

Les Cahiers de droit



Les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt : mythes et réalités

Christian Louit

Volume 24, Number 3, 1983

URI: <https://id.erudit.org/iderudit/042558ar>

DOI: <https://doi.org/10.7202/042558ar>

[See table of contents](#)

Publisher(s)

Faculté de droit de l'Université Laval

ISSN

0007-974X (print)

1918-8218 (digital)

[Explore this journal](#)

Cite this article

Louit, C. (1983). Les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt : mythes et réalités. *Les Cahiers de droit*, 24(3), 477–503. <https://doi.org/10.7202/042558ar>

Article abstract

This article deals with the powers of the fiscal administration in French law. The author examines the various protections afforded by the law and the administration to the taxpayer.

The author also studies the powers of the administration in relation to the reassessment of tax. Such procedures are either contradictory or discretionary. The taxpayer's rights are guaranteed by certain rules concerning limitation of actions and changes in official policies.

Les pouvoirs de l'administration fiscale dans la perception et le recouvrement de l'impôt : mythes et réalités

Christian LOUIT *

This article deals with the powers of the fiscal administration in French law. The author examines the various protections afforded by the law and the administration to the taxpayer.

The author also studies the powers of the administration in relation to the reassessment of tax. Such procedures are either contradictory or discretionary. The taxpayer's rights are guaranteed by certain rules concerning limitation of actions and changes in official policies.

	<i>Pages</i>
Introduction	478
1. Contrôles fiscaux et garanties du contribuable	481
1.1. Les diverses formes de contrôle	481
1.2. Les garanties du contribuable	488
1.2.1. Les garanties juridiques offertes au contribuable vérifié	489
1.2.2. Les garanties qui résultent de la politique administrative	491
2. Redressements fiscaux et recouvrement : les garanties du contribuable	492
2.1. Les procédures de redressement	492
2.1.1. Les procédures contradictoires de redressement	492
2.1.2. Les procédures d'office	494
2.1.2.1. L'ancien article 179 du <i>Code Général des Impôts</i> (art. L. 66 et L. 69 du <i>Livre des procédures fiscales</i>)	495
2.1.2.2. Les articles L. 63 du <i>Livre des procédures fiscales</i> et 168 du <i>Code Général des Impôts</i>	496
2.1.2.3. L'article 180 du <i>Code Général des Impôts</i> (art. L. 71 du <i>Livre des procédures fiscales</i>)	498
2.1.3. Les garanties générales reconnues au contribuable	500
2.1.3.1. La prescription au profit du contribuable	500
2.1.3.2. La garantie du contribuable contre les changements de doctrine de l'Administration fiscale	501

* Professeur et Directeur de l'Institut du droit des affaires de l'Université d'Aix Marseille.

2.1.4. Les sanctions fiscales et pénales	502
2.2. Le recouvrement de l'impôt	502

Introduction

La France connaît un problème général et permanent de relations entre Administration et administrés. Ce problème est bien sûr particulièrement sensible dès lors que ces relations se traduisent, au détriment de l'administré, par un prélèvement financier. La fiscalité est de ce fait un secteur privilégié de contestation.

Étudier la situation du contribuable français dans l'hypothèse de contrôles fiscaux effectués à son encontre, et éventuellement de redressements notifiés de l'assiette de l'impôt, suppose que soit présenté le contexte général et fiscal propre à la France.

La situation de la France se caractérise tout d'abord par un niveau élevé des prélèvements obligatoires : en 1973, le total des prélèvements obligatoires en % du Produit intérieur brut représentait 35,7% (cotisations sociales obligatoires comprises) et 41% en 1979¹. À titre de comparaison, pour les mêmes années, ce prélèvement était de 36,3% et 37,2% en Allemagne Fédérale, 32% et 33,8% en Grande-Bretagne, 29,7% et 31,3% aux États-Unis, 22,1% et 24% au Japon.

En 1980, ce pourcentage atteignait 42,5%² et il était évalué en 1982 à environ 45% du P.I.B. La France se situe ainsi, au terme d'une évolution continue il faut le souligner, dans le groupe des pays à prélèvements obligatoires particulièrement importants, à savoir la Suède, le Luxembourg, la Norvège, les Pays-Bas notamment. Bien entendu, les imperfections de tout système fiscal sont aggravées dès lors que la pression fiscale devient plus importante.

De plus, cette évolution se réalise dans un pays dont la situation économique est depuis quelques années difficile — et où les relations des administrés avec l'Administration constituent un problème général et

1. OCDE, *Statistiques et recettes publiques, 1965-1979*, p. 43 et 140. Au Canada, en 1977, ce taux, d'après les mêmes sources, s'élevait à 31,98%.

2. Comptes de la Nation 1980. À titre de comparaison, en 1913, les prélèvements obligatoires ne représentaient que 10% du P.I.B. d'après un rapport présenté par M. EGRET au Conseil économique et social, *L'amélioration des rapports entre l'Administration et les contribuables, et en particulier les non-salariés*. J.O. Avis et rapports du Conseil économique et social, 6 février 1979.

permanent, en raison des traditions régaliennes (héritées de l'Ancien régime) de cette dernière.

Quant aux aspects proprement fiscaux de cette situation, on peut distinguer les données juridiques des éléments politiques : Au plan juridique, les textes sont complexes, à tel point que les contribuables (et les parlementaires : « Comment, s'exclamait un sénateur, à l'occasion de la discussion d'un texte fiscal, peut-on encore dire que nul n'est censé ignorer la loi devant de tels monuments d'obscurité et de complexité »)³ peuvent difficilement comprendre le prélèvement fiscal.

Ils sont en même temps souvent imprécis : l'Administration fiscale, sous couvert d'instructions interprétatives de ces textes, dispose ainsi d'un pouvoir normatif considérable qui échappe au contrôle du juge administratif. Le texte législatif ou réglementaire étant très vague, il est en effet aisé de présenter comme interprétatif une circulaire ou instruction en réalité normative. Ces textes ne faisant pas grief ne sont pas susceptibles de recours devant les juridictions administratives⁴.

En outre, quand telle ou telle disposition réglementaire est annulée par le Conseil d'État, il arrive de plus en plus souvent que le législateur entérine les dispositions en cause. Cela s'est produit, avec la loi de Finances pour 1983, à l'égard de deux dispositions ou pratiques sanctionnées par la Haute Autorité et qui avaient trait l'une au secret professionnel opposable à l'Administration, l'autre aux vérifications inopinées de la comptabilité des contribuables⁵.

Par ailleurs, les textes fiscaux sont fréquemment modifiés, pour des raisons parfois honorables. Mais ceci accentue le malaise fiscal. On se heurte en effet ici à la règle de Canard⁶ : un impôt est d'autant plus imperceptible qu'il est établi depuis longtemps et que ses taux et sa technique d'évaluation sont stables.

Le rapport Egret soulignait également la rétroactivité de certaines lois fiscales, et l'abus des présomptions irréfragables, par exemple en matière de

3. Sénateur VIRAPOULLÉ, *Discussion du projet de loi relatif aux garanties accordées au contribuable en matière fiscale et douanière*, débats Sénat, séance du 27 Octobre 1977, *J.O.* p. 2460.

4. Voir sur ce point par exemple C.E. 7 mars 1982, Req. n° 24.040, *Droit fiscal*, 1982, n° 44, comm. 2037, concl. Schrike.

5. C.E. 12 mars 1982, *Droit fiscal*, 1982, n° 31, p. 1040 (secret professionnel médical) et art. 73 de la *Loi de Finances* pour 1983 ; C.E. 7 mai 1982, n° 18.920, *D.F.* 1982, comm. 2335, concl. Verry (vérifications inopinées) et art. 74, II de la *Loi de Finances* pour 1983.

6. N.F. Canard a étudié en 1801 les effets économiques et politiques résultant de l'instauration de nouveaux impôts.

frais généraux. On peut ajouter, pour en terminer, le développement des situations juridiques (dans le domaine notamment de relations internationales et des vérifications approfondies de situations fiscales d'ensemble) où la charge de la preuve, qui relève normalement de l'Administration, incombe au contraire au contribuable avec toutes les difficultés que cela comporte.

