

A silhouette of a person walking a tightrope against a sunset background. The person is in a balanced, slightly arched posture, with arms raised and hands open, maintaining equilibrium on a thin wire. The background shows a warm, orange and yellow sky with a sun low on the horizon, casting a glow over a range of mountains.

**Pour une
modernisation
du contrôle fiscal :
à la recherche
de l'équilibre entre
efficacité
et protection
du contribuable**

Juillet 2018

SOMMAIRE

Jean-Pierre Lieb

Associé | Avocat

Jean-Pierre Lieb est inspecteur général des finances. Après avoir été successivement au sein de l'administration fiscale chargé de la politique et de la stratégie du contrôle fiscal, sous-directeur de la fiscalité des entreprises et des droits d'enregistrement et chef du service juridique, il rejoint EY Société d'avocats en mars 2014.

Il est depuis responsable des équipes « Tax Policy and Controversy » pour les régions Europe, Moyen-Orient, Inde et Afrique. Il assiste de nombreux contribuables dans la gestion de leurs contrôles fiscaux et les accompagne dans leurs démarches de sécurisation de leurs opérations auprès de l'administration fiscale.



Charles Ménard

Associé | Avocat

Après avoir exercé d'importantes responsabilités au sein de l'administration fiscale, notamment à la DVNI et au bureau des agréments, Charles est responsable de l'activité « rescrits et litiges » au sein du cabinet. A ce titre, il assiste de nombreuses entreprises dans leurs démarches auprès de l'administration et dans leurs contentieux et accompagne de grands groupes français et internationaux dans leurs opérations de réorganisation et d'implantation.



Pascal Schiele

Associé | Avocat

Avocat et Docteur de droit, Pascal Schiele est spécialisé en matière de contentieux fiscal. Il a commencé sa carrière en 1994 auprès d'Avocats aux Conseils, alors qu'il était encore enseignant à la Faculté de Paris V.

Il a ensuite intégré le Cabinet Landwell (PricewaterhouseCoopers) en 1997, dans lequel il a créé, avec un Confrère, le département de contentieux fiscal.

En 2005, il crée sa propre structure intégralement dédiée à sa spécialité, puis intègre EY Société d'Avocats le 5 janvier 2015 afin de renforcer l'équipe en charge du « Tax controversy »



Contribuable-administration : un couple en recherche d'équilibre

6

I	Un renforcement sans précédent des moyens et de l'arsenal répressif de l'administration	9
	1. La multiplication des sources d'information de l'administration	9
	2. L'informatisation du contrôle	14
	3. Le renforcement des moyens de contrôle	15
	4. Le coup d'accordéon des délais de procédure	20
	5. Vers une pénalisation accrue de la matière fiscale	22
	6. De nouveaux outils en matière de recouvrement forcé	26
II	Les contribuables et leurs droits, grands oubliés de la décennie	27
	1. Une ouverture timorée des nouvelles voies de recours contre les décisions défavorables aux contribuables	28
	2. De rares mesures diminutives des sanctions	28
	3. De timides avancées en matière de sécurité juridique	31
III	Les résultats du contrôle fiscal : une image trompeuse ?	36
	1. Une baisse des effectifs au sein de la DGFIP qui touche modestement la sphère du contrôle fiscal	37
	2. Une évolution globale modérée des résultats financiers du contrôle fiscal	38
	3. Une stagnation des chiffres en matière de lutte contre la fraude fiscale ?	42
	4. Un taux de recouvrement de l'impôt stable mais globalement faible après contrôle fiscal	44
	5. L'urgente nécessité d'une mesure qualitative des résultats du contrôle fiscal	46
IV	Nos propositions de réforme	47

Sources

58

Ont également participé à la rédaction de ce rapport :

Guillaume Exerjean (avocat), Ornella Despres (élève-avocat), Victor Grulé (élève-avocat)



A l'heure où les élus du pays se penchent sur des mesures d'amélioration des instruments contre la fraude fiscale, EY Société d'Avocats entend éclairer ce débat parlementaire à l'aune de 10 ans d'évolution des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables.

Pourquoi 10 ans ? Parce qu'en 10 ans sous la pression de la crise financière, des déficits publics croissants, des travaux menés par l'OCDE sous l'égide du G20 au travers du projet Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), des initiatives de la Commission Européenne, de l'attention accrue de l'opinion publique stimulée par de nombreux leaks (ou fuite en français), la question fiscale est passée d'un débat entre techniciens à un enjeu de société, politique et donc de communication.

