

# LES DIFFICULTES DU CONTROLE FISCAL DES ENTREPRISES EN France

## ET SES AMELIORATIONS POSSIBLES

*Rapport introductif au colloque organisé à Bercy le 14 avril 2016 par Fondafip  
sur le contrôle fiscal des entreprises*

***Olivier Fouquet, Président de Section (h) au Conseil d'Etat***

LES RELATIONS ENTRE LES SERVICES FISCAUX ET LES ENTREPRISES NE SONT PAS SATISFAISANTES.....	2
1° Le constat .....	2
2° les réformes possibles.....	4
1. Instituer un compte-rendu du vérificateur à destination de l'entreprise sur les points ayant fait l'objet d'une vérification approfondie, sans se limiter aux points faisant l'objet d'un redressement. ....	4
2. Inciter les vérificateurs à signaler aux contribuables les erreurs qu'ils ont commises à leur détriment et à prononcer les dégrèvements correspondants.....	5
3. repenser le rôle de l'interlocuteur départemental .....	5
4. élargir le champ de la compétence des commissions départementales des impôts.....	6
5. faire évoluer le rôle du rescrit .....	6
6. renforcer le rôle du médiateur des finances.....	6
II- LE CONTROLE FISCAL DOIT MIEUX PRENDRE EN COMPTE LA CONNEXION ENTRE LA FISCALITE ET LA COMPTABILITE.....	7
1° fiscalité et normes comptables .....	7
2° proposition : donner à l'ANC une responsabilité en matière de sécurité fiscale. ....	7
2° les comptes consolidés .....	8
3° la doctrine comptable .....	8
4° le droit souple de l'ANC.....	10
III- LES NOUVELLES DONNES : GLOBALISATION DES ECHANGES ET ECONOMIE NUMERIQUE.....	13

Le titre de ce colloque consacré au contrôle fiscal indique « quels enjeux ? ». Cette référence aux enjeux non seulement d'aujourd'hui mais aussi de demain souligne que le contexte économique et financier du contrôle fiscal a profondément changé depuis quelques années, notamment en raison de l'évolution économique et de la mondialisation. Les techniques du contrôle fiscal doivent s'adapter à ce nouveau contexte. La voie la plus efficace est sans doute d'obtenir une meilleure collaboration des entreprises, d'autant plus que l'accès de moralisme mondial que nous connaissons aujourd'hui, ne peut que les inciter à s'engager dans cette voie. Encore faut-il que les entreprises aient une confiance suffisante dans l'administration. Encore faut-il que les entreprises aient le sentiment que les services fiscaux respectent les règles comptables qu'elles ont été tenues

d'appliquer. Encore faut-il que les services fiscaux disposent d'instruments adaptés à la nouvelle donne de la globalisation, de la numérisation et de l'économie du partage.

Tes sont les sujets qui seront abordés au cours des trois tables rondes de cette journée et sur lesquels je souhaite vous faire part de quelques observations personnelles dans le rapport introductif dont j'ai été chargé.

## **LES RELATIONS ENTRE LES SERVICES FISCAUX ET LES ENTREPRISES NE SONT PAS SATISFAISANTES**

### **1° Le constat**

Les relations entre l'administration et les entreprises sont empreintes de méfiance réciproque. Il n'existera pas de loyauté dans les rapports entre l'administration et les entreprises tant que cette méfiance n'aura pas été surmontée.

Un exemple caractéristique est celui de la fameuse relation de confiance contractuelle, imaginée par le rapport Gibert, reprise dans notre rapport de 2008, dont la mise en œuvre a été tentée. Mais, si l'idée est juste, il apparaît difficile en pratique de vouloir généraliser cette relation de confiance alors que la méfiance réciproque subsiste : c'est mettre la charrue avant les bœufs.

Chacun a sa part de responsabilité.

### **Le monoprix fiscal**

A l'administration, on peut reprocher le « monoprix » du contrôle fiscal.

Pour bien comprendre la portée du contrôle fiscal, il faut distinguer entre trois catégories de contribuables. Il y a d'abord ceux qu'on appelle les fraudeurs, c'est-à-dire ceux qui dissimulent volontairement une partie de l'assiette sur laquelle ils devraient être imposés : ils méritent les sanctions fiscales et pénales qui peuvent leur être infligées. Il y a ensuite les contribuables, et ils sont nombreux car la loi fiscale est compliquée et instable, qui se trompent de bonne foi sur l'interprétation de la loi ou sur la qualification de leur situation au regard de la loi : ils doivent être redressés, mais ne méritent pas de sanction de manquement délibéré s'ajoutant au rappel d'impôt. Il y a enfin les contribuables qui respectent la loi fiscale mais qui en tirent le meilleur parti possible, ce que l'on appelle l'optimisation légale (par rapport à l'optimisation abusive) : ils ne doivent pas être redressés et encore moins sanctionnés, car selon la formule célèbre d'un commissaire du gouvernement du Conseil d'Etat, reprise d'ailleurs par la jurisprudence, « nul contribuable n'est tenu de choisir la voie fiscale la plus onéreuse ». Le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt implique que le contribuable verse au Trésor public ce qu'il doit, mais non pas plus qu'il ne doit. Le Trésor public n'est pas une œuvre philanthropique dont les contribuables seraient les membres bienfaiteurs.

Si le contrôle fiscal consiste à traiter ces trois catégories différentes de contribuable de la même façon, c'est-à-dire à aligner le traitement fait aux deux dernières catégories sur celui fait aux fraudeurs, l'amélioration souhaitée des relations entre l'administration et les contribuables sera un échec. Les relations entre l'administration et les contribuables se détérioreront encore davantage, rendant plus difficile le contrôle fiscal et l'amélioration du rendement de l'impôt.

