

LE CONTRÔLE FISCAL À L'ÈRE DIGITALE

*par Mathieu Selva-Roudon,
counsel LPA-CGR avocats*



Dans les opérations de M&A et de capital-développement ou –transmission, la question du risque attaché à la perspective d'un contrôle fiscal se pose dès la phase d'audit de la cible. Elle perdure tout au long du cycle d'investissement du fonds, et d'intégration de la cible dans l'organisation de l'acquéreur corporate.

La problématique reste d'ailleurs tout aussi vive lors de la sortie : le repreneur s'interrogera sur l'impact d'un contrôle fiscal de la même manière que le vendeur, en son temps, lorsqu'il avait lui-même décidé d'investir dans l'entreprise cédée.

La question est d'importance, en termes de gestion de risque bien sûr, de garanties à couvrir, mais aussi de valorisation de la cible, voire de décision même d'acquérir dans les cas extrêmes *deal breakers*.

L'évolution sociologique des pratiques de l'administration fiscale doit donc être appréciée, connue et intégrée des praticiens impliqués dans les opérations de haut de bilan.

D'où la question : la digitalisation de l'économie a-t-elle également pris racine à Bercy et dans les bureaux des brigades de vérification ?

LA COLLECTE DE L'INFORMATION FISCALE

L'information fiscale est l'ingrédient de base, la matière première du contrôle fiscal. Or l'ère numérique en a bouleversé la collecte.

La collecte en « temps de paix »

En France, l'impôt est déclaratif. Ainsi, le principe veut que l'assiette taxable émane du contribuable lui-même,

sauf dans le cas spécifique du rehaussement fiscal qui relève de l'exception.

Or, et c'est à la base de la digitalisation des dossiers, l'information fiscale est, depuis plusieurs années, télétransmise par les contribuables (liasses fiscales, déclarations TVA...). Et en la matière, les moyens créent la finalité : une information transmise par voie numérique pourra plus aisément être compilée, regroupée, classée (dans un premier temps) ; puis recoupée, analysée, sélectionnée (dans un second temps), ceci par des biais eux-mêmes numériques. Les recoupements de fichiers et de bases de données offrent des perspectives redoutables et déplacent le champ des possibles. En outre, les techniques comme le *data-mining*², ou le *machine learning*², déjà utilisées par les acteurs privés, permettront à terme aux administrations fiscales de pré-traiter automatiquement l'information fiscale collectée afin de gagner en temps et en efficacité, et de redéployer les ressources humaines en charge des contrôles.

Cette extension du « terrain de jeu » fiscal dépasse les frontières. L'information recueillie par l'administration n'est pas exclusivement franco-française (cf. l'échange automatique d'informations entre administrations fiscales d'Etats différents³, l'assistance administrative internationale...).

L'administration fiscale se constitue donc naturellement et « simplement » des bases de données dans lesquelles elle peut stocker mais aussi puiser facilement et rapidement l'information fiscale⁴.

La collecte en « temps de guerre »

Dans un contexte de contrôle fiscal - ouvert ou en passe de l'être - la collecte de l'information fiscale est active. Et le contexte numérique pèse.

On relèvera que l'information fiscale est maintenant sélectionnée par les inspecteurs vérificateurs à partir de fichiers informatiques : les fameux FEC, ou « *Fichiers des Ecritures Comptables* ». Depuis 2014, une copie des FEC est obligatoirement remise à l'administration dès le début de la vérification de comptabilité⁵.

Nous savons également que certaines opérations ou mouvements bancaires à caractère douteux peuvent faire l'objet d'une télédéclaration de soupçon au service administratif de traitement du renseignement financier (TRACFIN), ce qui peut amener *in fine* à des procédures pénales-fiscales⁶.

Plus généralement, l'administration fiscale n'hésite pas à rechercher dans les bases de données tenues par d'autres administrations ou organismes des informations qu'elle utilisera ensuite dans le cadre d'un contrôle. Ces bases peuvent être non accessibles au public, par exemple le fichier « TTC » (traitement de la TVA intra-communautaire), interne à la Direction Générale des Douanes et des Droits Indirects ; ou bien d'accès public, par exemple de simples extraits des registres du commerce et des sociétés. Dans tous les cas, le fisc bénéficie mécaniquement de toute alimentation de ces bases pour améliorer, quantitativement et qualitativement, l'information fiscale disponible. A titre d'illustration, les greffes tiennent depuis plusieurs mois des

¹ Ou « exploration de données » : technique facilitant l'extraction et l'analyse de données d'une base en contenant d'importantes quantités

² Ou « apprentissage automatique » : technologie relevant de l'intelligence artificielle permettant aux machines d'apprendre sans avoir été spécialement programmées à cet effet

³ Voir la nouvelle norme mondiale en matière de transparence fiscale adoptée par l'OCDE le 15 juillet 2014, l'article 1649 AC du CGI (BOI-INT-AEA-20 du 14 juin 2017),..

