



ETUDES FISCALES INTERNATIONALES

PATRICK MICHAUD

Avocat

Création d'une procédure de flagrance fiscale

Article 15 de la loi de finances rectificative de 2007

La loi de finances rectificative de 2007 n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 , par son article 15 , vise à instituer une procédure de flagrance fiscale, ouvrant une possibilité de contrôle avant qu'aucune obligation déclarative ne soit échue et de procéder à des saisies conservatoires dès la notification du procès verbal de flagrance fiscale et ce sans demander une autorisation judiciaire et sans attendre les avis d'imposition ou de recouvrement

Cette nouvelle procédure va permettre une meilleure coordination entre les services de contrôle financiers tels que le fisc, les douanes, et des urssaf avec l'assistance de la police et de la gendarmerie

UN NOUVEL INSTRUMENT DE CONTRÔLE FISCAL, LIMITÉ À DES CAS PARTICULIERS

A. LA CRÉATION DUNE PROCÉDURE DE FLAGRANCE FISCALE

Le texte du nouvel article L. 16-0 BA dans le livre des procédures fiscales (LPF) définit la flagrance fiscale, constatée lors d'un contrôle fiscal.

L'article L. 16-0 BA du LPF précise les **faits pouvant donner lieu à l'établissement d'un procès-verbal de flagrance fiscale**, dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal , **avant même l'échéance des obligations déclaratives** :

- l'exercice d'une activité au titre de laquelle « *le contribuable n'a pas satisfait à l'obligation de publicité prévue par des dispositions législatives ou réglementaires* », à savoir s'être fait connaître à un centre de formalité des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce ;

- la délivrance de **factures ne correspondant pas à la livraison** d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou de factures afférentes à des livraisons de biens au titre desquelles la taxe sur la

valeur ajoutée (TVA) ne peut faire l'objet d'aucune déduction en application des dispositions mentionnées au 3 de l'article 272 du code général des impôts ou la comptabilisation de telles factures reçues ;

- le recours au **travail partiellement ou totalement dissimulé**, ce qui constitue une infraction définie par les articles L. 324-9 et L. 324-10 du code du travail,

- enfin, les faits suivants lorsqu'ils sont « *de nature à priver la comptabilité de valeur probante* » : d'une part, la réitération d'opérations commerciales sans facture et non comptabilisées ; d'autre part, l'utilisation d'un logiciel de comptabilité ou de caisse aux fins de permettre la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du code général des impôts, à savoir des écritures inexactes ou fictives ; en effet, certains logiciels permettent aujourd'hui de rétablir la cohérence des écritures comptables.

Dans ces hypothèses, et « en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale », les agents de l'administration des impôts ayant au moins le grade de contrôleur peuvent dresser à l'encontre du contribuable un procès-verbal de flagrance fiscale.

Le procès-verbal de flagrance fiscale est signé par les agents de l'administration des impôts ainsi que par le contribuable. En cas de **refus de signer**, mention en est faite au procès-verbal. L'original du procès-verbal est conservé par l'administration des impôts et une copie est notifiée au contribuable.

Cette nouvelle procédure, lourde de conséquences pour le contribuable, a notamment vocation à s'appliquer dans les cas bien connus de fraude à la TVA de type « carrousel ».

B. LES CONSÉQUENCES DU PROCÈS-VERBAL DE FLAGRANCE FISCALE

L'établissement d'un procès-verbal de flagrance fiscale entraîne plusieurs conséquences :

- (1) l'administration peut établir des saisies conservatoires ;
- (2) le cas échéant, est perdu le bénéfice de la franchise en base de TVA ou du régime simplifié d'imposition à la TVA ;
- (3) est ré ouverte la possibilité d'un contrôle fiscal sur une même période et pour un même impôt après l'achèvement du contrôle fiscal ;
- (4) la durée de vérification de comptabilité est allongée ;
- (5) en cas de taxation d'office, la mise en demeure est supprimée ;
- (6) le délai de reprise est augmenté ;
- (7) des amendes sont prévues dans le procès-verbal de flagrance fiscale.