Si, en revanche, ce que l'on appelle l'approfondissement du contrôle fiscal consiste en une amélioration des instruments de contrôle dont dispose l'administration pour les adapter en permanence au contexte mouvant de la mondialisation où chaque Etat s'efforce, par une concurrence fiscale souvent déloyale y compris dans l'Union européenne, d'attirer à lui le maximum de matière imposable, il en va différemment, car ce perfectionnement est justifié et n'est pas incompatible avec une amélioration des relations entre l'administration et les contribuables.

### **La théorie de l'entonnoir**

Aujourd'hui, il faut ratisser large. Le chiffre annuel des redressements, qui doit naturellement toujours augmenter d'une année sur l'autre, est l'indicateur ultime de la qualité du ministre du budget. La presse applaudit. Le ministre se félicite. Mais pourquoi se référer à des chiffres qui ne correspondent pas aux rehaussements d'impôt définitifs ? Sans doute est-ce plus facile. Car les chiffres publiés des redressements ne correspondent pas ceux des recouvrements constatés a posteriori. On en connaît bien les raisons. Redressements excessifs qu'il faut revoir après avis des CDI ou dont sinon le juge prononcera la décharge sans état d'âme. Redressements assignés aux entreprises en difficulté qui ne sont guère en mesure de se défendre, et qui ne seront jamais recouverts.

Mais soumis à la dictature du chiffre dont les politiques assimilent la progression à une amélioration du contrôle fiscal (bien entendu il faut fixer des objectifs chiffrés aux services, mais ce n'est pas la même chose), certains services vérificateurs, pas nécessairement tous, ont pris l'habitude de ratisser large. C'est ce que les praticiens appellent « la théorie de l'entonnoir ». Pour être certains du redressement final, les vérificateurs redressent tous azimuts, puis engagent une discussion de marchand de tapis avec l'entreprise qui, sous la pression des chiffres et les menaces de pénalités dissuasives, finit par se rallier au chiffre que le vérificateur s'était fixé initialement comme objectif (inférieur au chiffre d'abord notifié).

Cette façon de procéder qui n'est pas universelle, a de nombreux inconvénients. En premier lieu, elle fait perdre aux entreprises toute confiance dans leurs interlocuteurs. Elles vont avoir parfois à discuter de redressements d'opportunité alors qu'elles auraient pu s'attendre à discuter d'erreurs de droit fiscal ou comptable qu'elles auraient commises. En deuxième lieu, pour la Cour des comptes qui se mêle de fiscalité, une réduction importante des redressements notifiés initialement, est inacceptable. Elle soupçonne les services de consentir aux entreprises des largesses injustifiées par un comportement laxiste qui relève à ses yeux de la Cour de discipline budgétaire et financière. En troisième lieu, les services sont susceptibles d'engager la responsabilité de l'Etat. Depuis l'affaire CE 11 juillet 1984 n°45920, Société industrielle de Saint-Ouen (au Lebon avec nos conclusions à la Gazette du Palais), bien de l'eau a coulé sous les ponts. Le Conseil d'Etat est passé de la faute lourde à la faute simple et la responsabilité de l'Etat n'est plus limitée aux seules entreprises que ses services ont conduites, sans motif sérieux, à la liquidation. Pour autant, les décisions du juge de l'impôt engageant la responsabilité de l'Etat demeurent exceptionnelles. En quatrième lieu, il faut se souvenir que le code pénal définit le délit de concussion comme « l'infraction commise par un représentant de l'autorité publique ou une personne chargée d'une mission de service public qui sciemment reçoit, exige ordonne de percevoir une somme qui n'est pas due ». Il est arrivé autrefois que certains contribuables, sans doute particulièrement agressifs, aient par voie de citation directe poursuivi, à notre connaissance sans succès, des responsables de la DGI. Nous nous souvenons d'un chef du service juridique qui avait gardé un très mauvais souvenir d'une telle action et de l'audience à laquelle il avait été cité à comparaître.

Il est vrai qu'après une telle énumération de risques, on ne peut conclure qu'au courage (vrai) des vérificateurs qui au surplus, ont vu leurs armes anti-abus démantelées par la jurisprudence européenne (encore que s'engage aujourd'hui à l'initiative de la Commission et des Etats membres un mouvement en sens inverse).

Mais l'amélioration des relations entre les services fiscaux et les entreprises, si elle exige aussi du courage de la part du ministre qui décidera de la mener à bien, demande d'abord de prendre un peu de hauteur.

De leur côté, les entreprises ne font rien pour faciliter l'accès des vérificateurs aux informations qu'ils recherchent et dont ils ont besoin.

N'ayant pas confiance dans l'administration, elles croient se protéger en dissimulant le plus d'informations possibles, alors même que ces informations, si le vérificateur en disposait, ne justifieraient pas de redressement. On est dans la politique du « moins on en dit, moins on risque » qui contribue naturellement à durcir le contrôle fiscal, alors que les moyens des services vérificateurs ont progressé (transmission du fichier des écritures comptables ; amélioration du résultat des demandes internationales d'information).

## **2° les réformes possibles**

L'évolution des mécanismes fondés sur la garantie des droits des entreprises vérifiées, qui sont destinés à faciliter la discussion dans les rapports entre l'administration et les entreprises, n'est pas de nature à rassurer ces dernières. Le mécanisme très compliqué et restrictif, imaginé par la doctrine administrative, sur les prises de position du vérificateur à l'issue de la vérification n'a jamais fonctionné. Si la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié organise en les distinguant un recours hiérarchique et le cas échéant une interlocution, les praticiens estiment que l'intervention de l'interlocuteur s'apparente de plus en plus aujourd'hui au recours hiérarchique qu'il supplante en fait, plutôt qu'à l'intervention d'un fonctionnaire indépendant capable de regarder le dossier d'un œil neuf en s'appuyant sur les services contentieux. De même l'intervention du médiateur des finances s'est affaiblie.

