

PRESSES
UNIVERSITAIRES
DE FRANCE

Société française de droit fiscal
Université d'Orléans
Gilles Noël

L'Amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables

*Actes du Colloque d'Orléans
(15-16 septembre 1988)*

L'AMÉLIORATION DES RAPPORTS ENTRE
L'ADMINISTRATION FISCALE
ET LES CONTRIBUABLES



1225.

8° Z
52758
(9)

Colloque organisée par la Faculté de Droit, d'Economie
et de Gestion d'Orléans,

avec le concours de :

- La Région Centre
- Le Conseil Général du Loiret
- La Ville d'Orléans
- L'Université d'Orléans
- L'I.U.T. d'Orléans
- Les éditions LAMY
- L'Association Nationale des Conseils Juridiques
- Le Conseil Régional de l'Ordre des Experts Comptables
et des Comptables Agrées de la Région Centre
- La Compagnie Régionale d'Orléans des Commissaires aux
Comptes
- L'Hotel SOFITEL d'Orléans
- La Société Française de Droit Fiscal

L'enregistrement et la transcription des débats ont été assurés
par M.M. Jean-Paul et Jean Philippe BAUR.

Textes réunis par M. Gilles NOEL,
Professeur à l'Université de Limoges,
Chargé d'enseignement à l'Université d'Orléans

271500

34

768389

L'AMELIORATION DES RAPPORTS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES

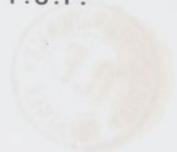
A 00 510562

**ACTES DU COLLOQUE D'ORLEANS
15-16 SEPTEMBRE 1988**



S.F.D.F. — UNIVERSITE D'ORLEANS

P.U.F.



DL-31121989-34514

L'AMÉLIORATION DES RAPPORTS
ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE
ET LES CONTRIBUABLES

La Commission Nationale des Comptes Juridiques
de l'Ordre des Experts Comptables
de la Région Centre
a tenu ses travaux de la Commission des
ACTES DE CONTRÔLE D'ORLÈANS



© by PUF Éditeur, 1989
ISBN 2-13-04-2716-2



Allocution d'ouverture du Colloque National de la Société Française de Droit Fiscal

Orléans, le 15 septembre 1988

Je suis très heureux de vous souhaiter la bienvenue à la Faculté de Droit, d'Économie et de Gestion d'Orléans. C'est une ancienne université par sa tradition qui vous accueille puisque fondée en 1306 à l'initiative du Pape Clément V, elle est l'une des toutes premières universités françaises... Fermée à la Révolution par manque d'étudiants, elle fut recrée en 1961 à l'initiative des collectivités locales, ville d'Orléans et Département du Loiret. Lors de l'année universitaire 1987-88 elle comptait 8 300 étudiants, scientifiques, littéraires, juristes, économistes et ingénieurs en formation.

L'université est située sur un campus d'une centaine d'hectares dont vous pourrez, je l'espère, goûter les charmes. Elle bénéficie de la présence du CNRS, du BRGM et de l'INRA, constituant avec ces organismes un pôle de recherche orléanais maintenant reconnu.

C'est une université que nous voulons largement ouverte aux relations avec le monde économique et les entreprises et c'est dans cet esprit que s'installe, à proximité du campus, un parc de haute technologie à l'animation duquel nous sommes associés.

Dans cet esprit, nous sommes très honorés que la Société Française de Droit Fiscal ait choisi notre université pour organiser son colloque annuel consacré à l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables.

L'économiste que je suis, notamment le macroéconomiste, s'attache surtout à l'impact de la fiscalité sur l'économie ; ainsi, de Ricardo, avec ses « Principes de l'Économie Politique et de l'Impôt », à Keynes et aux keynésiens, l'efficacité du système fiscal et de la politique économique portant sur les impôts ont été très discutés. Ces dix dernières années, les économistes de l'offre ont formulé de nouvelles propositions visant à permettre une amélioration du fonctionnement de l'économie par le biais de l'impôt.

Mais pour que l'impôt ait une incidence sur le système économique, pour qu'il permette à l'État de vivre mais aussi d'influencer les comportements de consommation ou d'investissement, encore faut-il que le système fiscal soit efficace, ce qui implique la mise en place de contrôles et de procédures ad-hoc.

Entre les administrations fiscales, soucieuses du bon fonctionnement du système, et les contribuables les rapports ont été de tout temps difficiles.

Ne trouve-t-on pas souvent des revendications fiscales à l'origine de révoltes ou de révolutions ? Nous n'en sommes certes plus, et fort heureusement, aux relations conflictuelles et violentes qui ont pu exister dans les siècles antérieurs mais le souci d'améliorer ces relations doit rester présent.

La Commission présidée par Monsieur AICARDI a proposé sur ce point des réformes et des éléments de réflexion et son travail a eu un taux de rendement exceptionnel puisque 90 pour cent des propositions sont devenues textes légaux. Je vous remercie vivement, Monsieur le Président, d'être parmi nous pour animer et éclairer nos débats. Ils seront, j'en suis persuadé, fructueux et ils permettront ainsi de réaliser une première évaluation des récentes réformes.

Permettez-moi, en conclusion, de remercier les collègues qui ont pris en charge l'organisation de cette manifestation, le doyen Henri JACQUOT, dynamique responsable de cette faculté, Messieurs Gilles NOËL et François GUERRIER ainsi que les personnels administratifs et techniques de la faculté.

J'espère que grâce au travail qu'ils ont réalisé depuis plusieurs mois vous passerez à Orléans un séjour tout aussi agréable que studieux.

William MAROIS
Président
de l'Université d'Orléans

Allocution de M. Henri JACQUOT

Doyen de la Faculté de droit, d'économie et de gestion

Après le Président de notre Université, je voudrais vous dire moi aussi combien je suis heureux de vous accueillir à la Faculté de Droit, d'Économie et de Gestion de l'Université d'Orléans. C'est un grand honneur pour nous d'avoir eu le privilège d'organiser cette année le Colloque National de la Société Française de Droit Fiscal. Mais c'est un honneur redoutable après l'accueil fastueux réservé aux participants au Colloque de l'an passé à DIJON par le Professeur Maurice COZIAN et son équipe (je n'y étais pas mais on m'a raconté !) et j'ai peur que nous ne puissions pas vous offrir quelque chose d'aussi prestigieux cette année. Néanmoins nous nous efforcerons de bien vous recevoir et de faire en sorte que vous ne gardiez pas un trop mauvais souvenir de votre venue à ORLÉANS.

*
* *
*

S'agissant du thème retenu cette année par l'assemblée générale de la Société Française de Droit Fiscal, l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables, il requiert quelques explications. Pris au pied de la lettre, il s'agit en effet d'un vaste programme. Le contribuable n'est pas un usager comme les autres. Quel que soit son sens civique ce n'est pas de gaité de cœur qu'il voit prélever une partie parfois très importante de ses revenus ou de son patrimoine au profit de la collectivité. Surtout, lorsqu'à tort ou à raison, il a le sentiment que ces prélèvements sont mal répartis ou qu'ils constituent un frein au développement économique.

