dernier indique également que les fichiers des écritures comptables doivent être adressés sous quinze jours à compter de la réception de l'avis, sous forme dématérialisée répondant aux normes fixées à l'[article A. 47 AA-1 du LPF](#) qui renvoie expressément à celles de l'[article A. 47 A-1 du LPF](#).

Ce document précise par ailleurs au contribuable les modalités de déroulement de la procédure d'examen de comptabilité et notamment que les échanges avec le service pourront avoir lieu par courriel, téléphone ou dans les locaux de l'administration et non dans ceux de l'entreprise. Ces échanges sont la garantie d'un débat contradictoire.

3. Avis d'ESFP (imprimé n° 3929-SD)

230

Dès lors que le service envisage de procéder à un ESFP, un avis d'ESFP doit être remis ou envoyé par pli recommandé au domicile du contribuable.

L'administration doit l'informer en temps utile pour qu'il puisse faire appel à un conseil de son choix.

Le Conseil d'État a fixé à deux jours francs le délai minimum dont doit disposer le contribuable pour se faire assister d'un conseil (en ce sens, [CE, décision du 12 octobre 2018, n° 401749](#)).

Pour le calcul de ce délai, il convient de ne retenir ni :

- le jour de réception de l'avis d'ESFP ;
- le jour du début du contrôle ;
- les samedis, dimanches et jours fériés.

Ainsi, est jugée irrégulière une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE, ancienne dénomination de l'ESFP) annoncée par un avis remis le vendredi et débutant le mardi suivant ([CE, décision du 25 avril 1990, n° 76752](#)).

240

Un avis d'ESFP (n° **3929-SD**) doit être remis ou adressé au contribuable, même si le contrôle prévu est précédé d'une vérification de comptabilité portant sur un revenu catégoriel (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, bénéfices agricoles) qui a nécessité l'envoi d'un avis de vérification n° **3927-SD** (sur ce point, il convient de se reporter au [I-B-3-a-2° § 280](#)).

a. Opérations de contrôle assimilables à un ESFP

250

Le point de savoir si une opération donnée constitue ou non un ESFP est une question de fait.

Afin d'éviter l'annulation ultérieure de l'examen pour un motif de forme, un avis n° **3929-SD** doit être systématiquement envoyé avant le commencement de toute opération de contrôle dans les deux cas suivants.

1° Examen des comptes financiers personnels

260

Lorsqu'elle entend examiner les comptes financiers personnels du contribuable afin de contrôler l'assiette de l'impôt sur le revenu de l'intéressé, l'administration doit préalablement lui adresser un avis d'ESFP.

L'expression « comptes financiers » englobe, notamment, les comptes ouverts auprès d'un établissement financier, établi en France ou à l'étranger, les comptes postaux, les comptes ouverts auprès du Trésor, les comptes de livrets d'épargne ou d'épargne-logement, les comptes de titres, les comptes courants en entreprises.

À cet égard, les dispositions de l'[article L. 12 du LPF](#) relatives au contenu de l'avis d'ESFP et à l'obtention des relevés financiers, dans leur rédaction issue de l'[article 89 de la loi n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023](#), prévoient désormais que l'avis d'ESFP mentionne la liste des comptes connus de l'administration pour lesquels elle sollicite les relevés directement auprès des établissements financiers par l'exercice de son droit de communication.

Corrélativement, le contribuable est invité à produire la liste ainsi que les relevés de ses comptes non mentionnés dans l'avis d'ESFP.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [II § 260 et suivants du BOI-CF-PGR-20-30](#).

