



HAL
open science

Contribution à la définition des nouvelles problématiques du contrôle fiscal

Thierry Lambert

► **To cite this version:**

Thierry Lambert. Contribution à la définition des nouvelles problématiques du contrôle fiscal. *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2018, 1, pp.7-15. hal-03201918

HAL Id: hal-03201918

<https://hal-amu.archives-ouvertes.fr/hal-03201918>

Submitted on 20 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Contribution à la définition des nouvelles problématiques du contrôle fiscal



Thierry LAMBERT, *Professeur Aix-Marseille Université*
Président de l'Institut international des sciences fiscales – 2iSF
Rédacteur en chef de la Revue européenne et internationale de droit fiscal

Le législateur a doté l'administration de pouvoirs d'investigations et de contrôles qui doivent, en permanence, être adaptés afin de faire face à des pratiques sophistiquées, contraires à la loi. La recherche d'informations reste une préoccupation essentielle de l'administration dans un monde ouvert. L'administration doit concilier le respect des droits fondamentaux avec l'efficacité du contrôle fiscal. De nouveaux questionnements méritent examen.

The legislator has endowed the administration with powers of investigation and control which must, all the times, be adapted in order to cope with practices, contrary to the law, sophisticated. The search for information remains an essential concern of the administration in an open world. The administration must reconcile the respect of fundamental rights with the effectiveness of the tax audit. New questions deserve examination.

La relation entre l'administration et le contribuable, à l'occasion des contrôles fiscaux, s'inscrit dans une course sans fin. L'imagination des contribuables et de leurs conseils permet aux uns et aux autres de saisir des opportunités ouvertes par la législation ou de la transgresser. Dans le prolongement, l'administration demande des moyens juridiques pour endiguer des phénomènes nouveaux qui se présentent à elle. Évidemment les contribuables veulent, d'une part, que les procédures d'investigations et de contrôles soient mieux encadrées et, d'autre part, bénéficier de nouvelles garanties. Cette situation n'est en rien spécifique à la France.

Par exemple, à propos des droits de succession, il avait été observé « l'ingéniosité déployée par les particuliers dans leur lutte contre l'administration » et d'ajouter à « chaque invention de celle-ci ils ont trouvé immédiatement la réplique. Chaque fois qu'elle a voulu se servir d'une arme nouvelle, elle a constaté que ses adversaires étaient sur la défensive et prêts à la parade. Elle peut faire accroître son arsenal, les moyens de résistance se multiplieront en même temps »¹. Ce qui vaut pour les droits de suc-

cession vaut pour tous les impôts sans exception et ce partout.

L'évolution du contrôle fiscal s'inscrit à la fois dans une dimension juridique et organisationnelle. L'observation depuis 1945 permet de considérer que « la recherche d'un équilibre entre les prérogatives de l'administration et les droits du contribuable a ainsi considérablement bouleversé la nature des rapports entre l'administration et le contribuable. Le statut du contribuable s'en est trouvé modifié. Il n'a plus été uniquement perçu comme un sujet soumis à des devoirs fiscaux mais également comme un citoyen disposant de droits »². Cette exigence nouvelle conduit à ce que les pouvoirs d'investigation et de contrôle de l'administration s'inscrivent dans le respect des droits fondamentaux qui peuvent être définis comme des droits subjectifs essentiels de l'individu dans un État de droit.

En France et ailleurs, une nouvelle problématique du contrôle fiscal s'impose. D'une part, il s'agit de mettre en place des dispositifs qui facilitent, qui fluidifient, l'accès à l'information qui est indispensable

1. Ch. LESCOEUR, *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, Bloud & Cie, 1909, p. 162.

2. M. DJOUHRI, *L'évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : aspects juridiques et organisationnels*, coll. Bibliothèque finances publiques et fiscalité, LGDJ, 2012, p. 12.

au contrôle d'opérations devenues très complexes dans une économie mondialisée. D'autre part, nulle administration ne doit renoncer à l'efficacité du contrôle que l'on peut mesurer au regard des droits rappelés, et dans le respect des droits et garanties du contribuable, que le législateur et le juge ne cessent de renforcer.

I. Fluidifier l'accès à l'information

Il n'y a pas de contrôle fiscal sans recherche et exploitation d'informations y compris dans d'autres États. Il a pu arriver que l'administration rentre en possession de documents volés, qu'elle déclenche à la suite des visites et saisies domiciliaires et qu'elle exploite ces informations dans le cadre de vérifications fiscales³. On peut douter du fait qu'il soit loyal d'exploiter des documents transmis à l'administration alors qu'ils ont été volés. Le Conseil constitutionnel dans sa décision du 4 avril 2013⁴ a considéré que l'administration peut utiliser, dans les procédures de contrôle autres que les perquisitions, des informations d'origine illicite mais portées à sa connaissance par l'usage du droit de communication ou de l'assistance administrative internationale. Tout en validant le principe, le Conseil a posé une réserve d'interprétation au terme de laquelle l'administration ne peut pas se prévaloir de documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions ultérieurement jugées illégales par le juge. Le Conseil a par ailleurs censuré une disposition qui autorisait l'administration à faire une perquisition sur le fondement de preuves illicites.