Les rapports entre l'administration fiscale et les contribuables sont donc par essence des rapports conflictuels et en un certain sens la question de leur amélioration se pose depuis toujours et risque de se poser encore longtemps. Ceci dit on peut sans doute parvenir à un meilleur équilibre, à de meilleures relations entre les deux parties. C'est le sens des efforts entrepris en France depuis une vingtaine d'années et qui se sont principalement concrétisés dans deux directions.

D'abord je dirais de façon classique à notre époque par une politique de relation publique visant à améliorer la communication de l'administration fiscale avec ses usagers. Cette politique s'est traduite notamment au niveau de la formation de ses agents et à celui de l'accueil et de l'information des contribuables.

Mais elle s'est également manifestée dans une autre direction, celle de la protection et même de l'extension des droits et des garanties accordés aux contribuables. C'est dans cette seconde direction que se situe notre Colloque. Plus précisément, il s'agit de l'étude des réformes adoptées à la suite des travaux de la commission sur l'amélioration des rapports entre le citoyen et les administrations fiscales et douanières présidée par Monsieur Maurice AICARDI qui nous a fait le grand honneur de présider les travaux de cet après-midi et que je suis heureux à mon tour d'accueillir et de remercier.

Il y a des Colloques qui suggèrent des réformes d'autres qui en analysent le contenu et les premières mesures d'applications. C'est à cette seconde catégorie qu'appartient le nôtre et c'est sans doute ce qui explique le succès qu'il a rencontré auprès des praticiens de la fiscalité qui sont très nombreux parmi vous.

*
* *
*

Ce colloque a été organisé sous le contrôle scientifique du bureau de la Société Française de Droit Fiscal présidé par le Professeur P.M. GAUDEMET qui a arrêté les thèmes des communications et choisi les intervenants et que je tiens à remercier tout particulièrement. L'organisation matérielle a été l'œuvre de deux enseignants de l'Université d'Orléans, Gilles NOËL et François GUERRIER. Depuis un an je les ai vus travailler pour que ce Colloque soit un succès et je voudrais leur exprimer toute ma gratitude. Je voudrais également exprimer ma reconnaissance aux éminents spécialistes venus d'horizons divers (université, administration, professions libérales) qui ont accepté de présenter des communications avec une mention particulière pour ceux qui ont remplacé au pied levé les rapporteurs titulaires défaillants.

Mais comme vous le savez, l'organisation d'un grand Colloque ne mobilise pas seulement des hommes. Elle nécessite aussi d'importants moyens matériels. Celui-ci n'a pas échappé à la règle et il n'aurait pu voir le jour si nous n'avions pas bénéficié de multiples concours : ceux des collectivités territoriales : la région centre, le département du Loiret, la ville d'Orléans ; ceux des instances universitaires : l'université et l'IUT d'Orléans qui s'est beaucoup investi dans la préparation du Colloque ; ceux des professionnels de la fiscalité et de la comptabilité du secteur privé : l'association nationale des conseils juridiques, le conseil régional de l'ordre des experts-comptables, la compagnie régionale des commissaires aux comptes auxquels il faut ajouter l'aide des éditions Lamy et de l'hôtel Sofitel. Que tous les représentants de ces institutions présents trouvent ici l'expression de mes plus vifs remerciements.

Toutes les conditions me paraissent maintenant réunies pour que ce Colloque qui est déjà un succès par le nombre de ses participants le soit également par la qualité de ses travaux qui vont maintenant commencer.

GENÈSE ET OBJECTIF DES RÉFORMES 1986-1987

Exposé introductif
de
M. Patrick SUET
Administrateur Civil
Conseiller technique au Cabinet de
M. BALLADUR, Ministre d'État de
l'Économie et des Finances,
et de M. JUPPÉ, Ministre Délégué du Budget.

Président : M. Maurice AICARDI
Membre du Conseil Économique et Social
Président de la Commission pour l'amélioration
des rapports entre les citoyens et les administra-
tions fiscales et douanières.

« Des millions de personnes physiques ou morales sont confrontées aujourd'hui à l'impôt et l'on voit bien que le vote de l'impôt par la représentation nationale, s'il assure la légalité du prélèvement, ne garantit pas en lui-même le consentement de tous ».

Cette phrase placée en tête du rapport de la Commission présidée par M. AICARDI illustre bien l'ambition qui a animé la réforme des procédures fiscales et douanières qui a été mise en œuvre en 1986 et 1987.

Nul n'imagine que chaque français s'acquittera un jour avec joie de sa dette d'impôt.

En revanche, il faut que chaque français sache qu'il a face à l'impôt et au contrôle fiscal les mêmes droits que dans les autres domaines d'intervention de l'État.

Pour reprendre une autre formule du même rapport cette réforme a eu pour objet de « conforter le consentement à l'impôt sans lequel une société n'a pas de caractère démocratique ».

Quelles ont été les étapes de cette réforme ?

Quels en ont été les grands objectifs ?

I — LES ÉTAPES DE LA RÉFORME

Les procédures fiscales et douanières étaient en 1986 dans des situations juridiques assez contrastées.

L'une et l'autre se caractérisaient par l'abondance des prérogatives de l'État et l'existence de pénalités parfois élevées. Mais alors que les procédures fiscales avaient fait l'objet d'importantes réformes en 1963 et 1977 ; les procédures douanières restaient marquées par l'existence de prérogatives tout à fait exorbitantes du droit commun notamment en matière de présomption et de perquisition.

Signe de l'importance qu'y attachait le nouveau Gouvernement issu des élections du 16 mars 1986, c'est dès le 2 avril 1986, que suite à une communication au Conseil des Ministres de Monsieur Édouard BALLADUR, Ministre d'État, Ministre de l'Économie, des Finances et de la Privatisation, une commission pour l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscale et douanière était instituée.

Présidée par M. Maurice AICARDI, membre du Conseil économique et social et composée de magistrats, de juristes et de praticiens des administrations, cette commission s'était vu confier un objectif général ainsi défini :

« Cette commission étudiera les moyens de simplifier et améliorer ces rapports qui, aujourd'hui encore, restent trop conflictuels.

Elle devra étudier les diverses procédures existantes ainsi que les pénalités et sanctions applicables.

Elle s'attachera à proposer les réformes nécessaires pour assurer aux contribuables de meilleures garanties dans le respect des libertés fondamentales.

Ces propositions devront prendre en considération les impératifs légitimes du contrôle fiscal qui constitue la seule contrepartie du système déclaratif et la garantie d'une juste répartition des charges fiscales entre les citoyens. Elles devront également prendre en compte les objectifs spécifiques de la lutte contre la grande fraude et certains trafics de marchandises ».

Avec une célébrité tout à fait exceptionnelle, la Commission AICARDI remet son rapport le 17 juillet 1986.

Il comportait 52 propositions concrètes caractérisées par leur caractère très rapidement opérationnel.

En matière fiscale ces propositions portaient :

- sur « l'encadrement des mesures les plus contraignantes » (taxation d'office, taxation d'après les éléments du train de vie, taxation d'après les dépenses personnelles ostensibles ou notoires, procédure de VASFE, rectification d'office, procédure de répression des abus de droit ;

- sur la prévention du contentieux (Commissions départementales, sur-sis de paiement...) ;

- sur les pénalités ;

- sur la procédure devant le juge de l'impôt ;

- sur la non-rétroactivité de la loi fiscale.