1. La possibilité d'opérer des saisies conservatoires

a) La possibilité de recueillir toutes les informations disponibles pour évaluer le montant de la saisie conservatoire

Dans le cadre d'une procédure de flagrance fiscale, **l'administration fiscale dispose de pouvoirs étendus pour recouvrer les créances** qui lui sont dues :

- conformément au nouveau texte, **il peut être opéré une saisie conservatoire** ;

- afin d'évaluer le montant de la saisie, en l'absence d'éléments déclaratifs, l'administration pourra utiliser les informations recueillies :

- . lors des visites et saisies à domicile, prévues à l'article L. 16 B du LPF ;
- . dans l'exercice du droit d'enquête, défini à l'article L. 80 du LPF ;
- . en application du droit de communication prévu à l'article L. 81 du LPF ;
- . suite à la « *consultation sur place des registres et documents de toute nature, notamment ceux dont la tenue est prévue par le code général des impôts et par le code de commerce* ».

b) *Les modalités de calcul du montant des saisies conservatoires*

Compte tenu des informations recueillies pour évaluer le montant possible de la saisie conservatoire, **le montant figurant au procès-verbal de flagrance fiscale ne peut excéder les plafonds** fixés par le XII du présent article pour le nouvel article L. 252 B du LPF.

(1) Le plafond de la saisie conservatoire applicable à l'impôt sur le revenu

Pour l'impôt sur le revenu, le plafond du montant de la saisie conservatoire porte sur le chiffre d'affaires hors taxes, diminué d'un abattement représentatif de charges et de dépenses, auquel s'applique le barème de l'impôt sur le revenu, sous réserve d'un taux d'imposition minimal de 33 1/3 %.

Le régime d'abattement applicable est le suivant :

- pour les bénéficiaires industriels et commerciaux, le régime applicable est celui des micro-entreprises, soit 71 % du chiffre d'affaires pour les entreprises de vente et 50 % du chiffre d'affaires pour les entreprises de prestation de services ;
- pour les bénéficiaires non commerciaux, 34 % du chiffre d'affaires.

(2) Le plafond applicable à l'impôt sur les sociétés

S'agissant de l'impôt sur les sociétés, le montant maximum de la saisie conservatoire correspond au bénéfice évalué en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux, auquel s'appliquent le taux normal de 33 1/3 % et le taux réduit de 15 % (relatif aux petites entreprises, pour la fraction des bénéfices qui n'excède pas 38.120 euros). Ce montant est diminué de celui des acomptes trimestriels versés au titre du bénéfice déclaré l'année précédant celle du procès-verbal de flagrance fiscale.

(3) Le plafond applicable en matière de TVA

Le montant maximal de la saisie conservatoire correspond également à l'imposition dont aurait normalement dû s'acquitter le contribuable, soit la base de chiffres d'affaires ou de recettes brutes à laquelle s'applique le barème de droit commun.

2. La perte du bénéfice de certains régimes d'imposition à la TVA

a) *La perte du bénéfice de la franchise en base de TVA*

Les personnes assujetties à la TVA bénéficient d'une franchise d'imposition dans la limite d'un chiffre d'affaires de 76.300 euros pour les entreprises de vente et de 27.000 euros pour les entreprises de prestations de services.

Les dispositions votées pour l'article 293 BA du code général des impôts prévoient que la franchise de TVA n'est pas applicable lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrante fiscale, au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel ce procès-verbal est établi.

b) La perte du bénéfice du régime simplifié d'imposition à la TVA

Le régime simplifié d'imposition à la TVA s'applique aux personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 763.000 euros pour les entreprises de vente et 230.000 euros pour les entreprises de prestation de services.

Les dispositions de l'article 302 *septies* AA du code général des impôts prévoient que le régime simplifié de TVA n'est **pas applicable** aux personnes physiques ou morales ni aux groupements de personnes de droit ou de fait à l'encontre desquels l'administration a dressé un procès-verbal de flagrante fiscale, au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel ce procès-verbal est établi.

3. La possibilité de rouvrir un contrôle fiscal sur une même période et pour un même impôt après l'achèvement d'un contrôle fiscal

Dans la mesure où l'établissement d'un procès-verbal de flagrante fiscale peut conduire l'administration à reconsidérer ses décisions antérieures (par exemple, suite à la découverte d'un logiciel de comptabilité truqué), il est proposé des **dérogations au principe de non réitération d'un contrôle fiscal** en cas de flagrante fiscale.