Depuis plus de vingt ans, il y a en France, et ailleurs, une diversification et un enrichissement permanent des outils permettant aux administrations de procéder à des investigations, mais aussi de collecter des informations pour préparer le contrôle fiscal. Le monde ouvert dans lequel nous nous trouvons conduit à renouveler la problématique de l'échange d'informations entre administrations fiscales nationales. Il ne s'agit plus tout à fait d'échanger de l'information concernant un contribuable à l'occasion d'un contrôle fiscal mais de faire de l'échange d'informations un principe général, pour des millions de contribuables.

A. L'adaptation des pouvoirs d'investigation

Au fil du temps, et par arrêtés successifs, l'administration a à sa disposition un ensemble de fichiers qui, aujourd'hui, lui sont indispensables pour le contrôle fiscal. Par exemple, c'est l'arrêté du 5 avril 2002 qui a autorisé l'administration à mettre en place un traitement automatique d'informations nominatives dénommé « accès au fichier fiscal des particuliers » (ADONIS). C'est l'arrêté du 24 février 2014⁵ qui a étendu la portée du traitement qui permet notamment aux agents habilités d'accéder aux dossiers des contribuables dans le cadre des missions d'assiette, de contrôle et de recouvrement qui leur sont dévolues. Le fichier est également un indicateur concernant le contentieux en cours, mais aussi un indicateur relatif au dépôt tardif de la déclaration d'ensemble des revenus, ce qui peut être un élément de programmation du contrôle fiscal externe. En outre sont également destinataires du traitement des données les agents habilités de la cellule de renseignements financiers nationale (TRACFIN).

Autre exemple, c'est l'arrêté du 21 février 2014⁶ qui avait autorisé l'administration à mettre en place, à titre expérimental, un traitement automatisé de la lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude valorisation des requêtes ». Ce traitement modélise les comportements frauduleux en se fondant sur les caractéristiques des cas de fraudes avérés afin de mener des actions de prévention, de recherche, de constatation ou de poursuite d'infractions pénales ainsi que les opérations de recherche, de constatation ou de poursuite de manquements fiscaux. Il s'agit d'identifier des personnes physiques ou morales. L'arrêté du 16 juillet 2015⁷ prolonge le dispositif et autorise, à titre expérimental, le traitement de données relatives aux personnes physiques ayant un lien avec une entreprise.

Un arrêté du 28 août 2017 étend, à titre expérimental et pour deux ans, la compétence de cette structure aux particuliers. L'objectif est de mieux cibler les dossiers susceptibles de faire l'objet de contrôles approfondis, en modélisant des comportements frauduleux par le croisement de données personnelles⁸.

Un arrêté du 22 avril 2016⁹ autorise l'administration à mettre en œuvre un traitement automatisé de don-

3. Th. LAMBERT, « L'informaticien, la banque et la recevabilité de la preuve illicite dans les procédures fiscales », in J. LASSERRE CAP-DEVIELLE *et al.* (dir.), *Fraude et évasion fiscales : état des lieux et moyens de lutte*, coll. Pratique des affaires, Joly, 2015, pp. 85-97.

4. Conseil constitutionnel, décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *J.O.*, 7 décembre 2013.

5. Arrêté du 12 février 2014, *J.O.*, 11 mars 2014.

6. Arrêté du 21 février 2014, *J.O.*, 6 mars 2014.

7. Arrêté du 16 juillet 2015, *J.O.*, 29 septembre 2015.

8. Soulignons que la Commission nationale informatique et des libertés a donné son accord dans sa délibération du 20 juillet 2017, *J.O.*, 14 novembre 2017.

9. Arrêté du 22 avril 2016, *J.O.*, 19 mai 2016.

nées à caractère personnel (« DSN ») permettant d'acquérir et de stocker des déclarations sociales nominatives afin d'alimenter le système d'information de la DGFIP pour les missions de contrôle fiscal.

En vérité, la sélection des dossiers à vérifier n'a jamais été totalement le fruit du hasard¹⁰. Les outils informatiques, qui inaugurent un changement d'époque¹¹, permettent à la fois d'affiner cette sélection et d'en faire une analyse rationnelle, mais aussi de nourrir les agents chargés du contrôle d'informations précises qui peuvent se compléter.

Le droit de communication, dont le champ d'application ne cesse d'être élargi, reste le moyen traditionnel par lequel l'administration peut obtenir des informations¹². C'est le droit conféré par le législateur à l'administration de prendre connaissance, et au besoin copie de documents détenus par des tiers, sans oublier que l'administration peut exercer le droit de communication auprès du contribuable avant de l'exercer auprès des tiers.

