



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

DROIT EUROPÉEN

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

**Les outils de recherche de renseignements
(fiche thématique)**

Date de rédaction : 04/05/2024

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES.....	2
Introduction.....	3
I – Les procédures permettant de questionner le contribuable.....	4
A – Une procédure générale : la demande de renseignements.....	4
B – Une procédure propre à l’impôt sur le revenu : la demande d’éclaircissement ou de justifications.....	5
1 – Le champ d’application de la procédure.....	5
2 – Le déroulement de la procédure.....	5
II - Le droit de communication	6
A - Le champ d’application du droit de communication	6
B – Les modalités d’exercice du droit de communication.....	7
1 – Le droit de communication spontané.....	7
2 – Le droit de communication à l’initiative de l’administration	7
III – Les procédures d’investigation spécifiques.....	8
A - Le droit de visite et de saisie	8
B - La flagrance fiscale.....	9
C - Le droit d’enquête	10
D – L’assistance administrative internationale.....	11

INTRODUCTION

Le système fiscal français est un système déclaratif. La contrepartie de cette caractéristique est que l'administration fiscale puisse exercer un contrôle des éléments déclarés pour éviter toute fraude et, dans le même temps, assurer l'égalité de tous devant l'impôt. Ainsi s'explique que le législateur ait mis à sa disposition différents outils lui permettant d'obtenir des informations pour remplir cette mission.

Ces outils sont multiples. Les plus fréquemment utilisés consistent en demandes de renseignements adressés aux contribuables. Celles-ci visent, à partir des réponses fournies, à écarter toute anomalie ou, au contraire, à engager une procédure de contrôle plus poussée, contrôle sur pièces ou contrôle fiscal externe selon la gravité des manquements constatés. Un autre outil auquel l'administration a largement recours est le droit de communication qui lui permet de demander à des tiers, de manière contraignante, des informations sur un contribuable.

D'autres outils sont plus spécifiques et utilisés par des services spécialisés. Ils permettent de caractériser des infractions fiscales. L'on peut, notamment, citer le droit de visite et de saisie, la flagrance fiscale ou, encore, le droit d'enquête.

Il convient, donc, d'étudier les procédures permettant de questionner les contribuables (I), le droit de communication (II) et les procédures d'investigation spécifiques (III).

I – LES PROCEDURES PERMETTANT DE QUESTIONNER LE CONTRIBUABLE

Deux procédures permettent de demander des renseignements aux contribuables : l'une est générale (A), l'autre est spécifique à l'impôt sur le revenu (B).

A – Une procédure générale : la demande de renseignements

Cette procédure, prévue à l'article L 10 du LPF, permet à l'administration fiscale d'adresser au contribuable une demande de renseignements sur tous points mentionnés dans les déclarations souscrites. Elle est générale en ce qu'elle s'applique en matière de tous impôts. Mais, elle ne revêt pas un caractère contraignant : le contribuable n'est, en effet, pas tenu de répondre et son refus ne peut entraîner une taxation d'office, l'administration devant, si elle souhaite poursuivre son contrôle, suivre la procédure de rectification contradictoire.

Sur le plan procédural, le contribuable dispose d'un délai minimum de 30 jours pour répondre. En cas de réponse, l'administration doit informer le contribuable des suites données à son dossier dans les 60 jours de la date d'envoi de la réponse. En l'absence de tout nouveau courrier de sa part, il y aura prise de position tacite sur le point soulevé.

Sur le plan pratique, ces demandes de renseignements sont fréquemment utilisées par l'administration dans le cadre de contrôles sur pièces, le but étant de lever les incertitudes affectant certains points d'un dossier ou de confirmer la présence d'anomalies.

B – Une procédure propre à l’impôt sur le revenu : la demande d’éclaircissement ou de justifications

La procédure de demande d’éclaircissement ou de justifications est prévue par l’article L 16 du LPF qui détermine, d’une part, son champ d’application (1) et, d’autre part, son déroulement (2).

1 – Le champ d’application de la procédure

Cette procédure concerne, exclusivement, la déclaration d’ensemble des revenus. Elle permet, d’abord, à l’administration de demander au contribuable des éclaircissements, c’est-à-dire des commentaires ou des informations sur les mentions portées sur ses déclarations.

