



La procédure d'audition fiscale

Patrick Michaud , avocat

Décembre 16.4

[LOI n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 \(1\)](#)

[Décision n° 2016-743 DC du 29 décembre 2016](#)

[Loi de finances rectificative pour 2016](#)

[Article 19 de la loi de finances rectificatives 2016](#)

L'article 19 de la loi de finances rectificative, non invalidé par le conseil constitutionnel, a créé une nouvelle procédure d'audition par les agents de la direction générale des finances publiques (DGFIP) en matière de fraude fiscale internationale. Dans le cadre de la politique initiée en 2009 par E Woerth pour améliorer la recherche de la preuve de fraude fiscale, le parlement a voté un nouveau droit en faveur de l'administration fiscale

Le droit d'audition fiscale

Ce droit d'auditionner des témoins de fraude fiscale est -un peu- similaire à celui des services de justice et de police mais avec un champ d'application limité à la fraude fiscale internationale à l'exception de la recherche de comptes non déclarés

Mais notre témoin fiscal qui a connaissance des comptes à l'étranger non déclarés pourra demander à son inspecteur « auditionneur » de devenir aviseur fiscal contre rémunération !!!! et ce dans le cadre de la loi nouvelle de l'[article 109 de la loi de finances pour 2017](#)

[Accès à l'avocat dans le cadre de l'audition libre](#) [Circulaire de la chancellerie du 19 décembre 2014](#)

Cette nouvelle procédure d'audition, codifiée à l'article [L. 10-0 AB du LPF](#), sera un moyen très efficace de confirmation de preuves mais elle ne concernera pas le "contribuable concerné" mais uniquement et exclusivement que les tiers y compris donc , à notre avis, le personnel de l'entreprise (?), les clients, les fournisseurs et prestataires de service non soumis au secret professionnel. Attention ce témoignage officiel n'est pas secret il sera communiqué au contribuable

[L'aviseur fiscal rémunéré](#) cliquez

Le Gouvernement explique, dans l'évaluation préalable du présent article que cette nouvelle procédure d'audition permettra NOTAMMENT « dans le cas d'une entreprise prétendument établie à l'étranger mais réalisant son activité en France (...) d'auditionner des clients et des fournisseurs situés en France pour recueillir des renseignements qui ne peuvent être obtenus dans le cadre du droit de communication ». ou , selon certains avis, aussi dans le facturation de prestations de services à des entités

hors UE cachant des personnes bénéficiaires domiciliées en France et ce pour éviter la TVA

Exemples de fréquentes fraudes fiscales à la TVA

[CAA de MARSEILLE, 3ème chambre - formation à 3, 13/10/2016, 15MA01051,](#)

Le piège de l'Art 155 A avec une soparfi
1 Aff. Recherche Médicale et Distribution (RMD)

[Conseil d'État, 6ème chambre, 18/11/2016, 386637, Inédit au recueil Lebon](#)

[les conclusions libres de M. Vincent Daumas, rapporteur public ;](#)

[Facturation ,TVA et secret professionnel \(suite\)](#)
[arrêt tres protecteur du secret profesionnel CE 4 MAI 2016](#)

Un exemple type d'utilisation

[Cession de créance pour un euro symbolique à une Virgin Island](#)
[\(CAA Versailles 05.07.16\)](#)

Le cas échéant, « les renseignements obtenus lors de l'audition pourraient être utilisées pour enrichir le dossier soumis au juge des libertés pour obtenir l'autorisation d'effectuer une perquisition fiscale ou pour fonder l'imposition supplémentaire dans le cadre d'un contrôle ».

