

# COLLOQUE FONDAFIP SUR LA SECURITE FISCALE

*Bercy 13 avril 2015*

## RAPPORT INTRODUCTIF

*Olivier FOUQUET*

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

### LA SECURITE FISCALE : LE MYTHE DE SISYPHE ?

1) Le thème de la sécurité fiscale est ancien et pourtant il apparaît toujours nouveau	1
2) Alors pourquoi? .....	2
3) La première table ronde « La sécurité fiscale : une gouvernance publique ».....	3
4) La deuxième table ronde « La sécurité fiscale : un enjeu juridique » .....	5
5) La troisième table ronde « Une sécurité fiscale et une sécurité juridique imparfaite ».....	5

*Avril 2015-*

#### **1) Le thème de la sécurité fiscale est ancien et pourtant il apparaît toujours nouveau.**

Comme un phénix renaissant de ses cendres, il ressurgit régulièrement comme s'il était l'antidote à l'incohérence de la politique fiscale.

Dans l'histoire de la fiscalité française, les cérémonies incantatoires se sont déroulées de façon régulière sur l'autel de la sécurité fiscale.

Nous ne rappellerons que quelques unes parmi les plus marquantes de ces cérémonies. La commission Aicardi de 1986 qui a conduit aux substantielles réformes de la loi n°87-502 du 8 juillet 1987 et notamment à la création de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié qui demeure aujourd'hui un des éléments essentiels de la sécurité fiscale. Le rapport Gibert de 1984 « améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire » qui a conduit à la généralisation du rescrit. La charte du contribuable publiée en 2005 par le ministère de l'Economie et des Finances. Le rapport Fouquet de 2008 « améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche » qui a débouché notamment sur la création du Bofip et sur la réforme de l'abus de droit. La conférence de presse du ministre du budget Jérôme Cahuzac du 25 février 2013 dans laquelle il s'est engagé à stabiliser la loi fiscale, notamment en sanctuarisant certains dispositifs, tel le crédit d'impôt recherche. La Charte de la nouvelle

gouvernance fiscale de décembre 2014 par laquelle le ministre du budget Michel Sapin s'est engagé d'une part à encadrer strictement la rétroactivité des lois fiscales et d'autre part à ne plus appliquer la loi de finances de la fin de l'année aux revenus et bénéfices perçus au cours de l'année (ce qui met fin en principe à la petite rétroactivité, dit autrement, au caractère rétrospectif des lois de finances). Les mesures annoncées par le ministre du budget Michel Sapin en avril 2015 pour « améliorer les relations entre l'administration fiscale et les entreprises » et notamment « 10 engagements pour un contrôle fiscal efficace et serein ».

Nous constatons donc une conscience aigüe chez les différents gouvernements qui se sont succédés, de l'importance de la sécurité fiscale pour le développement économique.

Et pour quel résultat ?

Pour entendre le PDG de Nestlé France, ce n'était pas le premier chef d'entreprise et ce ne sera pas le dernier, expliquer dans une interview récente que Nestlé ne construit plus d'usine en France, non en raison du coût du travail qui n'est pas en cause, mais en raison « des réalités économiques et sociales, **de l'incertitude fiscale**, de la complexité et de la rigidité du droit social, qui n'incitent pas à choisir l'Hexagone, malgré sa position géographique stratégique au cœur de l'Europe ».

Nous savons bien que beaucoup de cabinets anglo-saxons qui conseillent les investisseurs, ne nous aiment pas beaucoup, pour différentes raisons, et propagent facilement l'image d'une France qui ne serait plus un Etat de droit. Mais ceci ne suffit pas à expliquer cela. L'insécurité fiscale que l'on reproche à notre pays, n'est pas seulement une affaire de communication et la politique de relations publiques la plus habile, et qui est d'ailleurs sans doute nécessaire, ne suffira pas à mettre fin à notre réputation.

