



Le contrôle fiscal en 2010

Comment réduire le Tax Gap ?

Patrick Michaud

Avocat

Membre du conseil de l'ordre de Paris

Les mots soulignés sont des liens internet

THE TAX GAP (cliquer)

- Le rapport du sénat américain

COMMENT REDUIRE L'ECART FISCAL

- le forum de la performance cliquer
- Le rapport sur les prélèvements obligatoires cliquer

Le Tax Gap ou écart fiscal est la différence entre le montant d'impôt que les contribuables doivent payer et le montant qui est versé volontairement et à temps. L'écart d'impôt peut également être considéré comme la somme de non-respect de la législation fiscale.

Il s'agit notamment :

- De l'écart concernant les contribuables personnes physiques
- De l'écart concernant les contribuables personnes morales
- De l'écart concernant les circuits de TVA

[Lutte contre la fraude fiscale: la Commission publie une étude sur l'écart de TVA dans l'UE](#) (cliquer)

Les auteurs de l'étude estiment l'écart de TVA à un montant compris entre 90 et 113 milliards € par an sur la période 2000-2006. Pour 2006, cet écart représente 12 % de la TVA exigible théorique, de fortes différences étant toutefois observées d'un pays à l'autre.

France 9 MM€ UK 26 MM€

Or la presse s'émeut sur les personnes physiques en omettant de parler des personnes morales et de la TVA

LES MÉTHODES POUR RÉDUIRE LE TAX GAP

- 1) L'information fiscale
- 2) La formation fiscale
- 3) La recherche des renseignements
- 4) Autres méthodes

(elles ne seront pas étudiées lors de ce séminaire)

I L'information sur la fiscalité

- L'information publique
 - **L'état de la situation en 2010???**
 - La consultation publique préalable:
le cas des projets de BOI sur l'abus de droit
 - les rescrits
 - L'avis du comité des abus de droit fiscal
 - la prise de position de principe préalable(proposition)
 - L'information privée
 - **Existe il une Vraie concurrence???**

II La formation fiscale

- La formation publique
- - [L'exemple américain](#) cliquer
US Nationwide Tax Forum par l' IRS
- - [Un exemple Européen](#) cliquer
UE Apprentissage électronique "TVA"
- La formation privée

III La recherche de renseignements fiscaux

La recherche est le premier maillon de la chaîne du contrôle fiscal /
par E Woerth

(2 juin 2009)cliquer

- La transmission spontanée de renseignements
 - La transmission sur demande de renseignements
 - les demandes non coercitives
 - les demandes coercitives
- Pratiques internes et internationales

Quelques pratiques de recherches classiques

- Les IFU
- Les droits de communication
 - L'enregistrement fiscal
- Les visites domiciliaires sur ordonnance judiciaire

En matière d'impôt sur le revenu et de TVA

Article L16 B

- I. Lorsque l'autorité judiciaire, saisie par l'administration fiscale, estime qu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la taxe sur la valeur ajoutée en se livrant à des achats ou à des ventes sans facture, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts, elle peut, dans les conditions prévues au II, autoriser les agents de l'administration des impôts, ayant au moins le grade d'inspecteur et habilités à cet effet par le directeur général des impôts, à rechercher la preuve de ces agissements, en effectuant des visites en tous lieux, même privés, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support.

En matières d'impôts indirects et droits assimilés

Article L 38 du livre des procédures fiscales

- 1. Pour la recherche et la constatation des infractions aux dispositions du titre III de la première partie du livre Ier du code général des impôts et aux législations édictant les mêmes règles en matière de procédure et de recouvrement, les agents habilités à cet effet par le ministre chargé des douanes, peuvent effectuer des visites en tous lieux, même privés, où les pièces, documents, objets ou marchandises se rapportant à ces infractions sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support. Ils sont accompagnés d'un officier de police judiciaire.
- 2. Hormis les cas de flagrance, chaque visite doit être autorisée par une ordonnance

Pour les matières douanières
Article 64 du code des douanes

L'enquête fiscale non judiciaire

Article L80 F (cliquer)

Pour rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée en application du code général des impôts ainsi qu'aux dispositions adoptées par les Etats membres pour l'application des articles 217 à 248 de la directive 2006 / 112 / CE du Conseil, du 28 novembre 2006, les agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur **peuvent se faire présenter** les factures etc ...
et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation.