En matière de procédures douanières les propositions portaient sur :

- les perquisitions, l'article 215 du code des douanes et le droit de captures ;

- les présomptions de responsabilité ;

- les sanctions.

Hormis l'exception notable de la proposition relative à la suppression de la rétroactivité de la loi fiscale, la quasi totalité de ces propositions sont entrées dans le droit positif et constituent l'essentiel de la charte du contribuable qui désormais est obligatoirement remise au contribuable vérifié.

Ces mesures ont été prises :

- dans la loi de finances rectificative du printemps 1986 (délai de prescription ramené de 4 à 3 ans) ;

- dans la loi de finances pour 1987 ;

Neuf mesures ont été votées qui concernaient les procédures comportant le moins de garanties pour les contribuables.

Ces neuf mesures étaient :

- premièrement, le droit de perquisition est soumis à la décision du juge sauf cas de flagrant délit ;

- deuxièmement, la taxation des dépenses ostensibles ou notoires est abrogée ;

- troisièmement, la taxation d'office d'après les éléments du train de vie est profondément aménagée et laisse au contribuable la possibilité d'apporter la preuve contraire ;

- quatrième, la rectification d'office, qui était utilisée plus de 400 fois par an, est abrogée ;
- cinquième, l'octroi automatique du sursis de paiement est rétabli ;
- sixième, les contribuables ont les mêmes droits que l'administration devant le juge de l'impôt ;
- septième, les pénalités sont désormais prises par le supérieur du vérificateur, afin d'éviter tout risque d'arbitraire ;
- huitième, la mise en demeure avant la taxation d'office est généralisée ;
- enfin neuvième, la charge de la preuve en matière de droits d'enregistrement est renversée au profit du contribuable.

— la loi du 18 juillet 1987 sur les procédures fiscales et douanières qui a complété l'ensemble de ce dispositif et notamment réformé la procédure de vérification fiscale personnelle et les pénalités.

Aujourd'hui cette réforme est en application.

Les instructions administratives ont été publiées.

La Charte du contribuable est remise à chaque contribuable vérifié depuis le 1^{er} janvier.

Avant d'examiner plus précisément les grands axes de cette réforme, il faut insister sur la rapidité avec laquelle elle a été conçue, adoptée par le Parlement et mise en œuvre.

Compte tenu de l'objet même de cette réforme et de sa complexité technique, le consensus qui l'a entourée est à souligner.

II — LES GRANDS OBJECTIFS

Les objectifs de cette réforme sont au nombre de trois :

- protéger les libertés publiques et le droit de la défense ;
- favoriser le dialogue et la médiation ;
- proportionner les sanctions à la faute.

Comment ces objectifs ont-ils été concrètement appliqués en matière douanière et en matière fiscale ?

1°) En matière douanière

• *Le respect des libertés fondamentales*

C'est dans ce domaine que les mesures les plus importantes ont été prises. Le droit de perquisition est désormais soumis au contrôle du juge. Quant à la « capture » douanière, elle suit désormais des règles analogues à celles de la procédure pénale. Elle est limitée à 24 H et ne peut être prolongée qu'avec l'autorisation du Procureur de la République.

Quant aux marchandises qui font l'objet des procédures les plus vigoureuses, celles de l'article 215, elles sont désormais mieux définies.

Enfin, les présomptions irréfragables ont été supprimées et le juge peut désormais atténuer la responsabilité du contrevenant. De même, la présomption instituée en 1982 pour les avoirs détenus à l'étranger est maintenant abrogée.

• *La réforme des pénalités*

Elle a permis de rendre les montants exigibles plus réalistes.

A titre d'exemple le régime ancien de pénalités pouvait varier en fonction du nombre d'individus ayant participé à la fraude ou du moyen de transport utilisé.

2°) **En matière fiscale**

Les mesures adoptées peuvent être classées en cinq catégories.

1 — *Les garanties nouvelles.*

Parmi lesquelles on peut noter la diminution du délai de prescription, l'augmentation très sensible des cas où la durée de la vérification est limitée à trois mois, la limitation à un an de l'ancienne VASFE.

De même, les perquisitions en matière de contributions indirectes sont désormais soumises à l'autorisation du juge.

Enfin et c'est une réforme tout à fait considérable la garantie contre les changements de doctrine a été étendue aux questions de fait. Cette mesure a été complétée par une innovation dans le droit fiscal français, celle qui consiste à ce que l'administration ne puisse plus appliquer l'abus de droit sur un montage pour lequel elle a été appelée à se prononcer.

2 — *Le rééquilibrage des règles de procédures.*

Dans ce domaine on peut citer :

- l'abrogation de la rectification d'office de la taxation pour dépenses ostensibles ;
- la généralisation de la mise en demeure ;
- la possibilité d'apporter la preuve contraire en cas de taxation d'après les éléments du train de vie ;
- l'aménagement des délais de réponses aux demandes d'éclaircissement.

3 — *Le développement des mécanismes de médiation.*

La Commission départementale voit sa compétence accrue (ESFP, anciens cas de rectification d'office).

Le Comité de répression des abus de droit est réhabilité.

4 — *La réforme des pénalités.*

Elle était très attendue. Concrètement elle se traduit par un double mécanisme :

- le prix du temps, évalué à 0,75 % par mois ;
- les majorations, 40 % pour la mauvaise foi, 80 % pour les manœuvres frauduleuses. Le taux maximum est donc ramené de 300 % à 80 %.

Sur le plan de la procédure, un point important est à noter. C'est l'inspecteur principal et non le vérificateur qui décide des majorations.

5 — *Des garanties nouvelles devant le juge.*

Elles sont au nombre de trois :

— l'octroi automatique du sursis de paiement dès lors que le principal et l'intérêt de retard sont garantis ;

— la charge de la preuve est toujours à l'administration sauf si le contribuable n'est pas en situation régulière au regard de ses obligations déclaratives et de tenue de comptabilité ;

— l'égalité des droits devant le juge est désormais assurée puisque le contribuable peut comme l'administration invoquer à tout moment tout moyen de droit nouveau.

*
* * *

La réforme des procédures intervenue en 1986 et 1987 a été importante.

Elle pose des problèmes juridiques nouveaux et parfois complexes.

Elle a pu être jugée soit trop timide, soit excessive.

En ce domaine comme dans bien d'autres seule la pratique permettra de juger l'efficacité de cette réforme au regard des garanties apportées aux citoyens et de la lutte contre la fraude.

I

LE CONTROLE

I
LE CONTROLE

L'ENCADREMENT
DU
CONTRÔLE

Le contrôle des activités professionnelles

Jean SCHMIDT*

Il faut qu'existe un équilibre entre les droits de l'administration fiscale et ceux des contribuables.

S'il s'agit du contrôle des activités professionnelles, cet équilibre ne peut être réalisé que par des *procédures contradictoires*, c'est-à-dire des procédures permettant à chacune des parties en présence de connaître exactement la position juridique de l'autre et de lui répondre¹.

Sans doute, est-ce l'administration qui a l'initiative des opérations de contrôle et va librement en déterminer *l'époque*, et, en principe, la *durée*.