I. L'ETAT DU DROIT AVANT LA REFORME	2
A. L'absence de pouvoir général d'audition de l'administration	2
1. L'absence d'un pouvoir d'audition contrainte	3
2. Les auditions libres	3
B. LES POUVOIRS SPÉCIFIQUES D'AUDITION DE L'ADMINISTRATION FISCALE	3
1. Les bénéfiques industriels et commerciaux et la taxe d'apprentissage.....	4
2. Les infractions constitutives de travail illégal	4
3. Le droit d'enquête en matière de facturation de TVA	5
4. Le droit de visite et de saisie.....	5
II. LE DISPOSITIF VOTE	6
LE NOUVEAU DROIT D'AUDITION DES TEMOINS	6
A. LE CHAMP D'APPLICATION	7
B. LA PROCÉDURE.....	8
1. L'envoi préalable d'une demande d'audition	8
2. Le déroulement de l'audition	9
C. LES SUITES DE L'AUDITION	9
III. IMPACT ATTENDU	9

I. L'ETAT DU DROIT AVANT LA REFORME

A. L'absence de pouvoir général d'audition de l'administration

Il convient de distinguer les auditions contraintes, impossibles en matière administrative (1) et les auditions libres, possibles sous certaines conditions (2).

1. L'absence d'un pouvoir d'audition contrainte

Aucune audition contrainte ne peut être réalisée par le pouvoir exécutif, et donc l'administration, en dehors d'un cadre judiciaire (garde à vue, retenue douanière).

Ce principe procède de l'article 66 de la Constitution.

Article 66 de la Constitution du 4 octobre 1958

Nul ne peut être arbitrairement détenu.

L'autorité judiciaire, gardienne de la liberté individuelle, assure le respect de ce principe dans les conditions prévues par la loi.

Le Conseil constitutionnel a ainsi déclaré contraire à la Constitution une disposition qui entendait instituer au bénéfice d'un service administratif un droit de convocation, qui ne précisait pas le droit pour la personne mise en cause de se faire assister du conseil de son choix et qui prévoyait que le refus de se prêter aux auditions était punissable d'une amende correctionnelle de 50 000 francs. Il a estimé qu'une telle législation aurait méconnu les libertés individuelles

[Conseil constitutionnel, décision n° 92-316 DC du 20 janvier 1993, Loi relative à la prévention de la corruption et à la transparence de la vie économique et des procédures publiques.](#)

2. Les auditions libres

En revanche, aucun principe constitutionnel n'interdit à l'administration de procéder à des auditions libres, à condition que les droits de la défense soient observés.

Toutefois, la Cour de cassation et le Conseil constitutionnel ont estimé que les agents des douanes ne disposaient pas d'un pouvoir général d'audition

[Cour de cassation, chambre commerciale, 8 octobre 2002, n° 01-01630.](#)

[Conseil constitutionnel, décision n° 2011-214 QPC du 27 janvier 2012, Société COVED SA \[Droit de communication de l'administration des douanes\].](#)

Plus récemment, le Conseil constitutionnel a retenu la même solution pour les agents des services d'instruction de l'Autorité de la concurrence

[Conseil constitutionnel, décision n° 2016-552 QPC du 8 juillet 2016, Société Brenntag \[Droit de communication de documents des agents des services d'instruction de l'Autorité de la concurrence et des fonctionnaires habilités par le ministre chargé de l'économie\].](#)

Une intervention du législateur est dès lors nécessaire pour réglementer chaque cas d'audition, ce qui permet d'adjoindre à l'exercice de ce pouvoir des garanties sous le contrôle du Conseil constitutionnel.

B. LES POUVOIRS SPÉCIFIQUES D'AUDITION DE L'ADMINISTRATION FISCALE

Les agents de la DGFIP ont à leur disposition quatre procédures d'audition spécifiques pour mener leurs investigations en matière de contrôle fiscal.

Les principes suivants s'appliquent à ces différentes procédures d'audition par l'administration fiscale :

- l’audition concerne le contribuable, voire des tiers selon les cas de figure ;
- l’audition est toujours libre ;
- l’information sur la possibilité d’être assisté par un avocat est délivrée à la personne auditionnée lorsqu’il existe des raisons plausibles de soupçonner que son comportement relève de la loi pénale délictuelle **mais** punissable d’une peine de prison;
- par application d’un principe général résultant de l’article L. 76 B du livre des procédures fiscales, l’administration doit informer le contribuable de la teneur et de l’origine des renseignements et documents obtenus lors des auditions et sur lesquels elle s’est fondée pour établir un rehaussement d’imposition.