Ce faisant, beaucoup ont perdu de vue que la fiscalité reste aussi une question juridique, que le civisme fiscal s'ancre dans le consentement à l'impôt et qu'en cette matière comme dans d'autres, les principes de proportionnalité, d'équilibre des armes entre les droits et les obligations des citoyens, de réciprocité dans la transparence sont les gages d'une action publique comprise, acceptée et respectée.

Or depuis le rapport consacré par le Président Fouquet à la sécurité juridique en 2008, seule la loi pour une société de confiance semble répondre - timidement - à cette nécessité de préserver un équilibre. Dans le même temps, l'administration fiscale a vu son arsenal de moyens d'enquête, de contrôle et répressifs s'enrichir année après année, sans que l'on prenne le temps de s'interroger sur l'efficacité réelle de ces dispositifs, ni d'ailleurs sur les répercussions qu'ils induisaient en termes de comportement. De fait, si d'un côté l'administration fiscale n'a jamais été aussi puissante, de l'autre les résultats du contrôle fiscal sont loin d'avoir crû en proportion.

En affectant durablement l'équilibre entre les droits et obligations du contribuable, cette évolution est

inquiétante alors même que la frontière entre choix légitime de la solution fiscale la moins onéreuse et fraude fiscale se brouille du fait d'une lecture de plus en plus subjective et politique des règles qui organisent l'impôt.

Dans un tel contexte, alors même que la transparence sur les choix fiscaux des contribuables est désormais un acquis pour les administrations fiscales notamment européennes, il est plus que temps de veiller à ce que les principes de « check & balance » ou contrôle des pouvoirs s'appliquent pleinement en ce domaine. Autant, il est légitime que l'Etat se dote des moyens pour préserver les intérêts financiers de la collectivité, autant cette défense ne doit pas se faire au prix d'un déséquilibre manifeste.

C'est fort de cette conviction que cette étude soumet au débat 37 propositions concrètes pour améliorer et sécuriser les rapports entre l'administration fiscale et les contribuables et contribuer par d'autres voies au civisme fiscal.

Cette étude incarne également une seconde conviction : celle que le temps où seul l'Etat au travers de missions confiées à des personnalités décidait de nourrir le débat public de constats et d'idées appartient aujourd'hui au passé.

Il est de la responsabilité des acteurs de la société, en praticiens du quotidien, de participer activement à la discussion publique, de porter haut et fort des valeurs, d'éclairer de leur expérience et de leur vécu les décideurs, comme l'opinion publique. Ce document ne s'inscrit pas dans une démarche de lobbying, elle se veut une contribution citoyenne, active, un autre regard crédible et tempéré, tout aussi soucieux du bien commun, du respect du droit et des principes démocratiques.

En ce sens cette étude, publiée au moment même où le Parlement débat de ces sujets, ne vise qu'à remettre ces derniers au cœur de la Cité.

Contribuable-administration : un couple en recherche d'équilibre

Historiquement, le rapport de force entre l'administration fiscale et le contribuable a toujours connu un mouvement de balancier, tantôt en faveur de l'une, tantôt en faveur de l'autre.

matière éminemment régalienne où l'administration dispose, plus que dans d'autres, de pouvoirs exorbitants de droit commun.

Néanmoins, depuis une dizaine d'années, le centre de gravité de ce rapport de force a basculé en faveur de l'administration,

[...] À titre d'exemple, je reviens aux grandes entreprises, il est vrai que dans le passé lointain, 15 ou 20 ans, on n'y faisait pas de perquisitions. Autre exemple, avec la « police fiscale », le contrôle fiscal, grâce au travail des magistrats et de la police judiciaire, bénéficie de moyens d'investigations que nous n'avions pas auparavant »¹.

D'aucuns rétorqueront que, rapportée à la longévité historique du couple contribuable-administration, la décennie 2008-2018 représente une période courte. Pour autant, cette décennie demeure sans précédent en termes de densité normative en faveur de l'administration.

Mesures de procédure fiscale votées entre 2008 et 2018 ...		
... en faveur de l'administration	90	87%
... en faveur du contribuable	13	13%
Total	103	100%
... modifiant une mesure existante	50	49%
... créant une mesure nouvelle	53	51%
Total	103	100%

En effet, sur les 103 mesures de procédure fiscale identifiées votées depuis 2008, seules 13% protègent les droits du contribuable, les mesures restantes créant ou renforçant les droits de l'administration.