- **Droit de constatation matérielle**

- **Droit de visite**

A cette fin, les agents peuvent avoir accès de 8 heures à 20 heures et durant les heures d'activité professionnelle de l'assujéti aux locaux à usage professionnel, à l'exclusion des parties de ces locaux affectées au domicile privé, ainsi qu'aux terrains et aux entrepôts. Ils ont également accès aux moyens de transport à usage professionnel et à leur chargement.

- **Droit de saisie de documents**

Les agents peuvent obtenir ou prendre copie, par tous moyens et sur tous supports, des pièces se rapportant aux opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation.

- **Droit de convocation et d'audition**

les agents peuvent recueillir sur place ou sur convocation des renseignements et justifications. Ces auditions donnent lieu à l'établissement de comptes rendus d'audition.

L'enquête définie au présent article ne relève pas des procédures de contrôle de l'impôt prévues aux articles [L. 10 à L. 47 A.](#)

LA PROCEDURE DE FLAGRANCE FISCALE

Article L16-0 BA LPF (cliquer)

Cette procédure s'apparente plus à une procédure d'imposition et de mise en recouvrement afin de sécuriser les droits du trésor public et ce dans le cadre des procédures de recherche visées ci-dessus

I.-Lorsque, dans le cadre des procédures mentionnées aux articles L. 16 B, L. 16 D et L. 80 F, de la vérification sur place de la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que dans le cadre du contrôle inopiné mentionné au quatrième alinéa de l'article [L. 47](#), les agents de l'administration des impôts ayant au moins le grade de contrôleur constatent pour un contribuable se livrant à une activité professionnelle et au titre de la période en cours pour laquelle l'une des obligations déclaratives prévues aux articles 170,172,223 et 287 du code général des impôts n'est pas échue, l'un au moins des faits suivants :(activité occulte, fausses déclarations etc)

Ils peuvent, en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale de la nature de celle mentionnée au premier alinéa, dresser à l'encontre de ce contribuable un procès-verbal de flagrance fiscale.

Quelques pratiques de recherches méconnues

Communication de renseignements fiscaux par la Justice

- Les articles [L 82 C](#), [L 101](#) et [R 101-1](#) du LPF fixent les conditions dans lesquelles les agents des impôts peuvent avoir connaissance de renseignements détenus par l'**autorité judiciaire** et le **ministère public**.
- **a) Communication facultative ([LPF art. L 82 C](#))**
La communication des **dossiers** de toute **instance civile ou pénale** est une simple faculté pour le ministère public,

b) Communication obligatoire (LPF art. L 101)

- L'autorité judiciaire **doit** communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu.
- **Dans le cadre d'enquêtes préliminaires pénales**, les agents du fisc peuvent en conséquence obtenir copies des documents saisis et interrogatoires si ceux ci ont des incidences fiscales
- L'administration a le droit prendre l'**initiative** de réclamer ces renseignements ou la communication de dossiers, ce qu'elle fait **automatiquement** dans certains tribunaux avant que les dossiers de plaidoiries soient renvoyés aux avocats.(R101-1LPF
- Le **ministère public** peut, en tant qu'autorité judiciaire, se fonder indifféremment sur l'un ou l'autre de ces textes pour communiquer à l'administration fiscale les renseignements entrant dans l'objet du droit de communication.
- Les renseignements peuvent être illustrés de **copies de documents** qui pourront être opposés en cas de besoin au contribuable pour la partie qui le concerne (la personne mise en examen elle-même, une des parties en cause ou, le cas échéant, un tiers) lors d'une procédure de contrôle ou de redressement.

Au niveau international

Echange automatique de renseignements

La directive communautaire

([Directive 2003/48/CE du Conseil](#) - voir [IP/03/787](#)).

