

**Contrôle fiscal**

**Patrick MICHAUD**

Avocat à la Cour



# FINALITE ET EFFICACITE DU CONTRÔLE FISCAL

Source :La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle par le CPO)

- – une **finalité budgétaire** de récupération des montants éludés ;
- – une **finalité de répression** des comportements frauduleux et de punition de leurs auteurs ;
- – une **finalité de dissuasion** à l'égard de l'ensemble de la population des contribuables.

Or, si la **finalité répressive** ne pose pas de difficultés particulières, la conciliation entre un objectif budgétaire et une logique de dissuasion est plus complexe.

- Dans une **perspective budgétaire**, les services de contrôle ont intérêt à se concentrer sur les contribuables les plus importants, d'autant plus que les cas d'irrégularité – mais pas nécessairement les cas de fraude – y sont les plus fréquents.

- Dans une logique de dissuasion, il est préférable de chercher à couvrir le plus possible le tissu fiscal de façon à maintenir une présence et une visibilité suffisante de l'administration fiscale, y compris pour les contribuables de taille plus limitée.
- De fait, une partie de la « petite » fraude surtout en matière de sécurité sociale fait l'objet d'un niveau de contrôle faible.

# Fondement du droit de contrôle

- **Le droit de contrôle est le corollaire de la liberté de chaque citoyen de déclarer sous sa responsabilité**
- **Un fondement juridique pourrait être trouvé dans l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme qui stipule:**

**« Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale de son domicile et de sa correspondance.**

**Il ne peut y avoir ingérence de la puissance publique que pour autant que cette ingérence ait été prévu par la loi et qu'elle constitue une mesure qui dans une société démocratique est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien être économique du pays et à la prévention des infractions pénales »**

- Mais ce droit de contrôle doit être proportionné au but visé

« Dès lors, jugeant la visite domiciliaire et les saisies disproportionnées par rapport au but visé, la Cour conclut à l'unanimité à la violation de l'article 8. »

[Arrêt André CEDH Me André / FRANCE du 24 juillet 2008 n° 18603 /03](#)

- Ce droit de contrôle est par ailleurs obligatoire

[CJCE 11 décembre 2008 Aff C 174 :07 Commission c /Italie](#)

« En prévoyant une renonciation générale et indifférenciée à la vérification des opérations imposables effectuées au cours de la période d'imposition relative à l'année 2002, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée »

# LES DEUX PHASES DE CONTRÔLE FISCAL

- **LA RECHERCHE DU  
RENSEIGNEMENT**
  
- **LA CONFORMITE DU  
RENSEIGNEMENT  
LE CONTRÔLE  
STRICTO SENSU**

# LA RECHERCHE DU RENSEIGNEMENT FISCAL (1)

- L'information fournie spontanément
  - Par les tiers ( notamment douanes et [justice](#))
  - Par les contribuables
- L'information fournie sur demande
  - Le droit de communication ( [L81](#) et s.LPF) et nouveaux sites internet ([art 55 LdFR 08](#))
- L'information recherchée
  - Le droit d'enquête ([L 81 F et s.](#) LPF)
  - Le droit de visite ( [L16 B LPF](#) , [art 54 LdFR 08](#))
  - [La flagrance fiscale](#)

## [Le contrôle de la cnil](#)

# LA RECHERCHE DU RENSEIGNEMENT FISCAL (2)

– DEMAIN ???