Elle permet, ensuite, de demander au redevable des justifications, c’est-à-dire la production de documents sur certains points de sa déclaration qui sont limitativement énumérés par loi. Cela peut concerner : la situation ou les charges de famille de l’intéressé (extrait de naissance, certificat de scolarité, ...), les charges retranchées du revenu net global ou ouvrant droit à une réduction d’impôt (factures, quittances, ...), les avoirs ou revenus d’avoirs à l’étranger, les éléments servant de base à la détermination des revenus fonciers ou des gains de cession de valeurs mobilières ou des plus-values de cession d’immeubles ou de biens meubles. En revanche, en dehors de ces trois derniers cas, cette procédure ne peut être utilisée pour le contrôle des frais et des charges portés en déduction pour la détermination d’un revenu net catégoriel.

Des procédures distinctes de demande d’éclaircissements ou de justifications existent, également, en matière d’impôt sur la fortune immobilière, pour le contrôle de la taxe sur les services numériques, ainsi qu’à l’égard des contribuables n’ayant pas déclaré leurs avoirs détenus à l’étranger.

2 – Le déroulement de la procédure

La procédure commence par l’envoi de la demande d’éclaircissements ou de justifications. Celle-ci doit indiquer, explicitement, les points sur lesquels elle porte et prévoir un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois. L’administration peut, toutefois, accorder un délai de réponse complémentaire au contribuable qui en fait la demande écrite. Deux situations peuvent, alors, se présenter.

En premier lieu, si le contribuable apporte des éléments précis, c’est-à-dire ne limite pas sa réponse à de simples affirmations ou allégations de caractère général, imprécis et invérifiable, et que les pièces produites justifient les éléments déclarés, la procédure de contrôle prend fin.

En second lieu, si, dans le délai qui lui est imparti, le contribuable ne répond pas à la demande d’éclaircissements ou de justifications, s’il ne fournit aucune réponse écrite ou encore s’il n’apporte que des réponses imprécises ou invérifiables sans les assortir d’éléments de justification, il peut être taxé d’office. En revanche, si, dans ce même délai, il fournit des éléments de réponse et de justification, mais que ceux-ci sont insuffisants, l’administration doit le mettre en demeure d’apporter des précisions complémentaires dans un délai de 30 jours en indiquant les éléments de la réponse initiale à compléter et les justifications manquantes. Sous peine d’irrégularité de la procédure, cette mise en demeure ne peut pas être adressée avant l’expiration du délai de réponse fixé par la demande d’éclaircissements ou de justifications. Si, dans ce nouveau délai, le contribuable n’apporte aucune réponse écrite ou ne fournit pas les renseignements et les justifications demandés, la procédure de taxation d’office lui est, alors, applicable.

II - LE DROIT DE COMMUNICATION

Le droit de communication est prévu aux articles L 81 et s. du LPF. Il permet à l'administration fiscale de prendre connaissance et au besoin copie des documents détenus par des tiers, en vue de détecter des manquements éventuels aux obligations déclaratives et de vérifier la sincérité des chiffres déclarés. Ces informations peuvent, ensuite, être utilisées dans le cadre de l'ensemble des procédures de contrôle et de rectification dont disposent les services fiscaux. Cette procédure est étroitement limitée (A) et voit ses modalités d'exercice encadrées (B).

A - Le champ d'application du droit de communication

Le droit de communication concerne certaines personnes et porte sur certains documents.

D'une part, les personnes ou organismes assujettis au droit de communication sont limitativement énumérés par la loi. Il s'agit : des personnes physiques ou morales ayant la qualité de commerçant, c'est-à-dire soumises aux obligations comptables du Code de commerce, des artisans, des membres de certaines professions non commerciales, des professions agricoles, des tribunaux (autorité judiciaire, ministère public), des organismes de sécurité sociale, des administrations publiques et assimilées, d'établissements, de personnes ou d'organismes divers (banques, sociétés civiles, personnes ou organismes qui payent des produits de valeurs mobilières, ...). L'administration peut, également, adresser des demandes de renseignements à des personnes non soumises au droit de communication (salariés, notamment), mais celles-ci ne sont pas légalement tenues d'y répondre.