Les données « politiques » découlent en partie de cette situation juridique. « L'impôt est, avec le service militaire, l'une des contraintes sociales les plus difficiles à accepter pour les citoyens [...]. La caractéristique essentielle de la psychologie du contribuable français, c'est la conviction que l'impôt est une spoliation, une privation de ressources, et non un emploi de ces ressources nécessaire par la vie en société ». ⁷ En outre, « chez le petit ou le moyen contribuable exerçant une profession indépendante, le sentiment premier sera l'inquiétude et la crainte à l'égard de l'Administration et de ses agents ».

En même temps, depuis plusieurs années, le Gouvernement affiche une volonté de lutte contre la fraude fiscale, lutte indispensable à toute amélioration des conditions du prélèvement fiscal. Mais la multiplication des contrôles qui découle de cette volonté crée bien entendu des tensions. Cette volonté était tempérée, au sein de la précédente majorité, par la recherche d'une réconciliation entre les Français et leur fiscalité. « La réconciliation des Français avec leur fiscalité... demeure un objectif dont l'importance est à la mesure de la place croissante que tiennent les problèmes fiscaux dans la société française contemporaine » déclarait M. Robert Boulin, alors Ministre délégué à l'économie et aux finances, devant le Conseil National des Impôts, le 26 janvier 1978. Il est souhaitable que cela devienne aussi à terme l'attitude du Gouvernement actuel, qui pour le moment paraît surtout soucieux de développer les possibilités de contrôle de l'Administration fiscale.

Voici à grands traits le contexte général de notre sujet. Il reste à préciser que le système fiscal français est pour l'essentiel fondé sur les déclarations faites par le contribuable, personne morale ou physique, déclarations contrôlées par l'Administration fiscale. Le problème des rapports de cette dernière avec le contribuable se pose surtout à ce stade du contrôle des éléments d'assiette de l'impôt, contrôle qui peut déboucher sur des redressements, c'est-à-dire des majorations d'assiette donc d'impôt. La question de recouvrement de l'impôt peut être également source de difficultés. Pour des raisons de temps nous n'en parlerons, dans notre présentation, que de façon limitée : le recouvrement de l'impôt relève d'ailleurs en partie d'une autre administration financière, celle du Trésor, et soulève sans doute moins de problèmes au regard du droit et des garanties du contribuable.

7. *Rapport Egret*, *supra*, note 2, p. 182.

Le droit fiscal est par essence un droit inégalitaire. Cependant, pour équilibrer les relations entre Administration et administrés, un certain nombre de garanties sont reconnues à ces derniers tant au stade du contrôle qu'à celui du redressement et du recouvrement.

1. Contrôles fiscaux et garanties du contribuable

On peut tout d'abord remarquer, s'agissant des contrôles fiscaux, que l'État s'est progressivement donné les moyens de cerner efficacement toute l'activité des contribuables : pénalisation fiscale des bons et titres dont le détenteur conserve l'anonymat⁸, levée de l'anonymat pour les transactions portant sur l'or⁹, obligation pour les particuliers non-commerçants d'effectuer le règlement des transactions d'un montant supérieur à 10 000 F. portant sur des bijoux, pierreries, objets d'art, de collection ou d'antiquités soit par chèques barrés soit par virement bancaire ou postal¹⁰, obligation pour les sociétés d'assurances de fournir annuellement à la direction des services fiscaux du lieu de leur principal établissement un relevé des personnes ayant assuré des bijoux, pierreries, objets d'art, de collection ou d'antiquité pour un montant supérieur à 1 000 000 F.¹¹, ou encore obligation de fournir dans sa déclaration des revenus, les produits de placement à revenu fixe soumis au prélèvement libératoire sauf pour les bons et titres anonymes¹².

L'impôt sur les grandes fortunes fournit par ailleurs à l'Administration fiscale un recensement intéressant des patrimoines.

Ceci étant rappelé, l'Administration fiscale dispose de plusieurs procédures de contrôle, les garanties juridiques offertes au contribuable variant en fonction de la procédure.

1.1. Les diverses formes de contrôle

Comment se présentent ces différents contrôles ? Quelle appréciation peut-on en faire ?

1^o on distingue traditionnellement le contrôle sur pièces effectué dans les locaux administratifs à partir des documents en la possession de

8. Article 10 pour la *Loi de Finances pour 1982*.

9. *Décret n° 81-588* du 30 septembre 1981.

10. Article 96-I de la *Loi de Finances pour 1982*.

11. Article 96-II de la *Loi de Finances pour 1982*.

12. Article 68 de la *Loi de Finances pour 1983*.

l'Administration des contrôles sur place (droit de communication, droit de vérification) qui supposent que les agents de l'Administration se déplacent.

Le contrôle sur pièces constitue la forme la plus courante et la plus banale du contrôle. Il peut s'avérer efficace en matière de revenus notamment. Le service procède à l'examen critique des déclarations produites par le contribuable en les confrontant avec les renseignements dont il dispose par ailleurs. Ces informations figurent dans le dossier fiscal de chaque contribuable sous la forme de bulletins de recoupement et proviennent des déclarations souscrites par les tiers : c'est ainsi que les entreprises doivent déclarer les honoraires, commissions, courtages, ristournes, droits d'auteur, d'inventeur et autres rémunérations qu'elles versent à des tiers ne faisant pas partie de leur personnel salarié. Par ailleurs, toute personne versant des traitements, salaires, pensions et rentes viagères est tenue d'en faire la déclaration chaque année, etc. Les administrations fournissent également des renseignements : le service des douanes communique les immatriculations de bateaux de plaisance. Toutes les immatriculations de véhicules automobiles, les inscriptions au registre du commerce et au répertoire des métiers sont signalées. Les opérations patrimoniales sont connues du fait de leur enregistrement...

Toute contradiction entre les renseignements en la possession de l'Administration fiscale et les déclarations souscrites par le contribuable donne lieu à une demande de renseignements, ou encore d'éclaircissements ou de justifications¹³, et éventuellement au déclenchement de contrôles sur place.

Le droit de communication¹⁴ permet à l'Administration fiscale de se faire communiquer par le contribuable lui-même¹⁵ ou par des tiers, certains documents ou renseignements de nature à permettre un contrôle fiscal. Ce droit, pratiquement dépourvu de garanties pour le contribuable, se distingue en principe du droit de vérification, lequel est beaucoup plus formaliste¹⁶. De ce fait, l'Administration peut avoir dans certains cas la tentation de considérer comme étant l'exercice du droit de communication ce qui est en réalité l'application du droit de vérification.

Sont notamment astreints au droit de communication les entreprises privées, les tribunaux, les administrations publiques, les banques, compagnies d'assurances, associations religieuses, etc. ; y sont également astreintes certaines professions non commerciales (professions juridiques et comptables, architectes, urbanistes...). En revanche, les particuliers, et notamment les

13. Art. L. 16 du *Livre des procédures fiscales* qui s'applique en matière d'impôt sur le revenu.

14. Art. L. 81 et suivants du *Livre des procédures fiscales*.

salariés, échappent à cette obligation ainsi que les professions agricoles, artisanales et la plupart des professions non commerciales.

Par ailleurs, certaines professions sont tenues au secret professionnel, y compris à l'égard de l'Administration fiscale : les médecins n'ont pas en principe à communiquer le nom de leurs malades et les prestations accomplies¹⁷, les notaires ne peuvent dévoiler le contenu du testament d'une personne non décédée, les prêtres sont tenus au secret de la confession. Ceci est en définitive assez limité.

Le droit de communication vise à obtenir tout renseignement permettant un contrôle fiscal. Les personnes qui y sont astreintes doivent notamment fournir les livres obligatoires, tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses pour les entreprises, les registres de transferts d'actions et d'obligations ainsi que les feuilles de présence aux assemblées générales pour les sociétés, les livres obligatoires seulement pour les forfaitaires, l'identité du client, le montant et la forme du versement pour les professions non commerciales. Les pièces sur lesquelles peut être exercé le droit de communication doivent être conservées pendant 6 ans au moins. Précisons en dernier lieu que le droit de communication porte sur les documents professionnels, non sur les documents privés : l'Administration fiscale ne peut exiger la présentation de la correspondance privée. Mais, si elle l'a, elle peut l'utiliser¹⁸.

Le droit de communication se distingue des vérifications qui consistent à vérifier la régularité et la sincérité des déclarations souscrites par le contribuable.