– La déclaration du soupçon fiscal à TRACFIN

## **Article L. 561-15 du projet d'ordonnance**

- I- Les organismes financiers et les personnes mentionnés à l'article L. 561-2 sont tenus, dans les conditions fixées par le présent titre, de déclarer au service TRACFIN les sommes inscrites dans leurs livres ou les opérations portant sur des sommes dont ils savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement des activités terroristes.
- II- **Par dérogation au I, les organismes financiers et personnes mentionnés à l'article L. 561-2 déclarent au service TRACFIN les sommes ou opérations dont ils savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une fraude fiscale lorsqu'il y a présence d'au moins un critère défini par décret.**



# **LE CONTRÔLE FISCAL STRICTO SENSU**

- **I-LE CONTRÔLE DES IRRÉGULARITÉS  
DU PASSÉ**
- **II- LA REGULARISATION SPONTANEE  
EN COURS DE CONTRÔLE**
- **III-LE CONTRÔLE PRÉVENTIF  
DE L'AVENIR**

# LE CONTRÔLE FISCAL en 2007

## LE RAPPORT DE LA PERFORMANCE DE LA DGI

### LE RAPPORT FOUQUET

#### I Contrôle interne en bureau :

- 5,9 Md€ de droits rappelés
  - II Contrôle fiscal externe :
    - - 52 292 affaires
    - - 7 Md€ de droits rappelés
    - - 3,5 Md€ de pénalités
    - - 972 plaintes pour fraude fiscale
      - III Contrôle administratif
        - 4 542 284 affaires reçues en 2007

## EFFICACITE BUDGETAIRE

Deux ans après, le taux de recouvrement des contrôles ayant eu une finalité répressive est de l'ordre d'un cinquième des montants effectivement redressés.

Ce taux est au moins trois fois plus important pour les finalités dissuasive et budgétaire.

<b>Finalité</b>	<b>Parts des montants Recouvrés par rapport aux prises En charge en N-2</b>
<b>Répressive</b>	<b>21,7%</b>
<b>Dissuasive</b>	<b>60,4%</b>
<b>Budgétaire</b>	<b>69,6%</b>
<b>Total</b>	<b>44,5%</b>

# Contrôle de bureau

Contrôles du bureau (en M€)	2005	2006	2007
Impôt sur les sociétés	327	542	601
Impôt sur le revenu	1 596	1 453	1 358
Taxes sur le chiffre d'affaires	579	543	945
Rejets de demandes de remboursement de crédit de TVA	773	1 080	1 029
Droits d'enregistrement (1)	1 566	1 589	1 689
Impôt de solidarité sur la fortune (1)	198	222	270
Impôts divers	5	4	4
Plus-values des particuliers (1)	83	55	25
<b>Droits nets</b>	<b>5 127</b>	<b>5 488</b>	<b>5 921</b>

# Contrôles fiscaux externes

<b>Contrôles fiscaux externes</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
<b>Nombre d'opérations</b>			
Vérifications de comptabilité	47 267	47 851	47 784
Examens de situation fiscale personnelle	4 959	4 578	4 508
Total	52 226	52 429	52 292
<b>Total des droits nets rappelés et des pénalités (en M€)</b>	<b>9 803</b>	<b>9 944</b>	<b>10 518</b>

<b>Vérifications de comptabilité</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
<b>Nombre de vérifications</b>			
Vérifications générales	39 489	40 190	40 098
Vérifications simples	3 014	2 764	2 474
Vérifications ponctuelles	4 764	4 897	5 212
<b>Droits nets rappelés (en M€)</b>			
Impôt sur les sociétés	2 693	2 471	2 453
Impôt sur le revenu	430	395	407
Taxes sur le chiffre d'affaires	2 223	2 302	2 335
Droits d'enregistrement	132	120	135
Impôts locaux	504	710	718
Autres impôts	350	421	530
<b>Total</b>	<b>6 332</b>	<b>6 420</b>	<b>6 579</b>
Pénalités (en M€)	2 690	2 764	3 264
<b>Droits nets et pénalités (en M€)</b>	<b>9 022</b>	<b>9 184</b>	<b>9 843</b>
Moyenne des droits nets (en €)	133 962	134 165	137 682

# ESFP et poursuites pénales

## Chapitre I bis du LPF Art.80 F : Le droit d'enquête

(1) Plus-values immobilières intégrées dans l'IR avant d'être déclarées et payées lors de la mutation à compter du 01.01.2004.