4. L'allongement de la durée de vérification de comptabilité

Alors que la vérification de comptabilité ne peut normalement pas s'étendre sur une période de plus de trois mois, l'article propose d'allonger cette période, **sans limitation de durée**, en cas de flagrante fiscale.

5. La suppression de la mise en demeure en cas de taxation d'office

En cas de taxation d'office, un contribuable ayant omis de déposer une déclaration d'impôt, ou y ayant procédé avec retard, dispose d'un **délai de trente jours** pour régulariser sa situation, après mise en demeure.

Compte tenu des conditions dans lesquelles est dressé un procès-verbal de flagrante fiscale, le texte proposé pour l'article L. 68 du LPF propose de supprimer la mise en demeure en cas de taxation d'office, à laquelle l'administration fiscale pourra ainsi procéder sans délai si la flagrante fiscale est établie.

6. L'augmentation du délai de reprise

Le délai de reprise de droit commun de l'administration fiscale est de trois ans.

Le premier alinéa de l'article L. 169 du LPF dispose ainsi que « *pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due* ».

Toutefois, aux termes du deuxième alinéa de l'article L. 169 du même code, « *le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la sixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce* ».

Des délais identiques sont prévus pour la taxe professionnelle et la TVA, respectivement aux articles L. 174 et L. 176 du LPF.

Le nouvel article vise, en cas de flagrance fiscale et pour chacun des quatre impôts précités, à **allonger le délai de reprise de l'administration jusqu'à la fin de la sixième année** qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

7. Un régime d'amendes liées à la flagrance fiscale

Le **nouvel** article institue, à l'article 1740 B du code général des impôts, un régime spécifique d'amendes en cas de flagrance fiscale :

- le montant de l'amende s'élève à 5.000 euros ;
- ce montant est porté à 10.000 euros si le chiffre d'affaires hors taxes ou le montant des recettes brutes dépasse les limites prévues pour l'application des micro-régimes d'imposition au titre des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou du forfait agricole ;
- ce montant est porté à 20.000 euros si, à la date du constat de flagrance fiscale, le chiffre d'affaires hors taxes ou le montant des recettes brutes excède les limites du régime simplifié d'imposition en matière de TVA ou de bénéfice agricole.

Si les amendes dues au titre de la flagrance fiscale ne sont pas exclusives de l'application d'autres sanctions et amendes (par exemple, pour activités occultes), les amendes liées à la flagrance fiscale **ne seront appliquées que si leur montant est supérieur à celui des autres amendes**. Par ailleurs, le montant de ces autres amendes devra être réduit du montant des amendes établies au titre de la flagrance fiscale, afin de ne pas sanctionner deux fois le contribuable pour les mêmes faits, en application de la règle « *non bis in idem* ».

C. UN RÉGIME SPÉCIFIQUE DE GARANTIES POUR LE CONTRIBUABLE

L'établissement d'un procès-verbal de flagrance fiscale entraînant les lourdes conséquences détaillées plus haut, mais ne signifiant pas que la fraude fiscale est déjà constituée, le nouvel article prévoit des garanties supplémentaires pour le contribuable.

Le texte voté pour l'article L. 201-A du LPF prévoit une possibilité de **saisine en référé du juge administratif, dans un délai de huit jours** à compter de la réception du procès-verbal de flagrance fiscale, pour mettre fin à la procédure de flagrance fiscale **lorsque le contribuable présente un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux sur la régularité de cette procédure.**

Le juge du référé statue dans un délai de **quinze jours**. Faute d'avoir statué dans ce délai, le juge des référés est dessaisi au profit du tribunal administratif qui se prononce en urgence. La décision du juge du référé est susceptible d'appel devant le tribunal administratif dans le délai de huit jours. Le tribunal se prononce en urgence.

La décision du juge du référé ou du tribunal ordonnant qu'il soit mis fin à la procédure entraîne la **mainlevée** immédiate des saisies conservatoires éventuellement ordonnées.