## **2) Alors pourquoi?**

Nous avons la chance d'avoir une administration fiscale honnête et de bonne qualité, sans doute la meilleure de France aux yeux d'un conseiller d'Etat, ce qui est un critère qui en vaut bien un autre. Nous avons pour l'élaboration de la norme des services d'administration centrale excellents, une Section des Finances du Conseil d'Etat que j'ai longtemps présidée et dont je m'abstiendrai de dire tout le bien que j'en pense, et des parlementaires remarquables, notamment les présidents et les rapporteurs généraux des commissions de finances des deux assemblées.

Avec tous ces atouts juridiques, sur lesquels peut s'appuyer une volonté politique indéniable, comment n'arrivons-nous pas à assurer aux contribuables et particulièrement aux entreprises, la sécurité juridique qui nous mettrait à l'abri des critiques les plus raisonnables.

Cette énigme a quelque chose de désespérant, car depuis 30 ans il ne s'est pas rencontré un gouvernement qui, en dépit de ses efforts, ait réussi à la résoudre.

Faut-il baisser les bras ? Le colloque organisé aujourd'hui par FONDAFIP, à Bercy, avec l'aide du ministre du budget et le concours de tous les services de la DGFIP, nous paraît démontrer que tous veulent agir.

Mais une vue d'ensemble, capable d'analyser tous les problèmes qui se posent, et de faire la synthèse des réponses à apporter, nous paraît nécessaire.

S'il fallait faire une comparaison, je dirai volontiers que tous les efforts que je salue, qui ont été faits pour améliorer la sécurité fiscale, ont eu les mêmes effets que celui qu'aurait pour un lecteur l'empilement de l'œuvre complète de Balzac sous forme de livres de format et de caractères différents. Cet empilement ne lui faciliterait pas la lecture et aurait plutôt tendance à la décourager.

Qu'est-ce que la sécurité fiscale ? La sécurité fiscale n'est que la version fiscale de la sécurité juridique.

La sécurité juridique a été définie par la Cour de justice des Communautés européennes dans les termes suivants : « *le principe de sécurité juridique impose la clarté et la précision des règles de droit et des actes individuels qui constituent à un certain moment le cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences et les particuliers leurs activités* ». Cette définition figure sous une autre forme dans la jurisprudence française, notamment constitutionnelle

La sécurité juridique implique donc de rendre suffisamment prévisibles et claires les règles du droit fiscal, à garantir leur application et notamment la stabilité de leur interprétation, et à veiller à leur application effective de façon loyale, tant pas l'administration que par les contribuables.

Tels sont les thèmes de réflexion auxquels se consacreront les trois tables rondes d'aujourd'hui.

### **3) La première table ronde « La sécurité fiscale : une gouvernance publique »**

est présidée par M. Alain Lambert qui, ancien Président de la commission des finances du Sénat et ancien ministre du budget, est un orfèvre en la matière.

Les problèmes de sécurité juridique posés par la gouvernance fiscale sont loin d'être résolus. Les mesures de gouvernance fiscale annoncée par le ministre Michel Sapin en décembre 2014 constituerait un progrès important. Mais peut-on y croire compte tenu des promesses analogues faites par d'autres gouvernements et qui n'ont jamais été tenues ?

Nous n'avons plus trop de souci pour la « grande » rétroactivité fiscale que la jurisprudence du Conseil constitutionnel et celle de la CEDH rendent de plus en plus difficile. En revanche nous sommes sceptiques sur la fin annoncée de la « petite » rétroactivité. Il faudra le voir pour le croire tant les habitudes sont en sens inverse. Pour nous convaincre, il suffirait qu'au terme de l'adoption de chaque loi de finances, le ministre du budget dresse publiquement,

en conseil des ministres ou devant la presse, le tableau des mesures qui seraient encore, malgré les engagements pris, rétroactives ou rétrospectives (« petite rétroactivité »), en indiquant les motifs.

Nous sommes également perplexes devant l'instabilité de la loi fiscale, toujours dénoncée, mais jamais corrigée. Certes l'instabilité de la loi fiscale n'est pas propre à la France. Mais quand même 20% des articles du CGI modifiés en moyenne tous les ans (nous vous renvoyons à notre rapport de 2008 p.8), 44 taxes nouvelles créées entre 2010 et 2014 ! Comment assurer dans ces conditions la sécurité fiscale ?