D'autre part, le droit de communication porte sur une grande variété de documents. Ainsi, pour les entreprises commerciales, les agents des finances publiques peuvent prendre connaissance des livres, registres et rapports dont la tenue est rendue obligatoire par le Code de commerce, ainsi que de tous documents relatifs à leur activité. En ce qui concerne les professions agricoles, le droit de communication porte sur les documents comptables, pièces justificatives de recettes et de dépenses tenues par ces professionnels et, plus généralement, sur tous documents relatifs à leur activité. Les organismes financiers (banques, Banque de France, Caisse des dépôts et consignations, ...) sont, par ailleurs, tenus de communiquer à l'administration fiscale des renseignements relatifs aux comptes de leurs clients, à certains transferts de fonds à l'étranger, ainsi que l'identité des demandeurs de chèques non barrés. S'agissant des administrations publiques, les agents de la DGFIP, de la Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI), ainsi que de la Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGCCRF) peuvent se communiquer, spontanément ou sur demande, tous les renseignements et documents recueillis dans le cadre de leurs missions respectives.

B – Les modalités d’exercice du droit de communication

Le droit de communication peut s’exercer de deux façons : par transfert spontané des informations par les tiers (1) ou sur demande expresse de l’administration fiscale (2).

1 – Le droit de communication spontané

Ce droit peut, d’abord, être systématique ou spontané, c’est-à-dire sans demande préalable de l’administration fiscale. L’on peut citer à titre d’exemple le relevé récapitulatif des remboursements effectués par les caisses de sécurité sociale aux assurés sociaux pour les professions médicales, les informations fournies par l’autorité judiciaire sur l’existence d’actes frauduleux, celles transmises par les greffiers des tribunaux de commerce ou, encore, celles résultant des renseignements obtenus par les diverses administrations publiques dans le cadre de l’exercice de leurs missions.

2 – Le droit de communication à l’initiative de l’administration

Le droit de communication peut aussi s’exercer à l’initiative de l’administration fiscale. Les agents des finances publiques peuvent, ainsi, prendre connaissance des documents concernés sur place ou par correspondance, y compris électronique, de même qu’effectuer des copies des documents concernés. Aucune formalité particulière n’est prévue. Toutefois, l’administration recommande à ses agents, lorsqu’ils exercent le droit de communication sur place, d’adresser ou de remettre à l’intéressé un avis de passage. Elle admet, de plus, que ce dernier puisse se faire assister d’un conseil. La collecte des informations ne doit, par ailleurs, s’accompagner d’aucun examen critique des documents comptables, sur lesquels aucune mention ne doit être apposée. Enfin, si l’administration se fonde sur les renseignements et documents recueillis pour établir des impositions supplémentaires, elle doit informer le contribuable de leur teneur et de leur origine.

Le refus de communication des documents et renseignements demandés par l’administration, l’absence de tenue de ces documents, la destruction de ceux-ci avant le délai légal de conservation (6 ans en principe) ou tout comportement faisant obstacle à la communication entraîne l’application d’une amende de 10 000 €. En cas de refus de communication, l’amende s’applique pour chaque demande pour laquelle tout ou partie des documents ou renseignements sollicités n’ont pas été communiqués. L’amende est toutefois écartée lorsque les agissements visés ci-dessus constituent une opposition individuelle au contrôle fiscal entraînant une évaluation d’office et punie des sanctions fiscales et pénales propres à cette procédure.

III – LES PROCEDURES D’INVESTIGATION SPECIFIQUES

Il existe différentes procédures spéciales permettant de rechercher des informations et de constater des infractions : le droit de visite et de saisie (A), la flagrance fiscale (B), le droit d’enquête (C) et l’assistance administrative internationale (D).