La vérification de comptabilité concerne bien entendu les seules activités tenues à l'établissement d'une comptabilité : c'est le cas des entreprises imposées au bénéfice réel en matière de bénéfices industriels et commerciaux, de bénéfices agricoles et de bénéfices non commerciaux, (il s'agit ici de catégories de revenus imposables à l'impôt sur le revenu). C'est le cas aussi pour les redevables de la T.V.A. et de l'impôt sur les sociétés. Cette

15. Auquel cas l'Administration envoie à celui-ci un avis de passage.

16. Sur la distinction du droit de communication et du droit de vérification, voir notamment : C.E., 13 mars 1967, *Football Club de Strasbourg*, *Droit fiscal*, 1967, n° 16, doctrine, concl. Lavondès ; C.E., 23 janvier 1974, *D.F.* 1974, n° 16, comm. 478, concl. ; C.E. 18 mars 1981, *D.F.* 1982, n° 16, comm. 937.

17. Mais ces dispositions ne sont plus applicables depuis la *Loi de Finances pour 1983* aux médecins adhérents d'une Association Agréée. Voir *supra* note 5.

18. C'est ainsi qu'un commissaire du Gouvernement affirme que « n'est pas irrégulière une procédure par laquelle l'Administration use de tout renseignement qui lui est communiqué, quel qu'il soit, même s'il s'agit d'un carnet confidentiel remis par une épouse indécate et vengeresse à l'inspecteur... », C.E. 15 Mai 1968, Req. 69.44 — *D.F.* 1969, n° 8, comm. 294.

procédure ne joue donc pas à l'égard des contribuables soumis à un régime forfaitaire de détermination de leurs impositions sur les bénéfices ou de leur T.V.A. (il s'agit de petites entreprises qui n'ont pas, du point de vue fiscal, à tenir de comptabilité). Elle consiste à vérifier la régularité et le caractère probant de la comptabilité présentée : régularité dans la forme et régularité au fond.

La vérification de comptabilité ne permet pas toujours d'appréhender la situation fiscale d'ensemble des contribuables. Certaines activités n'ont pas de support comptable (entreprises relevant d'un régime forfaitaire, activités salariées, ...). Il y a par ailleurs des revenus non professionnels (revenus fonciers, revenus mobiliers, plus-values diverses.) Tout ceci a conduit l'Administration fiscale à l'élaboration empirique, à partir de l'ancien article 176 du C.G.I., de vérifications beaucoup plus générales des revenus du contribuable, que l'article 67 de la Loi de Finances pour 1976 dénomme vérifications approfondies de situation fiscale d'ensemble.

L'examen approfondi se définit comme l'ensemble des opérations ayant pour but de vérifier la sincérité des déclarations globales (et non catégorielles — BIC, BNC, ...¹⁹) de revenus souscrits au titre de l'impôt sur le revenu. Il implique la comparaison des revenus déclarés ou fixés forfaitairement avec le montant apparent des revenus résultant du train de vie. Il exige dans tous les cas des recherches extérieures, ce qui explique le qualificatif de vérification « approfondie ».

Dans un document publié par le syndicat national unifié des impôts en 1980, la V.A.S.F.E. est décrite comme « un ensemble d'opérations de contrôle ayant pour but la recherche d'une cohérence entre : les revenus déclarés du contribuable et sa situation patrimoniale ; sa situation de trésorerie ; les éléments de son train de vie.

La V.A.S.F.E. porte sur la situation fiscale d'ensemble du contribuable, c'est-à-dire qu'elle s'applique tout à la fois au foyer fiscal (époux, enfants et autres personnes à charge) et au revenu global (contrairement à la vérification de comptabilité qui, pour les personnes physiques, ne concerne qu'un revenu catégoriel : agricole, industriel, etc.)

La technique classique utilisée ici est celle de la balance de trésorerie :

19. Bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux.

COMPTABILITÉ PERSONNELLE

Encaissements

Économies en espèces et soldes des comptes chez les tiers <i>au début de l'année</i>	F
Revenus encaissés.....	F

Capital réalisé :

vente d'un terrain, d'une maison, d'un immeuble	F
remboursement de bons anonymes	F
vente d'actions	F
vente de meubles	F

Encaissements divers :

vente d'une voiture.....	F
emprunt contracté ou reçu	F
gains aux jeux	F
remboursement d'impôt	F
etc.	

Total des encaissements..... F
Décaissements

Économies en espèces et soldes des comptes chez les tiers <i>à la fin de l'année</i>	F
--	---

Tous décaissements courants. Il faut entendre par là ceux relatifs à la subsistance, à l'entretien et au train de vie du déclarant et des membres de son foyer. Exemples : loyer, nourriture, habillement, soins, scolarité, distractions, etc.

A contrario, seront exclus des décaissements courants, les sorties de trésorerie à des fins d'investissements ou exceptionnelles. Voir rubriques suivantes.

Investissements :

achat d'actions.....	F
achat d'or	F
souscription de bons de caisse.....	F
versement comptant pour une acquisition immobilière.....	F
etc.	

Décaissements divers et non habituels :

achat d'une voiture	F
emprunt remboursé.....	F
rachat de points de retraite.....	F
somme versée à un enfant se mariant, pour l'aider à s'installer.....	F
prêt d'honneur à un ami.....	F
etc.	

Total des décaissements..... F

Le contribuable aura des justifications à apporter dès lors que le montant de ses décaissements excédera celui de ses encaissements, avec souvent toutes les difficultés de la preuve.

2^o Ces méthodes de contrôle sont essentiellement répressives, ce qui correspond à une attitude traditionnelle de l'Administration. Dans ces conditions, elles sont mal supportées, tout particulièrement par les petits et moyens contribuables qui sont moins bien armés pour y faire face.

La vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble suscite tout particulièrement des réactions de rejet. Dans l'hypothèse où la balance de trésorerie accuse un excédent de dépenses par rapport aux encaissements, il appartiendra au contribuable de faire la preuve que cet excédent de dépenses ne provient pas de revenus non déclarés. Et ceci lui sera souvent difficile, car la vérification concerne des activités ou revenus non soumis à comptabilisation, qu'elle porte généralement sur quatre années, et que certaines opérations peuvent légalement se réaliser de façon anonyme.

Souvent s'établit un dialogue dans lequel le contribuable a sentiment d'être une victime :

- *Question* : comment justifiez-vous cet excédent de dépenses par rapport à vos encaissements ?
- *Réponse* : par des ventes d'or
- *Question* : prouvez-moi l'existence de ces ventes (la preuve en raison de l'anonymat qui pouvait, jusqu'en 1981, couvrir ces opérations, n'est pas toujours possible à établir).

Lorsque des documents établissant la vente peuvent être fournis, encore faut-il alors établir que l'or n'a pas été acheté l'année où il a été vendu (bordereaux d'achat, avec le même problème que précédemment). Si cette preuve est également apportée, il est cependant nécessaire que, sur les bordereaux d'achat et de vente, les numéros des lingots et leur poids coïncident. La personne qui a effectué les opérations de façon anonyme, en toute légalité, peut être l'objet d'un redressement fiscal sur des sommes qui, en réalité, ne relèvent pas de l'impôt sur le revenu.

Le même scénario peut se reproduire à propos de la vente d'un bijou appartenant à la famille depuis plusieurs générations (certificat de vente, mais aussi d'achat), de prêts familiaux non enregistrés²⁰...

« L'expérience, est-il écrit dans le rapport Egret, prouve que ce type de vérification est particulièrement mal supporté par ceux qui y sont soumis :

- l'utilité, pour découvrir des constructions frauduleuses, de recourir à des méthodes inquisitoriales ;
- la tentation, devant les manœuvres frauduleuses constatées ici ou là, de ne plus croire beaucoup à l'honnêteté fiscale, ce qui incline à traiter tout contribuable en présumé fraudeur ;

20. C.E. 12 mars 1980, n° 22, comm. 1266.

- le fait que bien souvent ces investigations aient lieu à la suite d'informations recueillies de diverses sources ou de dénonciations de tiers, parfois même de proches, révélant la réalisation de dépenses somptuaires, voire l'existence d'une double comptabilité.
- la nécessité de s'intéresser dans le détail non seulement aux recettes, mais aux dépenses effectuées, ce qui fait entrer la vérification dans l'intimité de celui qu'il contrôle...

Tels sont les éléments qui, quels que soient les efforts d'objectivité de l'Administration permettent d'expliquer le haut degré de tension et parfois d'acharnement de ce genre de vérifications et la difficulté de leur garder un climat serein »²¹.