Comment rétablir la confiance ? Il ne s'agit pas de proposer à quelques entreprises « exemplaires » une relation de confiance. C'est, nous l'avons dit, mettre la charrue avant les bœufs. Quelques mesures simples à concevoir, mais plus compliquées à mettre en œuvre concrètement, seraient de nature à rétablir un niveau de confiance plus satisfaisant. Nous les avons proposées dans le rapport que nous avons remis au ministre du budget en juin 2008 (« améliorer la sécurité juridique des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables : une approche nouvelle » : consultable sur le site internet de la Documentation française).

### **1. Instituer un compte-rendu du vérificateur à destination de l'entreprise sur les points ayant fait l'objet d'une vérification approfondie, sans se limiter aux points faisant l'objet d'un redressement.**

Le vérificateur dresserait, sous sa seule responsabilité à la demande du contribuable vérifié, la liste des points qu'il estime avoir examinés de façon suffisamment approfondie pour prendre position et qui ont fait l'objet d'un dialogue contradictoire avec l'entreprise sans aboutir à un redressement. Ces points seraient regardés comme constituant une prise de position formelle de l'administration au sens des dispositions des articles L.80 A et L 80 B du LPF. Lors d'un contrôle ultérieur, cette position ne pourrait être remise en cause que pour l'avenir.

Cette mesure accroîtrait les responsabilités des vérificateurs et pourrait représenter pour eux une charge de travail supplémentaire. Elle est donc de nature à susciter des réticences de la part des acteurs du contrôle fiscal. Nous croyons néanmoins qu'il s'agit d'une mesure incontournable si l'on souhaite transformer profondément les rapports entre les vérificateurs et les contribuables. La principale difficulté technique posée par une telle procédure résulterait de la distinction à faire entre les points qui peuvent faire l'objet d'une telle garantie et ceux qui, par nature, ne le peuvent pas

## ***2. Inciter les vérificateurs à signaler aux contribuables les erreurs qu'ils ont commises à leur détriment et à prononcer les dégrèvements correspondants.***

S'agissant des erreurs que les contribuables ont commises à leur détriment et qui sont détectées par les vérificateurs, le comportement des vérificateurs est plutôt négatif. Afin de ne pas compromettre leur objectif personnel de rendement, la majorité ne disent rien, certains les signalent, pratiquement aucun ne va donc jusqu'à faire prononcer le dégrèvement.

La tradition du directeur général de la DGI a toujours été de recommander au vérificateur d'instruire à charge et à décharge, sans que cette recommandation soit systématiquement suivie. Il conviendrait d'uniformiser les comportements sur ce point, à l'exemple de la pratique des contrôleurs des URSSAF. Une telle attitude contribuerait à la décrispation des rapports entre l'administration et les contribuables et favoriserait une attitude plus transparente de leur part.

## ***3. repenser le rôle de l'interlocuteur départemental***

Le positionnement interne de l'interlocuteur est variable selon les directions : il peut s'agir du directeur (cas de la DVNI) ou d'un directeur assistant, chargé ou non de la division contrôle fiscal. Le bon déroulement de l'interlocution semble dépendre principalement de la procédure instituée par l'interlocuteur lui-même et de son état d'esprit (nouvel examen du dossier par un rédacteur du service contentieux, discussion avec le contribuable, prise en compte de l'ensemble des enjeux) plutôt que de son positionnement dans la hiérarchie. Encore que le fait de ne pas s'inscrire dans la hiérarchie (pratique qui existait aux débuts du fonctionnement de l'interlocution) donnerait à notre avis plus de liberté d'esprit à l'interlocuteur et plus de confiance au contribuable, car s'il s'inscrit dans la hiérarchie il peut avoir à connaître d'un dossier avant que celui-ci soit porté le cas échéant devant lui, ce qui est contraire à l'esprit de l'interlocution.

Il convient par ailleurs de systématiser la pratique qui fait intervenir l'interlocuteur (lorsqu'il a été saisi par le contribuable) préalablement à la transmission du dossier à la commission départementale des impôts afin de réduire les chefs dont la commission sera saisie et par suite les délais d'avis de cette commission et de s'assurer que les recours purement internes à l'administration ont été correctement utilisés. A défaut, l'interlocuteur ne joue pas réellement son rôle puisqu'il se rangera généralement à l'avis de la commission.

L'expérience de certains interlocuteurs semble démontrer que la qualité de l'interlocution peut être nettement améliorée par une concertation régulière entre l'interlocuteur et les services contentieux, s'agissant des dossiers posant des questions juridiques délicates. Il serait souhaitable que cette concertation ne soit pas à la discrétion de chaque interlocuteur mais puisse être organisée, quels que soient le niveau de l'interlocuteur et la plus ou moins grande taille du service contentieux.

#### **4. élargir le champ de la compétence des commissions départementales des impôts**

La compétence des CDI est limitée aux questions de fait. L'extension récente de cette compétence à l'égard des questions de fait déterminantes pour la qualification juridique en matière d'acte anormal de gestion rend de plus en plus délicat l'identification de la limite de leur compétence pour un litige donné. Ne serait-il plus simple de leur reconnaître une compétence encore plus étendue ? Dans une hypothèse de relations tendues entre l'entreprise et les vérificateurs, elles pourraient contribuer davantage à renouer le dialogue et amorcer des solutions précontentieuses.

La création en loi de finances rectificative 2007 d'une commission nationale compétente pour les grandes entreprises a d'ailleurs montré l'intérêt d'une commission de haut niveau qui sous la houlette d'un président très indépendant, n'a pas de sa compétence une vue trop restrictive.

#### **5. faire évoluer le rôle du rescrit**

Le dispositif de rescrit, même s'il connaît un succès certain qui s'est traduit par l'augmentation du nombre des rescrits délivrés, demeure est sous-utilisé pour plusieurs raisons :

- certaines entreprises et certains conseils se plaignent de la difficulté de l'administration à prendre position. Le circuit de « prise de position » est d'ailleurs peu lisible en dépit de la création de la cellule « rescrit » à la suite du rapport Gibert.