Des progrès ont été faits, notamment par l'actuel gouvernement, pour « sanctuariser » davantage certains régimes incitatifs, tel le régime du crédit impôt recherche dont le dispositif avait été modifié six mois en six ans. L'habitude devrait être prise d'éviter toute modification d'un régime incitatif pendant une certaine durée suivant sa création. A défaut, comme le relève désormais de plus en plus souvent la juridiction administrative en harmonie avec la jurisprudence du Conseil constitutionnel, « l'attente légitime » du contribuable est trompée.

Nous sommes également inquiets quant à la clarté de la loi fiscale. La loi fiscale est faite pour être appliquée à un très grand nombre de sorte que son obscurité éventuelle a des conséquences contentieuses et morales dévastatrices. Je ne veux pas me faire l'apôtre du Conseil d'Etat. Mais combien de fois, pour des motifs d'opportunité politique, un gouvernement préfère ne pas faire figurer une disposition fiscale dans le projet de loi de finances, en la renvoyant à un amendement parlementaire qu'il téléguide. Sur les 36 modifications législatives résultant de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale, moins d'un tiers figurait dans le projet de loi soumis au Conseil des ministres. La qualité des textes s'en ressent ainsi d'ailleurs que leur constitutionnalité. Le nombre des censures prononcées par le Conseil constitutionnel en matière fiscale, en dehors même de l'effet question prioritaire de constitutionnalité, s'est notablement accru, en raison notamment de l'obscurité du texte.

A vrai dire, l'un des obstacles fondamentaux à la clarté de la loi fiscale est le code général des impôts (CGI). Ce code est monstre. Modifier un monstre le rend encore plus monstrueux. C'est pourquoi nous avons préconisé en 2008 une refonte du CGI. On m'a répondu que c'était le treizième des travaux d'Hercule, celui qu'il n'a jamais réussi à exécuter. Je n'en crois rien. Le codificateur a bien réussi à refondre le code du travail et celui de la sécurité sociale dont la complexité égalait celle du CGI. La DGFIP a bien réussi à créer, au prix d'un travail monumental, le BOFIP qui est le pendant au point de vue de la doctrine administrative du CGI.

#### **4) La deuxième table ronde « La sécurité fiscale : un enjeu juridique »**

est présidée par la Professeure Marie-Christine Esclassan qui connaît bien les systèmes fiscaux étrangers et qui est à même, ayant l'expérience des rencontres internationales, d'apprécier les avantages et les insuffisances de notre système de garantie juridique.

Notre système de garantie juridique privilégie la technique collective de sécurité juridique (c'est-à-dire l'opposabilité à l'administration de son interprétation de la loi) par rapport à la technique individuelle (le rescrit) qui prévaut dans beaucoup de pays. Ce déséquilibre dérouté les investisseurs étrangers. Nous avons entendu le Président de la République François Hollande déclarer à des investisseurs étrangers qu'il recevait, qu'il fallait que les entreprises étrangères qui souhaitaient investir en France, soient assurées des règles de droit qui leur seraient applicables. On ne saurait mieux poser le problème.

Le rescrit, en dépit des améliorations constantes qui lui ont été apportées, ne remplit pas encore pleinement le rôle pour lequel il a été institué en dépit de l'indéniable succès qu'il a rencontré initialement. Mais il stagne. Il heurte les habitudes de l'administration qui y voit un risque d'atteinte à l'égalité devant l'impôt. Du coup les entreprises s'en méfient. Notre collègue, le conseiller d'Etat Gilles Bachelier, a remis récemment au ministre du budget un rapport remarquable sur le rescrit. Vous pourrez utilement en discuter. Il vous expliquera, dans son exposé d'aujourd'hui consacré au rescrit, pourquoi nous sommes à la croisée des chemins.