Tout ceci est d'autant plus mal ressenti par le contribuable vérifié que la dénonciation qui est parfois à l'origine de la vérification peut être rémunérée par l'Administration fiscale.

Par ailleurs, les agents de l'Administration fiscale, dont l'avancement peut être accéléré par des vérifications fructueuses²², utilisent parfois des méthodes discutables :

On questionne ainsi les employés et l'épouse du contribuable vérifié, qui ne sont pas tenus de répondre aux questions posées, mais l'ignorent généralement. Le Ministre du Budget a répondu à une question parlementaire qui lui était posée sur ce point²³ que « les informations ainsi recueillies — comme toute information verbale — ne constituent pas des éléments de preuve opposables aux contribuables vérifiés ». Mais cette méthode, qui suscite des dénonciations inconscientes, fournit souvent des indices utiles au vérificateur. En outre, le Conseil d'État ne la sanctionne pas²⁴.

On déclenchera une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble à l'encontre de l'avocat trop combatif du contribuable vérifié, ou encore des vérifications systématiques chez les clients de l'expert-comptable trop dynamique.

Enfin, de façon trop fréquente, on oubliera certaines règles ou principes généraux du droit fiscal, comme la présomption de bonne foi du contribuable.

21. *Rapport*, p. 193.

22. « L'existence du "tableau de chasse" est reconnue à la fois par les contribuables et par les agents du fisc auxquels on demande "un rendement sans cesse accru tant au niveau du nombre de dossiers traités qu'à celui du montant des rappels de droit" (extrait d'une note du syndicat national des agents de la D.G.I.) ». *Rapport Egret*, p. 196.

23. Réponse du Ministre du Budget n. 36.323 à M. Longuet, *J.O.*, Débats Ass. Nat., 20 avril 1981, p. 1744.

24. C.E. 14 oct. 1970, *Bulletin Dupont*, 1971, p. 41 ; également C.E., 15 oct. 1979, *D.F.* 1980, n° 12, comm. 680 ; C.E. 15 mai 1968, Req. 69.440, *D.F.* 1969, n° 8, comm. 294.

Il est cependant intéressant de signaler qu'a été mise en place, à compter de 1975, une institution originale au regard de la démarche traditionnelle de l'Administration fiscale : les Centres de Gestion Agréés ouverts aux entreprises industrielles, commerciales, artisanales et agricoles, et les Associations agréées ouvertes aux professions libérales. Les objectifs de l'institution sont les suivants :

- créer les conditions, non seulement d'un apaisement fiscal, mais d'un acquiescement fiscal ;
- éliminer la fraude comme phénomène social ;
- supprimer les antagonismes entre les catégories socioprofessionnelles en établissant entre toutes une véritable équité fiscale qu'elles reconnaissent comme telle²⁵.

Sans développer les différents aspects de ces institutions, on peut dire que les personnes qui y adhèrent volontairement se soumettent à un pré-contrôle, de nature contractuelle, effectué par les Centres et Associations. Ils obtiennent en contrepartie, dans certains cas une assistance à la gestion de leur entreprise, et par ailleurs des abattements sur le revenu imposable qui les rapprochent de la condition fiscale des salariés. Ces institutions représentent une approche intéressante dans la recherche d'une amélioration de la connaissance des revenus et une attitude nouvelle de la part de l'Administration fiscale. Menacées un temps par l'arrivée au pouvoir des socialistes en 1981, elles ont vu, au cours de l'année 1982, leur rôle confirmé et élargi.

1.2. Les garanties du contribuable

Face aux pouvoirs dont est investie l'Administration fiscale, il est bien sûr important que le contribuable se voit offrir certaines garanties. Ces garanties existent dans le cadre des vérifications et seulement dans ce cadre-là. Elles ont été, il faut le souligner, pour beaucoup d'entre elles instituées à l'initiative de l'Administration fiscale, aux environs des années 1954-1955 (mouvement poujadiste, assez violemment opposé à l'impôt). À la suite de quelques suicides de contribuables vérifiés, l'Administration diffuse aussi, depuis 1975, une « Charte du contribuable vérifié ». Certaines garanties ont été reprises, et parfois élargies par la *Loi n° 77.1453 du 29 décembre 1977* accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.

On peut distinguer des garanties juridiques reconnues, celles que nous qualifierons de « politiques », car elles correspondent à une politique volontairement suivie par l'Administration fiscale.

25. Communication du ministre des Finances, *Lefebvre F.R.*, n° 35, 8 sept. 1970.

1.2.1. Les garanties juridiques offertes au contribuable vérifié

La première tient à ce que la vérification doit se dérouler sur place, de façon qu'un dialogue puisse exister tout au long de la procédure. Le vérificateur ne peut emporter les documents comptables du contribuable que sur la demande expresse et écrite de celui-ci, et à condition, d'après la jurisprudence de la Haute Assemblée, que la possibilité d'un dialogue soit maintenue²⁶. Cependant, le Conseil d'État semble estimer que, si la vérification n'a pas lieu sur place, et ceci sans autorisation écrite du contribuable, la procédure est régulière dès lors que se maintient la possibilité d'un débat oral contradictoire (en l'occurrence, les documents avaient été transportés chez le comptable)²⁷.

Par ailleurs, toute vérification est obligatoirement précédée de l'envoi d'un avis de vérification, précisant les années qui seront soumises à vérification (loi de 1977)²⁸. En fait, cette pratique était suivie depuis longtemps déjà par l'Administration fiscale, qui envoyait (ou remettait directement en cas de contrôle inopiné) un avis de vérification. La loi de 1977 utilisait les termes « d'envoi d'un avis de vérification », mais les débats parlementaires paraissaient admettre les vérifications inopinées. En 1982, à propos d'une autre garantie reconnue au contribuable, le C.E. a remis en cause cette dernière possibilité. Nous y reviendrons.

En effet, l'avis de vérification adressé au contribuable doit préciser que celui-ci peut se faire assister du conseil de son choix (ancien article 1649 septiès — art. L 47 du *Livre de procédure fiscale*). Ici encore, cette garantie a été instituée en 1954-1955. Cependant, jusqu'à la loi de 1977, aucune condition de forme n'était prescrite: le Conseil d'État et la Cour de Cassation avaient donc admis que l'avertissement (l'information) ne devait pas nécessairement être donné par écrit²⁹. Néanmoins pour pouvoir apporter la preuve que cette obligation avait été respectée, l'Administration, dès 1955, faisait figurer cette information sur l'avis de vérification.

C'est à l'Administration qu'il incombe de prouver qu'elle a donné l'avis prescrit par l'article 1649 septiès.

On peut cependant noter qu'il appartient au contribuable de prendre ses dispositions pour que son courrier lui parvienne et qu'il ne saurait par ailleurs arguer de l'absence de son conseil pour s'opposer au contrôle.

26. C.E. 27 juillet 1979, *D.F.* 1980, n° 5, comm. 245, C.E. 21 mai 1976, *D.F.* 1976, n° 25, comm. 878, concl. Latournerie.

27. C.E. 29 mars 1978, *D.F.* 1979, n° 8, comm. 364, concl. Rivière.

28. En revanche, aucune disposition légale ne fait obligation au vérificateur d'indiquer l'objet exact de son intervention. Réponse ministérielle *D.F.* 1979, n° 27, comm. 1457.

29. Par exemple: C.E. 13 juillet 1967, *D.F.* 1967, comm. 917.

Le Conseil d'État a cependant, dans un arrêt du 7 mai 1982³⁰, jugé irrégulière une vérification entreprise le jour même où l'avis avait été donné en considérant qu'une telle procédure ne pouvait permettre au contribuable de bénéficier de la garantie prévue par l'article 1649 septième du *Code Général des Impôts* : l'avis ne lui avait pas été adressé en temps utile pour qu'il puisse faire appel à un conseil. Cette décision faisait application de l'article 1649 septième dans le cadre du régime antérieur à la *Loi n° 77.1453 du 29 décembre 1977*, mais semblait garder tout son intérêt après l'entrée en vigueur du nouveau texte, l'article 4 de la loi nouvelle mentionnant expressément, dans le nouvel article 1649 septième, la nécessité de « l'envoi » d'un avis de vérification.

Le législateur³¹ a partiellement privé d'effets cette jurisprudence, les dispositions de l'article L. 47 du *Livre de Procédure Fiscale* étant complétées de la façon suivante : « En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de constatation matérielle. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil. » La vérification se trouve ainsi décomposée en deux étapes. Il appartiendra au juge, pour l'application de cette garantie, de distinguer les simples constatations matérielles du début de la vérification et de définir ce qu'il faut entendre par « délai raisonnable ».