A - Le droit de visite et de saisie

Cette procédure, prévue à l’article L 16 B du LPF, permet aux agents de l’administration fiscale de procéder à la recherche d’infractions en matière d’impôts directs et de taxes sur le chiffre d’affaires. Plus précisément, elle les autorise à rechercher, en tous lieux, mêmes privés, des preuves matérielles de fraudes graves lorsqu’il existe des présomptions qu’un contribuable se soustrait à l’établissement ou au paiement de l’impôt sur le revenu ou sur les bénéfices, ou des taxes sur le chiffre d’affaires, ou souscrit des déclarations inexactes en vue de bénéficier de crédits d’impôt prévus en faveur des entreprises passibles de l’impôt sur le revenu ou sur les bénéfices.

Cette procédure est, du fait de son caractère intrusif, très encadrée. Chaque visite doit, ainsi, être autorisée par une ordonnance du juge des libertés et de la détention, et la visite et la saisie de documents s’effectuent sous son autorité et son contrôle. Un officier de police judiciaire est, également, chargé d’assister à ces opérations et de tenir le juge informé de leur déroulement. La saisie ne peut, par ailleurs, porter que sur des documents de nature à apporter la preuve des agissements frauduleux dont il a autorisé la recherche.

La visite peut se dérouler partout où les pièces et documents se rapportant à la fraude présumée sont susceptibles d’être détenus ou d’être accessibles ou disponibles, quel qu’en soit le support. Elle ne peut, toutefois, pas être commencée avant 6 heures ni après 21 heures et elle est effectuée en présence de l’occupant des lieux visités. En cas d’impossibilité, l’officier de police judiciaire désigne deux témoins en dehors des personnes placées sous son autorité ou celle de la DGFIP. 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 ou à leur saisie, les agents des finances publiques peuvent saisir ce support et le placer sous scellés. Ils disposent alors d’un délai de 15 jours à compter de la date de la visite (délai prorogeable sur autorisation judiciaire) pour procéder, à partir d’une copie du support, aux opérations nécessaires à l’accès aux pièces ou documents et à leur mise au clair, et pour restituer le support et sa copie. Le contribuable encourt l’évaluation d’office pour opposition à contrôle fiscal lorsque l’opposition est constatée dans ses locaux ou ceux occupés par son représentant, ainsi qu’une amende spécifique.

Il est établi, à la fin de la procédure, un procès-verbal relatant les modalités et le déroulement de l’opération, consignait les constatations effectuées. Un inventaire des documents saisis lui est annexé, de même que le compte rendu de l’audition éventuellement effectuée. Une copie du procès-verbal et de l’inventaire est remise aux intéressés.

Les documents saisis doivent, enfin, être restitués dans les six mois de la visite. La restitution dans ce délai doit également avoir lieu avant le début de la vérification de comptabilité ou, du moins, dans un délai ne privant pas le contribuable d’un débat oral et contradictoire sur place avec le vérificateur.

B - La flagrance fiscale

La procédure de flagrance fiscale (art. L 16-0 BA et L 252 B du LPF) permet aux agents des finances publiques ayant au moins le grade de contrôleur de dresser un procès-verbal des faits frauduleux qu'ils ont été amenés à constater.

La mise en œuvre de cette procédure n'est possible qu'en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale et à l'encontre des contribuables se livrant à une activité professionnelle pour lesquels il est constaté l'un au moins des faits suivants : exercice d'une activité occulte, exercice d'une activité illicite (telle que le trafic de stupéfiants, de fausse monnaie, d'armes, ...), délivrance ou comptabilisation de factures fictives ou de factures afférentes à des livraisons de biens ou à des prestations de services au titre desquelles la TVA ne peut donner lieu à aucune déduction (notamment, « fraude carrousel »), répétition d'achats, de ventes ou de prestations non comptabilisés ou utilisation frauduleuse de logiciels de comptabilité ou de caisse permissifs, lorsque ces faits sont de nature à priver la comptabilité de valeur probante, infraction à la législation sociale en matière de travail dissimulé, absence répétée de souscription de la déclaration mensuelle de TVA, absence du respect d'au moins deux des obligations déclaratives suivantes au titre de la dernière période échue (déclaration mensuelle du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu par les employeurs, déclaration annuelle d'ensemble des revenus, déclaration annuelle des bénéficiaires professionnels au régime du réel, ...). La procédure peut, aussi, être appliquée au titre des périodes pour lesquelles l'une des obligations déclaratives prévues en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés ou de TVA n'est pas échue (uniquement au titre de la période en cours en cas d'exercice d'une activité illicite). Ces faits peuvent être constatés pendant, notamment, un droit d'enquête ou un droit de visite et de saisie.