<b>Examens contradictoires de l'ensemble de la situation fiscale personnelle</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Nombre	4 959	4 578	4 508
Droits nets rappelés (en M€)	524	484	446
Pénalités (en M€)	257	276	229
<b>Droits nets et pénalités (en M€)</b>	<b>781</b>	<b>760</b>	<b>675</b>
Moyenne des droits nets (en €)	105 666	105 723	98 935

<b>Droits d'enquête (art. L. 80 F à L. 80 J du LPF)</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Nombre de droits d'enquête clôturés	3 757	3 538	3 530

<b>Poursuites pénales</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Nombre de propositions de poursuites correctionnelles transmises à la CIF (1)	1 021	1 030	1 143
Nombre d'avis favorables de la CIF	970	917	972
Nombre d'avis défavorables de la CIF	54	73	71
Nombre de plaintes pour escroquerie	14	8	31

# Nature des poursuites pénales

Nature des poursuites pénales	2005	2006	2007
Défaut de déclaration et exercice d'activités occultes	266	237	232
Constatation de dissimulations	419	477	496
Réalisation d'opérations fictives	156	88	116
Autres procédés de fraude	129	115	128
<b>Total</b>	<b>970</b>	<b>917</b>	<b>972</b>
Procédure d'opposition à fonction	17	14	32

Ventilation des plaintes (en %)	2005	2006	2007
Agriculture	0,4	1,1	0,9
Industrie	4,8	2,7	2,7
Professions libérales	11,7	10,0	12,4
Dirigeants de sociétés et salariés	10,5	10,1	9,0
Bâtiment, travaux publics	24,6	28,9	32,1
Commerce	27,1	26,2	23,1
Services	20,9	21,0	19,8

# Phase administrative du contrôle fiscal contentieux et gracieux

Affaires traitées	2005	2006	2007
<b>RÉCLAMATIONS CONTENTIEUSES</b>			
Impôt sur le revenu	1 066 930	1 265 530	1 247 092
Taxe sur les locaux vacants	45 186	38 761	38 701
Autres impôts directs d'État	62 092	82 684	94 155
Droits d'enregistrement	23 499	22 156	24 612
Taxes sur le chiffre d'affaires	76 206	67 175	54 605
Taxes foncières et taxe d'habitation	1 178 742	1 228 801	1 215 824
Taxe professionnelle et plafonnement en fonction de la valeur ajoutée	426 438	455 207	421 712
Redevance audiovisuelle	661 905	666 073	580 778
Bouclier fiscal	-	-	10 305
<b>Total</b>	<b>3540998</b>	<b>3826387</b>	<b>3687784</b>
<b>DEMANDES GRACIEUSES</b>			
Impôts directs	189 934	221 191	197 501
Impôt sur les sociétés et autres impôts d'État	5 655	4 203	4 587
Droits d'enregistrement	34 979	30 759	27 981
Taxes sur le chiffre d'affaires	136 558	112 760	107 792
Taxes foncières et taxe d'habitation	344 303	385 967	395 184
Taxe professionnelle	19 376	19 740	20 274
Redevance audiovisuelle	88 601	151 184	165 730
Autres	-	-	12
<b>Total</b>	<b>819 406</b>	<b>925 804</b>	<b>919 061</b>
Décisions de dégrèvement prises d'office (tous impôts)	623 556	681 830	691 918
Décisions de dégrèvement sur la redevance audiovisuelle	82 241	117 201	117 877
Réponses écrites à des demandes de renseignements	378 703	287 558	252 090
<b>Total général</b>	<b>5444904</b>	<b>5838780</b>	<b>5668730</b>



# Phase juridictionnelle

<b>PHASE JURIDICTIONNELLE</b>			
<b>Affaires déposées</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
<b>JURIDICTIONS ADMINISTRATIVES</b>			
Tribunaux administratifs	23 523	18 570	17 133
Cours administratives d'appel et Conseil d'État	3 426 (1)	4 608	4 118
<b>TRIBUNAUX JUDICIAIRES</b>			
Tribunaux de grande instance	748	730	685
Cours d'appel	364	314	315
Cour de Cassation	127	139	130

(1) À périmètre constant, le nombre d'instances devant les Cours administratives d'appel et le Conseil d'État auraient été de 3 819 affaires en 2005.