⁴ e.g. le *Compte Fiscal des Professionnels*, base de données des entreprises interne à la Direction Générale des Finances Publiques

⁵ Art. L. 47 A du livre des procédures fiscales

⁶ e.g. poursuites pour blanchiment de fraude fiscale

registres de bénéficiaires effectifs des entreprises créées en France⁷. Une telle information ne manque pas d'intérêt fiscal⁸.

La puissance de frappe de l'administration est exponentielle à mesure que la digitalisation avance.

L'UTILISATION DE L'INFORMATION FISCALE

La collecte plus efficace de l'information fiscale, ses classement et accès facilités par l'outil numérique, devraient amener à une utilisation plus pertinente par les services fiscaux.

Ceci dès la sélection des dossiers à vérifier. La consultation du fichier informatisé à partir du compte fiscal des professionnels, l'analyse des déclarations TVA télétransmises recoupées aux informations issues du fichier TTC et à l'historique des demandes de remboursement de TVA déposées par l'entreprise suffiront par exemple à déclencher un contrôle.

Dans certains dossiers de perquisitions fiscales, les services d'enquête⁹ font expressément référence aux éléments d'information glanés directement sur le net. Par exemple, les enquêteurs décèlent dans les profils *LinkedIn* des salariés ou dirigeants des entités perquisitionnées des indices de ce que leur employeur exercerait en France une activité allant au-delà de celle au titre de laquelle il y déclare officiellement ses résultats fiscaux¹⁰.

De même avec les FEC, la disponibilité d'information dématérialisée permet aux brigades de vérification de procéder à un examen exhaustif des opérations comptables

et non plus, comme par le passé, à de simples sondages par nature partiels et aléatoires. Ce qui offre de nouvelles capacités de redressement fiscal.

Une information fiscale plus complète, transversale, et de meilleure qualité : telle est la promesse faite par la digitalisation aux organismes de contrôle.

LA COMMUNICATION

Au-delà de l'information fiscale, l'outil digital permet d'investir de nombreux autres champs, plus ou moins satellitaires de l'objectif premier du contrôle fiscal.

A titre d'illustration, l'administration utilise de plus en plus souvent les moyens dématérialisés pour faire passer ses messages. Elle publie notamment sur son site la carte des pratiques et montages qu'elle considère comme abusifs (<https://www.economie.gouv.fr/dgfip/carte-des-pratiques-et-montages-abusifs>). Elle publie également une lettre d'information à laquelle tout un chacun peut souscrire, afin de recevoir par email les dernières news de Bercy (Bercy Infos Entreprises).

Il est également possible pour les contribuables de tester leurs FEC en utilisant un logiciel disponible en téléchargement libre sur le site de la DGFIP, permettant de contrôler le respect des normes édictées¹¹.

En conclusion, à l'ère du numérique, tous les rayons mènent au centre. La digitalisation du contrôle fiscal amène, en toute logique, des réponses nouvelles à des enjeux nouveaux, dont l'ampleur, évidente et contemporaine, reste toutefois encore difficile à mesurer.

⁷ Art. 139 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016

⁸ Le droit fiscal international connaît d'ailleurs déjà la notion de bénéficiaire effectif (« beneficial owner »), conditionnant l'applicabilité de certaines dispositions des conventions fiscales. On imagine donc l'utilisation combinée des notions.

⁹ La Direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF) est une direction à compétence nationale dédiée à la recherche du renseignement fiscal ; elle a pour vocation de détecter des mécanismes de fraude, et de conduire des opérations de recherche et d'enquêtes en prévision de contrôles et dans le cadre des « perquisitions » fiscales (droit de visite et de saisie prévu par l'article L 16 B du LPF)

¹⁰ e.g. problématiques d'établissement stable en France de sociétés emblématiques du Web

¹¹ <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/outil-test-des-fichiers-des-ecritures-comptables-fec>