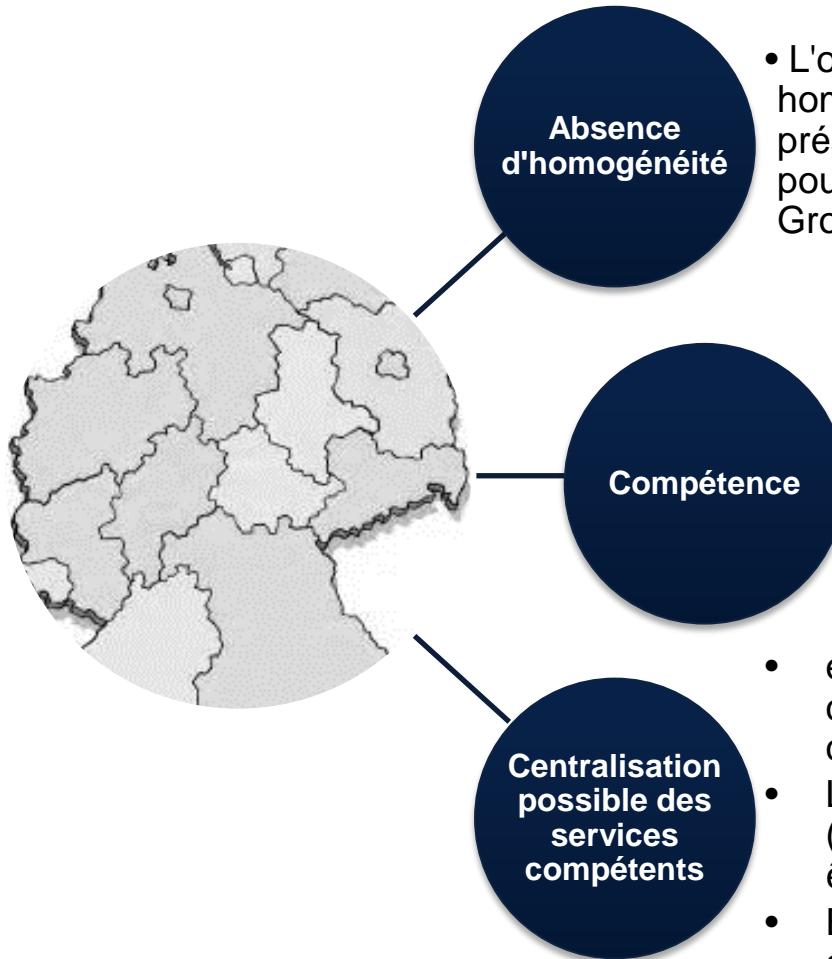


## Aperçu des pratiques du contrôle fiscal en Allemagne

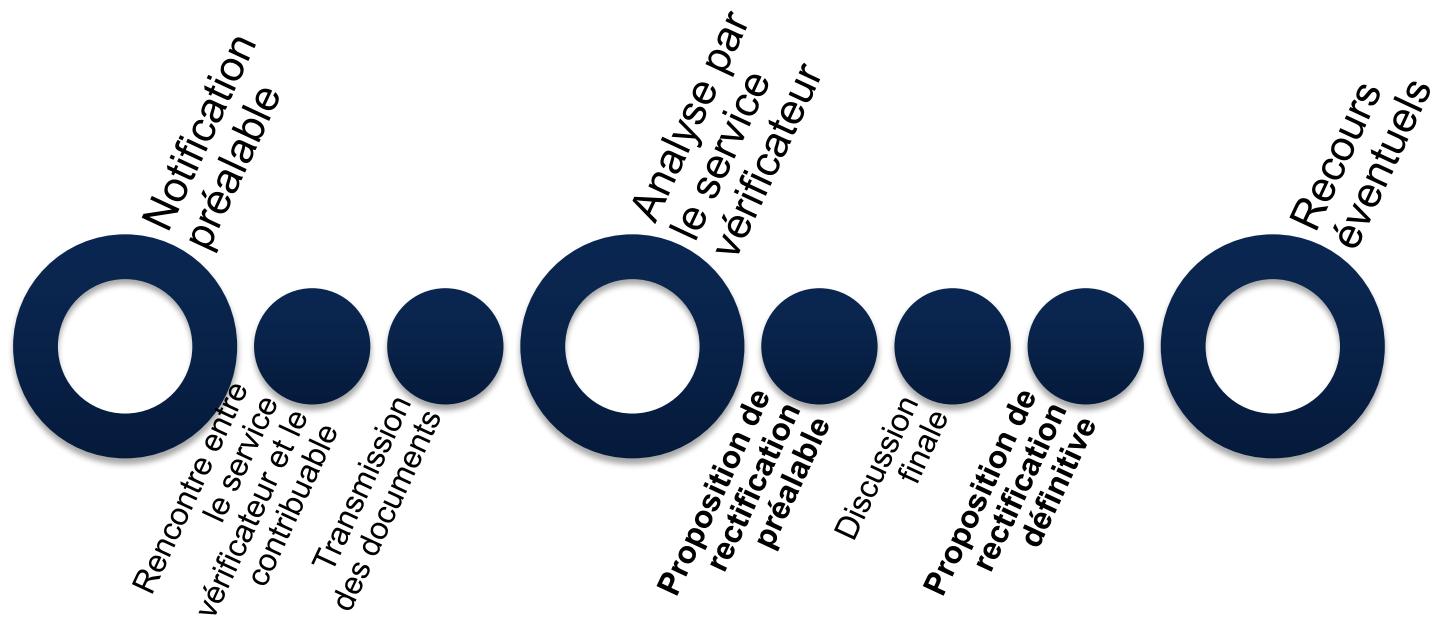


# Particularités dues au système fédéral et compétence



- 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.**

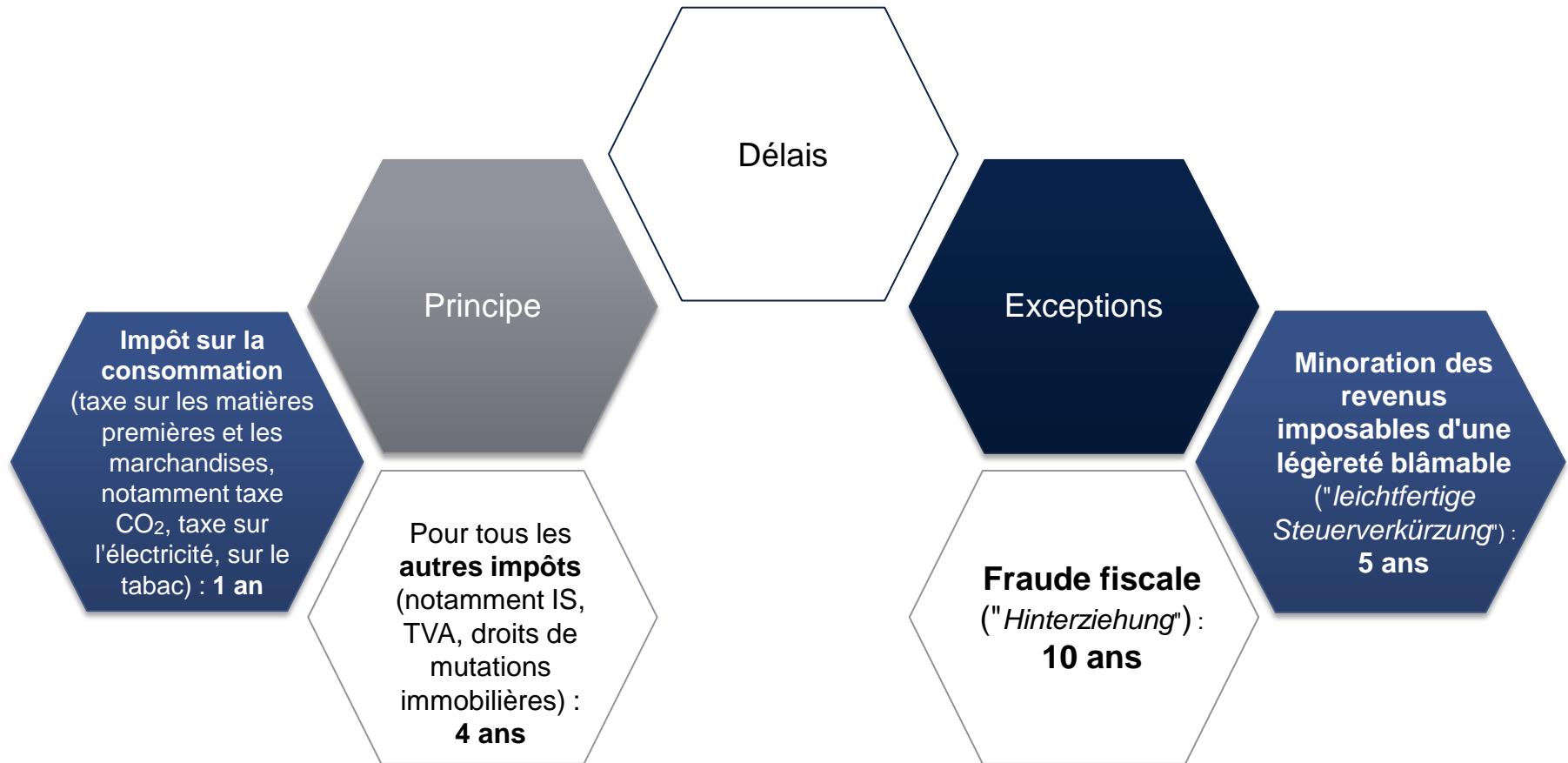


- Contrôle fiscal "classique".
- Contrôle fiscal "raccourci" (« verkürzt ») Art. 203 AO: seuls certains éléments sont contrôlés.