1. Les bénéfiques industriels et commerciaux et la taxe d’apprentissage

L’article L. 15 du livre des procédures fiscales (LPF) dispose :

« En ce qui concerne l’impôt sur le revenu établi au titre des bénéfiques industriels et commerciaux et la taxe d’apprentissage, l’administration des impôts entend les intéressés lorsque leur audition lui paraît utile ou lorsqu’ils demandent à fournir des explications orales. »

Cet article ne précise pas si l’audition est libre ou contrainte. Toutefois, en l’absence de sanction prévue par les textes, il y a de considérer que ce type d’audition est nécessairement libre.

Cet article ne précise pas non plus qui sont les « intéressés » qui peuvent être auditionnés. A minima, la notion englobe les contribuables concernés. Une conception plus large permettrait d’inclure également certains tiers.

Dans l’hypothèse où les renseignements recueillis auprès de tiers donneraient lieu à une imposition, l’administration devrait informer le contribuable de leur teneur et lui communiquer, avant la mise en recouvrement, une copie des documents s’il en fait la demande (article L. 76 B du LPF).

L’inexistence de la jurisprudence sur la question incline à penser qu’en pratique ce pouvoir d’audition n’est pas utilisé.

2. Les infractions constitutives de travail illégal

Les articles [L. 10 A du LPF](#) et L. 8271-1-2 du code du travail donnent compétence aux agents de la DGFIP pour enquêter sur les infractions constitutives du travail illégal, c’est-à-dire les infractions suivantes : le travail dissimulé, le marchandage, le prêt illicite de main-d’œuvre, l’emploi d’étranger non autorisé à travailler, les cumuls irréguliers d’emplois, et la fraude ou une fausse déclaration prévue pour les allocations d’aide aux travailleurs privés d’emploi (article L. 8221-1-1 du code du travail).

Un pouvoir d’audition spécifique est prévu et réglementé par l’article L. 8271-6-1 du code précité.

[Article L. 8271-6-1 du code du travail](#)

Modifié par [LOI n°2016-731 du 3 juin 2016 - art. 83](#)

Les agents de contrôle mentionnés à l’article L. 8271-1-2 sont habilités à entendre, en quelque lieu que ce soit et avec son consentement, tout employeur ou son représentant et toute personne rémunérée, ayant été rémunérée ou présumée être ou avoir été rémunérée par l’employeur ou par un travailleur indépendant, afin de connaître la nature des activités de cette personne, ses conditions d’emploi et le montant des rémunérations s’y rapportant, y compris les avantages en nature. De même, ils peuvent entendre toute personne susceptible de fournir des informations utiles à l’accomplissement de leur mission de lutte contre le travail illégal.

Conformément à l’article 28 du code de procédure pénale, l’article 61-1 du même code est

applicable lorsqu'il est procédé à l'audition d'une personne à l'égard de laquelle il existe des raisons plausibles de soupçonner qu'elle a commis ou tenté de commettre une infraction.
Ces auditions peuvent faire l'objet d'un procès-verbal signé des agents mentionnés au premier alinéa et des personnes entendues.
Ces agents sont en outre habilités à demander aux employeurs, aux travailleurs indépendants, aux personnes employées dans l'entreprise ou sur le lieu de travail ainsi qu'à toute personne dont ils recueillent les déclarations dans l'exercice de leur mission de justifier de leur identité et de leur adresse.

Ce pouvoir d'audition peut s'appliquer tant au contribuable qu'à des tiers.

Les droits de la défense sont préservés par le fait que le contribuable, à l'encontre duquel il existe des raisons plausibles de soupçonner qu'il a commis ou tenté de commettre une infraction, doit être entendu sous le régime de l'audition libre prévu par [l'article 61-1 du code de procédure pénale](#), ce qui implique qu'il soit informé de ses droits et qu'il puisse être assisté d'un avocat.