- Le contrôle sur demande

## De l'imposition des PME

(LPF art. L 13 C )

## Des successions nouveau

(LdFR 2008 art 36)

# I LE CONTRÔLE FISCAL DU PASSE

**En France, ce contrôle est à la fois un contrôle de masse mais aussi un contrôle sélectionné**

## **1. CONTRÔLE TRES ENCADRE**

- **Au niveau administratif**
  - **Nombreuses commissions**
  - **Pouvoir hiérarchique fort**
- **Au niveau juridictionnel**

**Nombreuses possibilités de recours**

## 2. CONTRÔLE TRES PROTECTEUR DES DROITS

- **Droit d'être assisté**
- Principe de l'impartialité
  - Conseil d'État 1<sup>er</sup> décembre 2008 N° 292166
- **Principe du contradictoire**
- Principe de la preuve à la charge de l'administration
- Principe de la loyauté des débats
  - Cass Com 18 novembre 2008 N° 07-19762

## 2. CONTRÔLE TRÈS PROTÈCTEUR DES DROITS

- Obligation de motiver
  - CAA PARIS N° 07PA01332-07PA02079, 2 octobre 2008
- Obligation de fournir les sources CE 4 juin 2008 N° 304526
- Un revirement de JP???
- Principe de la primauté du fond sur la forme

- En faveur de l'administration

Le comité des abus de droit

Nouveau LFR 2008

- En faveur du contribuable ( 5 arrêts de principe)

arrêt c.e. 30/06/2008 n° 274512, arrêt c.e. 16.07.2008, arrêt 16.07.08 n° 289.948,  
arrêt c.e. 16.07.2008 n° 300.839, arrêt c.e. du 27/06/2008, n° 301.472

- Une difficulté à prévoir: la modulation des sanctions

## 2. CONTRÔLE TRÈS PROTECTEUR DES DROITS

- **Un délai de reprise en fait court**

**Pouvant être porté**

**-à 6 ans et**

**-à 10 ans *dans le cadre de relations avec des états non coopératifs au niveau bancaire***

**LdFR 2008 art 52**

## 2. CONTRÔLE TRES PROTECTEUR DES DROITS

- **Au niveau pénal**
- **Les poursuites sont encadrées par la CIF ce qui évite l'application de l'article 40 du CPrPénal**
- Les visites domiciliaires sont plus protectrices des droits de l'Etat et du contribuables ( LdFR 2008 art 52)
  
- **Au niveau de recouvrement**
  - **La règle du sursis de paiement**
  - **Les règles de l'insaisissabilité de certains biens**
  - **Par contre complexité trop grande du contentieux du recouvrement**

## **EN CONCLUSION**

**Nos règles du contrôle fiscal  
sont très protectrices des  
droits des contribuables**



## II LA REGULARISATION SPONTANEE EN COURS DE CONTRÔLE

L'article L 62 du LPF prévoit une procédure qui permet aux contribuables faisant l'objet d'une **vérification de comptabilité** de régulariser spontanément les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances relevées au cours du contrôle par le vérificateur, moyennant le paiement d'un **intérêt de retard** réduit de moitié. Cette procédure dite « procédure de régularisation spontanée » a été instituée par l'article 25 de la loi 2004-1485 du 30 décembre 2004.

(Inst. 23 mars 2005, 13 L-1-05).