270

La règle indiquée ne s'applique pas à quatre types de démarches :

- les demandes de relevés de comptes dont le caractère mixte est établi effectuées dans le cadre d'une vérification de comptabilité, l'examen de ces documents ne pouvant être considéré comme l'engagement d'un ESFP ([I § 1 à 80 du BOI-CF-IOR-60-10](#)) ;
 - *les demandes de relevés financiers adressées au contribuable afin de contrôler l'assiette d'impôts autres que l'impôt sur le revenu (notamment examen ayant pour objet de s'assurer qu'un héritier a bien déclaré l'intégralité des fonds recueillis d'une succession) ; en pareil cas, la demande de communication des relevés financiers doit préciser expressément son objet et la période pour laquelle la production est demandée. Les rectifications éventuelles doivent être limitées à cet objet (CE, décision du 2 juin 1999, n° 184896) ;*
- les demandes limitées à certaines opérations, formulées auprès d'établissements bancaires, postaux ou autres et concernant des tiers en relation avec l'entreprise vérifiée ou le contribuable objet d'un ESFP. En effet, ces demandes sont présentées dans le cadre de l'exercice, non pas des pouvoirs de vérification dont dispose l'administration, mais de son droit de communication. Si l'examen des renseignements ainsi obtenus de l'établissement financier débouche sur une demande d'explication au contribuable, un avis d'ESFP lui sera adressé au préalable, à moins que la demande ne présente qu'un caractère ponctuel ;
- l'examen de relevés de compte effectué dans le cadre des dispositions de l'[article L. 10-0 A du LPF](#) ([BOI-CF-IOR-60-70](#)).

2° Série de recherches concernant un contribuable

280

Lorsque le service s'apprête à entreprendre une série de recherches auprès de tiers sur le train de vie ou les éléments patrimoniaux d'un contribuable donné, en vue de vérifier sa situation au regard de l'impôt sur le revenu, il doit adresser à l'intéressé un avis d'ESFP.

Cette directive ne concerne pas les opérations collectives de recoupement concernant, non un contribuable donné, mais un certain nombre de contribuables ayant, par exemple, effectué une dépense ou encaissé une recette d'un type donné.

b. Adresse à laquelle doit être envoyé l'avis d'ESFP

1° Lorsque l'adresse du domicile est identique à celle du lieu d'exploitation

290

L'avis d'ESFP n° **3929-SD** est envoyé, en pareil cas, à l'adresse commune au domicile et au lieu d'exploitation.

2° Lorsque le domicile et le lieu d'exploitation sont situés à des adresses différentes

300

L'avis d'ESFP n° **3929-SD** doit être envoyé au domicile du contribuable dont l'adresse figure sur sa déclaration d'ensemble des revenus n° **2042** (CERFA n° 10330).

3° Lorsque l'ESFP fait suite à la vérification de comptabilité de l'exploitation d'un des conjoints ou partenaires

310

L'avis de vérification de comptabilité n° **3927-SD** a été envoyé au lieu de l'activité du conjoint ou partenaire exploitant.

L'avis d'ESFP (imprimé n° **3929-SD**) doit être envoyé aux noms des époux ou des partenaires liés par un pacte civil de solidarité, à l'adresse où est souscrite la déclaration d'ensemble des revenus n° **2042**.

II. Voies de recours offertes aux contribuables vérifiés

A. Voies de recours concernées

320

La [charte des droits et obligations du contribuable vérifié](#) prévoit que le contribuable faisant l'objet d'une procédure de contrôle fiscal externe peut faire appel à l'inspecteur divisionnaire ou principal, supérieur hiérarchique du vérificateur (recours de premier niveau), puis à l'interlocuteur spécialement désigné par le directeur (recours de second niveau), à deux moments de la procédure.

Remarque : S'agissant des contrôles externes, le recours hiérarchique et l'interlocution sont des garanties prévues exclusivement par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, dont les dispositions sont opposables à l'administration en application de l'[article L. 10 du LPF](#).

