

Le contrôle fiscal

En matière de contrôle fiscal, l'administration dispose de larges pouvoirs d'investigation et de sanctions.

Cependant, elle doit respecter certaines règles qui garantissent le principe du contradictoire et le contribuable. Ce dernier bénéficie d'un droit à l'erreur et reçoit, lors de chaque contrôle, la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié dont les termes sont opposables à l'administration.

Quels sont les principaux pouvoirs d'investigation dont dispose l'administration fiscale pour détecter et combattre efficacement la fraude fiscale ?

La détection de la fraude résulte de la combinaison de 3 sources complémentaires :

- L'analyse des données

L'administration peut collecter et exploiter les contenus librement accessibles sur Internet et publiés par les utilisateurs de plateformes en ligne afin de détecter les comportements frauduleux.

- La recherche du renseignement fiscal

Cette recherche est centralisée au niveau de la Direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) qui dispose, sur un plan opérationnel, de plusieurs brigades. Des brigades nationales ou interrégionales d'intervention sont chargées de la détection des mécanismes frauduleux et de la conduite d'enquêtes. Des brigades d'intervention rapide (BIR) sont par exemple chargées de contrôler les secteurs économiques à risques. Enfin, le Service des Investigations Élargies (SIE) assure la gestion du dispositif des « aviseurs fiscaux », qui sont des informateurs pouvant être indemnisés par l'administration.

- La mobilisation du renseignement interne

L'ensemble des services de la DGFIP (Direction générale des finances publiques) partage leurs informations.

1/ La demande d'informations, de justifications ou d'éclaircissements

C'est l'une des techniques les plus traditionnelles d'investigation. Bien qu'elles consistent toutes à demander des renseignements directement au contribuable, les demandes se distinguent notamment en fonction de leur fondement.

La demande d'informations (*art. L. 10 al. 3 du LPF*) concerne tous les impôts. Un délai de 30 jours est laissé au contribuable pour répondre, lequel est libre de ne pas répondre.

Les demandes d'éclaircissements ou de justifications concernent l'impôt sur le revenu (IR), l'impôt sur la fortune immobilière (IFI), les droits de mutation à titre gratuit (DMTG) ou la TVA.

Si le contribuable ne répond pas à la demande d'éclaircissements ou de justifications ou si sa réponse est insuffisante à l'issue d'un délai de 30 jours après mise en demeure, l'administration fiscale peut procéder à la taxation d'office des revenus.

2/ Le droit de communication

Le droit de communication permet à l'administration fiscale de prendre connaissance, auprès de tiers, de documents et de renseignements utiles pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts d'un contribuable.

Il ne nécessite pas le respect de formalités particulières pour son exercice. L'administration fiscale n'est pas obligée de prévenir l'intéressé de l'exercice de ce droit.

Les personnes visées par le droit de communication ont l'obligation de s'y soumettre. Par exemple, le secret bancaire cède face aux prérogatives de l'administration. En revanche, le secret médical résiste.

Enfin, l'administration doit informer le contribuable, avant la mise en recouvrement, de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir une proposition de rectification.

3/ Le droit d'enquête en matière de TVA

Ce droit d'enquête permet de rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA, en intervenant de manière inopinée dans l'entreprise de 8h à 20h ou durant les heures d'activité professionnelle (restaurants, discothèques...). Ce droit est exercé dans les locaux professionnels.

4/ Le droit de visite et de saisie

C'est un véritable droit de perquisition en matière d'impôt sur le revenu (IR), d'impôt sur les sociétés (IS) et de TVA.

Pour être mis en œuvre, il doit exister des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts.

De plus, l'administration fiscale doit saisir le juge des libertés et de la détention qui doit autoriser la visite par ordonnance motivée. La visite peut avoir lieu entre 6h et 21h en présence d'un officier de police judiciaire.