Nous déplorons aussi l'échec de la mise en œuvre de la mesure préconisée par le rapport Gibert et reprise par notre rapport de 2008 qui consistait à prévoir un compte rendu du vérificateur en fin de vérification à destination de l'entreprise, portant sur les points vérifiés qu'ils aient été redressés ou non. De sorte serait évitée une situation moralement inacceptable pour l'entreprise qui voit un vérificateur lui dire oralement qu'elle a correctement appliquée la loi, tandis qu'un autre vérificateur viendra lui dire le contraire quatre ans plus tard.

#### **5) La troisième table ronde « Une sécurité fiscale et une sécurité juridique imparfaite »**

aurait dû être présidée par un chef d'entreprise connu Alexandre Saubot, Président de Haulotte Group, ancien du Trésor, devenu récemment Président de l'UIMM ce qui explique son absence. Il est remplacé par Marie-Pascale Antoni, responsable du secteur fiscal au MEDEF.

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. Car vouloir instaurer une relation de confiance alors que la méfiance réciproque subsiste, c'est mettre la charrue avant les bœufs.

Chacun a sa part de responsabilité.

A l'administration, on peut reprocher le « prisunic » 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 « 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.

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 qui, à ma connaissance n'a jamais instruit à charge et à décharge, elles croient se protéger.

L'évolution des mécanismes destinés à redonner plus de souplesse dans les rapports entre l'administration et les entreprises n'est pas de nature à les rassurer. La Charte des droits et obligations du contribuable vérifié organise un recours hiérarchique et le cas échéant une interlocution. D'après les praticiens, l'intervention de l'interlocuteur s'apparente plus aujourd'hui au recours hiérarchique qu'il supplante en fait, 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.

Dernière insécurité, encore plus fondamentale celle qui affecte la connexion fiscal-comptable qui devrait au contraire être le pilier de la sécurité fiscale. Trois interprétations sont possibles de la règle comptable en tant qu'elle détermine l'assiette de l'impôt : celle de l'administration, celle de la doctrine comptable et enfin celle du Conseil d'Etat. Que voulez-vous que fit l'entreprise seule contre trois ? Une décision toute récente du Conseil d'Etat CE 1<sup>er</sup> avril 2015, Sté Rexel Développement, relative au reclassement par une société de ses propres actions qu'elle avait rachetées, illustre notre propos (Nous la commenterons avec Claude Lopater aux FR F. Lefebvre du 8 mai 2015).

Il ne faut cependant pas désespérer. Mais il faut éviter de chercher à résoudre les problèmes qui se posent, l'un après l'autre, en les saucissonnant. Il faut les résoudre ensemble en provoquant un choc salutaire tant chez les entreprises que dans l'administration.

Les réformes de grande ampleur sont-elles impossibles en France ?

Dans le rapport que nous avons remis au premier ministre en 2004 sur la réforme de la taxe professionnelle, nous avons conclu :

« Au cours de la seconde partie de ses travaux, la commission a examiné plusieurs hypothèses de réforme, qui envisageaient, pour les unes un ajustement du régime actuel, et pour les autres une réforme plus substantielle. A l'issue de cette seconde phase, les membres de la commission sont en majorité convaincus que **seule une profonde réforme est susceptible d'aboutir à une imposition équitable, efficace économiquement et apte à restaurer et à garantir un lien fiscal durable entre territoires et entreprises.** »

En écrivant les mots « profonde réforme », je savais que je privais ma proposition d'une part substantielle de ses chances d'aboutir. Mais finalement, même si ce n'est pas le gouvernement qui m'avait commandé ce rapport qui a fait la réforme, celle-ci a bien été faite fût-ce avec retard. Il est vrai que la petite histoire raconte que la décision de création de la CET fut purement accidentelle. Mais qu'importe. André Malraux qualifiait bien, dans un discours prononcé en 1958, la bataille de Valmy d'accident, mais c'est un accident qui a sauvé la jeune république française. La réforme profonde n'est pas interdite de séjour en France.

Au terme de son livre sur le mythe de Sisyphe, Albert Camus concluait : nous voulons croire Sisyphe heureux. Quant à nous, nous aimerions bien croire le contribuable heureux.