- les entreprises craignent une réponse négative sans possibilité de recours, suivie d'une probabilité accrue de contrôle, et préfèrent donc prendre le risque d'appliquer une interprétation peut-être différente de celle de l'administration, dont il n'est pas certain qu'elle sera contrôlée. La procédure d'appel qui a été créée conformément à l'une des préconisations de notre rapport de 2008, a cependant constitué un progrès.

Mais il faut se demander si ce n'est pas le rôle du rescrit dans son ensemble qu'il faudrait repenser. Le rescrit a été conçu initialement comme la transposition en France du régime du rescrit anglo-saxon, c'est-à-dire une prise de position spécifique sur une situation particulière de l'entreprise. Il est devenu aujourd'hui, notamment avec sa publication, une sous-doctrine administrative qui n'a plus grand chose à voir avec les intentions de ceux qui l'avaient institué. Le conseil d'Etat va probablement être appelé à se prononcer prochainement sur la recevabilité d'un recours pour excès de pouvoir dirigé contre un rescrit négatif. Si le Conseil d'Etat décide, dans la ligne de sa jurisprudence récente du 21 mars 2016 sur « le droit mou » (cf. ci-après IIe partie sur la convergence entre fiscalité et comptabilité), de déclarer recevable un recours pour excès de pouvoir dirigé contre une décision de rescrit, c'est toute la philosophie et les objectifs du rescrit qu'il faudra revoir (Cf. le rapport de notre collègue le Président Bachelier sur la réforme du rescrit).

#### **6. renforcer le rôle du médiateur des finances**

Le rôle du médiateur des finances qui avait paru s'asseoir solidement au cours des premières années de sa création, semble s'être affaibli. Avant la suppression, pour des raisons médiatiques, de la « cellule fiscale du cabinet », il avait été envisagé de transférer au médiateur le rôle et les compétences de cette cellule. Cela aurait été une bonne réforme qui aurait confié à un service indépendant le soin de régler les dossiers bloqués. Cette réforme n'a pas été faite. Mais il n'est pas trop tard pour la reprendre en confiant au médiateur les compétences de l'ancienne « cellule fiscale du cabinet » qui se sont égarées dans les méandres de l'administration.

Cet élargissement du rôle du médiateur des finances pourrait être l'occasion de créer un collège de médiateurs venant compléter les moyens actuels : anciens cadres supérieurs de la DGI (devenus

conservateurs ou retraités), anciens conseillers d'Etat ou conseillers à la Cour de cassation, anciens inspecteurs généraux des finances compétents en matière fiscale, avocats fiscalistes honoraires, professeurs émérites. Ils interviendraient sur place auprès des services, de façon décentralisée, afin d'aider notamment à un traitement en équité des situations difficiles. Assistés, le cas échéant, d'agents des impôts en activité, ils rendraient compte au médiateur. En cas de difficultés, ce dernier pourrait évoquer l'affaire et la soumettre au collègue.

En définitive, ce que nous voulons montrer c'est que pour mettre fin aux mauvaises relations entre le contrôle fiscal et les entreprises, il ne suffit pas de décréter que l'on va mettre en place un contrat de confiance fondé sur un mode de relation « à l'anglaise ». Encore faut-il préalablement rétablir la confiance.

## **II- LE CONTROLE FISCAL DOIT MIEUX PRENDRE EN COMPTE LA CONNEXION ENTRE LA FISCALITE ET LA COMPTABILITE**

### ***1° fiscalité et normes comptables***

Lors du colloque sur la sécurité fiscale organisé par Fondafip (Fondation internationale de finances publiques) à Bercy le 13 avril 2015 sous le haut patronage du ministre des finances et des comptes publics, Claude Lopater, intervenant à ce colloque, et moi-même, auteur du rapport introductif, nous sommes intervenus sur la question de la place qu'occupent les normes comptables dans le contrôle des comptes par l'administration fiscale. Nous avons synthétisé nos opinions convergentes dans un article publié aux FR Lefebvre 25/15 : « Réduire l'insécurité fiscale : nouvelle mission de la profession comptable et de l'ANC ».

Nous avons d'abord rappelé que si les fiscalistes sont sans doute excellents, ils ont tendance à oublier qu'ils ne sont pas en charge de l'élaboration et de l'interprétation de la règle comptable. La confusion des genres conduit à la violation trop fréquente du principe général de connexion entre la comptabilité et la fiscalité. L'avis des comptables, rarement consultés à l'occasion de litiges fiscaux, est regardé comme négligeable. Pourtant la voie royale, qui n'est d'ailleurs pas la plus difficile, pour réduire l'insécurité fiscale consiste à faire jouer à l'Autorité des normes comptables (ANC) le rôle qui lui revient .

Nous avons fait ensuite deux propositions pour réduire l'insécurité fiscale liée aux règles comptables

**1° proposition** : créer une nouvelle procédure en trois étapes en cas de différents comptables entre l'administration et les entreprises

La première étape, consisterait à faire intervenir les commissaires aux comptes lors du contrôle pour éclairer l'administration et le contribuable sur les seuls différends fondés sur « les définitions édictées par le plan comptable général ».

La seconde étape consisterait dans la saisine par les commissaires aux comptes et les experts-comptables de la commission commune CNCC/OEC de droit comptable.

La troisième étape consisterait dans la saisine de l'ANC.

**2° proposition** : **donner à l'ANC une responsabilité en matière de sécurité fiscale.**

Première action : en élaborant conjointement avec la DGFIP/DLF une instruction conjointe sur les points clés de la connexion fiscalité-comptabilité.

Seconde action : en lançant un inventaire des situations comptables comportant des risques majeurs d'insécurité fiscale pour améliorer et clarifier les règles comptables en conséquence.

## **2° les comptes consolidés**

Nous nous sommes également interrogés avec Claude Lopater sur les incertitudes qui entachent le nouvel accès des vérificateurs aux comptes consolidés (FR Lefebvre 28/16 « Le nouvel accès aux comptes consolidés : de nouveaux motifs à redressement fiscal ? »). La vérification ne porte certes que sur les comptes sociaux. Mais il existe une certaine porosité entre les comptes consolidés et les comptes sociaux dans la pratique des entreprises. Il faut cependant être conscient que la maîtrise des règles de la comptabilité sociale ne suffit pas à donner à un comptable et a fortiori à un vérificateur la maîtrise des règles de la comptabilité consolidée.