5/ La flagrance fiscale

C'est une procédure permettant à l'administration fiscale de prendre des mesures conservatoires et de sanctionner certains faits frauduleux se rapportant à une période d'imposition en cours, pour laquelle les obligations déclaratives ne sont pas encore échues.

En pratique, les agents de l'administration ont le droit de rédiger un procès-verbal (un document officiel), s'ils constatent qu'un particulier ou une entreprise est en train de commettre une fraude fiscale.

Cette procédure ne fonctionne pas de manière indépendante car il est toujours lié à une procédure déjà en cours comme une visite sur place pour vérifier des documents, une saisie de preuves ou une enquête.

Celle-ci ne concerne uniquement les professionnels ou les personnes exerçant une activité économique, et pas les particuliers dans leur vie personnelle.

Les infractions concernées sont limitativement énumérées par l'article L. 16-0 BA du LPF (exercice d'une activité occulte, délivrance ou comptabilisation de factures fictives...).

Quels sont les différents types de vérification que peut mener l'administration fiscale et dans quel cas ces mesures sont-elles utilisées ?

Les services fiscaux ne s'adressent pas de la même manière aux entreprises qu'aux particuliers : les premières sont obligées de tenir une comptabilité précise et de respecter des obligations plus contraignantes que les seconds.

1/ Concernant les entreprises : la vérification de comptabilité (art. L. 13 et s. du LPF)

Cette procédure consiste en un ensemble d'opérations ayant pour objet d'examiner la comptabilité d'une entreprise et de la confronter à des données de fait ou matérielles, afin de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites.

- Déclenchement

Le contrôle n'est jamais réalisé de façon inopinée : le contribuable est prévenu par l'envoi d'un **avis de vérification** (art. L. 47 du LPF). Ce dernier doit comporter un certain nombre de mentions, à peine de nullité de la procédure : la date et l'heure de l'intervention de l'agent vérificateur ainsi que les exercices comptables objets du contrôle.

Comme la loi n'a pas fixé de délai entre l'envoi de l'avis de vérification ou sa remise et le début du contrôle, la jurisprudence exige le respect d'un délai raisonnable d'au moins 2 jours francs (hors samedi, dimanche et jours fériés). Pour sa part, l'administration fiscale recommande aux agents de l'envoyer 15 jours à l'avance.

- Déroulement

Que la comptabilité soit informatisée ou non, **la vérification de comptabilité s'effectue sur place**, c'est-à-dire au siège de l'entreprise. Avec l'accord du contribuable, le contrôle peut aussi être effectué chez l'expert-comptable.

L'agent vérificateur n'a pas le droit d'emporter les documents comptables originaux. En revanche, il a toujours le droit d'emporter des copies physiques ou informatiques.

Par ailleurs, le contrôle doit reposer sur un **débat oral et contradictoire** entre le vérificateur et le contribuable vérifié. À cette occasion, le contribuable peut être assisté par un conseil.

Si les échanges ne sont pas suffisamment contradictoires, la procédure est irrégulière (*CE, 23 mai 1990, n°50916 : tel est le cas lorsque l'agent n'a rencontré le contribuable qu'à deux reprises*).

- Les garanties

L'avis de vérification doit aussi préciser que le contribuable peut consulter la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié en se connectant sur le site internet de l'administration fiscale.

- Achèvement et effets

Les résultats du contrôle doivent être portés à la connaissance du contribuable, même en l'absence de rectification.

Ainsi, si des erreurs sont constatées lors du contrôle, l'agent adresse au contribuable une proposition de rectification.

Une fois le contrôle terminé, l'agent a interdiction de répéter la vérification, sauf dans certains cas (par exemple si le contrôle s'est limité à vérifier des opérations déterminées).

- L'examen de comptabilité

Cette procédure permet à l'administration fiscale de réaliser les opérations de contrôle de la comptabilité dans ses locaux, à partir des fichiers communiqués par l'entreprise, sans se déplacer dans les locaux de cette dernière.