La nouvelle rédaction de l'article L. 81 du Livre des procédures fiscales prend en compte des situations nouvelles en prévoyant que ce droit « s'exerce sur place ou par correspondance, y compris électronique, et quel que soit le support utilisé pour la conservation des documents », et d'ajouter que « des fonctionnaires des administrations des autres États membres peuvent assister à l'exercice du droit de communication », il est en outre étendu au profit « des agents des administrations chargés du recouvrement des impôts, droits et taxes prévus par le Code général des impôts ».

Des situations relativement nouvelles ont conduit à adapter le droit de communication. À ce titre, l'article L. 84 B du Livre des procédures fiscales, notamment, prévoit que « l'Autorité de régulation des jeux en ligne est tenue de communiquer à l'administration fiscale sur sa demande, sans pouvoir opposer le secret professionnel, tout document ou information qu'elle détient dans le cadre de ses missions¹³ et l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution¹⁴.

L'extension des pouvoirs d'investigations est avérée en ce qui concerne le droit de visite et de saisie. L'article 11 de la loi du 29 décembre 2012 est venu enrichir l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales en élargissant le champ d'application de la procédure des perquisitions à l'ensemble des taxes sur le chiffre d'affaires, alors qu'initialement était visée la seule taxe sur la valeur ajoutée. La loi a été modifiée aussi pour mieux saisir une réalité nouvelle. En effet, dans le cadre de l'exercice du droit de visite et de saisie, l'administration souhaitait accéder aux informations figurant sur les serveurs informatiques « distants ». Par conséquent, les données susceptibles d'être appréhendées peuvent être issues non seulement du disque dur des ordinateurs se trouvant sur les lieux visités, mais aussi d'un serveur externe de stockage de données à distance, même si celui-ci appartient à des tiers. En outre, lorsque l'occupant des lieux ou son représentant fait obstacle à l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique, à leur lecture et à leur saisie, les agents de l'administration peuvent saisir ce support et le placer sous scellés. Ils disposent d'un délai de quinze jours qui peut être prorogé, à compter de la date de la visite, pour restituer le support et la copie. L'administration peut appliquer la procédure d'évaluation d'office, visée à l'article L. 74 du Livre des procédures fiscales, pour opposition à contrôle fiscal dans l'hypothèse d'obstacles à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie.

En réalité, il n'est guère surprenant que le législateur modifie et enrichisse les textes pour saisir une réalité qui elle-même se transforme en devenant plus complexe. Ces nouveaux outils sont très certainement indispensables pour rechercher des informations utiles au contrôle fiscal.

B. L'évolution de l'échange automatique d'informations dans le cadre international

Fut une époque où l'on considérait que « malgré le développement des relations internationales, les États n'ont modifié que très lentement leur attitude : ils continuent encore à s'ignorer les uns les autres et redoutent qu'un acte de collaboration de leur part ne soit une abdication de leur souveraineté ou de leur indépendance »¹⁵. L'assistance administrative internationale à des fins fiscales est une longue marche

10. Th. LAMBERT, « Hasard et contrôle fiscal », *La Gazette du Palais*, 16-17 février 2001, pp. 13-20.

11. P. COCHETEUX, « Contrôle fiscal : vers une autre informatique liée aux réorganisations au sein de la DGFIP », *Petites Affiches*, 2017, n° 255, pp. 9-13.

12. Th. LAMBERT, *Procédures fiscales*, 3^e éd., coll. Domat, 2017, LGDJ, pp. 68 et s.

13. Art. L. 84 E LPF.

14. Art. L. 84 D LPF.

15. A. PIATIER, *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre États*, Sirey, 1938, p. 221.

dont l'aboutissement, au moins temporaire, est l'échange automatique d'informations.

Le premier accord international, à portée fiscale, est une convention d'assistance administrative réciproque, signée le 12 août 1843, entre la France et la Belgique. En 1845, ce pays en concluait de similaires avec le Luxembourg et les Pays-Bas.

Les premiers travaux de la Société des nations (SDN), créée en 1928, ont été entrepris à la suite de la Conférence financière internationale de Bruxelles de 1920 et la Conférence économique internationale de Gênes de 1922. Ce sont les sessions du Comité fiscal de la SDN de Londres et de Mexico qui ont permis de construire des modèles distincts de conventions relatives à l'assistance réciproque en matière fiscale. Dès 1963, le Comité fiscal de l'OCDE, particulièrement actif en matière d'assistance administrative, proposait dans l'article 26 de la Convention modèle un échange de renseignements entre administrations fiscales nationales. Nous retrouvons cette disposition sous l'article 26 du modèle Convention proposé par le groupe d'experts des Nations Unies.

À la suite de l'adoption en 1978 d'une recommandation sur la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales par l'Assemblée parlementaire du Conseil de l'Europe, une convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale a été élaborée conjointement par un groupe d'experts du Conseil de l'Europe et l'OCDE¹⁶. Avec beaucoup de lucidité, il est précisé dans le Préambule « considérant que le développement des mouvements internationaux de personnes, de capitaux, de biens et de services – par ailleurs largement bénéfique – a accru les possibilités d'évasion et de fraude fiscales, ce qui nécessite une coopération croissante entre les autorités fiscales ».