Nous avons fait deux propositions

1° proposition : clarifier par une instruction commune DLF/ANC la portée pratique de l'accès aux comptes consolidés. L'extension de la connexion comptabilité-fiscalité aux comptes consolidés n'est pas justifiée juridiquement, ni au regard du principe d'égalité devant l'impôt, ni sur le fond, dans la mesure où la logique de la dissociation conduit à l'existence de deux traitements différents pour une même opération dans des comptes distincts. Toutefois, la porosité des comptes à laquelle nous venons de faire allusion ne conduit pas nécessairement à écarter toute référence aux IFRS.

2° proposition : assurer la sécurité des entreprises vérifiées par une utilisation positive de l'information provenant des comptes consolidés. Lors d'un contrôle, la cohérence entre les comptes sociaux et les comptes consolidés peut être une présomption du traitement comptable correct de chaque jeu de comptes, sans pour autant que symétriquement une incohérence entre comptes sociaux et consolidés signifie nécessairement une anomalie.

## **3° la doctrine comptable**

Avec Claude Lopater, nous nous sommes intéressés à l'importance croissante que la doctrine comptable prend en fiscalité (FR Lefebvre 18/16 : « De la connexion fiscal-comptable à la convergence fiscal-comptable : l'importance accrue de la doctrine comptable »).

L'article 38 quater de l'annexe III au CGI se borne à énoncer que « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ». Il est le fondement juridique de la connexion fiscal-comptable que la jurisprudence a fini par ériger en un principe d'application plutôt large: dès lors que la règle normative comptable n'est pas directement contraire à la règle fiscale, elle est applicable pour la détermination de l'assiette de l'impôt ; en cas de doute ou d'hésitation, le principe de la connexion fiscal-comptable l'emporte sur « l'autonomie » (ou prétendue telle) « du droit fiscal ».

Mais qu'en est-il de la doctrine comptable qui n'est que l'interprétation donnée de la règle comptable normative à l'intention des seuls comptables par les instances comptables (autorité des normes comptables- ANC depuis 2009, conseil national de la comptabilité - CNC avant 2009 et comité d'urgence du CNC avant 2007, compagnie nationale des commissaires aux comptes - CNCC , ordre des experts comptables, COB puis AMF). La question a pris un relief tout particulier depuis la création en 2009 de l'Autorité des normes comptables (ANC) puisque cette autorité est dotée d'un pouvoir réglementaire, de sorte que les avis qu'elle est susceptible de donner sur l'interprétation des normes qu'elle aura elle-même édictées, ont nécessairement une force particulière. La prise en



compte qui nous semble se généraliser, par le juge fiscal de cette doctrine, pour autant qu'elle n'est pas contredite directement pas la loi fixant l'assiette de l'impôt, va dans les sens d'une convergence fiscal-comptable dont la portée excède la seule connexion fiscal-comptable.

Il résulte de la jurisprudence du Conseil d'Etat que celui-ci n'hésite plus à prendre en compte la doctrine comptable lorsque la règle fiscale ne s'y oppose pas, à condition bien entendu que la question lui soit clairement posée. Dans sa manière d'aborder la question de la doctrine comptable, la jurisprudence du Conseil d'Etat a évolué. Cette évolution se retrouve dans les conclusions des rapporteurs publics qui se réfèrent, d'une façon générale, quand cela s'avère nécessaire, à la doctrine comptable. La décision BNP Paribas du 20 janvier 2016 n°370121, aux conclusions d'Emilie Bokdam-Tognetti (qui participe à ce colloque) témoigne de l'évolution du raisonnement du juge à l'égard de la doctrine comptable.

La jurisprudence intervenue sur les avis du CU-CNC (absorbé en 2007 par le CNC) nous paraît confirmer l'évolution de la façon du juge fiscal aborde la question de la doctrine comptable.

Par une décision du 2 juin 2006 n°269998, relative au traitement fiscal (provision) des « bons de réduction » imprimés par une société sur l'emballage des produits qu'elle fabriquait, le Conseil d'Etat a abandonné l'analyse qu'il avait faite dans des précédents. Les conclusions du commissaire du Gouvernement Emmanuel Glaser explicitent les motifs de ce revirement provoqué par l'intervention de l'avis du Comité d'urgence n° 2004-E du 13 octobre 2004. Pour autant, cet avis n'est pas cité, à quelque titre que ce soit, dans les visas ou les motifs de la décision du Conseil d'Etat.

Mais dans une décision récente CE 1er avril 2015 n°362317, min. c/ Sté Rexel Distribution, le Conseil d'Etat a adopté une rédaction différente. La question était celle des conséquences fiscales du reclassement par une société de ses actions propres qu'elle avait rachetées. L'administration défendait une analyse fiscale autonome s'opposant à l'avis du CU-CNC n°2002-D du 18 décembre 2002. Le Conseil d'Etat a donc choisi de se ranger à l'analyse comptable du CU-CNC. Mais pour la première fois, il cite un avis du CU-CNC dans les motifs de sa décision. Certes la décision n'est fondée expressément, du point de vue juridique, que sur les articles 332-6 et 442-27 du PCG ainsi que sur l'article 38-2 du CGI, mais dans son considérant 4 qui suit les considérants 2 et 3 qui font référence aux textes susmentionnés, et qui relate les faits à l'origine du litige, elle indique expressément que la société s'est conformée à l'avis du CU-CNC. Cette indication n'était pas indispensable. Elle figure néanmoins dans les motifs de la décision.