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

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



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

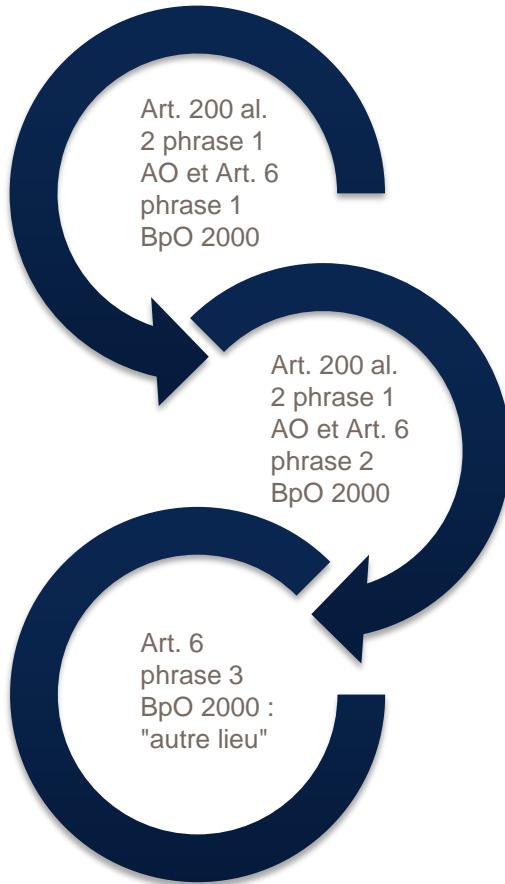
---

- 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.



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



- 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).



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 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

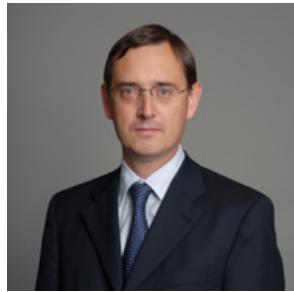
- Deux types de procédures:

### 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.



**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](mailto:francois.hellio@cms-bfl.com)