3. Le droit d'enquête en matière de facturation de TVA

[L'article L. 80 F du LPF](#) octroie plusieurs pouvoirs d'investigation aux agents de la DGFIP pour rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA.

Cette procédure, dite du droit d'enquête, permet à l'administration d'intervenir de manière inopinée chez le contribuable.

Les agents de la DGFIP peuvent ainsi :

- se faire présenter les factures, la comptabilité ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation ;
- procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ;
- accéder à l'ensemble des informations, documents, données, traitements informatiques ou systèmes d'information ;
- obtenir ou prendre copie des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation ;
- **recueillir, sur place ou sur convocation, des renseignements et justifications en dressant un compte rendu d'audition.**

Le pouvoir d'audition conféré par cet article semble ne concerner que le contribuable. Il est expressément prévu que l'administration puisse adresser une convocation. Toutefois, en l'absence de sanction prévue, l'audition conserve un caractère libre.

4. Le droit de visite et de saisie

Le droit de visite et de saisie est prévu [par l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales](#). **qui a été modifié par la même loi** Il s'apparente à une véritable perquisition fiscale.

La visite domiciliaire de l'administration fiscale est possible sur autorisation du juge judiciaire lorsqu'il existe des présomptions que le contribuable se livre à des agissements frauduleux. Le caractère inopiné de la visite domiciliaire a pour but d'éviter un dépérissement des preuves de la fraude.

Des auditions sont possibles lors des perquisitions fiscales. Le pouvoir d'audition sur place de l'administration est toutefois subordonné à l'existence d'une autorisation expresse contenue dans l'ordonnance du juge de la liberté et de la détention ayant autorisé la perquisition fiscale.

L'ordonnance du juge de la liberté et de la détention peut comporter « l'autorisation donnée au fonctionnaire qui procède aux opérations de visite de recueillir sur place (...) des renseignements et justifications auprès de l'occupant des lieux ou de son représentant et, s'il est présent, du contribuable ».

L'administration peut ainsi procéder à l'audition sur place de l'occupant des lieux, de son représentant ou du contribuable ainsi que leur demander de justifier leur identité.

Elle ne peut pas, en revanche, auditionner des tiers dont les salariés. L'audition est libre et l'agent des impôts doit informer préalablement la personne auditionnée que son « consentement est nécessaire ».

Les renseignements recueillis dans le cadre du pouvoir d'audition doivent présenter un lien avec les éléments figurant dans l'ordonnance du juge.

Les « renseignements et justifications sont consignés dans un compte rendu annexé au procès-verbal » relatant les opérations de la perquisition fiscale.

II. LE DISPOSITIF VOTE

LE NOUVEAU DROIT D'AUDITION DES TEMOINS

Article 19

[Les travaux parlementaires](#)

Après l'article L. 10-0 AA du livre des procédures fiscales, il est inséré un article L. 10-0 AB ainsi rédigé :

« Art. L. 10-0 AB. – Pour rechercher les manquements aux règles fixées à l'article 4 B, au 2 bis de l'article 39, aux articles 57, 123 bis, 155 A, 209, 209 B ou 238 A du code général des impôts, les agents de la direction générale des finances publiques des catégories A et B peuvent entendre toute personne, à l'exception du contribuable concerné, susceptible de leur fournir des informations utiles à l'accomplissement de leur mission.

« La demande d'audition doit être reçue par la personne ou lui être remise au moins huit jours avant la date de l'audition proposée. Elle précise, dans les limites de l'article L. 103 du présent livre, l'objet de l'audition. Elle indique également la possibilité pour la personne de refuser d'être entendue et de demander le concours d'un interprète.

« L'audition a lieu dans les locaux de l'administration ou, à la demande de la personne auditionnée, dans d'autres locaux, à l'exclusion des locaux à usage d'habitation et des parties des locaux à usage professionnel affectés au domicile privé.