Une telle citation de l'avis du CU-CNC ne résulte pas d'une inadvertance de rédaction, puisqu'elle est reprise, avec la même structure de présentation, par la décision CE 20 janvier 2016 n°370121, BNP Paribas (rachat de certificats de valeur garantie en cas de disparition du sous-jacent), s'agissant de l'avis du CU-CNC n°98-B du 10 juillet 1998. Cette décision, exposant dans son considérant 2 la portée du litige indique « *qu'à la suite de l'absorption de la société Paribas par la société BNP le 23 mai 2000, la société BNP-Paribas a procédé au rachat, en vue de leur annulation, de ces certificats de valeur garantie pour les montants respectifs de 225 millions d'euros en 2001 et 65,3 millions d'euros en 2002 et les a comptabilisés en charges conformément à l'avis n° 98 B du 10 juillet 1998 du comité d'urgence du conseil national de la comptabilité* ». Cette mention de l'avis du CU-CNC qui n'était pas indispensable à l'exposé des faits, ne peut plus résulter, à l'évidence d'une inadvertance de rédaction.

Le rapporteur public Emilie Bokdam-Tognetti le confirme dans ses conclusions .

La jurisprudence a donc évolué pour inclure désormais la doctrine comptable dans le champ d'application entendu largement du principe de connexion, mais au nom d'un principe assez pragmatique de convergence fiscal-comptable. Le Conseil d'État se réfère non seulement à la règle comptable qui a valeur réglementaire, mais aussi à la doctrine comptable (cf. les avis des institutions comptables autorisées qui interprètent la règle comptable, CNC avant 2010 et ANC depuis, mais aussi sans doute, bien qu'avec plus de prudence, avis du CNCC ou de l'OEC).

La référence de la jurisprudence du Conseil d'État à la doctrine comptable ne peut que s'affirmer dans la mesure où au regard de la jurisprudence récente du Conseil d'État, l'Autorité des normes comptables (ANC) est non seulement l'auteur de normes réglementaires, comme son statut législatif l'y autorise, mais aussi désormais une autorité de régulation dispensant un « droit souple » susceptible d'être contesté au contentieux.

#### **4° le droit souple de l'ANC**

Par deux décisions du 21 mars 2016 (n° 368082 s. Sté Fairvesta International et n°390023 Sté NC Numéricable), rendue en Assemblée du contentieux, la formation contentieuse la plus élevée, présidée par le Vice-Président, le Conseil d'État vient de fixer les critères auxquels doivent répondre les actes de droit souple des autorités de régulation pour pouvoir être critiquée par la voie du recours pour excès de pouvoir. On rappellera que le Conseil d'État avait consacré son étude annuelle de 2013 au « droit souple ».

Le Conseil d'État juge ainsi que :

**1°** Les avis, recommandations, mises en garde et prises de position adoptés par les autorités de régulation dans l'exercice des missions dont elles sont investies peuvent être déférés au juge de l'excès de pouvoir lorsqu'ils revêtent le caractère de dispositions générales et impératives ou lorsqu'ils énoncent des prescriptions individuelles dont ces autorités pourraient ultérieurement censurer la méconnaissance.

Mais surtout que :

**2°** Ces actes peuvent également faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir, introduit par un requérant justifiant d'un intérêt direct et certain à leur annulation, lorsqu'ils sont de nature à produire des effets notables, notamment de nature économique, ou ont pour objet d'influer de manière significative sur les comportements des personnes auxquelles ils s'adressent.

Dans ce cas, il appartient au juge, saisi de moyens en ce sens, d'examiner les vices susceptibles d'affecter la légalité de ces actes en tenant compte de leur nature et de leurs caractéristiques, ainsi que du pouvoir d'appréciation dont dispose l'autorité de régulation. Il lui appartient également, si des conclusions lui sont présentées à cette fin, de faire usage des pouvoirs d'injonction qu'il tient du titre Ier du livre IX du code de justice administrative.

S'agissant de l'*Autorité des marchés financiers* dont la situation, en tant qu'autorité de régulation nous paraît plus proche de l'ANC que celle de l'Autorité de la concurrence, le Conseil d'État juge que :

**1°** En vertu de l'article L. 621-1 du code monétaire et financier (CMF), il appartient à l'Autorité des marchés financiers (AMF) de publier des communiqués invitant les épargnants ou investisseurs à faire preuve de vigilance vis-à-vis de certains types de placements ou de pratiques financières risqués. Le législateur a ainsi entendu confier à l'AMF une mission de protection de l'épargne et

d'information des investisseurs qui s'étend non seulement aux instruments financiers, définis par l'article L. 211-1 du CMF, et aux actifs mentionnés au II de l'article L. 421-1 du même code admis aux négociations sur un marché réglementé, mais également à tous les autres placements offerts au public. Par suite, il est loisible à l'AMF d'appeler l'attention des investisseurs sur les caractéristiques et les modalités de commercialisation de placements immobiliers, alors même qu'ils ne relèvent pas de la réglementation applicable aux titres financiers, dès lors qu'il s'agit de placements offerts au public.

2° Les communiqués attaqués, émis par l'Autorité des marchés financiers (AMF) dans le cadre de sa mission de protection de l'épargne investie dans les placements offerts au public, sont destinés aux investisseurs et ont pour objet de les mettre en garde contre les conditions dans lesquelles sont commercialisés plusieurs produits de placement, précisément identifiés, offerts au public par la société requérante et de leur adresser des recommandations de vigilance. Ils ont été publiés sur le site internet de l'AMF, ont connu une large diffusion et sont depuis lors restés accessibles sur ce site.

La société requérante faisait valoir des éléments sérieux attestant que la publication de ces communiqués avait eu pour conséquence une diminution brutale des souscriptions des produits de placement qu'elle commercialisait en France. Ainsi, les communiqués contestés ont modifié de manière significative le comportement des investisseurs vis-à-vis des produits qu'ils désignent. Ils sont donc susceptibles de recours, de même que le refus opposé à la demande de la société tendant à leur rectification.