L'Union européenne n'est pas restée inactive. Le Conseil des Communautés, naguère, a pris une première directive CEE n° 77-799 du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle dans le domaine des impôts directs. D'autres directives sont venues étendre le champ d'application notamment à la TVA¹⁷ et aux produits soumis à accises¹⁸. En outre, c'est une directive du 21 avril 2004¹⁹ qui prévoit la possibilité de contrôles simultanés pour un contribuable ayant des intérêts dans plusieurs pays.

16. *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (amendée par le protocole de 2010)*, Éd. OCDE, 2011, 114 p.

17. Directive (CEE) 79-1070 du Conseil du 6 décembre 1979; directive (CE) 2003/93 du 7 octobre 2003.

18. Directive (CEE) 92/12 du 15 février 1992.

19. Directive (CE) 2004/56 du 21 avril 2004.

À l'évidence, le cadre juridique existe depuis très longtemps. Dès lors que l'échange est prévu dans les conventions et sous réserve de réciprocité, qui fait qu'une demande de renseignements ne peut être traitée que si l'État requis comme l'État requérant sont en situation d'obtenir les informations recherchées, il est mis en œuvre. Dans la pratique, on a privilégié l'échange d'informations sur demande mis en œuvre pour un cas, pour un dossier précis. Cette méthode permet de conforter des informations recueillies auprès du contribuable ou de rechercher des informations qui n'ont pas pu être obtenues soit au cours d'investigations soit à l'occasion du contrôle. Les administrations peuvent aussi échanger, sans demande préalable et d'une manière périodique, des informations dont elles ont dressé la liste de façon exhaustive. Il s'agit généralement d'informations ayant trait aux intérêts, aux redevances ou encore aux commissions. Il existe une autre forme d'échanges de renseignements, l'échange spontané. L'objet pour les administrations est d'échanger des renseignements recueillis lors des contrôles. La formule est souple car aucune liste précise de documents échangeables n'est dressée. Loin d'être négligées les demandes d'informations envoyées aux administrations fiscales des autres États ont été multipliées par deux entre 2011 et 2016²⁰.

Depuis 2009, nous avons changé d'époque²¹.

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, placé sous le sceau de l'OCDE, a décidé lors de sa réunion des 1^{er} et 2 novembre 2009 d'engager un processus exhaustif d'examen par les pairs et de suivi de la mise en œuvre des normes de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales²². Cette politique a donné des résultats qui aujourd'hui peuvent paraître insuffisants mais qui, quelques années après qu'elle ait été engagée, pouvaient être jugés comme encourageants. Le Forum mondial en ne retenant comme critère que celui de l'échange de renseignements à des fins fiscales a montré ses limites.

Un premier signe avait été envoyé lorsque l'OCDE a modifié, en 2012, l'article 26 de son modèle de convention fiscale permettant ainsi aux autorités fiscales de demander des renseignements sur un groupe de contribuables, sans les nommer de manière indi-

20. Rapport d'activité DGFIP 2016.

21. Th. LAMBERT (dir.), *La fin des paradis fiscaux?*, coll. Grands colloques, Montchrestien, 2011, 227 p.

22. OCDE, « Méthodologie des examens par les pairs et des examens des non-membres », note du Forum sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, 2010.

viduelle²³. C'était une façon d'envisager autre chose que l'échange sur demande. Dès 2013, le Forum mondial a mis en place un groupe de travail sur l'échange automatique de renseignements.

L'OCDE, à la demande du G20, a présenté le 19 juillet 2013²⁴ un plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices (*Base erosion and profit shifting* ou « BEPS »). L'objectif était de combler les failles du système conventionnel qui permettent à certaines entreprises d'échapper en totalité, ou en grande partie, à toute forme d'imposition. L'objectif était notamment de lutter contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, d'empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales et encore de mettre au point des méthodes permettant de collecter et d'analyser des données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices²⁵.

Le 13 février 2014, l'OCDE²⁶ a annoncé l'élaboration d'une norme mondiale unique relative à l'échange automatique d'informations entre administrations fiscales. La norme s'inspire de travaux antérieurs de l'OCDE mais aussi de normes mondiales de lutte contre le blanchiment de capitaux. Cette norme fait l'objet d'une application multilatérale. C'est ce qui en fait son intérêt. Un mouvement enclenché fait que l'échange automatique d'informations relatives aux comptes bancaires et contrats d'assurance-vie couvre, pour la France, 54 États, dont 28 de l'Union européenne en 2017, auxquels il faut ajouter 47 autres en 2018²⁷. Les résultats sont très certainement prometteurs.

Pour compléter le dispositif, l'OCDE, dans le cadre du plan BEPS, préconise de mettre à la charge des entreprises l'obligation d'une déclaration de leurs activités pays par pays. En France, l'article 126 de la loi de finances pour 2016 a mis en place ce dispositif²⁸, suivie par l'Espagne, le Royaume-Uni, l'Australie ou encore les États-Unis d'Amérique.

