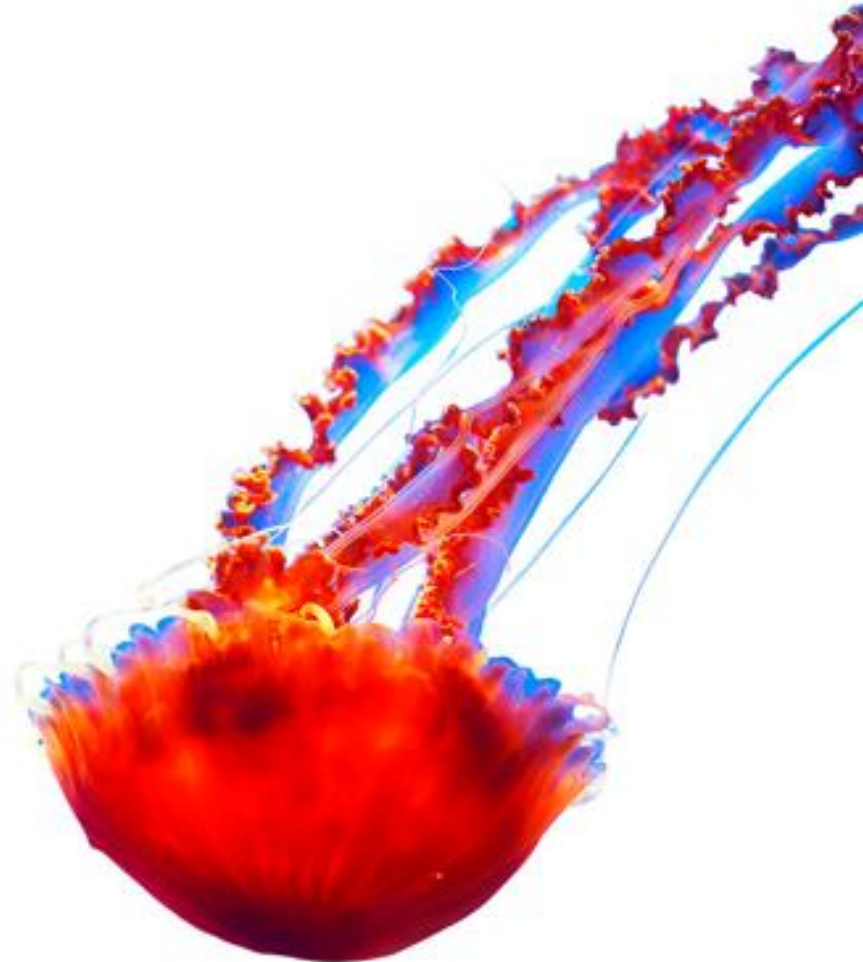


Aperçu des pratiques du contrôle fiscal en Allemagne et aux Etats-Unis

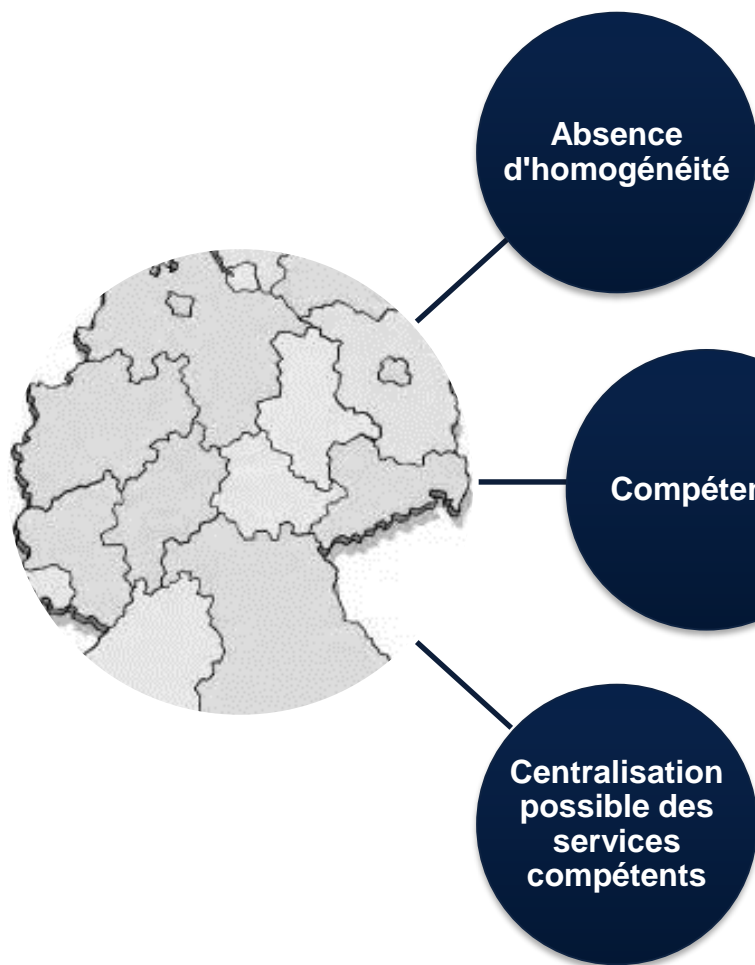


Le contrôle fiscal en Allemagne

François Hellio



Particularités dues au système fédéral et compétence



- L'organisation du contrôle n'est pas parfaitement homogène au sein des différents Bundesländer, certains présentant des dispositions particulières (essentiellement pour les