À noter à titre complémentaire que les dispositions de la *Loi de Finances* ont un caractère « interprétatif », ce qui a pour effet de régulariser à posteriori les vérifications inopinées intervenues depuis l'arrêt du 7 mai 1982.

Enfin, les vérifications de comptabilité, et les V.A.S.F.E. partiellement, font l'objet de limitation dans le temps :

En effet, pour les petites entreprises, celles dont le Chiffre d'Affaires n'excède pas un million de francs pour les entreprises de vente, 250 000 Francs pour les autres redevables (on peut remarquer que ces chiffres n'ont pas été corrigés depuis longtemps), la vérification de comptabilité ne peut durer plus de 3 mois ; cette limitation ne joue pas en matière de V.A.S.F.E.

Par ailleurs³², lorsqu'une vérification, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou d'un groupe d'impôts ou de taxes est achevée, l'Administration ne peut procéder à une nouvelle vérification de ces écritures

30. *Revue de Jurisprudence fiscale*, 7/82, n° 691, chronique.

31. Art. 74-II de la *Loi de Finances pour 1983*.

32. Art. 1649 septième B.

au regard de ces mêmes impôts et taxes pour la même période. Ceci, bien entendu, n'interdit pas à l'Administration de réparer à tout moment, et dans le délai de répétition, les omissions ou erreurs apparues dans l'assiette de l'impôt, dès lors que celles-ci n'ont pas été découvertes à la suite d'une nouvelle vérification.

Pour échapper à cette interdiction, l'Administration fiscale prétend souvent reprendre simplement une vérification commencée antérieurement et achevée (or, il est souvent difficile de déterminer avec exactitude l'achèvement d'une vérification). Le Conseil d'État a eu à plusieurs reprises l'occasion de sanctionner cette attitude³³. Dans cette hypothèse, l'ensemble de la procédure est nulle, ainsi que les redressements notifiés — c'est la règle pour toute violation des règles de procédure — et non, comme le défendait un commissaire du gouvernement, la seconde des vérifications seulement³⁴.

En outre, la nullité (c'est-à-dire la non-existence) d'une vérification ne permet pas pour autant à l'Administration fiscale de renouveler la procédure³⁵, contrairement à ce que défendait, non sans argument, cette dernière.

1.2.2. Les garanties qui résultent de la politique administrative

Nous avons vu que beaucoup des garanties juridiques reprises par la loi de 1977 étaient en fait le résultat d'une initiative de l'Administration.

Par ailleurs, l'Administration française est trop souvent déshumanisée. En outre, les contribuables vérifiés (et à fortiori redressés) connaissent inévitablement la tentation de mettre en cause l'impartialité de l'Administration fiscale.

Cette dernière a réalisé un certain nombre d'efforts pour tenter de limiter ces critiques. Elle n'y est pas toujours parfaitement parvenue.

Pour couper court à l'accusation d'arbitraire dans le déclenchement des contrôles et vérifications, l'Administration fiscale a réalisé un effort de programmation annuelle, à l'échelon national, régional et départemental, des vérifications et contrôles sur place (priorité accordée à certains types de fraude, contrôle de certaines activités). Dans la mesure cependant où les différentes programmations ne coïncident pas, les vérificateurs bénéficient cependant d'une assez grande latitude.

33. Par ex. C.E. 26 juillet 1978, *D.F.* 1979, n° 16, comm. 813, concl. Lobry, C.E. 17 janvier 1979, *D.F.* 1979, n° 22, comm. 1147.

34. C.E. 26 juillet 1978, concl. Lobry, précité.

35. C.E. 13 mars 1967, *Rec. Dupont* 286.

En outre, l'Administration fiscale continue d'utiliser les dénonciations à des fins de contrôle fiscal³⁶. Ceci est tout à la fois justifié et mal accepté par le contribuable. L'objectif visé est dans ces conditions loin d'être atteint (le même effort a été effectué en matière de poursuites pénales et là encore a partiellement manqué ses objectifs).

Outre la création d'une Direction Générale pour les relations avec le public³⁷, la personnalisation des voies de recours administratif offertes au contribuable vérifié a été réalisée par la désignation d'un interlocuteur départemental habilité à entendre toutes les réclamations formulées. Ce n'est pas négligeable même si, s'agissant d'un recours hiérarchique, il existait en fait antérieurement à cette décision = l'anonymat propre à l'Administration française est dans une certaine mesure battu en brèche. On peut signaler encore l'effort d'information très important mené par la Direction Générale des Impôts. Tout ceci est cependant insuffisant plus particulièrement dans le contexte actuel de difficultés économiques et de pression fiscale accrue.

2. Redressements fiscaux et recouvrement : les garanties du contribuable

Nous le disions en introduction : les problèmes essentiels se posent dans le domaine de la détermination de l'assiette. Au stade du recouvrement, la partie est déjà jouée. Cependant quelques garanties sont ici aussi reconnues au contribuable.

2.1. Les procédures de redressement

Certaines procédures ont, en elles-mêmes, le caractère d'une garantie : ce sont les procédures contradictoires de redressement, qui sont les procédures de droit commun. D'autres procédures unilatérales, ont au contraire un caractère de sanction : ce sont les procédures d'office que l'Administration fiscale peut utiliser dans certaines hypothèses. Dans tous les cas, certaines garanties générales sont reconnues au contribuable.

2.1.1. Les procédures contradictoires de redressement

A) La principale procédure est celle du redressement unifié. Elle peut concerner en principe tous les impôts visés au *Code Général des Impôts*, à

36. R.M. n° 27.282 à M. Manjouan de Grasset, *J.O. Débats A. N.*, 11 Août 1980, p. 3372 ; *D.F.* 1980, n° 43 commentaire 2142. R.M. n° 32.228 à M. Maurice Sergheraert, *J.O.*, Débats Ass. Nat. 8 déc. 1980 p. 5111 ; *D.F.* 1981, n° 8, commentaire 357.

37. Décret n° 77.473 du 6 mai 1977, *D.F.* 1977, n° 19.20 comm. 707.

quelques exceptions près, et s'applique que les irrégularités aient ou non été découvertes à la suite d'une vérification. C'est la procédure de droit commun³⁸.

Dans l'hypothèse particulière où une vérification a été effectuée, et qu'elle n'a révélé aucune erreur ou omission, le contribuable reçoit en principe un imprimé d'« avis d'absence de redressement ». Cette obligation évite de le laisser dans l'incertitude.

Dans le cas, au contraire, où des irrégularités ou erreurs ont été décelées, il va y avoir obligatoirement notification, par écrit, des redressements d'impôt envisagés. La procédure de redressement unifié étant contradictoire, la notification doit comporter tous les éléments permettant au contribuable de se défendre.

Elle indique notamment que le redevable peut se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter les redressements et qu'il dispose pour ce faire d'un délai de 30 jours³⁹.

Chaque chef de redressement est indiqué distinctement avec ses conséquences financières. Cependant la notification ne fait pas état des sanctions fiscales, pénalités ou majorations, qui seront appliquées⁴⁰. Une majoration d'impôt de 100 000 F. par exemple peut en fait très bien se traduire par une addition du double : il y a là, certainement, une lacune dans les notifications.

Enfin, les motifs du redressement sont également indiqués. Cette dernière obligation avait été imposée, d'une façon générale, par une loi du 27 décembre 1963. Le Conseil d'État comme la Cour de Cassation ont toujours veillé à ce que le respect de cette obligation permette au contribuable d'apprécier la valeur juridique des redressements d'impôt.

La loi du 29 décembre 1977, en disposant que les notifications de redressement doivent être motivées de façon à mettre le contribuable en mesure de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation, ne fait que consacrer une jurisprudence que l'Administration ne suivait pas toujours.

La notification de redressement a un effet interruptif de prescription sur lequel nous reviendrons.

38. Elle est obligatoirement suivie si aucune disposition légale ne l'écarte expressément. C.E. 2 mars 1976, req. 87.573, *D.F.* 1975, comm. 680 concl. Fabre.

39. Une absence de réponse équivaut à une acceptation tacite, et a pour effet de renverser la charge de la preuve au détriment du contribuable.