En ce domaine, l'équilibre entre l'administration et les contribuables ne sera assuré qu'à la condition de protéger ces derniers contre un *droit de reprise* non limité. On sait que la loi du 11 juillet 1986 a ramené le délai général de reprise de quatre à trois ans, après que M.V. GISCARD D'ESTAING ait proposé deux ans (art. L. 169 du L.F.P.). Toutefois, dans la réalité, il faut préciser, d'une part, que rien n'interdit à un vérificateur de revenir dans l'entreprise l'année suivant celle de la première vérification pour vérifier une année supplémentaire et ainsi faire échec à la règle des trois ans et, d'autre part, que la théorie du bilan autorise un contrôle portant sur des années prescrites pour en tirer des redressements sur des années non prescrites.

Cet équilibre sera également assuré par la *durée* de la vérification de comptabilité. Malheureusement, cette durée n'est que partiellement limitée. La durée de la vérification est, en effet, limitée à trois mois par la loi pour les seules petites entreprises. Et même si la loi du 8 juillet 1987 est venue relever de manière importante les limites des chiffres d'affaires définissant de telles entreprises², il ne faut pas oublier que le vérificateur peut revenir dans l'entreprise pour répondre aux observations du contribuable³. Et comme en ce cas il n'a pas de délai à respecter...

Pour les autres entreprises, si une vérification dont la durée est trop courte est susceptible d'être sanctionnée⁴, une vérification d'une durée trop longue n'est pas considérée comme abusive⁵ et l'on voit encore des vérifications de comptabilité pesant sur des contribuables pendant plusieurs années...

* Professeur à l'Université de Paris-I-Panthéon-Sorbonne, Avocat à la Cour, Vice-président de la Société Française de droit fiscal.

Ces problèmes ne doivent pas cependant masquer l'essentiel : la volonté du législateur d'assurer toujours davantage l'équilibre entre les droits de l'administration et ceux des contribuables. Cet équilibre sera essentiellement assuré par le respect du caractère contradictoire de la vérification de comptabilité à tous les stades de cette procédure de contrôle des activités professionnelles. Et la loi récente du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, complétée par les lois de finances pour 1987 et 1988, sont venues améliorer encore un processus qui a pris naissance dans les années 1970-1980, mais qui, nous le verrons, ne mettent pas un terme à une évolution toujours perfectible.

*
* * *

Quels que soient les progrès réalisés grâce à des textes récents, le caractère contradictoire de la vérification de comptabilité n'est pas encore pleinement assuré. On essaiera de le montrer en envisageant les trois stades de cette vérification : sa mise en œuvre, son déroulement et son terme.

*
* * *

I — *Le caractère contradictoire de la vérification de comptabilité lors de sa mise en œuvre par l'administration.*

On rappellera que, pour respecter le caractère contradictoire de la vérification, les dispositions légales impliquent « qu'un délai suffisant pour choisir un conseil soit laissé au contribuable entre le moment où l'avis de vérification lui est remis et le moment où débute la vérification »⁶. Le délai d'usage est de quinze jours⁷. Mais on n'oubliera pas qu'il existe un article 47 du L.F.P. autorisant l'administration à pratiquer « le contrôle inopiné » limité à des constatations matérielles... qui n'est entouré d'aucune garantie et qui est une entorse au caractère contradictoire de la procédure.

On notera cependant que la jurisprudence assure ce caractère contradictoire lorsqu'il y a extension du champ d'application de la vérification à une année supplémentaire par le moyen d'un nouvel avis de vérification. L'administration doit prouver que cette seconde vérification a bien commencé à une date postérieure à celle de l'avis de vérification, comme s'il s'agissait d'un contrôle totalement indépendant du premier. Si l'administration ne parvient pas à faire cette preuve, il en résulte la décharge des impositions réclamées au titre de cette année supplémentaire⁸.

Nous ferons par ailleurs allusion — sans que nous puissions développer ici ce point — aux vérifications déguisées sous la forme de l'exercice du droit de communication jumelé avec l'envoi à l'entreprise de demandes répétées de renseignements. Bien que cette technique soit susceptible d'annulation, il n'en faut pas moins démontrer le « détournement de procédure », ce qui est souvent difficile^{8bis}.

II — *Le caractère contradictoire de la vérification de comptabilité lors de son déroulement.*

A. Le débat oral et contradictoire.

a) *Les origines — La jurisprudence du Conseil d'État.*

M^{me} le Commissaire du Gouvernement LATOURNERIE a, dès 1976, défini très clairement ce caractère contradictoire, qui se traduit par la nécessité d'un débat oral entre le vérificateur et le contribuable⁹ : « Le législateur de 1955 a conçu la procédure de vérification de comptabilité comme une procédure de contrôle sur place... Il est manifeste que le législateur a voulu instaurer au profit du contribuable une possibilité de débat oral et contradictoire sur les constatations faites ou les questions soulevées par ce dernier, avant toute prise de position de l'administration sur les redressements envisagés ».

M^{me} LATOURNERIE met bien en relief une double exigence pour que le caractère contradictoire soit respecté :

— Un débat oral et contradictoire doit s'instaurer sur place, dans l'entreprise, entre le contribuable et le vérificateur avant la notification de redressements éventuelle ;

— Et ce débat doit porter sur *tous* les points que le vérificateur entend discuter et qui sont susceptibles de faire l'objet d'un redressement.

Le Conseil d'État, pour sa part, considère que ce débat oral et contradictoire est fondamental et qu'il s'agit d'une garantie pour le contribuable.

Dès 1976, il pose la règle¹⁰, puis la rappelle¹¹ et la confirme dans son arrêt de principe du 29 juillet 1983¹². C'est *par deux fois* que, dans cette dernière décision, cette exigence se trouve mentionnée¹³.

On aura cependant noté une différence avec les propos de M^{me} LATOURNERIE.

Si le Conseil d'État exige l'existence d'un débat, *il n'en précise pas l'étendue*. Nous y reviendrons.

Quoiqu'il en soit, le Conseil d'État en 1983, comme M^{me} LATOURNERIE en 1976, fonde l'exigence de ce débat oral sur la loi. Les textes cités par le Conseil d'État sont les anciens articles 1649 septies et septies F du C.G.I. Or, ni l'un ni l'autre de ces textes ne prévoit l'existence d'un tel débat. L'article 1649 septies donne le droit au contribuable de se faire assister d'un conseil et exige l'envoi d'un avis de vérification, et l'article 1649 septies F concerne la durée des vérifications.

Comment, dès lors, expliquer cette référence ?

Une nouvelle fois, on recourra aux importantes conclusions de M^{me} LATOURNERIE.

S'il n'y avait pas de débat oral et contradictoire, on priverait « d'effet concret la possibilité légale offerte (au contribuable) de se faire assister d'un conseil ». L'article 1649 septies serait dépourvu d'application pratique. Mais il y a plus important. Nous lisons dans les conclusions ce passage qui nous semble fondamental et justifie à lui seul l'existence de ce débat :

Il nous paraît résulter du silence de la loi du 2 avril 1955 (au sujet de l'emport des pièces par le vérificateur) que ses auteurs ont voulu écarter toute solution rigide en la matière, faisant confiance à la jurisprudence pour élabo-

rer le moment venu des solutions sur la base des principes généraux du droit et dans le respect des autres garanties de procédure qu'ils instituaient.

