

11 Le droit d'audition fiscale : la nouvelle arme de l'administration fiscale...



Manon LAPORTE,
docteur en droit,
avocat au barreau de Paris



Clarisse SAND,
avocat au barreau de Paris

À l'heure où le Sénat vient d'adopter le projet de loi du gouvernement pour « *Un État au service d'une société de confiance* » qui devrait entrer en vigueur en 2021 et instituer le fameux « *droit à l'erreur* » des administrés, il est intéressant de s'arrêter sur de récentes mesures fiscales, passées quasi inaperçues ces deux dernières années. Elles révèlent l'ampleur du malaise fiscal qui pèse sur les contribuables, particuliers et entreprises, pour qui l'administration fiscale répond d'une logique de contrôle, non d'assistance, et de présomption de culpabilité.

1 - La loi de finances rectificative pour 2016¹ a consacré, depuis le 1^{er} janvier 2017, la procédure de l'« auditeur fiscal ». L'administration fiscale dispose en effet depuis lors d'un pouvoir plus étendu lui permettant d'obtenir auprès de tiers des informations et des preuves sur des contribuables soupçonnés d'avoir commis une fraude fiscale de nature internationale².

2 - Cela fait donc désormais plus d'un an que l'administration fiscale s'est dotée d'un véritable moyen d'investigation, à l'instar de ceux que possèdent l'ordre judiciaire, mais en toute discrétion, et sous couvert de la lutte contre la fraude fiscale consacrée objectif de valeur constitutionnelle.

3 - Ainsi, aux termes du nouvel article L. 10-0 AB du LPF : « **Pour rechercher les manquements aux règles fixées à l'article 4 B, au 2 bis de l'article 39, aux articles 57, 123 bis, 155 A, 209, 209 B ou 238 A du Code général des impôts, les agents de la direction générale des finances publiques des catégories A et B peuvent entendre toute personne, à l'exception du contribuable concerné, susceptible de leur fournir des informations utiles à l'accomplissement de leur mission** ».

4 - Cette procédure d'audition a en réalité pour objectif d'étendre les sources d'information de l'administration fiscale dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale internationale. Elle ouvre à cette dernière le pouvoir d'entendre toute personne notamment pour détecter des activités prétendument exercées à l'étranger mais en réalité exercées en France.

5 - Ce pouvoir d'audition ne peut pas viser le contribuable faisant lui-même l'objet du contrôle de sa situation fiscale. Il s'adresse donc exclusivement aux tiers à la procédure de contrôle, mais sans que le contribuable n'en soit préalablement informé.

6 - À titre d'exemple, un salarié de l'entreprise peut donc être auditionné, mais également un client, un fournisseur, un comptable, un ancien salarié ou un prestataire de services, susceptibles de détenir des éléments sur l'existence d'un dispositif frauduleux.

7 - Dans le cadre des débats parlementaires, un certain nombre d'interrogations ont été soulevées, notamment sur la nature des informations et des pièces susceptibles d'être communiquées à l'administration.

8 - Il a été évoqué la possibilité pour une entreprise tierce d'apporter, au-delà du témoignage oral de son responsable, recueilli lors de l'audition, des pièces, comme un jeu de factures ou encore un échange de courriers, tant par la voie postale que par la voie électronique, établissant des relations données avec l'objet de l'audition.

9 - La procédure du témoin fiscal a donc été précisée³, la personne auditionnée devant :

- avoir reçu **une demande d'audition** 8 jours au moins avant la date prévue précisant l'objet de l'audition ;
- être informée par cette demande que l'audition « **n'est pas contraignante** » ;
- avoir la possibilité **d'être auditionné dans des locaux autres que ceux de l'administration** à l'exception de locaux à usage d'habitation ;
- avoir le droit de **se faire assister d'un conseil** ;
- avoir la faculté **d'avoir communication du procès-verbal** clôturant l'audition sur demande.

10 - Penser immédiatement que cette audition ouvre une brèche dans le bloc des garanties accordées par les textes fondamentaux de notre République aux citoyens que nous sommes, semble une évidence.

11 - En tant que professionnels de la procédure fiscale, elle nous déroute à plusieurs égards.

Si des « garde-fous » sont prévus par l'article L. 10-0 AB du LPF, ils s'appliquent essentiellement à garantir les droits de la personne auditionnée.

12 - Il est utile de remarquer que ces garanties se rapprochent de celles accordées à la personne soupçonnée d'avoir commis une infraction et convoquée à une audition libre⁴.

13 - Cependant, une différence fondamentale existe entre ces deux dispositifs, qui illustre à notre sens le grave déséquilibre introduit par le nouvel article L. 10-0 AB du LPF. En effet, alors que l'audition libre vise à garantir les droits de la personne mise en cause au titre de la commission d'une infraction pénale, le dispositif fiscal n'a pour effet que de « garantir » les droits du témoin d'une éventuelle infraction fiscale. Il convient de s'interroger sur la véritable utilité de ces garanties pour ce témoin, qui de fait n'est pas concerné directement, au contraire du contribuable qui est maintenu dans une parfaite ignorance.

1. L. fin. n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 19 (JO 30 déc. 2016). – Cons. const., 29 déc. 2016, n° 2016-743 DC.