40. Pour le Conseil d'État, ceci n'est pas une obligation. C.E. 13 mai 1966, Req. n° 66.053, *Recueil Lebon*, p. 326.

Lorsque la notification de redressement est rejetée par le contribuable, ce qui est l'hypothèse la plus fréquente, la *Loi du 29 décembre 1977* prolonge le débat contradictoire en imposant à l'Administration, au cas où celle-ci réfuterait les observations du contribuable, d'en aviser ce dernier et de lui fournir les motifs du rejet.

Il s'agit donc d'une procédure ouverte, qui amène cependant les remarques suivantes : les motifs des notifications de redressement ne sont pas toujours très clairement exposés. C'est ainsi que l'on peut lire par exemple, dans le cas d'une personne ayant émis des chèques sans provisions, dans la notification envoyée : « Nous considérons que, pour 5% approximativement du montant des chèques émis, il y a revenu imposable... ». Pourquoi « 5% approximativement », en quoi cela constitue-t-il un revenu imposable ? Aucun début de raisonnement n'est fourni. Dans ces conditions, le contribuable invoque souvent devant le juge l'argument suivant lequel l'insuffisance de motivation dans la notification ne lui permet pas de se défendre utilement.

Il arrive par ailleurs souvent, notamment lorsque le redressement a été motivé par le souci d'interrompre le délai de prescription, que les chefs de redressements soient modifiés au cours de la procédure contradictoire.

B) La seconde procédure contradictoire, celle de redressement simplifiée, est fort peu utilisée.

Dans ces procédures, les garanties du contribuable tiennent d'abord au fait qu'il y a un débat, que la procédure est contradictoire, même si, nous l'avons vu, le débat est parfois faussé. Les procédures d'office sont au contraire unilatérales, même si la discussion existe malgré tout dans une certaine mesure.

2.1.2. Les procédures d'office

Ces procédures ont un caractère de sanction : elles conduisent l'Administration fiscale à déterminer unilatéralement les bases d'imposition du contribuable.

Il s'agit là d'une action limitativement prévue par la loi, presque négligeable dans une perspective quantitative. Mais sa signification théorique au regard des principes généraux de la procédure fiscale et plus encore son impact psychologique sur le contribuable qui semble en ces circonstances livré à la merci de l'Administration lui confère dans la doctrine et la jurisprudence une importance disproportionnée par rapport à sa fréquence d'utilisation⁴¹.

41. C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIÉ, *Procédure fiscale*, Paris, P.U.F., collection Thémis, 1982.

Les contribuables dont nous avons jusqu'à présent parlé tenaient une comptabilité lorsque celle-ci était pour eux obligatoire et déposaient dans les délais leurs déclarations fiscales. Les redressements qui leur étaient éventuellement appliqués étaient entourés d'une garantie fondamentale : la procédure était contradictoire. Mais les contribuables peuvent aussi s'enfermer dans une attitude de refus en ne tenant pas de comptabilité, en ne fournissant pas de déclaration ou en donnant à penser à l'Administration qu'ils se livrent à des manœuvres frauduleuses. Celle-ci, qui ne peut alors exercer correctement son contrôle, a la possibilité d'appliquer (et cela a, dans une certaine mesure, un caractère de sanction), des procédures d'office qui sont évidemment plus rigoureuses.

Les procédures d'office regroupent :

- les taxations d'office, qui conduisent à la détermination unilatérale du revenu global du contribuable, ou des résultats des sociétés, et du chiffre d'affaires assujetti à la T.V.A. ;
- les évaluations d'office, qui ne s'appliquent qu'à certains revenus catégoriels (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, bénéfices agricoles...) de l'impôt sur le revenu lorsque la déclaration des résultats n'a pas été déposée dans les délais légaux ;
- la rectification d'office qui s'applique en matière d'imposition des résultats et de T.V.A., dans l'hypothèse de non présentation d'une comptabilité complète et probante lorsque celle-ci est exigée par la loi.

Nous centrerons la présentation sur la taxation d'office, qui est la procédure la plus significative. Le *Code Général des Impôts* établit trois procédures de taxation d'office qui sont plus ou moins défavorables pour le contribuable.

2.1.2.1. L'ancien article 179 du *Code Général des Impôts* (art. L. 66 et L. 69 du *Livre des Procédures Fiscales*)

L'article L. 66 s'applique lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations auxquelles il est tenu en matière d'impôt sur le revenu (déclaration générale), d'impôt sur les sociétés ou de taxes sur le chiffre d'affaires. Cependant, depuis 1977, cette procédure ne s'applique, en matière d'impôt sur le revenu, que dans la mesure où le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les 30 jours de la notification d'une première mise en demeure : cette disposition protège donc le contribuable distrait.

Par ailleurs, l'article L. 66 peut être utilisé en l'absence de réponse ou au cas de réponse insuffisante aux demandes d'éclaircissement et de justifications de l'Administration fiscale ⁴².

L'Administration fiscale, à l'aide des éléments dont elle dispose, détermine de façon unilatérale les bases d'imposition du contribuable, procédure en général désavantageuse. Elle n'était pas tenue jusqu'à la *Loi du 29 décembre 1977*, de notifier ces bases. En pratique cependant, la notification était toujours faite ⁴³, car il était admis que cette formalité interrompait la prescription ⁴⁴. La loi de 1977 a fait de cette notification une obligation légale.

À l'occasion de cette notification, toujours d'après la loi de 1977, l'Administration doit faire connaître la méthode qu'elle utilise pour déterminer les bases d'imposition. Ceci correspondait d'ailleurs, avant le texte de loi, à une obligation posée par le juge ⁴⁵.

Comme toujours dans les cas de procédures d'office, la charge de la preuve est renversée. Alors qu'il appartient normalement à l'Administration de la faire, c'est ici au contribuable qu'elle incombe. C'est à lui qu'il appartiendra d'établir que les bases retenues par l'Administration sont excessives (critique de la méthode administrative et proposition d'une méthode techniquement supérieure) ou non fondées ⁴⁶. La preuve reste cependant possible : la procédure de l'article L. 66 est de ce fait moins redoutable que les autres procédures de taxation d'office ⁴⁷.

2.1.2.2. Les articles L. 63 du *Livre des Procédures Fiscales* et 168 du *Code Général des Impôts*

L'article L. 63 du *Livre des Procédures Fiscales* établit que « lorsque les agents des impôts constatent une disproportion marquée entre le train de vie

42. Impôt sur le revenu. Art. 16 du *Livre des procédures fiscales*.

43. Elle n'était obligatoire que dans le cadre de l'article 180 du C.G.I.

44. C.E. 18 juin 1962, *Droit fiscal*, 1962, comm. 857.

45. C.E. 23 oct. 1974, *D.F.* 1974, n. 51, comm. 1574, concl. Fabre.

46. Il incombe à l'Administration de prouver que les conditions de l'imposition d'office sont réalisées. Par ailleurs, l'Administration doit établir l'existence des éléments qui ont servi de base à l'imposition (C.E. 3 nov. 1972, req. 76.469, *D.F.* 1973, comm. 1478, concl. Delmas-Marselet). Le juge exige par exemple dans le cadre des évaluations non indiciaires, qu'elle indique sa méthode (C.E. 14 juin 1972, req. 81.863, *Recueil Lebon*, p. 443). Gour, Molinier et Tournié, *supra*, note 31, p. 165.

47. Art. 168 et 180 du *Code Général des Impôts*; ce qui est dans une certaine mesure paradoxal, puisqu'elle peut s'appliquer à une personne qui n'a pas fait de déclaration fiscale (forme fondamentale de l'opposition fiscale), contrairement à l'article 168 par exemple.

du contribuable et les revenus qu'il déclare », ils peuvent procéder à une taxation d'office d'après le barème de l'article 168 du *Code Général des Impôts* établi en fonction des éléments du train de vie.

Cependant, cette procédure n'est utilisable que si deux conditions cumulatives sont remplies :

- il faut d'abord que la base d'imposition résultant de l'application de cet article soit supérieure à 45 000 F. ;
- cette base d'imposition doit excéder d'au moins 1/3 le montant du revenu global net déclaré au titre de l'année d'imposition et de l'année précédente.

Dès lors que ces deux conditions sont remplies, on applique un barème fixé par la loi aux différents éléments du train de vie : résidences, voitures, yachts, employés de maison (le premier employé de plus de 65 ans n'est pas pris en compte. Mais, en dessous de 60 ans, il représente une base d'imposition de 30 000 F.).