Par ailleurs, une **procédure en référé analogue mais distincte**, à l'article L. 201-B du LPF, **s'agissant des saisies conservatoires**, sous la double condition de l'urgence et d'un doute sérieux quant à la régularité de la procédure est prévue

Enfin, le texte voté pour l'article L. 201-C du LPF prévoit que **le paiement des impositions dues** au titre de l'exercice ou de la période comprenant celle couverte par le procès-verbal de flagrance fiscale

La procédure de flagrance fiscale 28.12.07 **5/6**

entraîne la mainlevée des saisies conservatoires, « sauf si l'administration réunit des éléments permettant d'établir que les déclarations du contribuable au vu desquelles ce paiement est intervenu ne sont pas sincères ».

. LA POSITION DE LA COMMISSION DES FINANCES DU SENAT

L'instauration d'une procédure de flagrance fiscale, limitée à des cas particuliers, vise à améliorer les outils du contrôle fiscal, conformément à la lettre de mission de M. Eric Woerth, ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique.

En effet, l'augmentation des redressements opérés suite à des contrôles fiscaux et sociaux - de 12,9 milliards d'euros en 2001 à 15,1 milliards d'euros en 2005 - témoigne d'une **ampleur croissante de la fraude fiscale** détectée par l'administration : selon le dernier rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, paru en mars 2007, l'ensemble de la fraude fiscale serait comprise entre 29 et 40 milliards d'euros par an.

Plus de la moitié du produit des redressements concerne **trois impôts de caractère déclaratif** : l'impôt sur les sociétés (20 % des redressements), la taxe sur la valeur ajoutée (TVA ; 19 % des redressements) et l'impôt sur le revenu (16 % des redressements). La part (55 %) qu'occupent ainsi ces impôts déclaratifs dans le montant des sommes redressées est très supérieure à la part qu'ils représentent parmi les recettes fiscales de l'Etat : en 2005, le produit de ces trois impôts ne représentait que 14,2 % du montant total des recettes fiscales de l'Etat. En d'autres termes, **les probabilités de redressement sur un impôt de type déclaratif soit très supérieures à la moyenne des impôts.**

La procédure de flagrance fiscale doit permettre de **remédier à une lacune dans le contrôle des impôts déclaratifs : en effet, ce contrôle n'est aujourd'hui possible qu'après que le contribuable eut déclaré les bases de son imposition, ou que les échéances déclaratives sont échues.**

L'administration fiscale peut ainsi s'assurer du versement des sommes qui lui sont dues, alors qu'**aujourd'hui le recouvrement des sommes dues suite à un recouvrement n'atteint que 50 %**, comme l'a souligné le sénateur Bernard Angels, rapporteur spécial de la mission « Gestion et contrôle des finances publiques et des ressources humaines », dans son rapport d'information sur le recouvrement des créances fiscales et sociales.

Le principe d'un contrôle avant l'échéance des déclarations fiscales n'est pas nouveau en droit français : depuis 2006, une procédure spécifique a été mise en place pour lutter contre les montages frauduleux dits de « carrousel TVA » pour les contribuables relevant du régime simplifié d'imposition à la TVA : dans ce type de fraude, des sociétés dites « taxi » acquièrent des biens dans un autre Etat membre de l'Union européenne et disparaissent, après avoir établi des factures à des sociétés complices pour que celles-ci obtiennent un remboursement de TVA non payée à l'Etat. Compte tenu des délais inhérents à l'élaboration des statistiques relatives au contrôle fiscal, un bilan reste encore à établir sur le nouveau dispositif de lutte contre les fraudes de type « carrousel TVA ».

Si la procédure de flagrance fiscale est lourde de conséquences, notamment en ce qui concerne la possibilité de saisies conservatoires, **elle est toutefois encadrée par les réelles garanties apportées au contribuable** : le juge des référés doit se prononcer dans un délai très bref (quinze jours), et le doute sérieux sur la régularité de la procédure est laissé à son appréciation.

Le recours au seul juge administratif s'explique par sa compétence traditionnelle en matière de référé, pour faire face à des situations d'urgence et pour protéger des libertés fondamentales.