C'est donc une référence à *l'esprit* même de la loi, à ce que nous appelons son « *principe* », que le Conseil d'État a fait appel pour exiger ce dialogue oral entre le contribuable et le vérificateur. Une véritable procédure contradictoire ne peut en l'espèce en rester à des échanges écrits.

Toutefois, le Conseil d'État, comme nous l'avons observé, ne précise pas — à la différence de M^{me} LATOURNERIE — l'étendue de ce débat. En revanche, il se montre exigeant sur le temps passé à débattre. Il considère, par exemple, qu'il n'y a pas eu de débat oral et contradictoire lorsque le vérificateur « n'a rencontré les contribuables qu'à trois reprises... lorsqu'il a emporté les documents comptables... pendant une durée d'une heure, pour examiner (un problème particulier)... pour se borner à restituer aux contribuables les pièces qui lui avaient été remises et les informer des conclusions de la vérification »¹⁴.

b) *L'administration face au Conseil d'État.*

A l'époque où le Conseil d'État posait l'exigence d'un débat oral et contradictoire, l'administration élaborait sa première « charte du contribuable vérifié ». On y cherche vainement la moindre allusion à un tel débat. Le paragraphe consacré à la procédure contradictoire commence par ces mots : « Le vérificateur notifie au contribuable... » Il s'agit donc d'une procédure écrite et uniquement écrite. Toutefois, on trouve le rappel de l'exigence d'un tel débat dans une communication administrative de jurisprudence de l'arrêt du 21 mars 1976¹⁵.

c) *Le législateur*

La loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières complète l'article L. 10 du L.P.F. en décidant qu'avant d'engager une vérification de comptabilité, l'administration remettra au contribuable une nouvelle « charte du contribuable » à compter du 1^{er} janvier 1988. On peut lire qu'il existe « un dialogue entre le contribuable et le vérificateur ». On précise même : « une vérification repose avant tout sur un dialogue avec le vérificateur. En cas de vérification de comptabilité, le dialogue n'est pas formalisé. Il repose, pour l'essentiel, sur un débat oral et contradictoire entre le vérificateur et le contribuable vérifié qui se déroule sur le lieu du contrôle ».

Voilà qui est bien dit. Mais on soulignera que *n'est pas précisé l'objet du débat*.

d) *La pratique actuelle.*

On constate que certains vérificateurs écrivent dans leur notification de redressements que les redressements notifiés correspondent à des postes comptables qui ont *chacun* fait l'objet d'un débat oral et contradictoire.

Ainsi, en pratique, se trouvent en ce cas respectées les véritables exigences d'un débat oral et contradictoire, parfaitement exposées par M^{me} LATOURNERIE.

Il est nécessaire qu'il y ait concordance entre les chefs de redressement figurant sur la notification de redressements et ceux ayant fait l'objet d'un débat préalable.

En d'autres termes, il ne faut pas qu'entre le débat et la notification de redressements on ait un hiatus.

Or, malheureusement, on constate aussi qu'à la différence des vérificateurs cités précédemment, il en est d'autres qui n'hésitent pas à notifier des chefs de redressements dont ils n'ont pas discuté avec le contribuable. Nous ne prétendons pas qu'il y ait de leur part une volonté de s'affranchir des règles de la procédure contradictoire. Ils estiment simplement qu'ils sont uniquement tenus d'avoir le débat tel qu'il est inscrit dans la charte du contribuable vérifié, sans pour autant qu'il soit nécessaire d'établir une corrélation absolue avec la notification de redressements.

Nous pensons que la charte devrait être complétée sur ce point précis. On pourrait, par exemple, écrire : « en cas de vérification de comptabilité, le dialogue entre le vérificateur et le contribuable n'est pas formalisé. Il repose, pour l'essentiel, sur un débat oral et contradictoire, qui doit porter sur tous les chefs de redressement envisagés par le vérificateur ». Est donc décevant l'arrêt du Conseil d'État du 9 mars 1988^{15bis} qui estime que « le vérificateur n'était pas tenu de (donner au contribuable) avant la notification de redressements, une information sur les redressements qu'il pouvait envisager ». La précision souhaitée par M^{me} LATOURNERIE n'a pas convaincu le Conseil d'État.

Mais, même en l'absence de cette précision, il importe qu'il en soit ainsi pour que soit respecté le caractère contradictoire de la vérification.

Il reste qu'un problème ne paraît pas facile à résoudre : celui de la *preuve* de l'existence de ce débat oral et contradictoire et surtout la preuve que le débat a bien porté sur tous les points contenus dans la notification de redressements.

On sait cependant que le Conseil d'État a accueilli la preuve faite par le représentant d'un cabinet comptable, qui a établi que le contribuable avait dû, sous la menace du vérificateur, accepter immédiatement les redressements notifiés, sans que lui soit accordé le délai de trente jours¹⁶.

Dans deux réponses importantes, d'autre part¹⁷, le Ministre précise que le débat oral et contradictoire peut être matérialisé par des échanges écrits, afin qu'il en soit conservé trace.

Constatons cependant qu'en pratique ce problème de preuve peut se résoudre assez facilement lorsque le vérificateur — c'est le cas le plus fréquent — ne met pas en doute les déclarations du contribuable sur les échanges verbaux qu'il a pu avoir avec lui. Mais il n'est pas inutile de rechercher comment pourrait être améliorée la preuve de ce débat oral. Il ne faut pas oublier, en effet, qu'une vérification peut avoir des conséquences financières très lourdes, voire dramatiques pour une entreprise. Toute technique susceptible d'améliorer cette procédure de contrôle doit être sérieusement examinée.

B — L'étendue des droits de l'administration lors d'une vérification de comptabilité.

A notre sens, si l'on veut que la procédure soit contradictoire, il faut que le vérificateur et l'entreprise *aient les mêmes éléments d'appréciation*.

Curieusement, la « charte du contribuable » demeure muette à ce sujet. Il s'agit cependant d'un problème essentiel.

Si l'on s'en réfère aux textes, il faut combiner les dispositions des articles L. 85 du L.P.F. et R. 13-1 du même livre. Il est aisé de constater que la loi ne donne pas au vérificateur et à l'entreprise les mêmes éléments d'appréciation, parce qu'interfèrent d'autres règles particulières, voire fondamentales.

Ainsi, la *comptabilité analytique*, juridiquement non obligatoire, n'a pas à être communiquée. De même le principe du secret professionnel interdit à l'administration de prendre connaissance des correspondances échangées entre l'entreprise et un avocat ou un conseil juridique. Et les *rapports d'audit* doivent être couverts par ce même secret quels que soient leurs auteurs.

Mais il reste des points obscurs. Citons le cas des *études internes de l'entreprise*. Doivent-elles être communiquées ? A notre sens, comme elles ne sont pas visées par les textes sur le droit de communication et qu'elles ne sont pas comptabilisées en tant que telles, nous ne voyons pas ce qui légalement justifierait leur production. Mais ce n'est pas toujours l'opinion de l'administration.

Qu'en est-il également des droits du vérificateur sur *le personnel de l'entreprise* ? Peut-il l'interroger ? La réponse paraît affirmative¹⁸, mais on ajoute que ce personnel a la faculté de garder le silence, parce qu'il n'est pas soumis au droit de communication.