Il est toujours possible d'introduire un recours contentieux à l'encontre de l'application de cet article. Mais, dès lors que les conditions d'application sont remplies, il n'est plus possible d'apporter la preuve que le revenu réel est inférieur à celui qui résulte du barème⁴⁸. Les indices constituent des présomptions irréfragables de revenus. On ne peut guère discuter ici que l'existence même des indices. Le contribuable ne peut par exemple alléguer :

- que l'immeuble dont il est propriétaire est grevé d'une hypothèque⁴⁹.
- que la faiblesse du revenu déclaré s'explique par le jeu du report déficitaire⁵⁰.

Simplement, le Conseil d'État a précisé, dans deux arrêts importants que cet article ne peut s'appliquer qu'aux contribuables ayant souscrit une déclaration⁵¹. Cette jurisprudence permet au demeurant d'utiliser le barème de l'article 168 pour taxer d'office dans le cadre des deux autres procédures les contribuables dont les revenus sont déterminés forfaitairement par l'Administration fiscale, ce qui paraît fort discutable. Nous y reviendrons.

« L'on comprend dans ces conditions, écrivait un commissaire du Gouvernement, que l'application des dispositions de l'article 168, exaspérante pour le contribuable de bonne foi, soit également irritante pour le juge. Elles sont, en

48. Le barème peut être utilisé dans le cadre de l'ancien article 179 du C.G.I. mais il est alors possible d'établir cette preuve. C.E. 8 février 1967, *Bulletin Dupont*, 1967, 243.

49. C.E. 27 fév. 1967, *D.F.* 1967, n° 12, comm. 381.

50. C.E. 21 oct. 1970, *D.F.* 1970, n° 48, comm. 1409.

51. C.E. 12 mars 1975, *D.F.* 1975 n° 23, comm. 755, concl. Fabre et 2 juillet 1975, *D.F.* 1976 n° 49, comm. 1777.

premier lieu, d'une rare hypocrisie... Ces dispositions d'autre part, étonnamment réactionnaires, ramènent notre système fiscal plus d'un siècle en arrière... Ces dispositions, enfin, sont l'occasion de l'arbitraire »⁵².

2.1.2.3. L'article 180 du *Code Général des Impôts* (art. L. 71 du *Livre des Procédures Fiscales*)

L'article L. 71 du *Livre des Procédures Fiscales* dispose :

Tout contribuable dont les dépenses personnelles ostensibles ou notoires, augmentées de ses revenus en nature, dépassent le total exonéré et qui n'a pas fait de déclaration⁵³ ou dont le revenu déclaré, après déduction des charges énumérées à l'article 156 du *Code Général des Impôts*, est inférieur au total des mêmes dépenses et revenus en nature, est taxé d'office à l'impôt sur le revenu.

Dans ce cas, la base d'imposition est, à défaut d'éléments certains permettant d'attribuer au contribuable un revenu supérieur, fixée à une somme égale au montant des dépenses et des revenus en nature diminué du montant des revenus exonérés de l'impôt sur le revenu...

Le Conseil d'État n'a pas été très explicite sur la notion de dépense ostensible ou notoire. On peut considérer que la dépense ostensible est celle qui est faite sans se cacher ou avec l'intention d'être remarqué de tout le monde, la dépense notoire étant celle connue d'une manière sûre et par un grand nombre de personnes. On veut éviter que l'Administration ne recherche des informations confidentielles.

La taxation d'office va se faire sur la base d'une somme égale au montant des dépenses personnelles, augmentée des revenus en nature (par ex. l'appartement de fonction) et diminuée des seuls revenus exonérés d'impôt par l'article 157 du *Code Général des Impôts*. La différence par rapport à l'article 168, c'est que l'on prend en principe en compte les dépenses réelles (que l'Administration doit notifier et dont elle doit apporter la preuve), l'Administration n'étant pas en revanche tenue par une énumération précise. Le Conseil d'État dans un arrêt discutable, a cependant estimé que le barème de l'article 168 pouvait être utilisé pour évaluer les dépenses ostensibles ou notoires (C.E. 13 novembre 1974, D.F. 1975, n. 5, comm. 147). Remarquons que cet article est notamment utilisé pour l'imposition des demoiselles de petite vertu.

Du point de vue contentieux, on se trouve exactement dans la même situation qu'avec l'article 168, c'est-à-dire pratiquement dans l'impossibilité de se défendre. Le projet de loi de Finances pour 1973 prévoyait, sur la

52. Concl. Lavondés, C.E. 22 mars 1967, D.F., 8 déc. 1967.

53. Dans cette hypothèse, il n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les 30 jours d'une mise en demeure adressée par l'Administration.

pression des parlementaires, la possibilité pour le contribuable de faire, devant le juge, la preuve de l'absence de ressources illégales ou occultes, ou de manœuvres frauduleuses. Le ministre des Finances de l'époque (M. Giscard D'Estaing) fit rajouter que cette preuve n'était pas possible pour les contribuables dont les bases d'imposition excédaient 50% de la limite de la dernière tranche du barème : il y avait là une discrimination au détriment des gros contribuables. Le Conseil Constitutionnel saisi par le Président du Sénat allait annuler pour atteinte à l'égalité devant l'impôt, non pas cette seule restriction, mais l'ensemble de la modification. On est donc revenu à la situation initiale, sous cette réserve que l'Administration s'est engagée à éviter d'avoir recours à cet article 180 (de même qu'à l'article 168).

Dans l'ensemble, malgré les efforts du législateur, ces procédures d'office restent très dangereuses pour le contribuable et peuvent ne pas être utilisées à bon escient. Leur emploi s'est ralenti :

Utilisation	Art. 168	Art. 180	Montant des droits rappelés	
			art. 168	art. 180
1974	1.779	342	50.343.600 F.	11.914.250 F.
1976	604	62	31.246.950 F.	7.476.250 F.
1979	249	40	24.586.804 F.	16.314.097 F.

Mais leur application aboutit à des redressements importants.

D'une façon plus générale, il nous semble que l'on rencontre, au sein de l'Administration fiscale, une tentation très forte d'utiliser le plus souvent possible des procédures en principe exceptionnelles. Même lorsque cette procédure s'avère ensuite non fondée, elle est traumatisante pour le contribuable. Ceci est d'autant plus discutable que l'article 9 de la *Loi n. 81.1179 du 31 décembre 1981* (art. L. 277 et 278 du *Livre des Procédures Fiscales*) modifie le régime du sursis de paiement en cas d'application de procédures d'office :

Dans le régime antérieur, le sursis de paiement (qui permet de surseoir au paiement des impôts contestés par le contribuable) était de droit dès lors que le contribuable présentait des garanties suffisantes pour assurer ultérieurement le recouvrement. Cette règle, qui déroge au principe du recouvrement immédiat des créances du Trésor, avait, il faut le reconnaître, donné lieu à certains abus.

Désormais, le directeur du service fiscal qui a procédé au redressement ou à l'établissement de l'imposition peut refuser le sursis de paiement lorsque les réclamations concernent des impositions consécutives à la mise en œuvre d'une procédure d'imposition d'office ou à des redressements donnant lieu à

l'application des pénalités prévues en cas de mauvaise foi ou de manœuvres frauduleuses. Ceci peut évidemment avoir des conséquences très graves, car les sommes redressées (et contestées) sont parfois d'un montant tel qu'une entreprise ne peut y résister.

Enfin, il nous semble que l'utilisation des procédures d'office à l'égard des contribuables soumis à un régime forfaitaire d'imposition est abusive, dès lors qu'elle s'explique souvent par l'impossibilité devant laquelle se trouve l'Administration d'établir que le chiffre d'affaires de ces contribuables excède les limites du forfait et donc de l'assujettir au régime du « réel ». Certes, le Conseil d'État estime par exemple que la procédure de taxation d'office pour réponse insuffisante à une demande de justifications ne s'applique aux contribuables ayant compris dans leur déclaration un bénéfice forfaitaire qu'à la condition d'avoir réuni des indices *sérieux* que ceux-ci ont pu disposer, sans les déclarer, de revenus provenant d'une autre source que celle à raison de laquelle ils ont été imposés forfaitairement⁵⁴. Cela peut résulter de dépenses notoirement supérieures aux revenus forfaitaires établis⁵⁵ ; or il en sera fréquemment ainsi pour les agriculteurs dont on sait que le régime forfaitaire aboutit à une sous-évaluation notable du revenu imposable.