- La directive en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, adoptée le 3 juin 2003, constitue l'un des éléments du "paquet fiscal" visant à lutter contre la concurrence fiscale dommageable dans la Communauté. Le 19 juillet 2004, le Conseil a adopté une [décision](#) fixant la date d'application de la directive au 1er juillet 2005 (décision 2004/587/CE du Conseil).

En vertu de cette directive:

- tous les États membres doivent, à terme, procéder à l'échange automatique d'informations sur les paiements d'intérêts effectués par les agents payeurs établis sur leur territoire à des personnes physiques qui résident dans d'autres Etats membres; à l'exception de la Belgique, du Luxembourg et de l'Autriche, tous introduisent immédiatement un tel système de communication d'informations;

- La Belgique a mis en place la directive pour le 1e janvier 2010
- le Luxembourg et l'Autriche mettent en place un système de communication d'informations au terme d'une période transitoire au cours de laquelle ils appliquent une retenue à la source de 15 % pendant les trois premières années, 20 % pendant les trois années suivantes et 35 % par la suite; ils rétrocèdent 75 % des recettes tirées de cette retenue à la source à l'État de résidence de l'investisseur; ces trois pays ont droit à recevoir des informations des autres États membres;
- la retenue opérée par le Luxembourg et l'Autriche au cours de la période transitoire peut être intégralement créditée ou remboursée dans l'État de résidence fiscale de l'investisseur; ce dernier a la possibilité, à des fins fiscales, de communiquer à son État membre de résidence des informations préliminaires relatives à l'épargne qu'il détient à l'étranger, ou d'autoriser la communication au même État d'informations concernant les paiements d'intérêts, en vue d'éviter la retenue à la source.

Les nouvelles formes de recherche de renseignements fiscaux

AU NIVEAU EUROPEEN

Stratégie communautaire d'amélioration des mesures de lutte contre la fraude fiscale

I La réforme de la directive épargne

- **II Coopération administrative pour l'établissement du montant des taxes et impôts (la proposition de directive COM:2009:0029)**
- **III Assistance mutuelle en matière de recouvrement de créances fiscales (la proposition de directive COM:2009:0028)**

Les nouvelles formes de recherche de renseignements fiscaux

AU NIVEAU OCDE

La généralisation de l'article 26 du traite modèle OCDE

- **A tous les états conventionnés**

y compris avec Belgique, Luxembourg, Autriche et Suisse

- A de nombreux états non conventionnés:

Les Traités d'échange de renseignements
(Tax information exchange agreement TIEA)°

La convention administrative d'échange de renseignement

L'avantage : la suppression de l'exception liée au secret bancaire

Les difficultés: L'inégalité dans les interprétations et dans la mise en œuvre
Derrière ces questions se cache une guerre économique et financière

La nouveauté 2010

L'enquête fiscale judiciaire (1)

L'article 28-2 du code de procédure pénale

L'enquête fiscale judiciaire (1)

L'article 28-2 du code de procédure pénale

L'objectif

- La possibilité que des agents des services fiscaux exercent des pouvoirs, tous les pouvoirs de police judiciaire constitue une **innovation majeure en faveur de la lutte contre la fraude fiscale la plus grave** notamment celle qui exploite des comptes détenus directement ou indirectement dans des Etats non-coopératifs, source d'une évasion fiscale estimée à plusieurs dizaines de milliards d'euros.
- **Des dispositions similaires se trouvent dans la législation déjà de nombreux Etats** en Europe, tels que l'Allemagne, la Belgique, l'Espagne, l'Italie et les Pays-Bas, ainsi que les États-Unis et n'est pas contraire aux principes de notre République et des nombreuses conventions européennes

L'enquête fiscale judiciaire (2)

- **a) La nomination des inspecteurs fiscaux judiciaires est très encadrée**
- **b) Leur compétence est limitée**

Uniquement la recherche de preuve sur des infractions visées par les articles [1741](#) et [1743](#) du CGI c'est-à-dire sur la fraude fiscale stricto sensu