Dans ses remarquables conclusions auxquelles nous nous référons dans les paragraphes qui suivent, le rapporteur public, Suzanne von Coester, (voir également les non moins intéressantes conclusions de Vincent Daumas dans l'affaire Sté NC Numéricable), rappelle que, traditionnellement, les recommandations et prises de position n'étaient pas susceptibles de recours, faute de créer des droits ou des obligations.

La jurisprudence a cependant progressivement évolué, pour admettre la recevabilité d'un recours dirigé contre un acte au regard non seulement de son objet mais aussi de ses effets, de sorte qu'il n'y avait donc plus lieu de considérer que le juge ne pourrait connaître que de décisions qui modifient l'ordonnement juridique. La jurisprudence, avant les décisions du 21 mars 2016, avait déjà admis, au cas par cas, d'ouvrir un recours contre des actes de droit souple, mais seulement au vu de leurs effets juridiques, fussent-ils indirects.

Il subsistait dès lors un « un angle mort » dans la mesure où la jurisprudence, dans son dernier état, avait jugé irrecevable un recours dirigé contre des prises de positions et des recommandations émises par l'Autorité de la concurrence, alors même qu'elles avaient des effets économiques, dès lors qu'elles ne revêtaient pas le caractère de dispositions générales et impératives ou de prescriptions individuelles dont l'autorité pourrait ultérieurement censurer la méconnaissance (CE 11 octobre 2012 n°357193, Sté Casino-Guichard-Perrachon ; n°346378 Sté ITM Entreprises).

Pour remédier à cet angle mort, le Conseil d'Etat vient d'admettre que l'ampleur des effets non juridiques, notamment économiques, d'un acte de droit souple émanant d'une autorité de régulation pouvait justifier la recevabilité d'un recours à son encontre.

Le Conseil d'Etat ne se prononce que sur les actes de droit souple des autorités de régulation. Sans doute parce que ces autorités privilégient les actes de droit souple, le Conseil d'Etat a estimé nécessaire de permettre un recours juridictionnel contre ces actes. Mais il n'accepte de se saisir que

ceux ayant des effets significatifs. Pour apprécier le caractère significatif des effets de l'acte de droit souple, le Conseil d'Etat utilise deux critères.

Il faut, selon le premier critère, que les actes « soient de nature à produire des effets notables, notamment de nature économique ».

Mais le Conseil d'Etat élargit la portée de ce premier critère en posant comme second critère alternatif le fait que les actes « ont pour objet d'influer de façon significative sur les comportements des personnes auxquelles ils s'adressent ». Par ce critère, le Conseil d'Etat accepte de prendre en compte d'autres effets que ceux de nature économique, par exemple l'atteinte à la réputation, mais qui pourraient se révéler aussi graves.

Encore faut-il que l'auteur du recours ait intérêt à agir, c'est-à-dire que l'acte de l'autorité de régulation l'affecte de façon suffisamment spéciale, directe et certaine. Cet intérêt à agir ne coïncide pas nécessairement avec la notion de destinataire de l'acte.

Une fois la condition de recevabilité remplie, le juge est alors saisi d'un acte, et pas seulement des effets de cet acte : si ce sont ses effets qui justifient qu'il puisse être soumis au juge, celui-ci n'est pas saisi de ces seuls effets. Il doit contrôler que l'autorité de régulation a agi dans le respect de la légalité.

Quelles conséquences cette jurisprudence peut-elle avoir en matière fiscale ? Elle aura au moins une conséquence indirecte via le droit souple de l'ANC. Cette jurisprudence pourrait en outre avoir le cas échéant des conséquences plus directes sur la fiscalité si le Conseil d'Etat donnait une définition large des autorités de régulation, incluant un département ministériel qui émettrait des actes de droit souple, par exemple sous forme de prises de position. En fiscalité, il s'agirait par exemple des rescrits à l'égard desquels un recours pourrait dès lors s'avérer recevable (cf. supra partie I).

#### Quelle est la situation de l'ANC au regard de cette jurisprudence ?

1° L'ANC est incontestablement une autorité de régulation. C'est sa mission même. Comme l'ont indiqué les rapporteurs publics, il n'est pas nécessaire qu'une autorité soit dotée de pouvoirs de sanction pour être qualifiée d'autorité de régulation.

2° Quelle analyse peut-on faire des avis de l'ANC ?

Compte tenu du pouvoir réglementaire dont dispose l'ANC, il ne nous semble pas que ces avis entrent, à strictement parler, dans la première catégorie énoncée par les deux décisions du Conseil d'Etat: « Les avis, recommandations, mises en garde et prises de position adoptés par les autorités de régulation dans l'exercice des missions dont elles sont investies peuvent être déférés au juge de l'excès de pouvoir lorsqu'ils revêtent le caractère de dispositions générales et impératives ou lorsqu'ils énoncent des prescriptions individuelles dont ces autorités pourraient ultérieurement censurer la méconnaissance. » Encore qu'il y aurait beaucoup à dire sur le caractère impératif des avis de l'ANC qui, s'ils ne sont pas obligatoires en droit, le sont en fait.

En revanche, il est incontestable que ces avis, à défaut d'entrer dans la première catégorie, entrent dans la seconde catégorie de droit souple : les actes qui peuvent faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir, introduit par un requérant justifiant d'un intérêt direct et certain à leur annulation, lorsqu'ils sont de nature à produire des effets notables, notamment de nature économique, ou ont pour objet d'influer de manière significative sur les comportements des personnes auxquelles ils s'adressent.

Dans le cas de l'ANC, il appartiendra au juge, saisi de moyens en ce sens, d'examiner les vices susceptibles d'affecter la légalité de ces actes en tenant compte de leur nature et de leurs caractéristiques, ainsi que du pouvoir d'appréciation dont dispose l'ANC. Il lui appartiendra également, si des conclusions lui sont présentées à cette fin, de faire usage des pouvoirs d'injonction qu'il tient du titre Ier du livre IX du code de justice administrative.