Le problème est-il bien posé ? Ne devrait-on pas refuser au vérificateur le droit d'interroger le personnel. Il est tout de même difficile — voire maladroit — de recommander aux salariés de refuser de répondre à un vérificateur. Il ne faut pas oublier la part prépondérante de la *psychologie* dans les vérifications.

C — L'emport des pièces par le vérificateur.

Il est évident que le caractère contradictoire de la vérification implique une présence du vérificateur dans l'entreprise. Si, cependant, le contribuable préfère que celui-ci demeure le moins de temps possible sur place, il peut, on le sait, demander au vérificateur d'emporter contre reçu les documents soumis à contrôle.

La « charte du contribuable » reprend ces règles. Mais elle est incomplète, dans la mesure où elle ne précise pas que la jurisprudence condamne les *demandes préétablies par le vérificateur lui-même*, parce qu'elles restreignent le dialogue¹⁹.

D — La charge de la preuve.

La Commission AICARDI avait constaté que l'équilibre entre les droits de l'administration et ceux des contribuables n'était pas respecté en matière

de preuve. Un système déclaratif, en effet, implique que l'administration établisse la preuve des insuffisances.

C'est pourquoi la loi de finances pour 1987 (art. 81-1) a remplacé la rectification d'office par une procédure contradictoire, qui fait peser la charge de la preuve sur l'administration avec possibilité de saisine de la commission départementale par le contribuable ou l'administration. Seule exception prévue par cette première loi : « la charge de la preuve incombe toujours au contribuable en cas de défaut de présentation de la comptabilité ou des documents en tenant lieu ». En d'autres termes, une comptabilité irrégulière laisse la charge de la preuve à l'administration.

L'article 10 de la loi du 8 juillet 1987 complète ces règles pour déterminer la charge de la preuve, notamment lorsque la commission est saisie. « Quel que soit l'avis rendu par la commission », l'administration supporte la charge de la preuve. Mais il faut préciser que « la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission. La charge de la preuve des graves irrégularités... incombe... à (l'administration) lorsque le litige ou le redressement est soumis au juge. Elle incombe également au contribuable à défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu... »

La réalité est-elle cependant conforme à ces dispositions légales ? Certes, l'administration a-t-elle bien la charge de la preuve, et le rappelle-t-elle dans la « charte du contribuable », mais, pratiquement, le contribuable est tenu de justifier le bien-fondé de ses écritures comptables. Sans doute se trouvera-t-il désormais, en principe, face à une administration qui devra fournir des éléments suffisamment précis pour contester tel ou tel poste comptable, mais son moyen de défense le plus sûr restera toujours *la preuve préconstituée*.

Et puis il ne faut pas oublier la jurisprudence sur la preuve dans l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion²⁰. Il faut aussi se souvenir qu'il existe un article 1728, alinéa 2 du C.G.I.

III — *Le caractère contradictoire de la vérification de comptabilité lors de son terme.*

La fin de la vérification est aujourd'hui organisée de telle manière que se trouve parfaitement respecté le caractère contradictoire de la procédure de contrôle.

Afin de le mettre en relief, nous présenterons la fin de la vérification dans sa chronologie, telle qu'elle ressort de la « charte du contribuable », de la jurisprudence et surtout d'un récent commentaire administratif de jurisprudence²¹.

a) Une notification de redressements est adressée au contribuable, lui accordant un délai de 30 jours pour répondre.

La « charte du contribuable » exige de l'administration que toute notification de redressements soit motivée. Elle précise même la raison d'être de cette motivation : « permettre au contribuable de formuler [ses] observations ou de faire connaître [son] acceptation. La charte précise encore : « le vérificateur doit répondre précisément à vos observations ».

On constate bien le souci de l'administration d'assurer une égalité de situations entre le contribuable et le vérificateur, de manière à ce que le caractère contradictoire de la vérification ne soit pas contesté.

b) La réponse du contribuable, qui peut fournir des observations sur les redressements opérés ou les accepter purement et simplement, est envoyée à l'administration dans les trente jours. Il est également accordé au contribuable la faculté — qu'il formule ou non des observations sur les redressements — de demander les conséquences de son acceptation éventuelle des redressements. Il peut aussi demander à bénéficier de la « cascade ».

c) Une deuxième notification de redressements lui est alors adressée, avec les conséquences de son acceptation éventuelle, lui accordant un nouveau délai de trente jours pour répondre.

d) Cette notification permet au contribuable soit d'accepter les redressements, soit de présenter de nouvelles observations²².

e) Si le contribuable a fait de nouvelles observations, l'administration doit lui adresser *une réponse motivée* l'informant de la faculté qui lui est offerte de solliciter la saisine de la commission départementale pendant un délai de trente jours.

Le commentaire administratif de jurisprudence évoqué précise bien que la réponse de l'administration doit être « *motivée* ». Pour quelle raison ? La commission départementale n'est compétente que si le désaccord porte sur des questions de fait. Afin de maintenir un véritable caractère contradictoire, il faut que le contribuable sache quels sont, parmi les points de désaccord, les questions de fait. C'est à l'administration de les lui indiquer. La charte, sous une autre forme, exige aussi cette motivation²³.

L'administration enfin devra attendre l'expiration de ce délai de trente jours pour saisir éventuellement de sa propre initiative la commission.

f) Si le contribuable ne demande pas la saisine de la commission, l'administration a l'obligation :

— soit de confirmer les redressements — même s'il y a eu rejet des observations du contribuable dans la deuxième notification ;

— soit d'informer le contribuable que la vérification de sa comptabilité n'a donné lieu à aucun redressement. Cette règle nouvelle²⁴ est importante pour que le caractère contradictoire de la vérification soit assuré jusqu'à son terme, mais ni dans le texte légal ni dans l'instruction qui lui fait suite on ne trouve de précision sur le délai dans lequel le contribuable doit être informé. Cette lacune est grave, parce qu'elle interdit à l'entreprise de prendre les dispositions qu'exige la comptabilité. On constate que certains contribuables sont laissés longtemps dans l'incertitude. Ils ne peuvent tout de même pas rester dans l'expectative jusqu'à l'expiration du délai de prescription.

On insistera, après avoir exposé ce panorama chronologique, sur l'accentuation du caractère contradictoire de la vérification dans cette dernière phase. Il se traduit par le souci de l'administration de « *motiver* » ses réponses aux observations du contribuable, comme nous l'avons vu, mais, d'une manière plus générale, de « *motiver* » toutes les décisions qu'elle prend.

Il est significatif de constater que, dans la précédente « charte du contribuable », aucune obligation de motiver les redressements opérés ne pesait

sur l'administration. Il existait simplement une obligation « d'informer l'entreprise de ses obligations fiscales », ce qui était tout différent. Cette *obligation de motiver* existe, en revanche, dans la nouvelle charte. Ajoutons même que la Cour de Cassation exige, à peine de nullité de la procédure de redressement, que la notification de redressements contienne le ou les textes lui servant de fondement²⁵.