En réalité, c'est un mouvement mondial, qui transforme le droit fiscal international, qui se met en place et qui semble faire que l'échange automatique d'informations entre administrations fiscales devienne la règle²⁹.

23. *Revue de droit fiscal*, 2012/30-35, comm. 337.

24. *Ibid.*, comm. 427.

25. *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, « Dossier – Planification fiscale agressive et transfert de bénéfices », 2015/2.

26. Communiqué de presse de l'OCDE, 13 février 2014.

27. Rapport d'activité DGFIP 2016.

28. *Revue de droit fiscal*, 2016/5, comm. 71.

29. J.-P. DOUVIER, I. ZIVANOVIC, « Échange d'informations fiscales sur demande et automatique : principes et limites de l'assistance administrative », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 2018/1, pp. 5-31.

II. Concilier l'efficacité du contrôle et le respect des droits fondamentaux

La relation entre l'administration et les contribuables évolue en permanence. Pour enrayer des techniques de fraude particulièrement sophistiquées et pour certaines inédites, le législateur dote l'administration de nouveaux moyens d'investigations et de contrôles susceptibles de porter atteinte à un certain nombre de droits fondamentaux du contribuable qu'il convient de sauvegarder.

Depuis plus d'une dizaine d'années, l'administration fiscale s'efforce au nom du « civisme fiscal » mais aussi de « l'égalité devant l'impôt » de concilier des impératifs d'efficacité et de rendement du contrôle fiscal, en affinant la sélection des dossiers à vérifier et en améliorant la maîtrise des dispositifs juridiques par les agents, avec le respect des droits et garanties du contribuable. Le juge y veille.

Les finalités du contrôle fiscal sont des constantes que l'administration et le pouvoir politique rappellent régulièrement. La première finalité reste le civisme fiscal, pour les particuliers comme pour les entreprises, en assurant une présence du contrôle fiscal sur tout le territoire. La seconde est budgétaire, le contrôle fiscal doit permettre de recouvrer rapidement l'impôt dû. Quant à la troisième finalité, elle est répressive et vise à faire sanctionner sur le plan financier et sur le plan pénal les comportements frauduleux. L'administration a fait de ce dernier point un axe fort, nous pourrions dire privilégié, de son action.

Il faut toutefois tenir compte qu'un concept nouveau, largement inconnu en France pendant longtemps, émerge depuis une vingtaine d'années, c'est celui des droits fondamentaux. Pour la doctrine, « les droits et libertés fondamentaux désignent donc simplement les droits et libertés protégés par des normes constitutionnelles ou (et) européennes et internationales. Ni plus ni moins »³⁰.

En effet, les procédures d'investigation et de contrôle n'échappent pas au respect des droits et libertés fondamentales. L'administration se doit de respecter les droits de la personne humaine, notamment la liberté individuelle et le droit au respect de la vie privée, mais aussi les garanties légales que sont le droit au juge, les droits de la défense et le droit à la sécurité juridique.

30. L. FAVOREU *et al.*, *Droit constitutionnel*, 16^e éd., coll. Précis, Dalloz, 2014, p. 878.

La nouvelle problématique du contrôle fiscal s'inscrit aussi dans la capacité pour les acteurs du contrôle fiscal à concilier les objectifs, notamment répressifs de l'administration, avec le respect des droits fondamentaux dus à chacun.

A. Les marqueurs de la politique du contrôle fiscal

Il n'est pas une loi de finances qui apporte son lot de modifications, plus ou moins importantes, concernant le contrôle fiscal. Les grands textes législatifs en la matière sont rares. On peut toutefois citer la loi du 6 décembre 2013³¹, dite « loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière », qui a notamment étendu la procédure judiciaire d'enquête fiscale, élargi la palette des circonstances aggravantes et allongé dans certaines hypothèses le délai de prescription. Le Conseil constitutionnel³² a censuré beaucoup des dispositions considérant que « malgré son indulgence, le Conseil constitutionnel ne parvient pas à cautionner tous les débordements du législateur »³³.

On l'oublie parfois mais l'une des priorités de la politique du contrôle fiscal est d'éviter que les contribuables, les personnes physiques comme les personnes morales, se placent dans des situations contrevenant à la loi. Chacun souhaite développer ses activités et ses affaires dans un contexte de sécurité juridique.

Le rescrit fiscal introduit par la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 répond à cette exigence quand le contribuable conclut un contrat ou une convention. À suivre le professeur Maurice Cozian, il s'agissait de souscrire une « assurance non pas “tous risques fiscaux” mais une assurance anti-abus de droit »³⁴. Puis le législateur, au fil du temps, a étendu la possibilité de faire du rescrit à d'autres situations que l'abus de droit.

Un rapport du Conseil d'État montre que si certains rescrits sont très largement plébiscités, d'autres sont peu utilisés notamment le rescrit abus de droit, le rescrit valeur ou le rescrit crédit impôt-recherche.

Cette désaffectation est liée à la « crainte de “réveiller l'instinct de contrôle” de l'administration »³⁵.