contrôles portant sur des grands groupes, Gross-BP, BP=*Betriebsprüfung*, contrôle fiscal).

- En général, le service des impôts de l'entreprise est aussi compétent pour le contrôle.

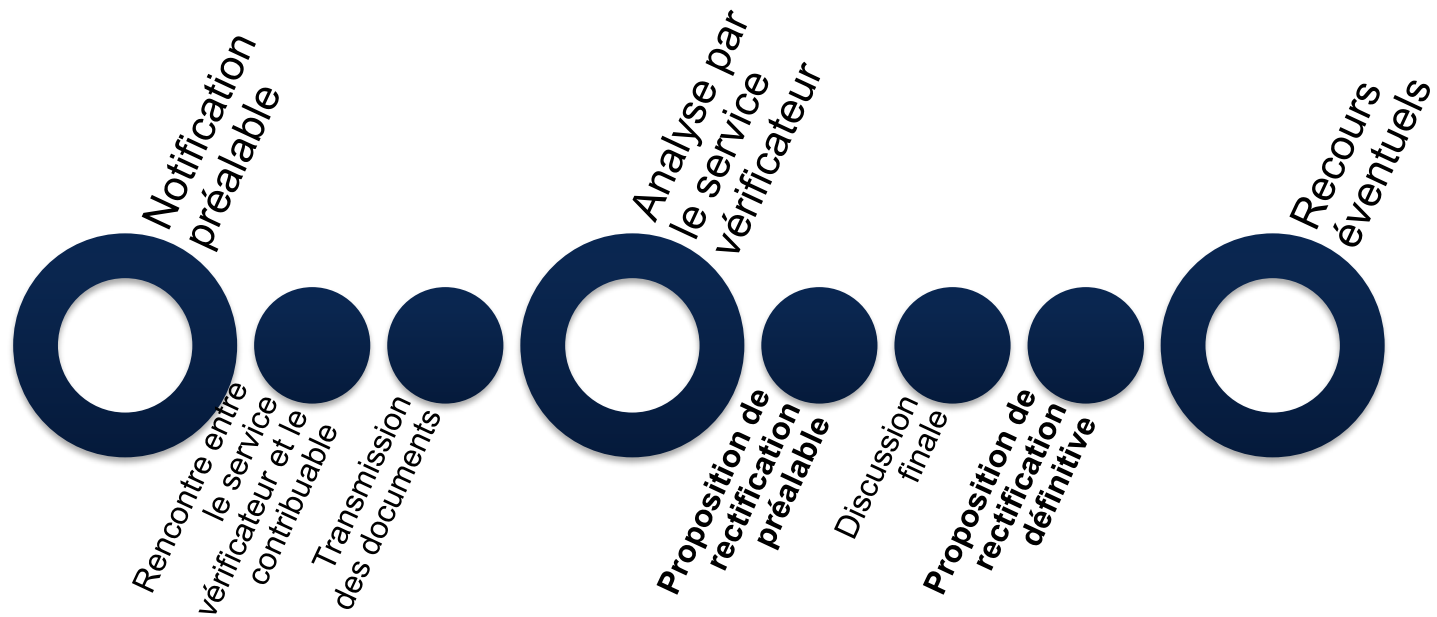
- Dans le cas fréquent, de groupes, plusieurs services vérificateurs de ressorts différents peuvent être compétents, mais un centre principal de contrôle est alors généralement désigné ("*Betriebsprüfungshauptstelle*").