« Chaque audition fait l'objet d'un procès-verbal qui comporte l'identité et l'adresse de la personne entendue, les questions posées et les réponses apportées. Il est signé par l'agent ayant procédé à l'audition et contresigné par la personne auditionnée. Le cas échéant, mention est faite de son refus de signer.

« Les informations ainsi recueillies sont communiquées, s'il y a lieu, au contribuable concerné dans les conditions prévues à l'article L. 76 B ».

Le dispositif voté consiste à étendre le pouvoir d’audition des agents de la DGFIP pour lutter contre la fraude fiscale internationale.

La nouvelle procédure d’audition, qui est codifiée à l’article L. 10-0 AB (nouveau) du LPF, concernera uniquement les tiers.

Il s’agirait alors du seul article du LPF à prévoir un pouvoir d’audition dirigé exclusivement sur les tiers.

Le dispositif proposé apparaît entouré de garanties suffisantes tant à l’égard du tiers auditionné que du contribuable.

Ces garanties portent sur le champ d’application, le déroulement et les suites de cette nouvelle procédure.

A. LE CHAMP D’APPLICATION

Le présent article définit le champ d’application de cette nouvelle procédure d’audition de la manière suivante : « pour rechercher les manquements aux règles fixées à l’article 4 B, au 2 bis de l’article 39, aux articles 57, 123 bis, 155 A, 209, 209 B ou 238 A du code général des impôts, les agents de la direction générale des finances publiques, de catégories A et B, peuvent entendre toute personne, à l’exception du contribuable concerné, susceptible de leur fournir des informations utiles à l’accomplissement de leur mission ».

Le champ d’application est plus restreint que celui du nouvel aviseur fiscal dont la mission est étendue aux manquements déclaratifs de comptes à l’étranger MAIS rien n’interdit à un témoin de devenir aviseur rémunéré

Le champ d’application précis de la nouvelle procédure d’audition est récapitulé dans le tableau qui suit. Il porte sur des aspects de fiscalité internationale.

CHAMP D’APPLICATION DE LA NOUVELLE PROCÉDURE D’AUDITION

code général des impôts	Contenu
Article 4 B	Domiciliation fiscale en France , ce qui vise notamment les cas de fausse domiciliation destinés à éviter l’imposition des revenus sur le territoire français
2 bis de l’article 39	Non-déductibilité des sommes versées à des agents publics étrangers en vue d’obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu l’article 39 dresse la liste des charges déductibles du résultat pour l’établissement de l’impôt sur les bénéfices, tandis que le 2 bis de cet article exclut des charges déductibles les commissions octroyées à un agent public étranger afin que celui-ci aide l’entreprise à obtenir ou conserver un marché public ;
Article 57	Réintégration des transferts de bénéfices à l’étranger – l’article 57 du CGI, qui permet de réintégrer au bénéfice imposable en France les sommes indûment transférées à l’étranger – sous des cieus fiscaux plus cléments – par manipulation des prix de transfert
Article 123 bis	Gestion d’actifs hors de France dans des entités juridiques soumises à un régime fiscal privilégié constituées par des personnes physiques l’article 123 bis répute assimilés à des revenus de capitaux mobiliers, soumis à l’impôt en France, les bénéfices dégagés par une structure établie dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée, dans laquelle la personne physique domiciliée en France détient au moins 10 % des parts
Article 155 A	Imposition en France de certaines rémunérations versées à