Une autre technique préventive qui n'est pas de même nature, plus originale, consiste pour l'administration à afficher sur son site³⁶ la « carte des pratiques et montages abusifs ». Il s'agit de montages mis à jour lors de contrôles fiscaux et contraires à la loi. Plus d'une vingtaine de ces montages sont mis en ligne, chacun faisant l'objet d'une fiche pratique³⁷ rappelant le principe mis en cause, présentant le schéma mis en œuvre et les rehaussements retenus. Chaque fiche est une invitation faite aux contribuables concernés étant précisé que « les personnes qui ont réalisé de telles opérations peuvent prendre contact avec l'administration fiscale pour régulariser leur situation », en déposant notamment des déclarations rectificatives. L'administration se garde le droit d'apprécier chaque dossier.

Un autre marqueur de la politique du contrôle fiscal est l'adaptation permanente des méthodes et procédures de contrôle. Créé en 1982, le contrôle des comptabilités informatisées a connu des développements liés au fait que l'administration s'est adaptée à des situations qu'elle n'avait jamais eu à traiter. Il lui a fallu, par exemple, préciser et les raisons et dans quelles conditions elle pouvait procéder à un rejet de la comptabilité. Ce n'est que très récemment³⁸ que l'administration est autorisée à prendre copie des documents dont elle a connaissance dans le cadre des procédures de contrôle externe, sans que le contribuable puisse s'y opposer³⁹. C'est un arrêté du 17 novembre 2014 qui a précisé les modalités de sécurisation des copies des documents électroniques. Cette adaptation permanente conduira à ce que le législateur comme la doctrine administrative soient amenés à apporter d'autres précisions que le juge ne manquera pas d'apprécier.

Cette adaptation à la réalité du contrôle fiscal des comptabilités informatisées⁴⁰ est très certainement prémonitoire de ce que va connaître la procédure d'examen de comptabilité à distance dont le Conseil

31. Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, *J.O.*, 7 décembre 2013.

32. Conseil constitutionnel, décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, *J.O.*, 7 décembre 2013.

33. H. RABAULT, « La fraude fiscale aggravée : vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt? », *Petites Affiches*, 2014, 160-161, pp. 5-11.

34. M. COZIAN, *L'aménagement de la procédure d'abus de droit. L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, PUF, 1989, pp. 157-164.

35. Conseil d'État, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, coll. Les études du Conseil d'État, La Documentation française, 2014, p. 43.

36. www.economie.gouv.fr/dgfip/carte-des-pratiques-et-montages-abusifs.

37. Par exemple : abus de convention fiscale, délocalisation de profits suite à restructuration, transferts de fonds par compensation occulte, ...

38. 8 décembre 2013.

39. Art. L. 13 LPF.

40. S. LAMBERT-WIEBER, « Le contrôle fiscal des entreprises à l'ère de la dématérialisation », *Gestion & Finances publiques*, 2017/6, pp. 92-98.

constitutionnel⁴¹ a considéré qu'il ne portait pas atteinte aux droits du contribuable. Cette procédure contradictoire, dont l'objectif est d'intensifier le contrôle fiscal, se fait sur la base de fichiers, d'écritures comptables. En effet, l'entreprise est tenue, dans les quinze jours suivant la réception d'un avis « d'examen de comptabilité », de transmettre une copie de ses écritures comptables dématérialisées afin que l'administration vérifie des comptes. La transmission de fichiers d'écritures comptables (FEC) marque une nouvelle étape du contrôle car « en sus des perspectives de gain de productivité pour la DGFiP, mais également pour les auditeurs, le FEC introduit un changement de paradigme, puisqu'il ouvre un accès exhaustif aux écritures comptables, contrairement aux contrôles par sondage »⁴².

Aujourd'hui, cette méthode suscite quelques interrogations et inquiétudes sachant que la vérification de comptabilité d'une entreprise ne se limite pas à la vérification d'écritures comptables. Personne ne peut nier qu'il est indispensable d'apprécier la vie de l'entreprise dans tout ce qu'elle peut avoir de singulière. Si la procédure est contradictoire, on voit assez mal comment elle peut être mise en action. Si cette méthodologie du contrôle doit être utilisée, ne doutons pas qu'elle soit au fil du temps précisée afin de répondre aux interrogations qui ne manqueront pas d'apparaître.

Un dernier marqueur est à retenir, celui des sanctions. Si le nombre d'avis favorables au dépôt de plainte pour fraude fiscale, rendus par la Commission des infractions fiscales⁴³, a longtemps été en dessous de 1.000 par an, ce chiffre symbolique a été dépassé en 2013 (1.018) pour revenir à 997 en 2016, sachant que le taux d'avis défavorables à l'engagement des poursuites rendus par la Commission reste faible (environ 6 %).

