

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 B-1-08

N° 52 du 19 MAI 2008

RECOURS A DES EXPERTS EXTERNES PAR LES SERVICES FISCAUX

(LPF, art. L. 103 A)

NOR : BUD L 08 00020 J

BUREAU T 1

PRESENTATION

L'article 99 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 portant loi de finances rectificative pour 2006, codifié à l'article L. 103 A du livre des procédures fiscales, étend les possibilités offertes à l'administration fiscale de recourir à des experts externes.

Jusqu'à présent, l'administration ne pouvait faire appel qu'à des agents du secteur public et seulement, à l'égard de certaines entreprises, dans le cadre d'un contrôle (art. L. 45 A du livre des procédures fiscales) ou de l'instruction d'une demande contentieuse (art. L. 198 A du même livre).

Désormais, l'article L. 103 A du livre des procédures fiscales, qui se substitue aux articles L. 45 A et L. 198 A précités, permet à l'administration de solliciter toute personne dont l'expertise est susceptible de l'éclairer pour l'exercice de ses missions d'étude, de contrôle, d'établissement de l'impôt ou d'instruction des réclamations, lorsque ces missions requièrent des connaissances ou des compétences particulières.

•

L'article L. 103 A du livre des procédures fiscales (LPF), issu de l'article 99 de la loi n° 2006-1171 du 30 décembre 2006 portant loi de finances rectificative pour 2006, étend les possibilités pour l'administration fiscale de recourir à des conseils externes.

Après avoir rappelé l'ancien dispositif, la présente instruction expose les nouvelles possibilités ouvertes par l'article L. 103 A du LPF.

Section 1 : L'ancien dispositif

Les articles L. 45 A et L. 198 A du LPF permettaient à l'administration de faire appel aux conseils techniques d'agents n'appartenant pas à ses services.

Ce recours était toutefois subordonné à un certain nombre de conditions qui en limitaient l'usage.

Tout d'abord, il ne pouvait être fait appel qu'à des agents de l'Etat ou d'établissements publics figurant sur une liste arrêtée par le ministre chargé du budget.

Ensuite, ce recours n'était possible que dans le cadre d'une vérification de comptabilité, d'un contrôle sur pièces ou de l'instruction d'une réclamation formulée par le contribuable et lorsque ceux-ci requéraient des connaissances techniques particulières.

Il fallait enfin que l'entreprise concernée réalise un chiffre d'affaires supérieur à 3 millions d'euros ou que l'expertise porte sur le caractère brevetable d'une invention.

Section 2 : Le nouveau dispositif

Afin que l'administration fiscale puisse bénéficier d'un éclairage extérieur chaque fois que cela peut être utile à l'exercice de ses missions, l'article L. 103 A du LPF lui permet de solliciter toute personne dont l'expertise est susceptible de l'éclairer pour l'exercice de ses missions d'étude, de contrôle, d'établissement de l'impôt ou d'instruction des réclamations, lorsque ces missions requièrent des connaissances ou des compétences particulières.

L'article L. 103 A du LPF offre à l'administration une possibilité qu'il lui appartient de mettre en œuvre si elle l'estime utile lorsque les conditions ci-après définies sont réunies. En conséquence, l'administration n'est pas tenue de donner suite à une demande du contribuable tendant au recours à un expert et n'a pas à motiver son refus.

A. Conditions de recours à un expert externe

a) Conditions tenant à la qualité de l'expert

L'administration peut désormais faire appel à un expert public ou privé. En outre, il n'est plus nécessaire que l'expert soit inscrit sur une liste prédéfinie par le ministre chargé du budget.

L'administration peut donc recourir à toute personne de son choix dont l'expertise est susceptible de l'éclairer.

b) Conditions tenant au contexte et à l'objet de l'expertise

Le recours à un expert externe n'est plus limité au contrôle et au contentieux de certaines entreprises. Désormais, l'administration peut recourir à un expert dans le cadre de tout contrôle ou de tout contentieux, quelle que soit l'importance de l'entreprise ou même s'il s'agit d'un particulier.