*

* * *

Les réformes récentes ont montré le souci du législateur de créer un équilibre entre les droits de l'administration fiscale et ceux des contribuables, ce qui se traduit essentiellement par le caractère contradictoire de la vérification de comptabilité, procédure normale de contrôle des activités professionnelles. *Nous avons privilégié ce problème qui nous paraît essentiel.*

Si, incontestablement, depuis onze ans, on assiste à de constants progrès en ce domaine, il faut souligner qu'il en existe encore à faire. L'effort doit être poursuivi. Nous avons signalé certaines entorses à ce caractère contradictoire ou, à tout le moins, certaines insuffisances dans sa mise en œuvre :

- la durée de certaines vérifications, trop longues ou trop courtes,
- les contrôles inopinés,
- les vérifications déguisées,
- l'absence de précision sur l'étendue du débat oral et contradictoire,
- l'étendue du droit de communication,
- le difficile équilibre de la preuve,
- l'absence de délai pour informer le contribuable que la vérification de sa comptabilité n'a donné lieu à aucun redressement.

Nous savons fort bien qu'il est très difficile d'organiser un système de contrôle des activités professionnelles qui soit sans défaut, mais il faut souligner que le développement de ces activités, seule source de richesse pour une nation, doit s'accompagner d'un mécanisme de contrôle fiscal tendant à contraindre les parties en présence à s'entendre. Le contrôle ne doit pas, en principe, se terminer par des litiges. C'est en perfectionnant toujours le caractère contradictoire de la vérification de comptabilité que l'on aura l'un des moyens de les éviter. Et peut-être aussi, ajoutons-le, en faisant cesser la pratique de la notification de redressements hasardeux uniquement justifiés par des impératifs statistiques.

NOTES

1. Sur l'ensemble de ces problèmes, on citera, parmi les études les plus récentes : LAMARQUE, Commentaires dans le Livre des procédures fiscales (Dalloz, 3^e éd. 1987). — MOLINIER, Premier et second volets de la réforme des procédures fiscales et douanières : Rev. fr. fin. publ., n° 18, p. 147 et n° 20, p. 197. — Bulletin Fr. LEFEBVRE, L'évolution récente du contrôle et du contentieux, 1988, n° 2 et 3. — Les contrôles fiscaux : La Villeguérin, éd. 1987.

2. 3 000 000 F. pour les entreprises dont l'activité principale est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ; 900 000 F. pour les autres entreprises industrielles et commerciales ; 1 800 000 F. pour les entreprises agricoles ; 900 000 F. pour les contribuables ayant une activité non commerciale. Ces plafonds sont H.T.
3. V. par ex. C.E. 28 janv. 1981, req. n° 16600 : D.F. 1981. 18.981, concl. SCHRICKE.
4. C.E. 11 juill. 1984, req. n° 45920 : Gaz. Pal. 1984.II.765, concl. FOUQUET.
5. C.E. 21 déc. 1977 : D. 1978.I.R.142, observ. SCHMIDT.
6. C.E. 21 oct. 1987, req. n° 59760 : D.F. 1988.11.581. — V. aussi Trib. adm. Strasbourg, 18 juin 1987, n° 84-1652 : D.F. 1988.5.166.
7. Rép. min. Econ. Fin. Budget, n° 16827 : J.O. déb. Sénat 29 nov. 1984, p. 1898 : D.F. 1985.5.164.
8. C.E. 21 oct. 1987, précité.
- 8^{bis}. V. sur l'étendue du droit de communication. Comm. adm. jurispr. B.O.D.G.I. 13 K-1-86, D.F. 1986.52.2408.
9. Concl. s/C.E. 21 mai 1976, req. n° 94052 : D.F. 76.25.878.
10. 21 mai 1976, précité : D.F. 76.25.878.
11. C.E. 27 juil. 1979, req. n° 9101 et 8682 : D.F. 1980.5.255.
12. Plénière, 29 juill. 1983, req. n° 27794 : D.F. 1984.9.444.
13. L'arrêt est ainsi rédigé : le contribuable ne doit pas être privé des « garanties... qui ont, notamment, pour objet de lui assurer sur place des possibilités de débat oral et contradictoire avec le vérificateur »... (ce fait) « est susceptible de priver (le contribuable) des possibilités qui lui sont garanties d'un débat oral et contradictoire sur place » (V. également C.E. 7 déc. 1983, req. n° 36722 : D.F. 1984.14.734).
14. C.E. 7 déc. 1983, req. n° 36772 : D.F. 1984.14.734, concl. FOUQUET. — V. aussi C.E. 27 juill. 1979, req. n° 9101 et 8682 précité.
15. B.O.D.G.I. 13 L-12-76 du 16 sept. 1976 ; D.F. 1976.42.1491. V. aussi Com. adm. jurispr. : B.O.D.G.I. 13 L-12-79 du 14 déc. 1979 : D.F. 1980.4.173.
- 15^{bis}. C.E. 9 mars 1988, req. n° 66954 : D.F. 1988.26.1355 : R.J.F. 5-88.
16. C.E. 3 nov. 1986, req. n° 49763 : D.F. 1987.7.266, concl. RACINE.
17. Rép. min. Econ. Fin. Priv. n° 11847 : J.O. déb. Ass. nat. 26 janv. 1987, p. 350. — Rép. n° 21014 : J.O. déb. Ass. nat. 1^{er} juin 1987, p. 3171 : D.F. 1987.50.2247.
18. Rép. min. Budget n° 36323 : J.O. déb. Ass. nat. 20 avril 1981, p. 1744 : D.F. 1981.24-25.1311. — Rép. n° 3206 : J.O. déb. Ass. nat. 29 mars 1982, p. 1241 : D.F. 1982.22.1210.
19. C.E. 21 oct. 1987, req. n° 60512 : D.F. 1988.7.317 et 14.707. — V. aussi C.E. 17 mai 1982, req. n° 16999 : D.F. 1982.31.1650 ; R.J.F. 7/82, p. 356. Précisons que si l'emport des documents est effectué sans demande écrite du contribuable et sans délivrance de reçu, il y a nullité de la vérification et par suite irrégularité de la procédure d'imposition, « même si certains redressements ne sont pas directement fondés sur l'examen des documents déplacés irrégulièrement » (C.E. 26 juin 1987, req. n° 40438 : D.F. 1988.10.497).
20. C.E. 27 juill. 1984, req. n° 34588 : R.J.F. 1984, n° 10, p. 562, concl. RACINE. V. cependant concl. FOUQUET, S/C.E., plén. 27 juillet 1988, req. n° 50020 : R.J.F. 10/88.
21. Com. adm. jurispr. : B.O.I. 13 L-2-88 du 10 mars 1988 : D.F. 1988.14.708.
22. En ce sens encore, C.E. 2 fév. 1987, req. n° 4702 et 47703 : D.F. 1987.22.1079, concl. FOUQUET.
23. Chap. II-4°-b.
24. Loi du 8 juill. 1987, art. 11, modifiant l'art. L. 49 du L.P.F. — Instr. 6 mai 1988 : B.O.I. 13 L-7-88 : D.F. 1988.20-21.1029.
25. Cass. Com. 15 déc. 1987 : D.F. 1988.10.524.

Le contrôle des situations personnelles

Guy GEST*

D'abord simple pratique administrative connue sous le nom d'examen approfondi de situation fiscale personnelle, le contrôle des situations personnelles a reçu une première consécration législative par la loi du 30 décembre 1975 (article 67) sous l'appellation de vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (en abrégé V.A.S.F.E.), avant d'être rebaptisé examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ci-après désigné E.S.F.P.) par l'article 9 § 1 de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 portant réforme des procédures fiscales et douanières (voir notamment *Droit fiscal* 1987, n° 31-32, comm. 1489).