**Ce texte de plus en plus utilisé permet de concilier les intérêts financiers de l'état et du contribuable**

# **III VERS UN CONTRÔLE FISCAL PREVENTIF**

- OBJECTIFS

**PREVENIR LES IRREGULARITES  
ET ASSURER LA SECURITE JURIDIQUE**

- A Délégation partielle du contrôle préventif
  - Le rôle des centres et associations agréés
  - Le rôle des comptables agréés art 10 LDF09
- B Les rescrits L 80
- C le contrôle sur demande LPF L 13 c

Les contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 1 500 000 €, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou 450 000 €, s'il s'agit d'autres entreprises, peuvent, y compris pour la période ou l'exercice en cours, demander à l'administration d'effectuer un contrôle sur certains points précisés dans la demande. Ce contrôle ne constitue pas une vérification de comptabilité et n'est donc pas assorti des garanties prévues pour ce type de contrôle.

## GARANTIE CONTRE LES CHANGEMENTS DE DOCTRINE

- Les contribuables peuvent se prévaloir de la doctrine que l'administration des impôts énonce pour l'interprétation des textes fiscaux ou de l'appréciation qu'elle porte sur des situations de fait.

L 80 A L 80 B et L 80 C du LPF.

- **A** **Opposabilité de l'interprétation administrative des textes fiscaux**
- L'article L 80 A du LPF interdit aux services fiscaux de procéder à des rehaussements d'impositions qui seraient en contradiction avec la doctrine administrative en vigueur au moment où il en a été fait application, soit par l'administration (en mettant en recouvrement l'imposition primitive), soit par le contribuable (en souscrivant une déclaration ou en liquidant un impôt).

- **B** **Opposabilité de l'appréciation des situations de fait**  
**LPF art. L 80 B, 1°**
  - Le recours contre un rescrit
    - L80 CB nouveau

## **1 Prises de position formelles**

### **Instauration d'un délai de réponse à toute demande écrite de prise de position**

Les demandes écrites présentées à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2009 par les contribuables aux fins de prise de position formelle sur leur situation de fait au regard d'un texte fiscal devront faire l'objet d'une réponse de l'administration dans un délai de trois mois. A cette fin, le contribuable doit exposer de façon complète et précise l'opération qu'il envisage et fournir tous les éléments d'appréciation nécessaires sur sa situation de fait. Les modalités selon lesquelles la demande doit être établie doivent être précisées par décret en Conseil d'Etat.

Loi 2008-776 du 4-8-2008 art. 2, III et IV.

## **2 Accords tacites LPF art. L 80 B, 2° à 6° et L 80 C**

L'administration est regardée comme ayant donné un accord tacite lorsqu'elle n'a pas répondu dans un certain délai et pour certains types d'opérations.

- **Propositions de réflexion d'amélioration**

- L'information sur les pratiques condamnables est inexistante ce qui nuit au principe de la dissuasion
- La documentation de base n'est pas fréquemment remise à jour
- La doctrine suit une typologie par types d'impôts et non par types d'activités ou d'opérations ( cf. l'exemple UK)
- Dans un certains nombres de situation, l'administration lance des **«redressements tests»** qui devront être confirmés par le Conseil d'état après de nombreuses années

**Cette pratique, certes prudente, occasionne une situation d'incertitude juridique pour les opérateurs**

## • **DES PROPOSITIONS D'AMELIORATION**

### **Une règle obsolète : l'absence de redressement ne vaut pas acceptation tacite**

- Le fait que lors d'une précédente vérification ou encore en établissant l'imposition primitive, le service des impôts n'ait pas relevé d'irrégularités ne constitue pas une « interprétation formelle » qui soit opposable à l'administration (notamment CE 11-1-1988 n° 67074);
- Cependant les contribuables faisant l'objet d'une vérification de comptabilité ont la possibilité de demander au vérificateur une prise de position formelle, opposable à l'administration, sur les points de droit ou de fait examinés au cours de la vérification et pour lesquels aucun rehaussement n'est proposé (Inst. 13 L-3-05).

#### **UNE PROPOSITION**

#### **LE REDRESSEMENT N'EST PAS MAINTENU SI LE CONTRIBUABLE S'ENGAGE A SUIVRE LES NOUVELLES REGLES**