La possibilité pour le contribuable de s'adresser, dans les conditions précisées par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, au supérieur hiérarchique

du vérificateur puis, le cas échéant, à l'interlocuteur départemental ou régional constitue une garantie substantielle ouverte à l'intéressé à deux moments distincts de la procédure de rectification, en premier lieu, au cours de la vérification et avant l'envoi de la proposition de rectification ou la notification des bases d'imposition d'office pour ce qui a trait aux difficultés affectant le déroulement des opérations de contrôle et, en second lieu, pour les contribuables faisant l'objet d'une procédure de rectification contradictoire, après la réponse faite par l'administration fiscale à leurs observations sur la proposition de rectification en cas de persistance d'un désaccord sur le bien-fondé des rectifications envisagées (CE, décision du 16 novembre 2022, n° 462278, ECLI:FR:CECHR:2022:462278.20221116).

1. Au cours des opérations de contrôle, en cas de difficultés affectant le déroulement du contrôle

330

Au cours de la vérification et avant l'envoi de la proposition de rectification ou de l'avis d'absence de rehaussement, le contribuable peut demander à bénéficier, en cas de difficultés affectant le déroulement des opérations de contrôle, d'un recours hiérarchique auprès du supérieur du vérificateur puis, le cas échéant, d'une interlocution, et ce quelle que soit la procédure d'imposition applicable (procédure contradictoire ou d'imposition d'office).

Dans son avis n° 453241 du 13 octobre 2021, ECLI:FR:CECHR:2021:453241.20211013, le Conseil d'État précise que le recours faisant état de difficultés affectant le déroulement du contrôle constitue une garantie substantielle qui peut être exercée, pour les contribuables relevant :

- *de la procédure de rectification contradictoire, jusqu'à l'envoi de la proposition de rectification ;*
- *d'une procédure d'imposition d'office, jusqu'à l'envoi des bases d'imposition d'office ou, lorsqu'il n'a pas été procédé à cet envoi en application du dernier alinéa de l'article L. 76 du LPF, jusqu'à la date de mise en recouvrement.*

Pour autant, l'administration n'est pas tenue de donner suite à la demande de recours lorsque le courrier sollicitant un tel recours ne fait état d'aucune difficulté affectant le déroulement des opérations de contrôle, susceptible de rattacher cette demande à l'exercice de la garantie prévue par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié (CE, décision du 25 mars 2021, n° 430593, ECLI:FR:CECHR:2021:430593.20210325).

2. Après la réponse faite par l'administration fiscale aux observations du contribuable, en cas de désaccord persistant avec le vérificateur

340

Après la réponse faite par l'administration fiscale aux observations du contribuable, la possibilité de demander un recours hiérarchique ou une interlocution sur le bien-fondé des rectifications maintenues par le service vérificateur est réservée aux contribuables faisant l'objet d'une procédure de rectification contradictoire.

Remarque : Cette demande ne peut intervenir après réception de la proposition de rectification, elle serait alors considérée comme prématurée.

La demande de ces recours doit être formulée dans un délai de trente jours à compter de la réception :

- de la réponse aux observations du contribuable (imprimé n° **3926-CFE-SD**), s'agissant d'un recours hiérarchique (recours de premier niveau) ;
- du compte rendu du recours hiérarchique, s'agissant d'une interlocution (recours de second niveau).

Toutefois, le contribuable peut demander expressément une saisine directe de l'interlocuteur, sans demande préalable de recours hiérarchique auprès du supérieur hiérarchique direct du vérificateur, lorsque ce dernier a signé l'application de pénalités exclusives de bonne foi. Dans ce cas, cette demande d'interlocution doit intervenir dans les trente jours de la réception de la réponse aux observations du contribuable (imprimé n° **3926-CFE-SD**).

Le délai de trente jours pour formuler une demande de recours hiérarchique ou d'interlocution est un délai franc. Pour son calcul, il convient de ne retenir ni le jour de réception de la réponse aux observations du contribuable ou du compte rendu du recours hiérarchique, ni le jour de l'envoi de la demande de recours ou d'interlocution.

B. Personnalisation des voies de recours

350

Les voies de recours sont personnalisées afin de permettre aux contribuables de s'adresser directement aux supérieurs hiérarchiques de l'agent vérificateur, c'est-à-dire :

- l'inspecteur divisionnaire ou principal dans le cadre du recours hiérarchique de premier niveau ;
- l'interlocuteur (cadre de la direction spécialement désigné pour conduire le recours hiérarchique de second niveau), si des désaccords importants subsistent à l'issue de ces échanges.