Promu au rang de procédure autonome, le contrôle des situations fiscales personnelles n'en entretient pas moins avec des procédures voisines des liens étroits. Il est souvent effectué à la suite d'un contrôle sur pièces ou d'une vérification de comptabilité (dite alors étendue) ; il s'alimente de renseignements recueillis par l'administration dans l'exercice de son droit de communication. Il s'accompagne fréquemment de demandes de justifications débouchant sur une taxation d'office.

La loi ne l'a cependant jamais défini. Certes l'article L 12 du Livre du Procédures Fiscales (L.F.P.) en donne une description : « A l'occasion de cet examen, l'administration peut contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal ». Mais l'on sait qu'introduite à l'occasion de la codification des règles de procédure dans le Livre des procédures fiscales, cette phrase, qui ne fait que reproduire les propos tenus par le ministre de l'Économie et des Finances au cours des débats parlementaires qui ont précédé l'adoption de la loi précitée du 30 décembre 1975, ne saurait en aucune manière être considérée comme une règle de droit positif.

La définition pourrait être la suivante : une investigation générale, effectuée auprès du contribuable lui-même, impliquant la recherche d'éléments extérieurs au dossier fiscal, et destinée à contrôler la sincérité des énonciations de la déclaration du revenu global.

* Professeur à la Faculté de Droit de l'Université de Bourgogne.

Ainsi, en consacrant cette nouvelle procédure de contrôle sans la définir, la loi n'a précisé ni la nature des investigations qu'elle impliquait, ni l'étendue des pouvoirs des vérificateurs, ni celle des obligations des contribuables, notamment en matière de conservation des documents relatifs aux opérations personnelles et patrimoniales. De ce silence le Conseil d'État a tiré, dans son arrêt de Section du 19 décembre 1984 (*Droit fiscal* 1985, n° 14, concl. M^{me} LATOURNERIE ; *J.C.P.* 1985, éd. G. II, 20 461, note LOUIT, *R.J.F.* 2/85, chron. GAEREMYNCK, p. 91 et s.), la conséquence que ce mode de contrôle était dépourvu de tout caractère contraignant. Le vérificateur peut convoquer le contribuable dans les locaux administratifs, lui demander d'apporter les documents utiles à la vérification, puis le prier de lui confier ces documents. Le contribuable est en droit de refuser, comme il peut refuser de répondre à ses questions. Il n'encourt de ce fait nulle sanction (directe) pénale ou fiscale ; il ne se rend pas coupable d'opposition à contrôle fiscal.

On notera cependant que ce caractère non contraignant peut dans certains cas présenter des inconvénients pour le contribuable. Ainsi la vérification peut, sans pour autant que la procédure soit nulle, se dérouler chez le contribuable ou au siège de l'entreprise qu'il dirige, dès lors que celui-ci ne s'est pas opposé à une demande faite en ce sens par le vérificateur (C.E. 6 avril 1987, *Droit fiscal* 1987, n° 40, comm. 1737). Ou encore, puisqu'il n'existe aucune obligation de confier des pièces au vérificateur, l'absence de délivrance d'un reçu des pièces produites par le contribuable n'est pas de nature à vicier la procédure, pourvu que ces pièces soient restituées avant que soient adressées des demandes de justifications sur le fondement de l'article L 16 du L.P.F. (C.E. 30 janvier 1987, *R.J.F.* 3/87, n° 264).

De plus, si elle n'est pas contraignante d'un point de vue juridique, la vérification de situation fiscale personnelle représente pour le contribuable, sur le plan matériel et sur le plan psychologique, une contrainte considérable. La commission de réflexion présidée par Monsieur AICARDI voyait dans la V.A.S.F.E. « la plus redoutable des procédures, parce qu'elle est inquisitoriale et ressentie comme une violation de la vie privée ; qu'elle n'est pas précisément limitée dans le temps ; qu'elle ne permet pas l'intervention d'un tiers indépendant et qu'enfin sa substance même n'est nullement définie ».

Source d'incertitudes fâcheuses dont témoignent les hésitations de la jurisprudence, l'absence de définition légale constitue une grave anomalie juridique contre laquelle de nombreux auteurs se sont élevés (en tout dernier lieu J.-P. MAUBLANC, Plaidoyer contre un étrangeté juridique : la V.A.S.F.E., *J.C.P. éd. E*, II 15241, n° 27-28, 1988).

On pouvait espérer qu'à l'occasion de l'adoption par la loi du 8 juillet 1987 de la grande réforme des procédures fiscales, le législateur poserait enfin une règle du jeu claire. Hélas, les « solutions techniques limitées » (J.-Cl. MARTINEZ, J.O. Déb. Ass. Nat. séance du 2 juin 1987, p. 1806) qu'apportent la loi, si elles sont bienvenues, ne témoignent pas d'une réflexion d'ensemble et approfondie sur la notion même de vérification de situation fiscale personnelle.

Aucune définition n'est donnée ; sinon une définition en creux, néga-

• <i>Les procédures de recouvrement</i>	199
— L'aménagement de la contrainte par corps, par Jean LAMARQUE, Professeur à l'Université de Paris II	201
— Discussion	223
III — LE CONTENTIEUX, sous la présidence de M. Paul-Marie GAU- DEMET	233
— La prévention du contentieux, par M. MALLIEU-LASSUS, Service du Contentieux de la D.G.I.	235
— La réforme du contentieux fiscal, par Robert HERTZOG, Profes- seur à l'Université de Strasbourg	239
IV — EXEMPLE ÉTRANGER	277
— L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables en Belgique, par Jacques MALHERBE et Jean THIL- MANY, Professeurs à l'Université Catholique de Louvain	279
— Discussion	311
RAPPORT DE SYNTHÈSE par M. Paul-Marie GAUDEMET, Professeur Émérite à l'Université de Paris II	317
LISTE DES PARTICIPANTS	321
TABLE DES MATIÈRES	325

Photocomposé en Times de 10 et achevé d'imprimer en avril 1989
par l'Imprimerie de la Manutention à Mayenne
N° 149-89



La réforme des procédures fiscales, issue des propositions de la Commission AICARDI, contribue-t-elle réellement à l'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables ?.

C'est pour répondre à cette question que la Société Française de Droit Fiscal a réuni à l'Université d'Orléans, les principaux auteurs de la réforme, des universitaires français et étrangers, et ses acteurs privilégiés : représentants de l'Administration Fiscale, professionnels de la fiscalité, contribuables.

Autant de questions... et autant de réponses apportées dans le présent ouvrage au travers des contributions et des débats passionnés qu'elles ont suscités.

Ouvrages récemment publiés :

- IV. Ph. PAQUET, *L'entreprise face aux transferts inflationnistes*, PUF, 1986.
- V. *Recherches géographiques et activités commerciales*, PUF, 1987.
- VI. *Offre de travail et salaires féminins*, PUF, 1987.
- VII-VIII. *La Révolution et l'ordre juridique privé rationalité ou scandale ?* PUF, 1988.