Elle débute par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité. Dans les 15 jours à compter de la réception de cet avis, le contribuable doit adresser une copie de sa comptabilité sous forme dématérialisée (et répondant à des normes précises) aux services fiscaux ; à défaut, le contribuable s'expose à une amende de 5 000 €.

La fin de l'examen de comptabilité, qui se matérialise soit par l'envoi d'une proposition de rectification soit par l'information d'absence de rectification, doit intervenir dans les 6 mois suivants la réception de la copie des fichiers.

2/ Concernant les particuliers : l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (art. L. 12 du LPF)

Toute personne assujettie à l'iR peut faire l'objet de cet examen (peu important que son domicile fiscal se situe ou non en France).

Cette procédure consiste à **contrôler la cohérence entre, d'une part, l'ensemble des revenus déclarés et, d'autre part, le patrimoine, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie dont a pu disposer le contribuable et les membres de son foyer fiscal.** L'objectif est de contrôler les revenus des particuliers (déclaration de revenus, comptes bancaires, adéquation entre les gains et les dépenses) afin de déterminer, éventuellement, des revenus dissimulés.

Précisément, l'administration fiscale établit une « balance de trésorerie » à partir notamment des comptes bancaires du contribuable. Le vérificateur recense tous ses revenus connus et toutes ses dépenses pour une période donnée. Si la différence est négative, cela constitue un indice d'une dissimulation de revenus.

- Déclenchement

L'administration envoie au contribuable un avis de vérification (*art. L. 47 du LPF*) qui doit contenir certaines mentions obligatoires : années soumises à vérification ; faculté de se faire assister par un conseil de son choix ; renvoi vers la charte du contribuable vérifié.

Comme en matière de vérification de comptabilité, la jurisprudence exige le respect d'un **délai raisonnable d'au moins 2 jours francs** (hors samedi, dimanche et jours fériés) entre l'envoi de l'avis de vérification et le début de l'ESFP. Pour sa part, l'administration fiscale recommande aux agents de l'envoyer 15 jours à l'avance.

- Déroulement

Selon les résultats, l'agent va engager un **débat contradictoire** avec le contribuable vérifié. Celui-ci peut prendre la forme d'une demande de justifications ou d'éclaircissements et/ou d'entretien ou d'échanges de correspondance (le dialogue n'a pas forcément à être oral). **En règle générale, les entretiens ont lieu dans les locaux de l'administration** (à la demande du contribuable, le contrôle peut se réaliser chez lui).

Le contribuable n'a pas l'obligation de se soumettre aux échanges. Cependant, en cas d'absence de réponse ou de l'insuffisance des éléments apportés, l'administration fiscale pourra procéder à une taxation d'office. Cette dernière procédure consiste pour l'administration à établir elle-même le montant de l'imposition, à partir d'une évaluation unilatérale de la base imposable.

- Achèvement et effets

La durée de l'ESFP est limitée à 1 an à compter de la réception de l'avis de vérification ; en cas de dépassement, le contrôle est nul. Cette durée peut néanmoins être augmentée dans certaines hypothèses.

Le contribuable peut exercer plusieurs recours :

- Il dispose de 30 jours pour répondre (il peut solliciter un délai supplémentaire de 60 jours) ;
- Pendant le contrôle, le contribuable peut exercer un recours hiérarchique contre les décisions et actes du vérificateur, en demandant un entretien avec le supérieur hiérarchique de l'agent vérificateur ;
- S'il subsiste des difficultés, le contribuable peut faire appel à l'interlocuteur départemental (n+2 de l'agent vérificateur) ;
- En cas de réponse défavorable ou d'absence de réponse du supérieur hiérarchique ou de l'interlocuteur départemental, le contribuable ne pourra pas saisir directement le juge : il devra faire une réclamation préalable à l'administration fiscale.