L'enquête fiscale judiciaire (3₁)

c) Le champ d'activité est limité en apparence

article L 228 nouveau du LPF

Le champ d'application est limitée par le cadre légal de l' article L 228 nouveau du LPF qui vise les situations dans lesquelles ils existent des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale pour laquelle un risque de dépérissement des preuves est possible et qui résulte :

- « 1° Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou territoire
- - **qui n'a pas conclu** avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale **entrée en vigueur au moment des faits**
- -et **dont la mise en œuvre permet l'accès effectif** à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française » ;

L'enquête fiscale judiciaire (3₂)

Ce texte vise les opérations de fraude fiscale internationale présumées effectuées avec des états dit non coopératifs , ces états ne sont pas seulement des paradis fiscaux ,

- Il s'agit d'état qui n'a pas conclu avec la France **de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale entrée en vigueur au moment des faits**
- Cette formulation vise , à ce jour , aussi et d'abord de démocratie membres de l'union européenne telles que la Belgique le Luxembourg , l'Autriche ainsi , bien entendu que la Suisse c'est-à-dire l'ensemble des états qui étaient sur la liste grise de l'OCDE en avril 2009 c'est à dire que l'enquête fiscale judiciaire pourra visé des situations antérieures à l'entrée en application de ce nouveau texte
- Par ailleurs, dans un souci de réalisme fiscal, les pouvoirs publics ont prévu que le droit d'enquête pourra s'appliquer dans la situation ou la convention ne permet pas l'accès effectif à tout renseignement, y compris bancaire, nécessaire à l'application de la législation fiscale française c'est-à-dire que la France se fait seule juge de la bonne ou de la mauvaise application de la clause d'échange de renseignements prévue par l'article 26 de la convention modèle OCDE

L'enquête fiscale judiciaire (3₃)

- « 2° Soit de l'interposition, dans un État ou territoire mentionné au 1°, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable ;

Ce texte vise les montages constitués par des trusts et fiducies

- « 3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou **de toute autre falsification**.[\[1\]](#)

-]

Ce texte vise aussi les opérations et montages effectués sur le territoire nationale et son interprétation peut devenir très large car il fort probable que la chambre criminelle de la cour de cassation assimile à une falsification toute déclaration fiscale volontairement erroné

-

[\[1\]](#) *La rédaction, sur ce point, résulte d'un sous-amendement du Gouvernement, qui a de la sorte recentré le champ d'application du présent article sur les cas de fraude les plus graves, alors que la proposition initiale de nos collègues députés visait, de façon très large, « une falsification ou [...] toute autre manœuvre impliquant un montage destiné à égarer l'administration*

L'enquête fiscale judiciaire (3₄)

d) Les pouvoirs de police judiciaire

- Le texte prévoit l'**applicabilité aux procédures judiciaires d'enquête fiscale** de certaines dispositions du code de procédure pénale en matière de **flagrant délit cliquer** (deuxième et troisième alinéas de l'article 54 et articles 55-1, 56, 57 à 62, 63 à 67) et **d'enquête préliminaire (article 75 à 78)** notamment
- Droit de perquisition sur instruction du parquet
- Droit de saisie de documents et objets de toute nature
- Droit de garde à vue
- Droit d'audition et d'interrogatoire
- Dans le cas où l'enquête procédera de l'initiative, non du procureur de la République, mais d'un juge d'instruction, sont également applicables les dispositions du code de procédure pénale afférentes aux **interceptions de correspondances** émises par la voie des télécommunications (**articles 100 à 100-7**) et aux commissions rogatoires ordonnées par un juge d'instruction (**articles 152 à 155**).

La difficulté actuelle:

la présence de l'avocat et la communication du dossier ??