Les sanctions administratives concernant certaines opérations entre des États non coopératifs et la France sont plus lourdes. Il existerait en quelque sorte une présomption de fraude. Par exemple, l'article 52 de la loi de finances rectificative pour 2008 sanctionne plus lourdement les manquements aux obligations déclaratives se rapportant à des actifs localisés dans des territoires qui n'ont pas conclu avec la France une

convention d'assistance administrative permettant notamment l'accès aux renseignements bancaires. L'article 14-1 de la loi de finances rectificative pour 2012 sanctionne d'une amende forfaitaire plancher de 1.500 €, portée à 10.000 € s'il s'agit d'un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative, le défaut de déclaration d'un contrat d'assurance-vie à l'étranger.

B. Un corpus de garanties à repenser

L'administration s'est efforcée, en 2013, d'institutionnaliser une relation de confiance par la signature d'un « Protocole » signé avec des entreprises volontaires. L'idée était de créer un climat de confiance réciproque tout en faisant que l'administration puisse accompagner l'entreprise dans sa gestion fiscale. Ce texte structuré en neuf articles retient que les parties observent des principes de « transparence », de « célérité et disponibilité », de « pragmatisme et de prise en compte des contraintes techniques et opérationnelles » ainsi que de « conduite de la relation dans un esprit de confiance mutuelle »⁴⁴. L'article 1^{er} prévoit que l'administration conduit « une revue annuelle des options et obligations fiscales de l'entreprise en vue de la délivrance (...) d'un avis qui lui est opposable ». L'avis peut être « réservé », qualification étrange pour une administration qui généralement prend le plus grand soin à qualifier les opérations et les procédures. La revue fiscale permet à l'administration d'examiner toutes les options fiscales de l'entreprise, s'exposant ainsi aux « réserves » de l'administration.

L'article 6 énonce qu'en cas de désaccord persistant, l'administration engage une vérification ciblée portant sur les dites « réserves ». Autrement dit, l'administration fait une vérification ponctuelle dont le déclencheur aura été la signature, par l'entreprise, du Protocole qui a permis la revue fiscale. La signature du Protocole engage l'administration à « rendre un avis sur toute interrogation fiscale avant la fin des opérations de revue ou dans les trois mois suivant l'exposé de la problématique fiscale de l'entreprise ». La réponse prend la forme d'un rescrit.

Enfin, les entreprises, signataires du Protocole, sont dans une situation de contrôle fiscal permanent sans que les garanties attachées à celui-ci trouvent pleinement à s'appliquer, c'est en quelque sorte une « vérification de comptabilité contractualisée »⁴⁵. Il

41. Conseil constitutionnel, décision n° 2016-732 DC du 29 décembre 2016, *J.O.*, 11 août 2016.

42. M. MICHEL, « La dématérialisation du contrôle fiscal des entreprises. La transmission des FEC et des problématiques rencontrées par les professionnels de l'expertise comptable », *Gestion & Finances publiques*, 2017/6, pp. 99-103.

43. Commission des infractions fiscales, Rapport annuel à l'attention du gouvernement et du parlement, 2016.

44. Art. 2 du Protocole.

45. Th. LAMBERT, *La vérification de comptabilité contractualisée : la relation de confiance. Mélanges en l'honneur du Professeur Christian Louit*, Bruylant, 2015, pp. 239-252.

n'est pas étonnant que l'expérience reste limitée à une poignée d'entreprises. Aucune garantie particulière n'accompagnait le dispositif.

Il faut repenser les garanties du contribuable en se plaçant sur un autre terrain qui nous semble plus fondamental.

Le foisonnement législatif, une écriture de la loi qui n'est pas toujours un modèle de clarté, une jurisprudence dont on peine parfois à trouver le sens, conduisent à ce que le contribuable se trouve dans une insécurité juridique⁴⁶ qui peut l'amener à renoncer à certaines opérations en France ou à les réaliser dans d'autres pays.

Aujourd'hui, nombreux sont les contribuables qui, à l'occasion d'un contentieux, cherchent à faire reconnaître et appliquer le principe de sécurité juridique, né en Allemagne, que la Cour de justice a consacré depuis l'arrêt *Bosch* de 1962⁴⁷ et que la Cour européenne a reconnu dès 1979 dans l'affaire *Marck c. Belgique*⁴⁸. Ainsi qu'il a été dit, «l'intégration en droit fiscal de ce principe de sécurité juridique n'est que la conséquence de divers processus qui montrent, d'une part, quelques difficultés dans l'étendue de la notion et, d'autre part, son caractère incontournable dans le droit actuel en général et le droit fiscal en particulier»⁴⁹. Au-delà du droit fiscal, la sécurité juridique est «devenue la valeur montante des États de droit modernes»⁵⁰.

Depuis 1999, le Conseil constitutionnel⁵¹ a dégagé un objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, sans pour autant se référer explicitement à la sécurité juridique. Il suffit de lire les articles 39, 39 *duodecies*, A, et quelques autres du Code général des impôts pour se rendre compte qu'à l'évidence beaucoup reste à faire. Le Conseil constitutionnel a longtemps résisté à l'idée de consacrer le principe de sécurité juridique. Puis il a déclaré contraire à la Constitution une loi fiscale rétroactive par «défaut d'intérêt général suffisant»⁵². Il a cen-

suré une disposition incluse dans une loi de finances au motif que les incertitudes qui en résulteraient seraient source «d'insécurité juridique»⁵³.