Cette évolution, dans un contexte où le regard sur les choix fiscaux des contribuables devient de plus en plus subjectif et l'exposition au risque pénal croissante, interpelle.

L'objet de ce rapport est ainsi de dresser le bilan de dix ans - du rapport Fouquet de 2008² au projet de loi relatif à la lutte contre la fraude en 2018 - d'enrichissement sans précédent de l'arsenal d'investigation, de contrôle et de sanction de l'administration face aux très modestes avancées en matière de droits de la défense.

En guise de conclusion, face à cette dynamique législative dont l'objet est de renforcer légitimement les pouvoirs de l'administration, cette étude présente 37 propositions des réformes qui pourront être regardées comme un rééquilibrage constructif destiné cette fois à mieux protéger les droits des contribuables, en adéquation avec l'effort budgétaire demandé à ces derniers.

Les sujets identifiés à cet effet portent sur des règles de procédure devant être modernisées, puisque susceptibles de causer inutilement de réels préjudices aux contribuables sans pour autant préserver les intérêts du Trésor.

1. B. Parent, Contrôle fiscal. Propos informels du Directeur général des finances publiques, Revue Française de Finances Publiques n°138, Mai 2017, p. 108 - Propos tenus lors du Colloque « Le contrôle fiscal des entreprises en France et dans l'Union européenne : quels enjeux ? » organisé par FONDAFIP le 14 avril 2016

2. « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », Juin 2008, La Documentation française