On pourrait donc imaginer la situation étrange où l'administration fiscale ne s'estimerait pas liée, sur le fondement de l'article 38 quater de l'annexe III au CGI, par un avis de l'ANC jusqu'à ce que cet avis soit contesté, par la voie du recours pour excès de pouvoir, devant le Conseil d'Etat qui, en rejetant ce recours, consacrerait sa valeur de droit souple opposable.

Nul doute que la faculté de déférer au juge de l'excès de pouvoir les actes de droit souple de l'ANC est de nature à modifier sensiblement la façon dont le juge fiscal appréhende les avis de l'ANC et à renforcer la convergence entre la fiscalité et la doctrine comptable : cf. Olivier Fouquet et Claude Lopater FR Lefebvre 18/16 n°7, « De la connexion à la convergence fiscal-comptable : l'importance accrue de la doctrine comptable ».

### **III- LES NOUVELLES DONNES : GLOBALISATION DES ECHANGES ET ECONOMIE NUMERIQUE**

Il est incontestable que la difficulté du contrôle fiscal s'est considérablement accrue. La globalisation des échanges conduit les entreprises nationales à produire une part importante des biens et services à l'étranger. L'économie numérique pose le problème de la non coïncidence du lieu d'où sont rendues les prestations et du lieu où elles sont consommées, susceptible de faire obstacle à l'imposition d'un bénéfice qui n'est pas juridiquement en France, même s'il est réalisé dans notre pays. Elle pose également le problème de l'assujettissement à la TVA des biens et prestations qui sont fournis par voie numérique par des opérateurs étrangers.

#### La globalisation des échanges

La diversification géographique de la demande mondiale a conduit à une diversification géographique des implantations des sociétés françaises qui oeuvrent à l'international. Rien de plus naturel. Cette diversification de la demande oblige les entreprises à se rapprocher de leurs clients. La conséquence en est que le bénéfice d'une entreprise internationale est l'addition de dizaines de bénéfices réalisés dans des conditions différentes dans les différents pays où elle est implantée, sans homogénéité compte tenu de la variété réglementaire et économique des situations locales. Bien entendu, il en résulte un risque bien connu et mieux maîtrisé qu'auparavant, de transfert de bénéfices vers les pays les moins imposés via la manipulation des prix de transferts. Encore faut-il que l'administration de l'Etat où se trouve l'entreprise qui facture le prix, s'accorde avec l'administration de l'Etat où le prix est facturé, ce qui est loin d'être évident. Par ailleurs, la diversification des lieux d'origine des bénéfices ne peut qu'inciter les entreprises à ne pas les faire remonter vers l'Etat où elles ont leur siège, en préférant les localiser dans des Etats ayant le statut de paradis fiscaux. Ce n'est pas satisfaisant pour l'Etat du siège, mais il s'agit aussi d'un élément de concurrence internationale entre entreprises.

L'Europe s'efforce depuis des années de combattre les distorsions fiscales en son sein, entre Etat membres, sans y être arrivée. Le projet d'assiette commune à l'impôt sur les sociétés se heurte à l'hostilité d'une majorité d'Etats membres. Mais la situation actuelle pourrait évoluer.

Dans la continuité du projet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de l'OCDE, la Commission européenne propose un projet de directive obligeant les entreprises internationales opérant en Europe, qu'elles aient leur siège dans un Etat membre ou qu'il s'agisse des filiales européennes de sociétés ayant leur siège dans un Etat tiers, à communiquer publiquement les profits réalisés et les impôts payés dans chaque Etat européen où elles opèrent, et même à publier les données fiscales des paradis fiscaux où elle sont présentes. Il s'agit d'une mesure de transparence dont les effets à moyen terme sont, pour le moment, difficiles à apprécier.

### L'économie numérique

Le développement de l'économie numérique pose de redoutables problèmes aux services fiscaux, notamment en matière de TVA.

L'apparition de nouvelles formes de transactions, liés à de nouveaux « business models », conduit à identifier un « service électronique » distinct du service classique et à lui appliquer des règles spécifiques. La Commission européenne a présenté le 7 avril 2016 un plan intitulé « vers un espace TVA unique dans l'Union – L'heure des choix » dans lequel elle propose de modifier et de simplifier les règles relatives notamment au commerce électronique.

L'apparition de l'économie collaborative pose de nouveaux problèmes. Si le traitement des plateformes ne suscite guère d'hésitation, il en va différemment s'agissant des utilisateurs de la plateforme. Peuvent-ils être qualifiés de professionnels et être imposés en tant que tels ? Quels critères, quels seuils ? Peuvent-ils être qualifiés d'assujettis à la TVA ? En règle générale, on pourrait considérer que tous ceux qui mobilisent des ressources pour offrir des produits sur une plateforme avec une certaine continuité le font en tant qu'assujetti à la TVA. Il faudra néanmoins analyser les situations au cas par cas pour déterminer s'il existe véritablement une activité économique rémunérée ou non.

EN CONCLUSION, nous pensons qu'il faut distinguer entre les solutions possibles pour améliorer le contrôle fiscal en France, en gardant en ligne de mire les Etats européens où ce contrôle pourrait paraître d'une plus grande efficacité économique. Les réformes destinées à mieux mettre en œuvre la convergence fiscalité-comptabilité sont à portée de main compte tenu de la qualité des acteurs. Les réformes relatives à la gouvernance fiscale exigent beaucoup d'efforts de la part de la DGFIP et de ses agents : elles ne peuvent réussir qu'avec le soutien politique d'un gouvernement déterminé. Les réformes liées à la globalisation et à la numérisation ne peuvent être réalisées que s'il y a une volonté politique des Etats membres de l'Union et de l'OCDE en ce sens. Enfin, on rappellera qu'à l'expérience, toute réforme fiscale qui tend à une amélioration d'une situation, a un coût qui se traduit initialement par une perte de recettes progressivement rattrapée puis dépassée. Nous espérons que les tables rondes d'aujourd'hui démontreront que ces réformes sont indispensables.