Le procès-verbal de flagrance fiscale dressé par les agents de la DGFiP emporte diverses conséquences. Il permet, d'abord, au comptable public de procéder, sans accord préalable d'un juge, à une ou plusieurs mesures conservatoires à hauteur du montant représentatif des impôts afférents à chaque année, exercice ou période concernés, ainsi qu'à hauteur du montant de l'amende (5 000 €, avec possibilité d'augmenter ce montant selon le niveau du chiffre d'affaires). Par ailleurs, les contribuables visés par le procès-verbal sont placés d'office sous le régime réel normal d'imposition en matière de TVA pour l'année ou l'exercice au cours duquel ce procès-verbal est établi. Enfin, cette procédure emporte des conséquences sur le droit de contrôle de l'administration (allongement du délai de reprise, dispense d'une mise en demeure préalable en cas de taxation d'office) et sur le bénéfice des garanties accordées aux contribuables en cas de contrôle (limitation de la durée des vérifications de comptabilité des PME, limitation du droit de reprise en cas d'ESFP et non-renouvellement des vérifications de comptabilité).

C - Le droit d'enquête

Le droit d'enquête (art. L 80 F à L 80 J du LPF) permet à l'administration fiscale de rechercher des manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumises les personnes assujetties à la TVA. Plus précisément, cette procédure permet la consultation de tous documents afférents à la facturation : factures, documents comptables (grand-livre, journaux, ...), bons de commande ou de livraison ou encore relevés de comptes professionnels. Les agents sont ici en droit tant de consulter ou copier les documents en cause que de mener des auditions.

L'intervention se fait de manière inopinée dans les locaux professionnels de l'assujetti ou sur convocation dans les bureaux de l'administration. A l'issue de l'enquête, c'est-à-dire dans les 30 jours qui suivent la dernière intervention sur place ou la dernière convocation, l'administration établit un procès-verbal. L'assujetti dispose, alors, d'un délai de 30 jours pour faire valoir ses observations.

Les constatations opérées au cours de l'enquête ne peuvent, toutefois, être opposées à l'assujetti, ainsi qu'aux tiers concernés, par la facturation que dans le cadre d'une procédure de vérification fiscale au regard des impositions de toute nature et de la procédure d'enquête. Mais, elles peuvent être utilisées pour la mise en œuvre des procédures de visite et de saisie ou de flagrance fiscale.

D – L'assistance administrative internationale

Cette procédure vise les relations entre l'administration fiscale française et les administrations fiscales étrangères. Elle permet d'échanger des renseignements en matière d'assiette et de contrôle de l'impôt, ainsi que de recouvrement. Cet échange n'est, toutefois, possible que s'il est prévu par une règle internationale. Ainsi, en cas de convention fiscale bilatérale, celle-ci doit viser les impôts objets de l'assistance. Sur le plan communautaire, différentes directives et règlements prévoient l'échange de renseignements, notamment en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de taxes foncières ou encore d'impôt sur la fortune.

Cet échange peut revêtir diverses formes. Il peut, ainsi, s'agir d'un échange de renseignements d'office, c'est-à-dire sans demande préalable et de manière périodique, celui-ci supposant un accord formel entre les Etats sur la liste des renseignements à communiquer : à titre d'exemple, l'on peut citer le fichier recensant les échanges intracommunautaires en matière de TVA. L'échange peut aussi être spontané, c'est-à-dire à l'initiative des services fiscaux d'un Etat lorsqu'ils disposent d'une information pertinente sur un contribuable pouvant intéresser un autre Etat. Mais, le plus connu est l'échange sur demande : ici, la demande d'assistance de la direction départementale doit, en principe, transiter par une direction régionale, mais il existe des dispositifs transfrontaliers, en matière d'impôts directs, permettant à l'autorité locale de procéder elle-même à la demande d'assistance.