2. Dr. fisc. 2017, n° 4, 137 et D.O Actualité 1/2017, n° 79 ; D.O, étude F-8880, n° 71 ; Dr. fisc. 2018, n° 7-8, act. 76 et D.O Actualité 8/2018, n° 5.

3. BOI-CF-COM-20-50, 7 févr. 2018.

4. CPP, art. 61-1.

14 - Ce n'est qu'au stade de la réception d'une proposition de rectification que le contribuable aura la faculté sur demande (et non de manière automatique) d'obtenir la copie du ou des procès-verbaux cités par l'administration fiscale.

15 - L'article L. 10-0 AB du LPF prévoit en effet que le contribuable ne peut obtenir la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus – a fortiori des procès-verbaux – de tiers sur lesquels l'administration s'est fondée, qu'entre le moment où la procédure fiscale est diligentée à son égard, et la mise en recouvrement des impositions⁵.

16 - Ainsi :

- L'obligation de communication de l'administration au contribuable concerné n'est pas « contrainte », dans la mesure où elle conserve la faculté de choisir le moment de la divulgation du ou des procès-verbaux sollicités : dans les faits, il est observé que les brigades communiquent les informations à la fin des opérations de contrôle.

- Ensuite, si le contribuable ne sollicite pas la communication des procès-verbaux avant la mise en recouvrement des impositions, il ne pourra plus en obtenir la communication.

De fait, les « garanties » accordées au contribuable sont périssables, alors même que l'administration fiscale conservera la possibilité de puiser son argumentaire sur des procès-verbaux préalablement constitués. Ainsi défini, ce dispositif fiscal, inédit jusqu'à ce jour, représente à nos yeux une régression manifeste des libertés publiques de notre pays.

17 - Il interroge d'ailleurs :

- sur l'utilisation des procès-verbaux recueillis dans le cadre de cette procédure : pourront-ils être utilisés dans le cadre d'une procédure correctionnelle en cas de constitution du délit de fraude fiscale ? Il est probable que oui, même si la loi est silencieuse sur ce sujet.

- sur le déroulé des procédures de contrôle fiscal, avec un service vérificateur examinant la situation du contribuable, non plus avec une vision objective, mais avec un ou plusieurs préjugés tirés de son « enquête » préalable, que le contribuable devra s'attacher à démentir lors des opérations de contrôle : n'y a-t-il pas un risque de renversement de la charge de la preuve, qui en principe incombe à l'administration fiscale, sauf procédure particulière ?

- sur le respect du secret fiscal de l'article L. 103 du LPF et le secret des affaires.

18 - Jusqu'à présent, la procédure de l'article L. 10-0 AB du LPF ne peut être mise en œuvre que pour rechercher les manquements aux règles fixées aux principaux articles se rapportant à la fiscalité internationale des particuliers et des entreprises. Cependant, les dispositifs du genre se multiplient, faisant peser encore davantage la présomption de culpabilité sur le contribuable, au détriment de la pédagogie et l'assistance.

19 - C'est dans la même logique que la loi de finances pour 2017⁶ a institué au 1^{er} janvier 2017 un dispositif expérimental sur 2 années : l'« aviseur fiscal ». Cette nouvelle procédure permet désormais à l'administration fiscale d'indemniser la ou les personnes qui lui communiqueront des renseignements menant à la découverte d'infractions fiscales de nature internationale. Elle groupe globalement les infractions visées par la procédure d'audition – rien n'empêchant par ailleurs le témoin fiscal de devenir aviseur rémunéré – auxquelles s'ajoutent les manquements déclaratifs de comptes à l'étranger.

20 - L'attribution de cette indemnisation et son montant éventuel sont laissés à la libre appréciation de la Direction générale des finances publiques (DGFIP), qui le détermine forfaitairement par « référence aux montants estimés des impôts éludés », l'« intérêt fiscal pour l'État des informations communiquées », « le rôle précis de l'aviseur ».

21 - Était-il vraiment nécessaire d'indemniser les informateurs ?

Ne s'agit-il pas là d'instituer une logique de délation ? De moralisation ? Pas sûr que le procédé convainque les fraudeurs de se repentir... D'ailleurs, il pose le même type de questions s'agissant des garanties du droit, des libertés publiques, de l'administration de la preuve. En effet, les documents communiqués par l'aviseur pourront initier une perquisition civile et pénale, cette dernière n'impliquant pas obligatoirement que l'obtention de la preuve l'ait été de façon régulière.

22 - On est bien loin, là, d'un « État au service d'une société de confiance... ».

Mots-Clés : Impôts - Fraude fiscale - Auditeur fiscal - Aviseur fiscal

5. LPF, art. L. 76 B.

6. L. fin. n° 2016-1917, 29 déc. 2016 (JO 30 déc. 2016).

LexisActu.fr
LA veille juridique que vous attendez !

Offre découverte
A partir de **56 € HT/mois**
Offre valable Jusqu'au 31/12/2018

Plus d'infos boutique.lexisnexis.fr

LexisNexis SA - 141, rue de Javel - 75147 Paris cedex 15 - SIRET 552 029 431 RCS Paris - 18ALLMD004