- en cas de désignation d'un centre principal de contrôle, possibilité de délégation d'une partie du contrôle à un centre local, pour telle ou telle filiale.

- La direction de l'administration fiscale du Land (« Oberfinanzdirektion ») ne peut en revanche jamais être compétente pour un contrôle.

- En revanche, au niveau fédéral, l'Office central fédéral des impôts (« Bundeszentralamt für Steuern ») peut être impliqué pour des contrôles concernant des grands groupes .

Étapes du contrôle fiscal



Généralités

- Obligation de conservation des documents comptables entre 6 et 10 ans (art. 147 AO = LPF).
- Obligation de coopération du contribuable (« *Mirwirkungspflicht* », art. 200 AO): **NB: l'administration peut interroger si elle le juge utile toute personne de l'entreprise.**

Obligation de coopération

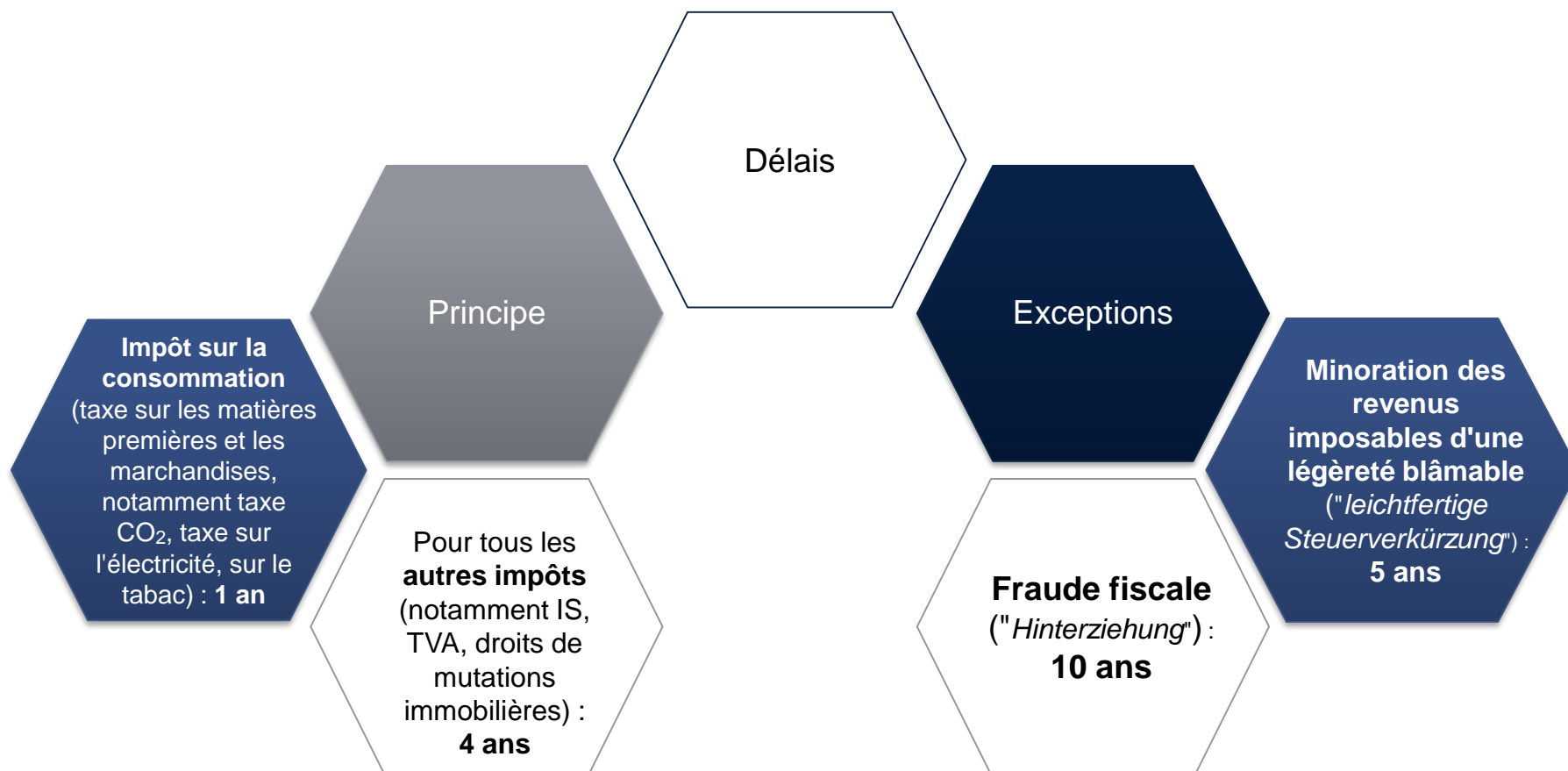
Au cours d'un contrôle fiscal

- Contrôle fiscal "classique".
- Contrôle fiscal "raccourci" (« *verkürzt* ») Art. 203 AO: seuls certains éléments sont contrôlés.

- En général, tous les exercices des entreprises grandes ou moyennes sont contrôlés.
- Durée peut varier de quelques jours à plusieurs mois.

Quelle que soit sa durée / sa fréquence

Délais de prescription: art.169 et suiv. AO 1/2



Délais de prescription: art.169 et suivants AO 2/2

- Le délai (en général de 4 ans) court à partir de la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration a été déposée par le contribuable, ou au plus tard après trois ans suivant la clôture de l'année d'imposition.
