

La garantie fiscale

La garantie fiscale, instituée par l'article 9 de la loi ESSOC et codifiée au deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, permet au contribuable de se prévaloir des positions prises par l'administration sur les points examinés lors d'un contrôle fiscal externe (CFE) et n'ayant pas donné lieu à rectification.

1- Le champ d'application de la garantie fiscale

La garantie fiscale :

- ne s'applique qu'aux vérifications de comptabilité (art. L. 13 du LPF), examen de comptabilité (L. 13 G du LPF) ou examen de situation fiscale personnelle (art. L. 12 du LPF). Les points examinés dans le cadre d'autres procédures (CSP, droit d'enquête...) en sont donc exclus ;
- ne concerne pas les contrôles engagés avant le 1^{er} janvier 2019 ;
- exclut les contrôles faisant état d'opposition à contrôle, de défaillance déclarative, de non-présentation de la comptabilité ou de manquements comptables ;
- ne porte que sur les points couverts par l'avis d'engagement du contrôle et effectivement examinés et validés au regard des faits constatés et du droit fiscal en fonction duquel la position a été prise. A cet égard :
 - un point examiné est un point sur lequel le service a interrogé le contribuable de façon précise et pour lequel il a obtenu une réponse lui permettant de se prononcer en toute connaissance de cause ;
 - la communication de documents économiques, juridiques ou comptables de portée générale ne saurait conduire à une validation par le service alors qu'aucune conséquence fiscale précise ne peut en être tirée ;
 - la remise de la comptabilité (par FEC ou papier) ou de l'ensemble des relevés de comptes ne vaut validation de l'ensemble des écritures et du traitement fiscal des opérations effectuées ou enregistrées.
- ne s'applique qu'aux contribuables de bonne foi au sens de l'article L. 80 A du LPF, c'est-à-dire ceux qui ont fourni à l'administration toutes les informations nécessaires pour prendre position, en toute connaissance de cause, sur l'application d'une règle fiscale à une situation de fait.

2- La mise en œuvre de la garantie

➤ L'information du contribuable

La garantie s'inscrit dans le cadre du débat oral et contradictoire avec le contribuable. Les points examinés qui entrent dans le champ de la garantie fiscale sont récapitulés en réunion de synthèse et formalisés dans la proposition de rectification ou dans l'avis d'absence de rectification.

Le bénéfice de la garantie s'étend aux rectifications abandonnées pour des motifs de fond au stade du recours hiérarchique, de l'interlocution, de la commission ou du contentieux pré-juridictionnel.

Si aucun point n'est énuméré par le vérificateur dans la pièce de procédure, sans motivation de l'absence d'application de la garantie fiscale, cette dernière sera présumée s'appliquer à l'ensemble des points couverts par l'avis d'engagement du contrôle et qui n'ont pas donné lieu à rectification.

➤ **Les effets de la garantie fiscale**

La garantie constitue une prise de position, dont le contribuable de bonne foi pourra se prévaloir sous réserve des limites ci-dessous, et empêchera l'administration d'effectuer des rectifications contraires à cette position, tant que celle-ci n'a pas été rapportée.

En effet, cette garantie ne prive pas l'administration de revenir sur ses positions :

- pour l'avenir, si elle modifie son appréciation, à faits et à droit constants ;
- pour le passé (dans la limite du droit de reprise) si les circonstances de fait ou de droit ont évolué ou si elle établit que le contribuable n'était pas de bonne foi sur le point examiné et listé.

De même, la garantie ne sera pas opposable à l'administration lors d'un contrôle ultérieur, si le service constate que le contribuable n'a pas sincèrement exposé sa situation à l'occasion d'un précédent contrôle.

La charge de la preuve incombe au contribuable : il lui appartient d'établir qu'un point a été examiné lors d'un contrôle précédent.

Conformément aux consignes données dans la note du 16 janvier 2019, il est nécessaire de :

- bien alimenter l'application MEMO pour permettre de connaître le périmètre des investigations des contrôles précédents et les points ayant déjà fait l'objet de la garantie fiscale ;
- conserver dans l'application RIALTO les justificatifs remis par le contribuable concernant les points examinés et garantis qui permettront d'apprécier lors des contrôles ultérieurs, si les faits sont identiques.

Point sur la mise en œuvre du dispositif

- Compte tenu des critères d'éligibilité et de son entrée en vigueur, sur les années 2019 et 2020, la garantie s'est appliquée dans près de deux CFE sur trois, et a concerné un ou plusieurs points fiscaux par procédure.

Les principaux motifs de non application sont les suivants : rectification de l'ensemble les points examinés, manquements comptables, défaillances déclaratives, date d'avis d'engagement du contrôle antérieure au 01/01/2019, examen de documents de portée générale, opposition à CF, manquement délibéré, liquidation judiciaire, cessation.

Les inquiétudes suscitées et les difficultés rencontrées

Le dispositif de la garantie fiscale étant nouveau, ses conditions d'application peuvent susciter des inquiétudes et soulever des interrogations chez les chefs de brigade et les vérificateurs.

Il ressort d'un audit mené par la MRA que les difficultés concernent :

- l'éligibilité du dossier à la garantie
- la détermination des points à garantir
- la manière de formuler cette garantie
- le complètement d'ALPAGE
- les modalités d'annotation de MEMO
- les modalités de conservation des pièces dans RIALTO

Par ailleurs, le risque de délivrer une garantie implicite ou non identique au sein des groupes de sociétés (notamment dans le cadre des dérogations accordées par la DVNI aux DIRCOFI) suscite des inquiétudes.

L'accompagnement du SJCF

En complément de la note d'orientation du 16 janvier 2019 et de la FAQ diffusée en juillet 2019 :

- une évolution informatique est intervenue fin 2020 avec l'ajout de contrôles automatiques pour s'assurer que le dossier n'est pas clos sans validation de l'existence ou non d'une garantie dans l'application ALPAGE (la création une ligne dans le pavé « Méthode » indiquant « Pas de garantie sur ce dossier » et l'apparition d'un message bloquant dans l'application au moment de la clôture du dossier). PILAT intégrera ces mêmes fonctionnalités ;
- la mise en place d'un circuit davantage formalisé de partage de l'information des dossiers de dérogations entre la DVNI et les DIRCOFI est prévue ;
- un accompagnement renforcé sera prochainement mis en place pour consolider les pratiques. Il consistera à élaborer, sur la base d'un retour d'expérience des vérificateurs, un guide national des bonnes pratiques. Partant des cas concrets rencontrés par les directions, ce guide aura vocation à aider les brigades à maîtriser le dispositif et proposera des modèles de rédaction pour faciliter les travaux des vérificateurs. Ce guide contiendra également des consignes plus précises sur le complètement de MEMO et les modalités de conservation des pièces dans RIALTO. Ces travaux ont été confiés à la chargée de mission relation de confiance.