Par ailleurs, **le contribuable de bonne foi peut également demander à régulariser les erreurs ou insuffisances des déclarations souscrites dans les délais**, en vertu de la loi ESSOC (*art. L. 62 du LPF*). Pour bénéficier de cette procédure, le contribuable doit respecter plusieurs conditions :

- Il doit reconnaître son erreur ;
- Il doit être de bonne foi (erreurs commises de manière non intentionnelle) ;
- Il doit avoir souscrit dans les délais la déclaration qu'il souhaite corriger ;
- La demande de régularisation doit intervenir avant toute proposition de rectification ;
- Il doit déposer une déclaration complémentaire dans le délai de 30 jours à compter de la demande de régularisation.

La régularisation a pour avantage de limiter les sanctions (l'intérêt de retard est réduit de 30%).

Dans quel cas l'administration fiscale peut-elle recourir aux procédures de taxation d'office, et quels sont les impacts pour le contribuable concerné ?

Techniquement, il n'y a aucune différence entre la taxation d'office et l'évaluation d'office : dans les deux cas, **l'administration fiscale détermine unilatéralement la base imposable.** C'est le législateur qui a choisi de créer deux catégories distinctes en fonction des revenus concernés ou des fautes commises par le contribuable.

- Taxation d'office

Il existe **4 cas** de taxation d'office :

- En cas de **défaut ou de retard dans le dépôt des déclarations** (sauf régularisation dans les 30 jours de la mise en demeure) (*art. L. 66 et s. du LPF*) ;
- En cas de **défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications** (*art. L. 69 et s. du LPF*) ;
- En cas de **défaut de justifications de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger** (*art. L. 71 du LPF*) ;
- En cas de défaut de désignation d'un représentant en France (s'agissant des non-résidents exerçant des activités en France (*art. L. 72 et s. du LPF*).

- Évaluation d'office

De son côté, l'évaluation d'office est applicable (*art. L. 73 du LPF*) :

- En cas de **défaut de déclaration** (sauf régularisation dans les 30 jours de la mise en demeure (*art. L. 66 et s. du LPF*) ;
- Aux BIC** (bénéfices Industriels et Commerciaux qui représentent les gains réalisés par une personne qui exerce un activité commerciale comme l'activité de restauration) , **BNC** (bénéfices non commerciaux qui représente les revenus gagnés par des personnes exerçant une activité professionnelle libérale, tel est le cas des avocats) **et BA** (bénéfices agricoles qui désignent les revenus gagnés par les personnes qui exercent une activité agricole comme les agriculteurs.) (relevant du régime réel d'imposition) ;
- Aux BIC, BNC et BA** (relevant du régime micro) **en cas d'absence de déclaration, de travail dissimulé, ou d'un écart supérieur à 10% entre le CA déclaré et le CA réel de l'entreprise** ;
- Aux revenus fonciers et plus-values des particuliers**, lorsque le contribuable n'a pas répondu à une demande de justifications ou d'éclaircissements suivie d'une mise en demeure ;
- En cas d'opposition à contrôle fiscal** (*art. L. 74 du LPF*).

- Notification et conséquences des procédures

En l'absence de déclaration du contribuable, une **mise en demeure** doit obligatoirement être envoyée avant de mettre en œuvre une procédure d'imposition d'office.

L'administration est dispensée de cette mise en demeure notamment lorsque le contribuable s'est livré à une activité occulte ou en cas de flagrante fiscale.

L'administration fiscale doit adresser une **notification** au contribuable 30 jours au moins avant la mise en recouvrement des sommes. La notification interrompt la prescription.

Le contribuable peut exercer un **recours contentieux** (*art. L. 76 A du LPF*). Dans ce cas, il pourra critiquer le recours à la procédure d'imposition d'office ou la régularité de la notification. La charge de la preuve pèse sur le contribuable.

III/ Les sanctions fiscales et pénales

I/ Les sanctions fiscales

Les sanctions fiscales se divisent en 4 catégories.

- L'intérêt de retard

Il vise à réparer le préjudice subi par l'État à raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer l'impôt dans les délais légaux. Ce n'est pas une sanction à proprement parler, mais il s'ajoute aux majorations et amendes calculées sur le montant des droits éludés par le contribuable.