À cet effet, le nom et l'adresse administrative du supérieur hiérarchique direct du vérificateur et de l'interlocuteur sont portés à la connaissance des contribuables vérifiés au moyen d'une mention figurant sur l'avis de vérification de comptabilité, l'avis d'examen de comptabilité et l'avis d'ESFP.

C. Effets de l'exercice des voies de recours

360

Le recours du contribuable exercé en cours de contrôle auprès du supérieur hiérarchique ou de l'interlocuteur n'a pas pour effet d'interrompre les opérations de contrôle qui sont poursuivies jusqu'à leur terme.

D'une manière générale, les agents saisis d'un recours doivent statuer dans les délais les plus brefs.

370

Par principe, le recours du contribuable auprès du supérieur hiérarchique direct du vérificateur constitue le préalable au recours auprès de l'interlocuteur pour étudier les difficultés rencontrées par les contribuables au cours des opérations de contrôle fiscal externe ou les désaccords persistants après la réponse de l'administration aux observations du contribuable.

Néanmoins, lorsque le supérieur hiérarchique direct a apposé sa signature sur la proposition de rectification et que le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les rectifications envisagées en réponse aux observations présentées par le contribuable, ce dernier peut, sur demande expresse, saisir directement l'interlocuteur.

D. Précisions concernant l'interlocution

380

La Cour de cassation (Cass. com., arrêt du 20 octobre 1998, n° 96-20.960) a jugé que l'intervention de l'interlocuteur n'est envisagée que dans le cadre d'un contrôle sur place.

Ainsi, l'administration peut valablement s'abstenir de donner suite à la demande du contribuable tendant à la saisine de l'interlocuteur lorsque la procédure de contrôle mise en œuvre n'est pas un ESFP, une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité.

En effet, cette garantie, prévue par la [charte des droits et obligations du contribuable vérifié](#), est mentionnée au quatrième alinéa de l'[article L. 10 du LPF](#). Elle ne s'applique qu'aux contrôles effectués dans le cadre de l'[article L. 12 du LPF](#), de l'[article L. 13 du LPF](#) ou de l'[article L. 13 G du LPF](#).

Remarque : Les dispositions de l'[article L. 54 C du LPF](#) offrent au contribuable qui a reçu une proposition de rectification, hors procédures de contrôle fiscal externe et procédures d'imposition d'office, la possibilité d'exercer un recours hiérarchique ([IV-B § 450 et suivants du BOI-CF-PGR-30-10](#)).

III. Charte des droits et obligations du contribuable vérifié

390

Conformément à l'[article L. 47 du LPF](#), la [charte des droits et obligations du contribuable vérifié](#) est mise à la disposition de l'ensemble des contribuables vérifiés sous format dématérialisé.

Remarque : La charte, qui est mise à jour régulièrement, peut être consultée sur www.impots.gouv.fr.

Il est cependant possible au contribuable vérifié d'obtenir la remise d'une charte sous format papier sur simple demande de sa part. Cette demande n'obéit à aucun formalisme et peut intervenir à tout moment au cours du contrôle, jusqu'à la mise en recouvrement des impositions.

La charte des droits et obligations du contribuable vérifié permet à l'intéressé d'être informé du déroulement des contrôles (vérification de comptabilité, examen de comptabilité ou ESFP), de ses obligations ainsi que des garanties dont il bénéficie. Les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'administration en application du quatrième alinéa de l'[article L. 10 du LPF](#).

400

En revanche, en cas de contrôle inopiné, la charte est remise en main propre lors de la première intervention sur place. Le service doit porter en marge de la copie de l'avis qu'il conserve la mention « un exemplaire de la charte des droits et obligations du contribuable vous a été remis le ... » et demander au contribuable d'apposer sa signature à la suite de cette mention.