Le Conseil d'État dans un arrêt d'assemblée en 2006⁵⁴ en a fait un principe général du droit. Tirant argument de l'article 1^{er} du premier Protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, le Conseil d'État dans un arrêt de plénière rendu en 2012⁵⁵ a écarté l'application d'une loi, qui avait instauré pour une période de trois ans au bénéfice des sociétés un crédit d'impôt au titre de la création d'emplois et qui l'année suivante avait limité l'avantage. Le Conseil a jugé que le législateur avait porté atteinte injustifiée à la prévisibilité d'une loi.

L'administration fiscale peut-elle tromper le contribuable? Autrement dit, la confiance légitime appréciée comme un complément indispensable à la sécurité juridique peut-elle être trahie? Comment l'administration peut-elle faire naître une confiance qui s'avérera être trompée dans l'esprit du contribuable? Il peut en être ainsi lorsqu'à l'occasion d'un contrôle fiscal le vérificateur prend verbalement des engagements, qui ultérieurement et finalement ne seront pas suivis. Les seuls engagements qui vailent, au regard du droit, sont les réponses données aux rescrits. On peut déplorer qu'un vérificateur «ne tienne pas parole» comme on peut regretter qu'un ami fasse le contraire de ce qu'il avait promis de faire. Parfois, on ne peut pas exclure que le vérificateur ait suggéré d'agir dans un certain sens, qu'il ait donné un simple conseil ou qu'il se soit trompé dans l'information délivrée. Ce comportement ne signifie en aucune manière qu'il a l'intention de nuire. Il reste au contribuable à chercher à engager la responsabilité pour faute sur le fondement d'une confiance qui aurait été abusée, l'issue restant très incertaine.

En matière de sécurité juridique comme en matière de confiance légitime, un bout de chemin a été fait mais le parcours n'est pas achevé, il est indispensable qu'il le soit car l'un et l'autre concourent à l'acceptabilité des contrôles fiscaux.

*

* *

46. Sur ce sujet, lire la thèse de F. DOUET, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, coll. Bibliothèque de droit privé, LGDJ, 1997, 383 p.

47. CJCE, 6 avril 1962, *Bosch*, 13/61, *Rec. CJCE*, 1962, I, p. 89, concl. LAGRANGE.

48. CEDH, 13 juin 1979, *Marck c. Belgique*, *Rec. CEDH*, série A n° 31.

49. M. BARDIN, «L'émergence du principe de sécurité juridique en droit fiscal», in A. BOYER, S. SCHMITT (dir.), *La sécurité juridique et le contribuable*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2016, pp. 63-80.

50. B. PLESSIX, *Droit administratif général*, LexisNexis, 2016, p. 749.

51. Conseil constitutionnel, décision n° 99-421 DC du 16 décembre 1999, *J.O.*, 22 décembre 1999.

52. Conseil constitutionnel, décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, *J.O.*, 27 décembre 1998.

53. Conseil constitutionnel, décision n° 2005-526 DC du 29 décembre 2005, *J.O.*, 13 octobre 2005.

54. Conseil d'État (ass.), 24 mars 2006, *Sté KPMG*, req. n° 288460, *Actualité juridique de droit administratif*, 2006, p. 1028.

55. Conseil d'État (plén.), 9 mai 2012, *Min. Budget, Comptes publics et fonction publique c. Sté EPI*, req. n° 308996, *Revue de jurisprudence fiscale*, 2012/7, comm. 785, concl. BOUCHER, pp. 595-602.

Il y a trente ans, sur la base des travaux de la commission présidée par Maurice Aicardi, le législateur a adopté un certain nombre de mesures qui ont modifié la relation entre l'administration fiscale et les contribuables⁵⁶. Il y a vingt ans, les organisateurs d'un important colloque ont relancé le débat considérant que l'internationalisation et la dématérialisation des activités économiques, tout comme l'impor-

tance croissante du droit international et du droit européen, avaient changé l'environnement⁵⁷. Plus récemment dans des « réflexions conclusives » d'un colloque consacré au contentieux fiscal, le président Racine⁵⁸, après avoir souligné « l'accès démultiplié du fisc à l'information », constatait que « de nouvelles garanties apparaissent néanmoins ». Le moment semble venu d'aller plus loin.

56. M. AICARDI, *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, coll. Des rapports officiels, La Documentation française, 1986, 72 p.

57. M. COZIAN, P. DIBOUT, J.-L. PIERRE (dir.), *Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport Aicardi*, coll. Colloques & débats, Litec, 2008, 656 p.

58. P.-F. RACINE, « Vers une nouvelle génération de garanties pour le contribuable? », in Th. LAMBERT (dir.), *Le contentieux fiscal en débats*, coll. Grands colloques, LGDJ, 2014, pp. 369-379.