	l'étranger au titre de prestations de services réalisées en France (le plus souvent des artistes ou sportifs qui concèdent à des sociétés étrangères le droit l'article 155 A permet, schématiquement, d'imposer en France des prestations de services facturées par des personnes non domiciliées fiscalement en France, et qui auraient de ce fait dû échapper à l'impôt d'exploiter leur image et d'en percevoir les fruits)
Article 209	l'article 209 adapte aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) les règles générales de détermination des bénéfices
Article 209 B	Réintégration des bénéfices localisés dans des « paradis fiscaux » l'article 209 B permet de soumettre à l'IS les bénéfices réalisés par une entreprise établie dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée, lorsque cette entreprise est exploitée par une société redevable de l'IS établie en France ; les revenus d'une entité juridique constituée dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée, et dont la société redevable de l'IS détient, directement ou indirectement, plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote ;
Article 238 A	l'article 238 A encadre la déductibilité de certaines charges lorsqu'elles sont payées ou dues par des résidents fiscaux français à des personnes soumises, dans leur État ou territoire de résidence, à un régime fiscal privilégié
La situation ci-dessous ne s'applique pas pour la nouvelle procédure d'audition mais uniquement pour l'aviseur fiscal Attention rien n'interdit à un témoin fiscal de devenir aviseur !!!	
Avoirs étrangers non déclarés	les obligations déclaratives prévues par les articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB, soit celles afférentes à des avoires sur des comptes et sur des contrats d'assurance-vie à l'étranger, ainsi que des avoires détenus dans le cadre de trusts, dont le constituant ou au moins l'un des bénéficiaires est fiscalement domicilié en France.

B. LA PROCÉDURE

1. L'envoi préalable d'une demande d'audition

« La demande d'audition doit être reçue par la personne ou lui être remise au moins huit jours avant la date de l'audition proposée. Elle précise, dans les limites de l'article L. 103, l'objet de l'audition. Elle indique également la possibilité pour la personne de refuser d'être entendue et de demander le concours d'un interprète. »

L'audition se déroulera donc sur convocation préalable.

Cette convocation devra indiquer l'objet de l'audition sans méconnaître le secret fiscal protégé par l'article L. 103 du LPF. Elle indiquera également expressément que l'audition est libre : elle contiendra ainsi la mention selon laquelle la personne convoquée peut refuser d'être entendue.

Elle fera également mention de la présence possible d'un interprète, ce qui est utile dans la mesure où cette procédure d'audition est susceptible d'être appliquée à des étrangers afin d'établir la preuve d'une fraude fiscale internationale.

2. Le déroulement de l'audition

Le présent article prévoit :

« L'audition a lieu dans les locaux de l'administration ou, à la demande de la personne auditionnée, en quelque lieu que ce soit, à l'exclusion des locaux affectés au domicile privé.

« Chaque audition fait l'objet d'un procès-verbal qui comporte l'identité et l'adresse de la personne entendue, les questions posées et les réponses apportées. Il est signé par l'agent ayant procédé à l'audition et contresigné par la personne auditionnée. Le cas échéant, mention est faite de son refus de signer. »

C. LES SUITES DE L'AUDITION

Le présent article dispose que « les informations ainsi recueillies sont communiquées au contribuable concerné dans les conditions prévues à l'article L. 76 B. »

Il est ainsi expressément prévu par ce dernier alinéa – qui renvoie à l'article L. 76 B du LPF – **que le contribuable sera informé de la teneur et de l'origine des renseignements obtenus auprès de tiers sur lesquels l'administration entendrait se fonder pour établir un rehaussement d'imposition.**

III. IMPACT ATTENDU

Le Gouvernement explique, dans l'évaluation préalable du présent article que cette nouvelle procédure d'audition permettra « dans le cas d'une entreprise prétendument établie à l'étranger mais réalisant son activité en France (...) d'auditionner des clients et des fournisseurs situés en France pour recueillir des renseignements qui ne peuvent être obtenus dans le cadre du droit de communication ».

Le cas échéant, « les renseignements obtenus lors de l'audition pourraient être utilisés pour enrichir le dossier soumis au juge des libertés pour obtenir l'autorisation d'effectuer une perquisition fiscale ou pour fonder l'imposition supplémentaire dans le cadre d'un contrôle ».

Le dispositif proposé permettrait ainsi de mieux lutter contre la fraude fiscale internationale.

*

Source document parlementaire