- NB: en cas de recours à un conseil, le délai de déclaration des résultats d'une année N peut être décalé jusqu'à février de l'année N+1.
- Diverses dispositions légales permettent d'interrompre les délais de prescription.

Lieu du contrôle fiscal (BpO – *Betriebsprüfungsordnung*, = Règlement relatif au contrôle fiscal)

Principe : le contrôle doit être effectué dans les locaux de l'entreprise et le contribuable doit mettre à disposition du vérificateur une pièce dédiée.

Pour une vérification au sein du bureau du conseiller fiscal ("*Steuerberater*"), une demande est nécessaire
⇒ Exception.

Art. 200 al.
2 phrase 1
AO et Art. 6
phrase 1
BpO 2000

Art. 200 al.
2 phrase 1
AO et Art. 6
phrase 2
BpO 2000

Art. 6
phrase 3
BpO 2000 :
"autre lieu"

Un autre lieu n'est possible que si les locaux ne sont pas "adaptés", c'est-à-dire lorsqu'ils ne permettent pas, selon les besoins du vérificateur, un contrôle paisible / non troublé (appréciation objective) également le cas lorsque le vérificateur estime qu'il est préférable, pour des raisons pratiques, de procéder de la sorte (comportement du contribuable, réputation...).

Accès aux données par l'Administration fiscale

A la discrétion de l'administration (Art. 147 AO):

Accès direct aux données

- Le vérificateur peut consulter sur place les éléments utiles aux contrôle directement sur le système informatique du contribuable et peut aussi procéder lui-même directement aux retraitements nécessaires.
- Il peut aussi demander à ce que les éléments lui soient remis sur un support permettant l'exploitation des données (donc pas nécessairement sur place).