Actuellement, **le taux de l'intérêt de retard est de 0,20% par mois, soit 2,4% par an** (*art. 1727, III du CGI*).

- Les sanctions liées à l'assiette de l'impôt

Soit le contribuable n'a pas souscrit de déclaration ou l'a souscrite tardivement (1^{er} cas), soit sa déclaration peut comporter des insuffisances, inexactitudes ou omissions (2^e cas).

1) *Défaut ou retard de déclaration (art. 1728 du CGI)*

Les majorations sont de :

- 10%** en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure ;
- 40%** lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure ;
- 80%** en cas de découverte d'une activité occulte.

Ces majorations sont calculées sur le montant des droits mis à la charge du contribuable.

2) *Les insuffisances, omissions ou inexactitudes (art. 1729 du CGI)*

Les majorations sont de :

- 40%** en cas de manquement délibéré ;
- 80%** en cas d'abus de droit. Elle est ramenée à 40% lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;
- 80%** en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat.

Si l'omission a été faite par un contribuable de bonne foi, ces majorations ne sont pas applicables (seul l'intérêt de retard pourra être demandé au contribuable).

Comme en matière civile, **la bonne foi se présume** : il appartiendra à l'administration de démontrer que le contribuable est de mauvaise foi.

- Les sanctions liées au recouvrement de l'impôt (art. 1730 et 1731 du CGI)

En cas de retard dans le paiement de l'impôt (non-paiement de l'impôt 45 jours après l'avis de mise en recouvrement), il est prévu une **majoration de 10% des sommes dues** (IR, taxe foncière ou IFI).

Pour les autres impôts, tels que la TVA, la majoration est de **5%**.

Par ailleurs, le cumul des sanctions liées à l'assiette de l'impôt et à son recouvrement est possible.

- Les autres pénalités (art. 1737 du CGI)

Il existe de nombreuses autres pénalités ayant pour objectif de sanctionner le contribuable qui ne satisfait pas à ses obligations.

Par exemple, les factures de complaisance ou fictives donnent lieu à une amende égale à 50% des sommes versées ou reçues.

2/ Les sanctions pénales

Divers délits peuvent être commis en matière fiscale ; le plus connu d'entre eux est la **fraude fiscale**.

- Fraude fiscale

La fraude fiscale est punie par 5 ans d'emprisonnement et 500 000 € d'amende. Comme pour toute infraction pénale, il est nécessaire de caractériser un élément matériel et un élément intentionnel.

L'élément matériel est constitué dans l'un des 4 cas énoncés par la loi (*art. 1741 du CGI*), c'est-à-dire :

- Omission de déclaration dans les délais légaux ;
- Dissimulation volontaire d'une partie des sommes assujetties à l'impôt ;
- Organisation par le contribuable de son insolvabilité ou mise en place de manœuvres pour faire échec au recouvrement de l'impôt ;
- Tout autre agissement frauduleux.

De son côté, **l'élément intentionnel** se caractérise par la volonté du contribuable de se soustraire à l'établissement ou au paiement de l'impôt.

- Procédure

Traditionnellement, seule l'administration fiscale décidait de l'engagement des poursuites pénales : c'est ce que l'on appelait le « verrou de Bercy ».

Depuis 2018, le ministère public peut engager une action publique, après dénonciation de l'administration fiscale, sur les « gros dossiers » où l'entreprise aurait dû déclarer au moins 100000€ de revenus ou de bénéfices supplémentaires par rapport à ce qui avait été déclaré. *art. L. 228, I du LPF*.

Dans les autres cas, l'engagement des poursuites suppose toujours une plainte de l'administration fiscale (*art. L. 228, II du LPF*). La plainte est recevable si elle est déposée sur avis conforme de la Commission des infractions fiscales (CIF).

La plainte doit être déposée jusqu'à la 6^{ème} année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise.