



guide pratique

Quand

3^e édition

le fisc

vous contrôle

LES MODALITÉS DE CONTRÔLE, LES SANCTIONS,
LES POSSIBILITÉS DE NÉGOCIATION ET DE RECOURS

EYROLLES

Éditions d'Organisation

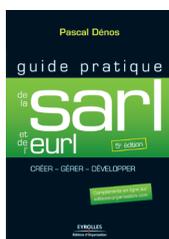
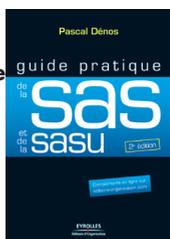
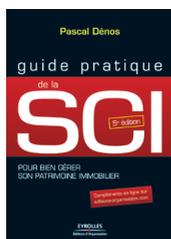
Depuis le mode de sélection des entreprises ou des particuliers vérifiés jusqu'aux principaux points qui font l'objet d'un examen, en passant par les modalités concrètes des vérifications sur place, *Quand le fisc vous contrôle* explique avec précision les modalités d'action de l'administration fiscale lors d'un contrôle et les droits et devoirs des contribuables.

Par sa précision technique, par le caractère très concret des aspects qui sont mis en évidence, par la clarté du langage utilisé, *Quand le fisc vous contrôle* s'adresse aussi bien aux dirigeants d'entreprise qu'aux particuliers ou à tous les conseils (avocats, experts-comptables, notaires) qui se trouvent confrontés à un contrôle fiscal ou veulent en savoir plus, pour l'anticiper.

Cet ouvrage répond à toutes les questions concrètes que peut se poser le chef d'entreprise, comme le simple particulier :

- Jusqu'à quand puis-je être vérifié ?
- Quels sont les moyens d'investigation dont dispose l'Administration ?
- Comment procède-t-elle à l'examen des dossiers et sélectionne-t-elle ceux qui feront l'objet d'une vérification approfondie ?
- Quels sont les droits et les devoirs de l'entreprise soumise à une vérification de comptabilité ?
- Comment se déroule un examen de situation fiscale personnelle (ESFP) ?
- Quels types de sanctions peuvent être infligées et comment sont-elles mises en recouvrement ?
- Quelles sont les possibilités de discussion, de négociation et de recours ?

JURIS DEF est un réseau de professionnels du droit au service de l'entreprise. Il rassemble une centaine d'avocats, de notaires, d'administrateurs judiciaires, de mandataires judiciaires et d'huissiers exerçant au sein d'une cinquantaine de cabinets répartis sur le territoire français.



QUAND LE FISC VOUS CONTRÔLE

Éditions d'Organisation
Groupe Eyrolles
61, boulevard Saint-Germain
75240 Paris Cedex 05
www.editions-organisation.com
www.editions-eyrolles.com

Cette troisième édition a été réalisée sous la coordination de Pascal Morin, Président de JURIS DÉFI, réseau interprofessionnel du droit, à partir des contributions de :

Jean-Paul OUAKSEL, avocat au Barreau de Paris, maîtrises en droit privé et en droit public, ancien élève de l'École Nationale des Impôts, ancien vérificateur de la Direction Générale des Impôts.

Gilles CELIMENE, avocat au Barreau de Paris, ancien élève de l'École Nationale des Impôts, ancien inspecteur des impôts et vérificateur des entreprises, membre de l'Institut des Avocats Conseils Fiscaux, Maître de conférence à l'Université des Sciences-Politiques de Paris.

Jacques GUÉNOT, avocat au Barreau de Nancy, spécialiste en droit fiscal et en droit des sociétés, ancien élève de l'École Nationale des Impôts, Maître de conférences Associé à la faculté de droit de Nancy, avocat associé au cabinet d'avocats AUDIT CONSEIL DÉFENSE, membre du réseau JURIS DÉFI.

Serge LEVET, avocat au Barreau de Chambéry, maîtrise droit privé Lyon, ancien élève de l'École Nationale des Impôts, associé-gérant du cabinet d'avocats SAFI JURISTES, membre du réseau JURIS DÉFI.

Pascal MORIN, notaire à Avrillé (49), diplômé supérieur du Notariat, DES droit de l'entreprise agricole, Master Droit Fiscal Approfondi Paris Dauphine, Président du réseau JURIS DÉFI.

Jean-Paul TRAN THIET, avocat au Barreau de Paris, spécialiste en droit des relations internationales, fondateur du réseau JURIS DÉFI, avocat associé du cabinet White & Case.

Et la collaboration de :

Anne-Sophie PEIGNELIN, Avocat au Barreau de Nancy, avocat associé au cabinet d'avocats AUDIT CONSEIL DÉFENSE, membre du réseau JURIS DÉFI.

Michel DUBAULT, avocat au Barreau d'Evry, Spécialiste en droit Fiscal, Ancien élève de l'École Nationale des Impôts, Associé du cabinet Dubault Biri et Associés, membre du réseau JURIS DEFI.



Le code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée notamment dans l'enseignement, provoquant une baisse brutale des achats de livres, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

En application de la loi du 11 mars 1957, il est interdit de reproduire intégralement ou partiellement le présent ouvrage, sur quelque support que ce soit, sans autorisation de l'Éditeur ou du Centre Français d'Exploitation du Droit de Copie, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris.

© Groupe Eyrolles, 1995, 2002, 2011

ISBN : 978-2-212-54873-0

JURIS DÉFI



www.jurisdefi.com

QUAND LE FISC VOUS CONTRÔLE

**Les modalités de contrôle,
les sanctions, les possibilités
de négociation et de recours**

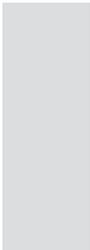
Troisième édition

EYROLLES

Éditions d'Organisation

Note : Le manuscrit de cet ouvrage a été revu à la date du 15 janvier 2011. La loi fiscale étant sujette à de fréquentes révisions et la jurisprudence évoluant tout aussi rapidement, nous ne saurions trop vous recommander une grande vigilance. En cas de doute, prenez l'avis de votre Conseil.

Néanmoins, les principes généraux et les règles de conduite que nous vous recommandons conserveront très longtemps toute leur validité.



SOMMAIRE

INTRODUCTION	XVII
Rôle et importance du contrôle fiscal	XVIII
Origines et finalités de ce pouvoir de contrôle	XX
Les différents types de contrôle	XXI
Les garanties du contribuable	XXII

PREMIÈRE PARTIE : **LES PRÉLIMINAIRES AU CONTRÔLE FISCAL**

Chapitre I

DÉLAIS ET PRESCRIPTION OU « JUSQU'À QUAND POUVEZ-VOUS ÊTRE INQUIÉTÉ »	3
1. Le droit de reprise de l'administration fiscale	3
2. Les délais de prescription	4
2.1. Le délai maximal de prescription fiscale	4
2.2. Les délais particuliers de prescription fiscale	5
2.2.1. <i>En matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, d'autres impôts directs et de taxes assimilées (hors impôts locaux)</i>	5
2.2.2. <i>En matière de taxes sur le chiffre d'affaires et de taxes assimilées</i>	12
2.2.3. <i>En matière d'impôts directs locaux</i>	14

2.2.4.	<i>En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, de droit de timbre et de taxes assimilées</i>	16
2.2.5.	<i>Le délai maximum de reprise</i>	19
2.2.6.	<i>La prescription de l'action en recouvrement</i>	19
3.	Les effets de la prescription	20
4.	Les modes d'interruption de la prescription	21
4.1.	L'interruption par la proposition de rectification	21
4.2.	L'interruption par un procès-verbal	22
4.3.	L'interruption par un acte portant reconnaissance e la part du contribuable	22
4.4.	Les autres actes interruptifs de la prescription	23
4.5.	Les effets d'une interruption de la prescription	23
5.	Le rescrit fiscal, mécanisme d'anticipation du contrôle fiscal	24
6.	Le recours au tiers de confiance (article 170 ter CGI)	26

Chapitre 2

LES SOURCES D'INFORMATION DE L'ADMINISTRATION

FISCALE OU « BIG BROTHER IS WATCHING YOU »

1.	Les sources externes d'information	28
1.1.	La dénonciation	28
1.2.	Le droit de communication (article L. 81 s du Livre des procédures fiscales)	29
1.2.1.	<i>Les agents compétents</i>	29
1.2.2.	<i>Les formalités à respecter</i>	29
1.2.3.	<i>Les lieux, heures et conditions des opérations</i>	30
1.2.4.	<i>La période sur laquelle peut porter le droit de communication</i>	30
1.2.5.	<i>L'étendue des investigations</i>	31
1.3.	Le droit de visite et de saisie (article L. 16 B du Livre des procédures fiscales)	33
1.3.1.	<i>Les agents compétents</i>	34
1.3.2.	<i>Les formalités à respecter</i>	34
1.3.3.	<i>Les lieux, heures et conditions des opérations</i>	35
1.3.4.	<i>Les modalités d'intervention</i>	35
1.3.5.	<i>L'étendue des investigations</i>	36

1.4. Le droit d'enquête (articles L. 80 F à L. 80 J du Livre des procédures fiscales)	36
1.4.1. <i>Les agents compétents</i>	37
1.4.2. <i>Les formalités à respecter</i>	37
1.4.3. <i>Les lieux, heures et conditions des investigations</i> ..	37
1.4.4. <i>La période sur laquelle peut porter le droit d'enquête</i>	38
1.4.5. <i>L'étendue des investigations</i>	38
1.5. Le contrôle des contributions indirectes sur les lieux d'exercice de l'activité	39
1.6. La procédure de flagrance fiscale (article L. 16 – O BA et L.252 – B du livre des procédures fiscales).....	40
1.6.1. <i>Conditions</i>	40
1.6.2. <i>Conséquences</i>	41
1.6.3. <i>Recours</i>	41
2. Les sources internes	41
2.1. La direction générale des finances publiques	41
2.1.1. <i>Organisation de la DGFIP</i>	42
2.2. Les sources internes concernant le revenu global.....	44
2.3. Pour les revenus professionnels	44
2.4. Pour l'impôt de solidarité sur la fortune et les droits d'enregistrement	45
2.5. L'exploitation des sources internes par l'administration fiscale.....	45

Chapitre 3

LE CONTRÔLE SUR PIÈCES OU « L'ACTIVITÉ CACHÉE DE L'ADMINISTRATION FISCALE »	47
1. Le contrôle formel des déclarations	48
2. Le contrôle sur pièces et les recoupements	49
2.1. Généralités	49
2.1.1. <i>Définition et objectifs</i>	49
2.1.2. <i>Agents compétents</i>	50
2.1.3. <i>Fréquence des contrôles</i>	50
2.1.4. <i>Exercice du contrôle sur pièces</i>	51
2.2. Le contrôle sur pièces de la déclaration d'ensemble des revenus (déclaration N° 2042) et de ses annexes	55
2.2.1. <i>La sélection des dossiers</i>	55
2.2.2. <i>L'examen de la déclaration</i>	60

2.3. Le contrôle sur pièces des déclarations de revenus	
professionnels	65
2.3.1. <i>Les méthodes de sélection</i>	65
2.3.2. <i>L'examen des déclarations</i>	70
2.4. Le contrôle des droits d'enregistrement et de l'impôt	
de solidarité sur la fortune	71
2.4.1. <i>Rappels sur les droits d'enregistrement</i>	
<i>et l'impôt de solidarité sur la fortune</i>	71
2.4.2. <i>Les modalités de contrôle</i>	74
2.4.3. <i>Les ripostes possibles pour le contribuable</i>	79
2.5. Les conséquences du contrôle sur pièces	80
2.5.1. <i>La demande de renseignements</i>	81
2.5.2. <i>La demande d'éclaircissements</i>	
<i>ou de justifications</i>	83
2.5.3. <i>La proposition de rectification</i>	88

DEUXIÈME PARTIE :

LES VÉRIFICATIONS

Chapitre 4

LES MODALITÉS COMMUNES OU « COMMENT SONT MISES EN ŒUVRE LES VÉRIFICATIONS »	95
--	----

1. La programmation des vérifications et les services compétents	95
1.1. La programmation	95
1.1.1. <i>La programmation par les services territoriaux</i> ...	95
1.1.2. <i>L'intervention des structures à compétences particulières</i>	96
1.1.3. <i>Le rôle du contrôle sur pièces</i>	96
1.1.4. <i>Les signes avant-coureurs d'une vérification</i>	97
1.2. Les services compétents	99
1.2.1. <i>La compétence géographique</i>	99
1.2.2. <i>La compétence hiérarchique</i>	102
2. Les différentes procédures possibles de rectification	102
2.1. La procédure de rectification contradictoire	102
2.1.1. <i>Une procédure, en principe, obligatoire</i>	102

2.1.2.	<i>Des exceptions</i>	103
2.1.3.	<i>Les caractéristiques de la procédure de rectification contradictoire</i>	105
2.2.	Les procédures d'office	106
2.3.	Les procédures spéciales.....	111
2.3.1.	<i>La taxation en fonction des éléments du train de vie</i>	111
2.3.2.	<i>La procédure de régularisation spontanée</i>	112
2.3.3.	<i>La procédure de répression de l'abus de droit fiscal</i>	113

Chapitre 5

LA VÉRIFICATION DE L'ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE OU « COMMENT SE DÉROULE

UNE VÉRIFICATION DE COMPTABILITÉ »

1.	Les interventions sur place	118
1.1.	L'avis de vérification et la charte des droits du contribuable vérifié.....	118
1.2.	Le lieu et la durée de la vérification	121
1.3.	L'impossibilité de renouveler une vérification de comptabilité	123
1.4.	La présence du vérificateur dans l'entreprise	125
1.5.	Les documents vérifiables	126
1.6.	Comment un vérificateur peut contester la « valeur probante » d'une comptabilité	127
1.6.1.	<i>L'absence complète de comptabilité</i>	128
1.6.2.	<i>La comptabilité irrégulière</i>	128
1.6.3.	<i>La comptabilité « régulière en la forme, mais considérée comme non probante »</i>	130
1.6.4.	<i>Les conséquences d'une comptabilité non probante : la reconstitution du chiffre d'affaires ou du bénéfice déclarés</i>	132
1.7.	Le débat oral contradictoire	135
1.8.	L'emport de documents	137
2.	La proposition de rectification et les réponses	141
2.1.	La proposition de rectification	141
2.1.1.	<i>La forme écrite</i>	141
2.1.2.	<i>Le destinataire</i>	142
2.1.3.	<i>Le contenu de la proposition de rectification</i>	143

2.1.4.	<i>Les propositions successives pour changement de motif</i>	146
2.2.	Les conséquences, sur les associés, de la rectification du résultat d'une société soumise à l'IS	147
2.2.1.	<i>Le principe de l'imposition des distributions consécutives</i>	148
2.2.2.	<i>La procédure de désignation des bénéficiaires</i> ..	150
2.3.	Influence d'une proposition de rectification sur le délai de reprise et sur la prescription.....	151
2.3.1.	<i>L'interruption de la prescription</i>	151
2.3.2.	<i>L'ouverture d'un délai de réclamation</i>	151
2.3.3.	<i>Le délai de réponse à la notification</i>	152
2.4.	La réponse à la proposition de rectification.....	152
2.4.1.	<i>Le délai</i>	152
2.4.2.	<i>La forme de la réponse</i>	153
2.4.3.	<i>Le contenu</i>	153
2.5.	La réponse aux observations du contribuable.....	157
3.	Les ajustements dans le montant des redressements : Le « profit sur le Trésor » et la « cascade » 159	
3.1.	La cascade simple	160
3.1.1.	<i>L'imputation sur l'exercice soumis à rappel de TVA</i>	160
3.2.	Le profit sur le Trésor	162
3.3.	La cascade complète	165

Chapitre 6

LA VÉRIFICATION DES REVENUS PERSONNELS

OU « COMMENT SE DÉROULE UN EXAMEN

CONTRADICTOIRE DE LA SITUATION FISCALE

PERSONNELLE »..... 169

1.	Les règles générales applicables à l'ESFP	170
1.1.	Définition de l'ESFP.....	170
1.2.	Les droits et garanties du contribuable	171
1.2.1.	<i>La durée du contrôle</i>	172
1.2.2.	<i>L'impossibilité de réexaminer une période déjà vérifiée</i>	173
1.2.3.	<i>Le secret professionnel</i>	175
1.2.4.	<i>Contribuables susceptibles d'être vérifiés</i>	175

2. La phase « non contraignante » de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP)	175
2.1. Le lieu des opérations de vérification	175
2.2. L'avis de vérification	176
2.3. La réponse éventuelle du contribuable	176
3. La phase contraignante de l'ESFP	179
3.1. Les pouvoirs de l'administration	180
3.1.1. <i>La procédure de demande d'éclaircissements</i>	180
3.1.2. <i>La procédure de demande de justifications</i>	180
3.1.3. <i>Les modalités de mise en œuvre des demandes</i> ..	186
3.1.4. <i>Les conséquences liées à la réponse du contribuable</i>	189
3.2. Les droits de la défense	190
3.2.1. <i>La nécessité, pour l'administration, d'établir une réelle présomption de revenus dissimulés</i>	190
3.2.2. <i>La preuve de l'origine des sommes taxées d'office</i>	193
3.2.3. <i>L'effet des irrégularités éventuelles</i>	204
4. L'imposition en fonction des éléments du train de vie ..	204
4.1. Les conditions d'application de ce régime spécial	205
4.1.1. <i>Un montant minimal de revenus reconstitués</i>	205
4.1.2. <i>Un écart supérieur à un tiers par rapport aux revenus déclarés</i>	206
4.1.3. <i>Un écart constaté sur deux années successives</i> ..	206
4.2. Les modalités formelles de mise en œuvre	206
4.3. Les éléments retenus pour leur valorisation	207
4.4. Les possibilités de contestation de la taxation	208
4.5. Une mise en pratique exceptionnelle	208

TROISIÈME PARTIE : LES CONSÉQUENCES DU CONTRÔLE FISCAL

Chapitre 7

INTÉRÊT DE RETARD, PÉNALITÉS, POURSUITES PÉNALES OU « LES SANCTIONS QUE PEUT ENCOURIR LE CONTRIBUABLE »	213
1. Les sanctions communes à tous les impôts	213
1.1. L'intérêt de retard	214
1.2. Le taux et le montant de l'intérêt de retard.....	215
1.3. Le point de départ de l'intérêt de retard.....	215
1.4. La fin de l'intérêt de retard	217
1.4.1. <i>Les exceptions à l'application de l'intérêt de retard</i>	217
1.5. Les pénalités	221
1.5.1. <i>Les pénalités d'assiette</i>	221
1.5.2. <i>Les pénalités de recouvrement</i>	223
1.5.3. <i>Les autres types de pénalités</i>	226
2. Les sanctions particulières	228
2.1. Les sanctions relatives aux impôts directs.....	229
2.1.1. <i>En matière d'avantages en nature, de provisions, de frais généraux</i>	229
2.1.2. <i>En matière de rémunérations et de distributions occultes</i>	229
2.1.3. <i>En matière de complicité dans l'établissement de faux documents comptables</i>	229
2.2. Les sanctions en matière de taxe sur la valeur ajoutée	230
2.2.1. <i>La répression des factures de complaisance</i>	230
2.2.2. <i>Les irrégularités en matière d'opérations entre États membres de l'Union européenne</i>	230
3. Les sanctions pénales	231
3.1. La fraude fiscale, définition et sanctions	232
3.1.1. <i>Le délit de fraude fiscale</i>	232
3.1.2. <i>Les sanctions</i>	233
3.1.3. <i>Les autres délits en matière fiscale</i>	237
3.2. La procédure imposée à l'administration en matière de poursuites pénales	238
3.2.1. <i>La prescription</i>	238

3.2.2.	<i>Les personnes susceptibles d'être mises en cause</i>	239
3.2.3.	<i>La commission des infractions fiscales</i>	239
3.2.4.	<i>Le dépôt de la plainte</i>	240
3.2.5.	<i>L'information judiciaire</i>	241
3.2.6.	<i>Le jugement</i>	241
4.	La motivation des sanctions	242
5.	La prescription des sanctions	243

Chapitre 8

LA PHASE PRÉCONTENTIEUSE OU « COMMENT DISCUTER, NÉGOCIER ET TRANSIGER AVEC LE FISC »..... 245

1.	Les recours précontentieux	245
1.1.	Les recours hiérarchiques	246
1.1.1.	<i>L'inspecteur principal</i>	247
1.1.2.	<i>L'interlocuteur départemental</i>	247
1.2.	La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires	249
1.3.	La Commission Nationale des Impôts Directs et des Taxes sur le Chiffre d'Affaires.....	254
1.4.	La commission départementale de conciliation.....	256
1.5.	Le comité de l'abus de droit fiscal.....	257
2.	La transaction	258
3.	Les demandes gracieuses	262

Chapitre 9

LA MISE EN RECOUVREMENT ET LES DÉLAIS DE PAIEMENT OU « À PARTIR DE QUAND DEVEZ-VOUS RÉGLER LA NOTE »..... 267

1.	Les délais à respecter par l'administration avant la mise en recouvrement	267
1.1.	Délai de mise en recouvrement en matière de taxation d'office	268

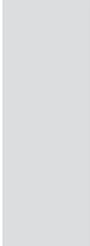
1.2. Délai de mise en recouvrement dans la procédure contradictoire	268
1.3. Effet des irrégularités éventuelles.....	270
2. Le recouvrement.....	270
3. Les délais de paiement	273
4. Les poursuites en cas de non-paiement.....	275
4.1. Impôts recouvrés par voie de rôle.....	275
4.1.1. <i>La phase préalable : la lettre de rappel</i>	275
4.1.2. <i>Le commandement</i>	275
4.1.3. <i>La saisie-vente</i>	276
4.1.4. <i>La saisie immobilière</i>	277
4.1.5. <i>La saisie-attribution</i>	278
4.1.6. <i>La saisie des rémunérations</i>	279
4.1.7. <i>La contrainte par corps</i>	279
4.1.8. <i>Les possibilités d'opposition aux poursuites</i>	280
4.1.9. <i>La prescription de l'action en recouvrement</i>	280
4.2. Impôts et taxes recouvrés par les receveurs des impôts.....	281
4.3. Les garanties de recouvrement du Trésor	282
4.3.1. <i>Le privilège du Trésor</i>	283
4.3.2. <i>L'hypothèque légale</i>	284
4.3.3. <i>La recherche de responsabilité de certains tiers</i> ..	284

Chapitre 10

LES RECOURS CONTENTIEUX OU « COMMENT EN APPELER À LA JUSTICE »

1. La réclamation préalable (le contentieux préalable)	288
1.1. Une formalité obligatoire.....	288
1.2. Le destinataire de la réclamation	288
1.3. Le délai de présentation	289
1.4. Le contenu de la réclamation	289
1.5. La réponse de l'administration fiscale	290
2. Le sursis de paiement	291
2.1. La demande.....	291
2.2. Les effets du sursis de paiement	292
2.2.1. <i>La suspension du recouvrement</i>	292
2.2.2. <i>Les intérêts moratoires</i>	293

3. Les recours juridictionnels	294
3.1. La procédure devant les juridictions administratives	295
3.1.1. <i>Le tribunal administratif</i>	295
3.1.2. <i>La cour administrative d'appel</i>	297
3.1.3. <i>Le Conseil d'État</i>	298
3.2. La procédure devant les juridictions judiciaires	299
3.2.1. <i>Le tribunal de grande instance</i>	299
3.2.2. <i>La Cour d'appel</i>	300
3.2.3. <i>La Cour de cassation</i>	300
ÉPILOGUE	303
En matière de TVA	304
En matière de BIC ou d'IS	306
En matière de BNC	308
En matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques	309



INTRODUCTION

Premier paradoxe, cet ouvrage s'ouvre par un plaidoyer en faveur du contrôle fiscal. Second paradoxe, il a pour ambition de vous donner les clés pour affronter les risques que fait peser, sur tout contribuable, l'arrivée d'un contrôleur du fisc.

Le contrôle fiscal est d'abord un symbole de démocratie.

Il y a contrôle parce qu'il y a liberté, parce qu'il y a autodéclaration, par chacun, de ses revenus et parce qu'il y a confiance *a priori* dans ce qui est déclaré.

Dans les régimes totalitaires, la bureaucratie sait exactement (ou, au moins, est en mesure de savoir à tout instant) ce que chacun gagne, ce que chacun dépense, ce que chacun fait. La vérification *a posteriori*, caractéristique du contrôle fiscal dans les démocraties, n'a donc guère d'utilité dans les dictatures.

Pour autant, le citoyen-contribuable ne doit pas accepter tout et n'importe quoi du fisc contrôleur.

Le système français de répression fiscale constitue un pouvoir. Il est donc indispensable, pour prévenir le risque d'arbitraire, de lui opposer des contre-pouvoirs.

Or, le premier des contre-pouvoirs, ce n'est pas le député, ce n'est pas le médiateur, ce n'est pas même le juge.

Le premier des contre-pouvoirs, c'est le contribuable qui, bien informé, saura cantonner le vérificateur dans son rôle et saura lui opposer les règles et les limites de sa mission.

Ces règles et ces limites se trouvent essentiellement dans deux ouvrages qui constituent les outils de travail quotidiens des avocats spécialistes en droit fiscal : le Code Général des Impôts et le Livre des Procédures Fiscales. Si l'on y ajoute la jurisprudence et les différentes instructions que publie l'administration, la documentation de référence en matière de contrôle fiscal représente quelques milliers de pages. Cette surabondance de textes rend inaccessible au citoyen la parfaite connaissance du droit fiscal.

En publiant « Quand le fisc vous contrôle », nous avons souhaité informer, de façon très pratique et concrète, chaque contribuable de ses droits.

Pour que notre système démocratique perdure et fonctionne harmonieusement, il est essentiel, en matière fiscale comme dans les autres domaines, que chacun connaisse bien ses droits et les fasse respecter.

I. Rôle et importance du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal a pour vocation de répondre à trois objectifs principaux.

En premier lieu, il assure la cohérence et la pérennité du système déclaratif français.

La majorité des impôts, en France, sont assis sur des bases d'imposition déclarées par les contribuables eux-mêmes.

Ces déclarations bénéficient d'une présomption d'exactitude et de sincérité et les erreurs ou omissions relevées dans ces déclarations sont présumées avoir été commises de bonne foi. L'absence de contrôle de telles déclarations condamnerait très rapidement la philosophie du système déclaratif.

La peur du gendarme sur la route ralentit l'automobiliste, et la peur du contrôle et des sanctions pousse le contribuable à un minimum de sérieux et de véracité dans ses déclarations.

Le contrôle fiscal comporte donc un important aspect dissuasif.

En second lieu, le contrôle fiscal vise à assurer l'égalité des citoyens devant l'impôt et le respect d'une saine concurrence entre les entreprises.

Le contrôle fiscal a, en effet, pour vocation de faire en sorte que pèse la même charge d'impôt sur deux contribuables qui se trouvent dans

une situation identique. Une entreprise ne payant pas ses impôts ou retardant leur paiement, se trouve avantagée par rapport aux entreprises concurrentes respectant leurs obligations fiscales. Au minimum, elle supporte moins de frais financiers.

Le contrôle fiscal a, ainsi, pour ambition de rétablir l'équilibre entre les entreprises.

Mais le contrôleur n'est pas juge de l'opportunité de l'impôt, ni de sa répartition entre les contribuables. Là est la limite de sa tâche : il ne s'occupe pas de savoir si la pression fiscale qui pèse sur les entreprises de son pays est plus ou moins importante que celle que supportent les entreprises des nations voisines. Il ne se préoccupe pas plus de la justification de tel ou tel allégement d'impôt ou de telle ou telle exonération. Son seul rôle est d'appliquer la loi fiscale telle qu'elle est.

En troisième lieu, « last but not least », le contrôle fiscal a pour objectif de remplir les caisses du Trésor Public.

Il y contribue, d'ailleurs, avec un certain succès, si l'on en juge d'après les recettes supplémentaires que génère le contrôle fiscal.

	2005	2006	2007	2008	2009
Nombre de vérifications de comptabilité ¹	47 267	47 851	47 784	47 844	47 703
Nombre d'ESFP ²	4 959	4 578	4 508	4 166	3 912
Redressements en millions d'euros suite à vérifications	9 803	9 944	10 518	9 563	9 935
Redressements en millions d'euros suite à contrôle sur pièces ³	5 127	5 488	5 921	5 620	4 774
Source : Rapport annuel 2009 / Direction Générale des Finances Publiques (DGFP).					

1. La vérification de comptabilité est l'examen, sur place, des comptes et déclarations des entreprises.
2. L'ESFP (examen contradictoire de la situation fiscale personnelle) permet de contrôler, de façon approfondie, l'ensemble des revenus et déclarations d'un contribuable.
3. Le contrôle sur pièces est effectué à partir des dossiers des contribuables et des recoupements opérés par l'administration fiscale.

Ainsi, en 2009, les différentes formes de contrôle fiscal ont permis de collecter près de 15 milliards d'euros de recettes.

En 2009, environ 52 000 vérifications de comptabilité ont lieu.

Sachant qu'il y a environ quatre millions d'entreprises en France, on constate qu'en moyenne un peu moins de 1,3 % des entreprises françaises sont vérifiées chaque année et que, statistiquement, une entreprise française est vérifiée une fois tous les 77 ans¹.

On s'aperçoit également que le simple « contrôle sur pièces » a un rendement fiscal relativement élevé.

2. Origines et finalités de ce pouvoir de contrôle

« L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances. Elle contrôle également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements » (article L. 10 du Livre des Procédures Fiscales).

Cette disposition est le fondement légal du droit de contrôle de l'administration.

L'administration dispose également de droits voisins qui lui permettent de collecter des informations avant ou pendant un contrôle et qui ne doivent pas être confondus avec le droit de contrôle lui-même. Il s'agit, notamment :

- ☛ du droit de communication,
- ☛ du droit de visite et de saisie,
- ☛ du droit d'enquête.

1. Il faut manier ces chiffres avec beaucoup de prudence, car ils ne constituent que des moyennes, souvent trompeuses. Parmi les quatre millions d'entreprises, il y a des structures à vie économique très réduite, pour lesquelles un contrôle ne se justifierait guère : SCI dormantes, entreprises individuelles éphémères, etc. Dès qu'une unité économique acquiert une certaine permanence et une certaine dimension, l'intérêt du fisc s'accroît.

3. Les différents types de contrôle

Le nombre croissant des déclarations fiscales à contrôler oblige l'administration à une diversification de son action.

Elle est ainsi conduite à choisir entre un contrôle que l'on peut qualifier de « sommaire » et un contrôle que l'on peut qualifier « d'approfondi ».

Le contrôle sommaire

Ce type de contrôle consiste à examiner les documents en possession du service fiscal.

Il s'agit donc d'un contrôle sur pièces qui s'effectue depuis le bureau du fonctionnaire.

En principe, chaque dossier devrait faire l'objet d'un contrôle sur pièces au moins une fois tous les trois ans, mais ce rythme est rarement respecté par les services fiscaux, faute d'effectifs.

Le contrôle approfondi

Le contrôle sur pièces peut, lui-même, devenir un contrôle approfondi, lorsque des anomalies sont constatées dans le dossier. Cela peut, alors, donner lieu à des demandes d'information, de justifications, voire à un redressement.

Mais le contrôle approfondi prend, le plus souvent, la forme de « vérifications ».

C'est l'artillerie lourde de la Direction Générale des Finances Publiques.

Ce contrôle approfondi peut concerner aussi bien l'activité professionnelle du contribuable (c'est-à-dire les conditions dans lesquelles il se livre à une activité économique d'agriculteur, de commerçant, d'artisan, d'industriel ou de profession libérale), que son patrimoine ou ses revenus privés (salaires, rentes, revenus de capitaux, revenus fonciers, etc.).

Le contrôle approfondi de l'activité professionnelle s'effectue dans le cadre de la vérification dite « de comptabilité », alors que les revenus

d'ensemble font l'objet de ce que l'on nomme « l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ».

- ☛ La vérification de comptabilité est l'ensemble des opérations qui consiste à examiner, sur place, la comptabilité et les autres documents comptables d'une entreprise ou d'une société et à les confronter aux déclarations souscrites et aux recoupements extérieurs éventuels, ainsi qu'aux constatations matérielles du vérificateur.
- ☛ La vérification personnelle ou l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, prévue par l'article L. 12 du Livre des Procédures Fiscales, est plus connue sous l'abréviation E.S.F.P.

4. Les garanties du contribuable

Aux prérogatives de l'administration répondent différents droits et garanties que la loi accorde au contribuable dans une procédure de vérification.

Ces garanties doivent être respectées, aussi bien :

- ☛ dans les modalités de mise en œuvre du contrôle,
- ☛ que durant son déroulement,
- ☛ ou pour en tirer les conséquences, éventuellement sous forme d'un rehaussement d'impôt.

Ces droits et garanties seront exposés et commentés, lors de l'examen de chaque phase de la procédure de contrôle fiscal.

Pour conserver à cet ouvrage son aspect didactique et le rendre accessible au plus grand nombre, tout en préservant une grande précision dans l'analyse juridique, nous avons adopté une présentation progressive :

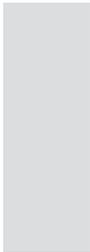
- ☛ d'abord, dans une première partie, nommée « les préliminaires au contrôle fiscal », seront abordées les conditions dans lesquelles peut être déclenché un contrôle fiscal (jusqu'à quand peut-on être contrôlé ? quelles sources d'information sont utilisées par l'administration ? comment se déroule un contrôle sur pièces ?) ;

- ensuite, seront approfondies les procédures de vérification (vérification de comptabilité, examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle) qui constituent le « noyau dur » du contrôle fiscal ;
- enfin, seront examinées les conséquences du contrôle fiscal (pénalités, mise en recouvrement des rehaussements d'impôts, etc.) et les contestations susceptibles d'être engagées par le contribuable, jusqu'aux possibilités de recours juridiques.

L'ouvrage se terminera par un bref aperçu des motifs les plus fréquemment invoqués à l'appui des redressements fiscaux. Cet aperçu, non exhaustif, a pour seule ambition d'inciter le lecteur à la vigilance.

Première partie

**LES PRÉLIMINAIRES
AU CONTRÔLE FISCAL**



1

DÉLAIS ET PRESCRIPTION **ou « jusqu'à quand** **pouvez-vous être inquiété »**

I. Le droit de reprise de l'administration fiscale

Le droit de reprise permet à l'administration de rectifier les erreurs ou omissions constatées dans l'assiette¹ ou le recouvrement² des impôts

1. On nomme « assiette » l'ensemble des éléments pris en considération pour permettre le calcul de l'impôt (on dit « asseoir » l'impôt). En matière d'impôt sur le revenu, l'assiette est constituée de l'ensemble des revenus (revenu brut), moins les déductions et exonérations applicables au contribuable concerné. En matière de TVA, l'assiette est le chiffre d'affaires taxable (chiffre d'affaires total, moins opérations exonérées). S'agissant des mutations par décès, l'assiette est l'actif successoral. L'assiette des impositions est établie par les agents de la Direction Générale des Finances Publiques, dits « agents d'assiette ».
2. Les opérations de « recouvrement » peuvent aussi donner lieu à des rectifications, notamment lorsque le contribuable n'a pu être contacté ou lorsque, à la suite d'un dysfonctionnement, le montant calculé par les agents d'assiette n'a pas été correctement mis en recouvrement. Le recouvrement est généralement assuré par les comptables du Trésor, dits « agents de recouvrement ». Dans certains cas, il peut être assuré par les agents de la DGFP, par exemple pour les taxes sur le chiffre d'affaires ou les droits d'enregistrement (voir le chapitre 9 « La mise en recouvrement », pages 267, et suivantes).

et taxes, qu'elles soient volontaires ou involontaires, qu'elles soient imputables à l'administration ou au contribuable.

Cependant, l'action de l'administration ne peut intervenir sans limites dans le temps. Au-delà d'un certain nombre d'années variable selon les impôts et selon les situations, le contribuable ne peut plus être poursuivi. C'est ce que l'on nomme la prescription.

Exprimé en termes juridiques, on dira que le droit de reprise s'exerce dans la limite des délais de prescription.

2. Les délais de prescription

Le délai de prescription étant le délai au-delà duquel l'administration ne peut plus opérer un redressement d'impôt, aucun contrôle fiscal n'a lieu, en principe, sur une période prescrite¹.

Ce délai varie en fonction du type d'impôt concerné.

En outre, ce délai est reporté, c'est-à-dire que la prescription est interrompue, dans un certain nombre d'hypothèses².

2.1. Le délai maximal de prescription fiscale

Il existe, en principe, un délai maximum à l'issue duquel l'administration fiscale ne peut plus vous importuner : Ce délai est fixé par l'article L. 186 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) : « Lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt. »³

1. La seule exception concerne l'hypothèse, étudiée pages 5 et 12, où des éléments de la période prescrite sont pris en compte pour déterminer l'impôt dû au titre d'une période non prescrite.
2. Voir, au sein du présent chapitre, le point 4 « Les modes d'interruption de la prescription », pages 21 à 23.
3. On appelle « fait générateur » d'un impôt l'évènement qui provoque l'assujettissement à cet impôt. Le fait générateur peut être différent de l'exigibilité qui est la date à laquelle l'impôt doit être payé. Ainsi, en matière de TVA, pour un commerçant, le fait générateur est la vente de la marchandise à son client, la date d'exigibilité se situant autour du 20 du mois suivant.

Cette prescription sexennale constitue la prescription « de droit commun » en matière fiscale, c'est-à-dire celle qui est applicable en l'absence de disposition contraire expresse.

Cette prescription sexennale n'est, cependant, pas applicable lorsqu'un délai plus court ou plus long a été fixé par la réglementation.

Sachant que, pour la plupart des impôts, des délais spécifiques ont été fixés, ce délai dit « général » est devenu plutôt exceptionnel, en pratique.

2.2. Les délais particuliers de prescription fiscale

2.2.1. En matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés,¹ d'autres impôts directs et de taxes assimilées² (hors impôts locaux)

2.2.1.1. Délai général

Pour ces impôts, le délai pendant lequel l'administration fiscale peut opérer un redressement couvre l'année en cours et les trois années précédentes.

Exprimé en termes plus juridiques, cela signifie que l'administration fiscale peut exercer son droit de reprise sur ces impôts jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (articles L. 169 et L. 169 A du Livre des Procédures Fiscales).

1. Le terme d'impôt « sur le revenu » (IR) désigne, pour les fiscalistes, aussi bien l'imposition du revenu d'ensemble des personnes physiques, que l'impôt sur les sociétés (IS). Cependant, dans l'esprit du grand public, l'IS et l'IR sont deux choses bien différentes, le premier concernant les entreprises, le second se réduisant à l'imposition des particuliers. S'agissant d'un ouvrage destiné au grand public, nous prendrons également le parti, au risque de choquer quelques confrères et l'administration fiscale, de distinguer les deux. Chaque fois que nous ferons références à « l'impôt sur le revenu », nous entendrons uniquement celui qui touche les personnes physiques.

2. Il s'agit, par exemple, de l'imposition forfaitaire annuelle (payée par les sociétés qui ne réalisent aucun bénéfice), de la taxe sur les salaires ou des cotisations perçues dans le cadre de la participation des employeurs à l'effort de construction.

Exemple

- L'impôt sur le revenu de l'année 2010 peut être contrôlé et rectifié jusqu'au 31 décembre 2013. ○

En matière d'impôt sur les sociétés, les entreprises dont l'exercice se situe à cheval sur deux années civiles (c'est-à-dire celles qui commencent leur exercice à une autre date que le 1^{er} janvier) se trouvent dans une situation spécifique. Pour elles, le délai de prescription sera prolongé de quelques mois et s'achèvera à la fin de la troisième année qui suit l'année de clôture de leur exercice.

Exemple

- L'impôt sur les sociétés d'une entreprise qui a clôturé son exercice le 31 janvier 2010 (activité comprise entre le 1^{er} février 2009 et le 31 janvier 2010), sera prescrit le 31 décembre 2013. ○

Il peut arriver qu'une entreprise n'effectue aucune clôture d'exercice au cours d'une année. Tel est le cas lorsque, au moment de sa création, elle a décidé de fixer à 18 ou 24 mois la durée de son premier exercice ou lorsqu'elle prolonge la durée d'un exercice en cours (possibilités expressément autorisées par l'article 37-2^e alinéa du Code Général des Impôts). Dans cette hypothèse, une imposition sera établie sur les bénéfices qu'elle aura réalisés jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. L'exercice social de l'entreprise ou de la société comprendra donc deux périodes d'imposition, pour lesquelles le délai de trois ans s'appréciera séparément.

Exemple

- Une société, créée le 1^{er} septembre 2010 a décidé de fixer à 16 mois la durée de son premier exercice. Celui-ci s'achèvera, donc, le 31 décembre 2011. La société sera tenue de déposer une déclaration de résultat pour la période du 1^{er} septembre au 31 décembre 2010. L'impôt sur les sociétés relatif à cette période sera prescrit le 31 décembre 2013. Quant à l'imposition relative à la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 2011, elle sera prescrite le 31 décembre 2014. ○

2.2.1.2. Délais spéciaux

Une première exception à ces règles permet à l'administration fiscale de contrôler une année prescrite, lorsque certains événements survenus ou certaines opérations réalisées au cours de cette année sont pris en compte pour établir l'impôt dû au titre d'une année non prescrite.

Ainsi, lorsqu'une entreprise dispose de déficits antérieurs reportables ou d'amortissements réputés différés¹ et qu'elle les impute, ne serait-ce qu'en partie, sur un exercice non prescrit, l'administration est en droit de corriger les résultats de tous les exercices, même prescrits, jusqu'à l'exercice de création de ce déficit ou de ces amortissements réputés différés.

Exemple

- Une société, dont l'exercice coïncide avec l'année civile (1^{er} janvier-31 décembre) a réalisé un déficit de 150 000 € en 2005. L'impôt sur les sociétés dû au titre de cette année est prescrit depuis le 31 décembre 2008. Les années 2006, 2007 et 2008 ont été tout juste équilibrées, ce qui n'a pas permis d'imputer le déficit 2005. Ce déficit a été partiellement imputé sur les bénéfices de 2009, qui s'élèvent à 100 000 €. Cette imputation réduit à zéro le résultat imposable de cette année. Si l'année 2009 est contrôlée, le vérificateur pourra étendre ses investigations jusqu'à l'année 2005 (prescrite, en principe et, éventuellement, contester le déficit déclaré cette année-là. Cette contestation aura des répercussions sur l'exercice 2009, puisque l'imputation du déficit ne pourra plus avoir lieu et que l'impôt sur les sociétés frappera pleinement le résultat de 100 000 €.

Bien que le résultat des exercices prescrits soit corrigé par l'administration, aucune imposition supplémentaire ne peut être établie au titre de ces exercices. Dans l'exemple ci-dessus, aucun redressement d'impôt ne peut être effectué directement au titre de l'année 2005. L'incidence

1. En principe, les déficits réalisés par une entreprise sont reportables sans limitation de durée et peuvent s'imputer sur les bénéfices ultérieurs, amoindissant ainsi la charge fiscale des années fastes. De même, en cas d'exercice déficitaire, les amortissements qui ne peuvent être fiscalement déduits peuvent être différés, sur la plan fiscal, sans limitation de temps (d'où l'expression d'amortissements réputés différés).