Accès indirect aux données

- Le vérificateur peut également demander au contribuable de procéder lui-même aux retraitements utiles aux opérations de contrôle.

recours à un conseil/tiers

- En cas de recours à un conseil/tiers, l'administration peut soit demander à pouvoir opérer directement les retraitements soit demander au tiers l'accomplissement et la fourniture de ces retraitements.

Issue du contrôle

Discussion / réunion finale

- Après émission d'une **proposition de rectification provisoire**
- Réunion obligatoire, sauf si :
- Le contribuable renonce expressément à ce droit (ou si le contrôle se termine sans point de redressement).

Proposition de rectification définitive

- Propositions portant sur l'issue du contrôle ("*Betriebsprüfung sbericht*") :
- Observations importantes (considérations de fait et de droit)
 - Présentation des modifications de la base imposable

Recours

- Recours hiérarchique
- Recours juridictionnels

Remarques – négociation

En pratique, la négociation fait partie de la procédure, en particulier entre la réception du rapport préalable et le rapport définitif.

La proposition de rectification provisoire est en général juridiquement très charpentée (références faites par l'administration aux mêmes sources que les conseils – notamment les principaux ouvrages commentant la loi fiscale - , très nombreuses et exhaustives en Allemagne).

La négociation porte donc en général davantage sur des éléments factuels, notamment en matière de prix de transfert.

Remarques – abus de droit

- L'abus de droit est un motif comme un autre de rectification des bases d'imposition, mais est peu utilisée en pratique.
- Pas de procédure spécifique, ni de comité de l'abus de droit.
- Pas de pénalité spécifique en cas d'abus de droit, hors bien sûr les cas de fraude fiscale.

Particularités fiscal / pénal

Champ d'application et compétence

- La loi fiscale générale contient des dispositions relatives aux infractions fiscales (fraude fiscale, "mise en péril de l'impôt" – "*Steuergefährdung*", minoration des revenus imposables d'une légèreté blâmable – "*leichtfertige Steuerverkürzung*")
- De manière complémentaire, les dispositions pénales générales (code pénal, code de procédure pénale) sont également applicables.
- Dans certains cas bien définis, le service de répression des fraudes fiscales ("*Steuerfahndungsstelle*," ou „Steufa“) peut mener une enquête (art. 208 AO) :
 - ⇒ Dans les autres cas, le Ministère public est compétent

Si le Steufa est compétent

- Le service de répression des fraudes fiscales peut mener une enquête
- Pouvoirs étendus du Steufa (art. 90 et suiv. AO), notamment droit de perquisition

Cas particulier: rectifications déclaratives spontanées

Circulaire du 26 mai 2016

– Deux types de procédures:

Régularisation générale (art. 371 AO) – fraude fiscale :

- Concerne tant les personnes physiques (en particulier en cas de déclaration de compte détenu à l'étranger) que les sociétés.
- Ne peut être invoquée qu'une seule fois par catégorie d'impôt et doit alors porter sur les 10 derniers exercices.
- Procédure exclusive de conséquences pénales.
- En cas de notification régulière préalable d'un contrôle fiscal, cette procédure est exclue.

Rectification obligatoire (art. 153 AO) – erreur :

- Obligation de corriger les déclarations lorsque le contribuable détecte une erreur ou un élément susceptible de modifier les bases d'imposition.
- **Condition : absence d'erreur intentionnelle ou de "négligence impardonnable".**
- Conséquence: limitation à la seule la période de rectification, en général 4 ans.
- Pas de limitation concernant le nombre d'utilisation de cette disposition => dès qu'une erreur est détectée.