2.1.3. Les garanties générales reconnues au contribuable

Elles sont essentiellement au nombre de deux : la prescription qui joue au profit du contribuable au delà d'un certain délai ; la garantie du contribuable contre les changements de doctrine de l'Administration fiscale.

2.1.3.1. La prescription au profit du contribuable

L'Administration fiscale ne peut exercer son droit de réparation des erreurs, omissions ou insuffisances constatées que dans un délai au delà duquel la prescription est acquise pour le redevable à l'encontre du Trésor.

D'une manière générale, le délai de reprise de l'Administration expire à la fin de la 4^e année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés) ou ont été réalisées les opérations imposables (T.V.A., enregistrement). Des délais particuliers existent pour certains impôts ou certaines situations.

54. C.E. 8 mai 1979, req. n° 11.229 et 12.949, *D.F.* 1979, n° 39, comm. 1837 ; C.E. 5 novembre 1980, req. n° 18.925, *D.F.* 1981, n° 9, comm. 461.

55. C.E. 20 novembre 1981, req. n° 14.612, *D.F.* 1982, n° 6, comm. 233, conclusion Rivière.

Cette prescription, plus brève que la prescription décennale de droit commun, constitue évidemment une garantie importante pour le contribuable qui sait ainsi que, au delà d'un certain délai, sa situation devient intangible.

Néanmoins, la pratique administrative et une jurisprudence qui n'est peut-être pas suffisamment sévère limitent quelque peu cette garantie. Les textes précisent en effet que « les prescriptions sont interrompues par des notifications de redressement, par des déclarations ou notifications de procès-verbaux, par tous actes comportant reconnaissance des redevables ou par tous actes interruptifs de droit commun »⁵⁶.

Une notification de redressement interrompt donc la prescription et fait courir un nouveau délai, équivalent, au profit de l'Administration fiscale.

Dans la pratique, il arrive qu'à l'approche de la date de prescription, pour maintenir la possibilité d'un redressement ultérieur, l'Administration notifie un redressement plus ou moins fondé, généralement au moment des fêtes de fin d'année. Elle bénéficie ainsi d'un nouveau délai pour se livrer à une vérification sérieuse, et notifier un redressement mieux établi.

Cette attitude très discutable, qui ressemble fort à un détournement de procédure, est tolérée par le juge : celui-ci estime en effet qu'un changement dans les motifs du redressement est sans influence sur l'effet interruptif de prescription de la première notification⁵⁷.

Signalons en outre que la prescription n'est pas d'ordre public : elle ne peut donc être invoquée d'office par le juge si le contribuable ne la soulève pas.

2.1.3.2. La garantie du contribuable contre les changements de doctrine de l'Administration fiscale

L'Administration fiscale est très souvent amenée à interpréter les dispositions des textes fiscaux. Aux termes de l'article 1649 quinquies E (art. L80-A, L.P.F.), les contribuables peuvent opposer à l'Administration ces interprétations lorsque cette dernière n'entend pas les respecter.

Cet article ne s'applique qu'au cas d'interprétation explicite et écrite d'un texte régissant une question de fonds. Il ne s'applique pas aux simples recommandations faites par l'Administration à ses agents. Jusqu'à présent, il ne s'appliquait pas non plus aux interprétations de règles de procédure : le Conseil d'État en effet estimait que les règles concernant la procédure

56. Art. 1975 C.G.I., art. L. 189 du *Livre des procédures fiscales*.

57. Par exemple C.E. 6 juin 1979, *D.F.* 1980, n° 13, comm. 715.

d'établissement de l'impôt ne constituaient pas des textes fiscaux au sens de l'article 1649 quinquies E. Il semble que la Haute Assemblée soit revenue sur cette jurisprudence restrictive dans un arrêt du 14 juin 1982⁵⁸ et admette que la garantie s'applique également aux interprétations administratives des textes de procédure. L'interprétation de cet arrêt doit cependant rester prudente : le Conseil d'État a toujours mal admis l'article 1649 quinquies E, dont l'application peut aboutir à remettre en cause la hiérarchie des actes juridiques⁵⁹. On peut d'ailleurs noter qu'à l'occasion de l'élaboration du Livre des procédures fiscales, le Gouvernement a posé au Conseil Constitutionnel la question de la conformité de cet article à la Constitution. S'agissant d'une loi promulguée, le Conseil Constitutionnel s'est déclaré incompétent⁶⁰.

2.1.4. Les sanctions fiscales et pénales

Les redressements sont souvent assortis de sanctions fiscales, qui varient suivant la procédure de redressement utilisée et selon que le contribuable est de bonne ou de mauvaise foi. Nous avons souligné qu'elles ne sont que rarement mentionnées sur la notification de redressement.

En outre, dans l'hypothèse de manœuvres frauduleuses, l'Administration fiscale et elle seule (ce qui est dérogoratoire du droit commun) peut déclencher des poursuites pénales. Notons simplement que, pour tenter de couper court à l'accusation d'arbitraire dans les décisions de poursuite, une commission des infractions fiscales a été créée par la loi de décembre 1977 et doit obligatoirement donner un avis favorable à l'engagement des poursuites.

2.2. Le recouvrement de l'impôt

À ce stade de l'imposition, l'essentiel est joué pour le contribuable. Cet aspect de la question nous paraît donc en France présenter peu d'intérêt, notamment sous l'angle des garanties accordées à ce contribuable.

Lorsque l'imposition est établie, le contribuable reçoit un « avertissement » mentionnant la somme dont il est redevable, les délais dans lesquels il doit s'acquitter de la dette et le lieu où le versement doit être effectué.

Dans l'hypothèse où il ne s'exécute pas, il reçoit une « lettre de rappel » (l'ancienne « sommation sans frais » : on a donc humanisé la terminologie).

58. Req. n° 26.994, D.F. 1982, n° 45, comm. 2140.

59. À propos de l'article 1649 quinquies E : P. BERN, *Revue de Science financière*, 1971, p. 751 ; *Revue de jurisprudence fiscale*, 1978, 2, chronique ; *Revue de jurisprudence fiscale*, 1981, 1, chronique.

60. D.F. 1980, n° 26, comm. 1437.

Si le contribuable n'obtempère toujours pas, une « contrainte » est délivrée contre lui, c'est-à-dire qu'un titre exécutoire va être établi, lequel permet de procéder aux poursuites contre le contribuable.

On passe alors à la phase dite « judiciaire » des poursuites, alors qu'en fait l'Administration n'a pas besoin de recourir aux tribunaux : un « commandement », c'est-à-dire un ordre de payer, est adressé au contribuable. Il entraîne des frais égaux à 3% des sommes dues.

Si le contribuable ne paie pas, une « saisie » sera exercée sur ses biens, saisie entraînant des frais supplémentaires de 5%. Les biens sont ensuite vendus, jusqu'à ce que la dette du contribuable soit éteinte. L'Administration peut également procéder à une « saisie-arrêt », c'est-à-dire, intercepter entre les mains d'un tiers détenteur (employeur, banque, ...) les sommes appartenant au contribuable.

Les garanties du contribuable sont en définitive réduites :

- les salaires comportent une part insaisissable ;
- les biens nécessaires à la vie quotidienne et les instruments de travail ne peuvent être saisis ;
- Les délais entre les actes de poursuite ont été allongés.

Le contribuable dispose par ailleurs des procédures de l'opposition à contrainte lorsqu'il estime que l'impôt demandé n'est pas exigible (par exemple époux divorcé à l'encontre duquel on veut faire jouer la règle de solidarité, ou contribuable qui a obtenu un sursis de paiement) et de l'opposition à poursuite lorsqu'il conteste la validité formelle des poursuites.

La mise en œuvre du privilège d'action d'office, et le déclenchement des poursuites ne suffit pas à protéger les intérêts du Trésor : des garanties sont en conséquence accordées à celui-ci. C'est l'objet du « privilège du Trésor » qui s'exerce avant tout autre et doit permettre à celui-ci d'être payé sur les fonds restant au contribuable avant tout autre créancier, même privilégié. Il porte sur les meubles et objets mobiliers, et est complété par une hypothèque sur tous les immeubles du redevable. En principe, (en pratique, notamment dans l'hypothèse d'une faillite, il en va différemment) les droits du Trésor à l'égard du contribuable sont bien établis.