Au delà du contrôle et du contentieux, une expertise externe peut être sollicitée pour l'exercice de toute mission d'étude ou d'établissement de l'impôt, c'est-à-dire pour l'ensemble des missions exercées par la direction générale des impôts.

Le recours à un expert est possible chaque fois que l'une des missions précitées requiert des connaissances ou des compétences particulières.

Ainsi, à titre d'exemples, l'administration est susceptible de faire appel à un expert :

- pour procéder à l'évaluation d'une entreprise dans le cadre de la procédure de rescrit-valeur, notamment lorsqu'il s'agit d'un groupe important ayant des ramifications internationales, pour lequel il faut mettre en œuvre des notions financières complexes ;

- pour l'évaluation d'actifs particuliers, tels des droits de la propriété intellectuelle (droits de la propriété industrielle : brevets d'invention, dessins et modèles ; droits d'exploitation ; redevance ; droits de la propriété littéraire et artistique : droits d'auteurs, droits de reproduction) ; des objets d'art, des bijoux ou des objets de collections ; des friches industrielles, notamment lorsqu'il s'agit de prendre en compte le coût de la dépollution ...;
- pour l'instruction de demandes d'accord préalable en matière de prix de transfert, pour apprécier l'organisation d'un groupe et la manière dont sont constitués les coûts de production et les marges commerciales, notamment en matière financière ;
- pour instruire une demande d'agrément fiscal ;
- dans le cadre d'une réflexion préparatoire à une éventuelle réforme, par exemple pour la réalisation de simulations précises en fonction de différentes hypothèses réalisées à partir de données non anonymisées au sens des règles régissant le secret statistique.

c) Structures concernées

Le recours à un expert externe peut être mis en œuvre par l'ensemble des services de la direction générale des impôts, tant par les services déconcentrés et les services à compétence nationale que par les services centraux.

B. Portée de l'expertise

L'expert a pour mission d'éclairer l'administration sans s'y substituer, celle-ci demeurant seule compétente pour, selon le cas, effectuer le contrôle, notifier les rehaussements, statuer sur la demande ou établir l'impôt. L'expertise constitue un simple avis. Son contenu et ses conclusions ne lient ni l'administration, ni le contribuable, ni le juge.

Lorsque l'administration s'appuie sur l'expertise pour motiver des rehaussements, prendre une décision contentieuse ou toute autre décision individuelle devant être motivée, elle doit reprendre dans la proposition de rectification ou la décision notifiée au contribuable les arguments pertinents tirés du rapport.

Dans un souci de transparence de l'action administrative, il est recommandé au service de communiquer une copie du rapport d'expertise au contribuable concerné lorsque l'avis a été sollicité pour l'appréciation de sa situation, que l'administration se soit ou non conformée à l'avis de l'expert.

C. Secret professionnel

L'article L. 103 A autorise l'administration, par dérogation au secret professionnel, à communiquer à l'expert tous les renseignements qui lui sont nécessaires pour mener à bien sa mission. Il peut s'agir en premier lieu des renseignements relatifs au contribuable concerné par l'expertise, mais aussi d'informations relatives à des tiers si une telle communication est utile à l'expertise (éléments de comparaison par exemple).

La personne consultée est tenue au secret professionnel, sous peine des sanctions pénales prévues à l'article 226-13 du code pénal (un an d'emprisonnement et 15 000 euros d'amende), pour l'ensemble des informations portées à sa connaissance dans le cadre de sa mission d'expertise.

Section 3 : Entrée en vigueur

S'agissant des procédures de contrôle, l'ancien dispositif prévu par l'article L. 45 A du LPF est seul applicable aux procédures engagées avant le 1^{er} janvier 2007. Le nouveau dispositif issu de l'article L. 103 A du LPF s'applique aux procédures de contrôle engagées à compter du 1^{er} janvier 2007.

Dans les autres situations, le nouveau dispositif peut être mis en œuvre depuis le 1^{er} janvier 2007, quelle que soit la date à laquelle la procédure en cause a été engagée.

DB supprimée : documentation de base; 4 B 2221, n° 31 ; 13 L 11, n° 1 (deuxième et troisième alinéas) et 13 K 2122, n° 70 et 71

Le chef de service,

Jean-Pierre Lieb