Le contrôle fiscal aux États-Unis

Edouard Milhac



Particularités du contrôle fiscal

- Il existe une procédure spécifique pour les grandes entreprises et les entreprises internationales: le Large Business & International (LB&I) Examination Process.
- Ces entreprises doivent produire à l'IRS leur comptabilité de façon électronique.
- Jusqu'à présent les contrôles fiscaux se déroulaient généralement de façon contradictoire dans les locaux de l'entreprise. Le contrôle à distance se développe cependant pour plusieurs raisons:
 - Les entreprises ne souhaitent pas que les équipes de contrôle (qui sont nettement plus étoffées qu'en France) soient sur place et louent des locaux en dehors de l'entrepris;
 - Les contrôleurs fiscaux privilégient de plus en plus un travail à distance;
 - Le budget de l'IRS est sous une forte pression.

Le déroulement du LB&I Examination Process

- Une procédure qui a évolué au cours du temps, les derniers changements s'appliquant à compter du 1^{er} mai 2016 et qui peut encore évoluer du fait de changements de majorité au parlement. Le contrôle se déroule en trois étapes:
 - L'organisation du contrôle (*planning*): champ du contrôle, points vérifiés, intervention des spécialistes, définition des procédures et programmation des réunions d'étape. Cette phase aboutit à un «*final examination plan*»;
 - La réalisation du contrôle (*execution*): durant cette phase contradictoire l'équipe de contrôle et le contribuable doivent activement discuter des points de droit et de fait. Les débats doivent donner lieu à des échanges écrits. L'administration fiscale adresse des *Information and Document Request* ou IDRs);
 - La recherche de solutions (*resolution*): l'administration fiscale doit rechercher des solutions (*resolution strategies*) pour l'ensemble des points de désaccord.

Planning Phase

- Le champ et la durée du contrôle font l'objet d'une négociation entre le contribuable et l'IRS.
- Le contrôle évolue en effet vers des recherches ciblées en fonction du secteur de l'entreprise et des sujets de place identifiés en central par l'IRS et non plus un contrôle général. Cette évolution :
 - vise à mieux utiliser les moyens et les ressources de l'IRS qui diminuent;
 - vise à rendre le contrôle fiscal plus efficace;
 - découle du constat que les contrôles classiques sont chronophages et peu efficaces;
 - notamment du fait des obligations déclaratives en matière (i) de montages fiscaux (obligation déclarative des Tax Shelters) et (ii) des obligations de provisionnement des risques fiscaux (provision FIN48).
- Le contribuable et l'IRS définissent les interlocuteurs pour chacun des sujets identifiés et objet du contrôle.

Execution Phase

- Cette phase doit donner lieu à un dialogue nourri entre les vérificateurs et le contribuable.
- L'IRS doit rechercher l'approbation écrite du contribuable afin de s'accorder sur l'analyse factuelle.
- Lorsque l'IRS demande des informations et des documents auprès du contribuable ou de tiers, elle adresse au contribuable des IDRs qui doivent être ciblés et dont elle doit discuter le contenu et la forme avec le contribuable.
- Le caractère confidentiel des échanges avec les avocats est souvent un sujet sensible durant cette phase et cette confidentialité peut être levée au cas par cas. Les interviews de certains employés sont possibles.
- L'absence de réponse ou une réponse incomplète peut déboucher sur des pénalités aggravées dans le cadre de procédures de manquement codifiées.
- Cette phase se conclut par l'émission d'un *written acknowledgment of the facts for unagreed issues* qui vise à établir un accord sur l'analyse factuelle à défaut d'un accord sur l'analyse juridique.

Resolution Phase

- Le but de cette phase est de trouver une sécurité juridique pour les deux parties.
- La procédure de *Fast Track Settlement*.



François Hellio
Avocat Associé

CMS Bureau Francis Lefebvre
2 rue Ancelle
92522 Neuilly-sur-Seine

+33 1 47 38 42 13
francois.hellio@cms-bfl.com



Edouard Milhac
Avocat Associé

CMS Bureau Francis Lefebvre
2 rue Ancelle
92522 Neuilly-sur-Seine

+33 1 47 38 43 37
edouard.milhac@cms-bfl.com