SECRET PROFESSIONNEL et ENQUETE FISCALE

Le rôle de l'inspecteur fiscal judiciaire

- Le rôle de l'inspecteur des impôts judiciaires sera similaire à celui de l'OPJ:
 - **Respecter le code de déontologie de la police nationale**
- Décret n°86-592 du 18 mars 1986 portant code de déontologie de la police nationale
 - Faire respecter l'article 56 du CPrP
 - « Toutefois, il a l'obligation de provoquer préalablement toutes mesures utiles pour que soit assuré le respect du secret professionnel et des droits de la défense. »
 - Appliquer l'Article 58 du CPrP

Sous réserve des nécessités des enquêtes, toute communication ou toute divulgation sans l'autorisation de la personne mise en examen ou de ses ayants droit ou du signataire ou du destinataire d'un document provenant d'une perquisition à une personne non qualifiée par la loi pour en prendre connaissance est punie de 4 500 euros d'amende et de deux ans d'emprisonnement.

SECRET PROFESSIONNEL et ENQUETE FISCALE

-La jurisprudence de la chambre criminelle de la cour de cassation

Pour la jurisprudence française, le secret de l'avocat est d'abord fondé sur le droit de la défense

[Cour de cassation chambre criminelle 13 décembre 2006 N° 06-87169](#)

« Le pouvoir, reconnu à l'officier de police judiciaire par les articles 56 et 76 du code de procédure pénale ou au juge d'instruction par l'article 96 dudit code, de saisir les objets et documents utiles à la manifestation de la vérité trouve sa limite dans le principe de la libre défense qui commande de respecter la confidentialité des correspondances échangées entre un avocat et son client et qui sont liées à l'exercice des droits de la défense.

Dès lors encourt la cassation l'arrêt de la chambre de l'instruction qui refuse d'annuler la saisie, effectuée au cours d'une perquisition au domicile de la personne mise en examen, d'un courrier reçu de son avocat ayant trait à l'exécution d'une condamnation pénale, en l'espèce un suivi socio-judiciaire, prononcée dans une instance distincte. »

-

SECRET PROFESSIONNEL et ENQUETE FISCALE

LES EXCEPTIONS AU SECRET

A Le secret n'est pas opposable dans le cas de la défense de l'avocat

B Le secret n'est pas opposable si l'avocat est complice de l'infraction

[Cour de cassation chambre criminelle 27 juin 2001 N° 01-81865](#)

- *Qu'en effet, si les pièces échangées entre l'avocat et ses clients sont couvertes par le secret professionnel aux termes de l'article 66-5 de la loi du 31 décembre 1971, il n'en demeure pas moins que le juge d'instruction tient des articles 96 et 97 du Code de procédure pénale, le pouvoir de saisir de telles pièces lorsque, comme en l'espèce, elles sont de nature à établir la preuve de la participation de l'avocat à une infraction ;*

[Cour de cassation chambre criminelle 18 janvier 2006 N° 05-86447](#)

- *Que, même si elle est surprise à l'occasion d'une mesure d'instruction régulière, la conversation entre un avocat et son client ne peut être transcrite et versée au dossier de la procédure que s'il apparaît que son contenu est de nature à faire présumer la participation de cet avocat à une infraction. La violation de ce principe doit être relevée, **même d'office**, par la chambre de l'instruction, statuant en application de l'article 206 du Code de procédure pénale. »*

Pour la jurisprudence, lorsque l'avocat participe comme complice à une opération frauduleuse, il perd sa qualité d'avocat et le principe d'ordre public du secret professionnel s'évanouit ipso facto.

Le secret professionnel n'est pas en effet un alibi pour faciliter la préparation à une infraction y compris fiscale

En conclusion

La procédure de contrôle fiscal est toujours protectrice des droits des contribuables

La volonté des pouvoirs publics est d'améliorer les moyens de recherche de renseignements fiscaux surtout dans un cadre européen et international.

Les nouvelles méthodes ,qui existent dans de nombreuses démocraties, devront trouver leur positionnement notamment dans le cadre du nouveau débat sur la suppression du juge d'instruction et sur les nouvelles modalités de la garde à vue suite aux 3 arrêts récents de la CEDH

- **1) Le droit d'être assisté d'un avocat ?**
- **-2) Le droit d'avoir accès au dossier ?**
- **-3) L'aveu incriminant sans avocat n'est pas une preuve ?**