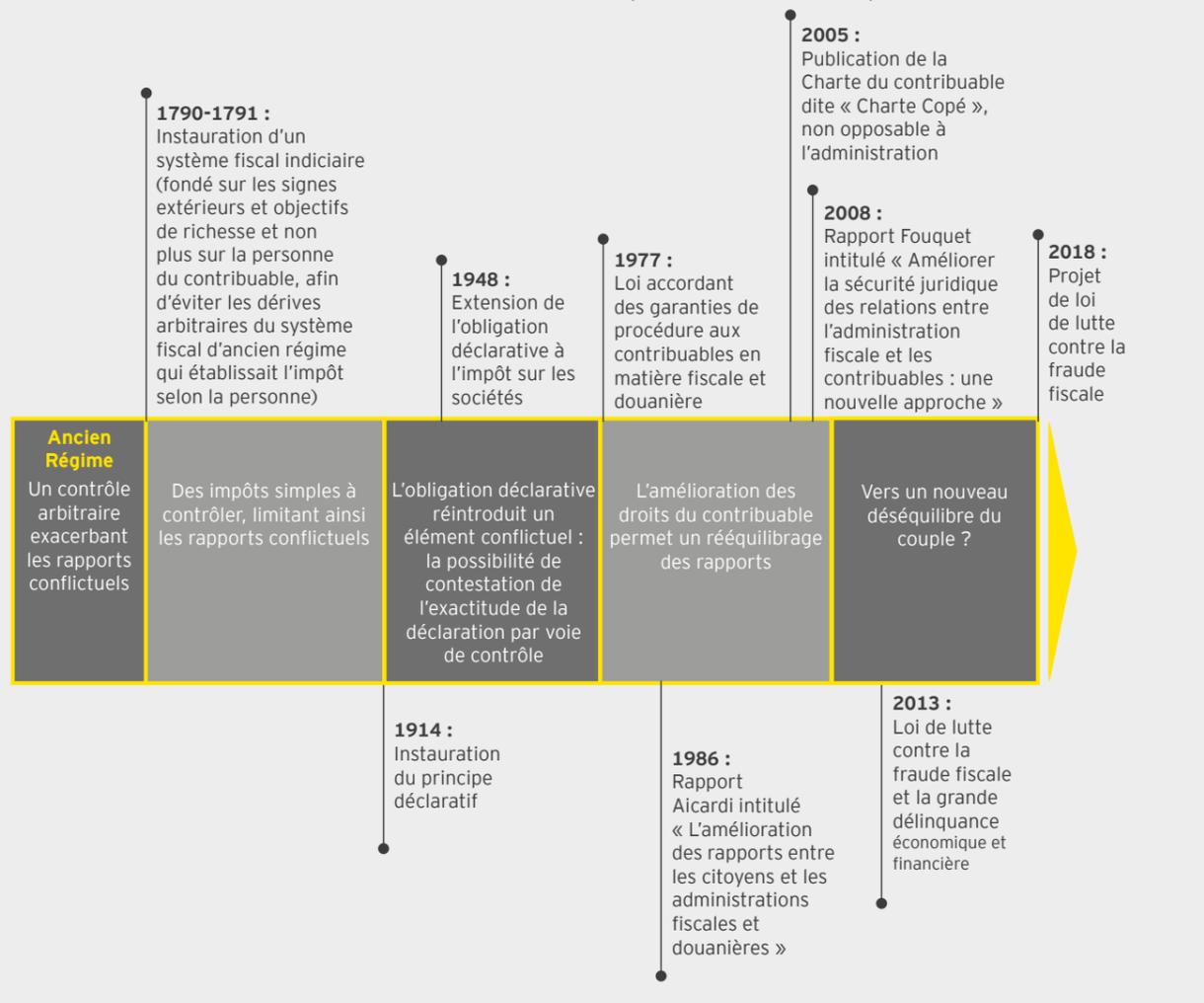


Méthodologie de la présente étude

- Le recensement des mesures étudiées a été réalisé à partir de l'ensemble des lois de finances (y compris rectificatives) depuis 2008, de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie (dite « LME ») et de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique.
- Les mesures phares relatives au contrôle fiscal figurant dans le projet de loi pour un Etat au service d'une société de confiance ont également été prises en compte lorsqu'elles avaient été acceptées par les deux chambres du Parlement¹.
- Cette étude exclut les mesures de procédure relatives aux cotisations sociales, aux contributions indirectes et aux droits de douane.

1. En effet, à l'heure où nous écrivons ces lignes, ce projet de loi est examiné en seconde lecture devant l'Assemblée nationale et le contenu de certaines mesures relatives au contrôle fiscal n'a pas été arrêté définitivement. A noter que le projet de loi a changé de nom lors de son examen par le Sénat et que cette dénomination a été reprise par la commission mixte paritaire. Il se nomme désormais : « Projet de loi renforçant l'efficacité de l'administration pour une relation de confiance avec le public ».

Contribuable-administration : un couple en recherche d'équilibre



Ces mouvements sont, pour les plus structurants d'entre eux, concomitants à des **mouvements sociaux**. Que l'on songe par exemple à la création de l'impôt indiciaire durant la Révolution, en remplacement de l'impôt levé et contrôlé arbitrairement durant l'Ancien Régime ou à l'apparition des premiers textes de procédure fiscale à la suite du mouvement poujadiste dans les années 1950. Ce mouvement conduisit d'ailleurs à une pause dans la mise en œuvre du contrôle fiscal polyvalent qui se substitua à l'organisation peu efficace des vérifications par type d'impôts menées par les trois régies d'alors.

Cette quête vers un équilibre permanent des rapports de force est saine et permet d'assurer l'égalité des armes dans une

dont les prérogatives en matière de contrôle se sont accrues.

Cet état de fait n'est d'ailleurs pas contesté par la Direction Générale des finances publiques, comme le soulignait son directeur, Bruno Parent, lors d'un colloque organisé en 2016 :

« *Le contrôle fiscal s'est-il durci ? [...] Cette idée d'un âge d'or du contrôle fiscal est évidemment complètement mythique. Cela dit, il est vrai qu'il y a eu un certain nombre d'évolutions, notamment législatives, qui nous ont donné des possibilités dont nous ne disposions pas. Je me demande donc si certains ne confondent pas cette idée de durcissement de contrôle fiscal avec l'idée, un peu différente, selon laquelle nous serions plus efficaces.*

I. Un renforcement sans précédent des moyens et de l'arsenal répressif de l'administration

I. Un renforcement sans précédent des moyens et de l'arsenal répressif de l'administration

1. La multiplication des sources d'information de l'administration

Au cours de la décennie passée, l'administration fiscale a bénéficié d'une croissance sans précédent des sources d'information auxquelles elle a accès, lui permettant ainsi un croisement plus fin des informations et donc, pour reprendre les propos de Bruno Parent cités en introduction, un contrôle plus efficace. Cette efficacité est au demeurant accélérée par les initiatives de l'administration fiscale en matière de *data mining*.

Cet élargissement des sources d'information à la disposition de l'administration repose sur une vaste palette d'instruments, dont certains sont issus de la transposition de normes internationales.

Mesures permettant l'accès à des sources d'information		
Mesure transposant une norme internationale	7	23%
Mesure d'initiative nationale	23	77%
Total	30	100%
Renforcement du droit d'accès à des sources d'informations déjà existantes	11	37%
Création d'un droit d'accès à des sources d'informations nouvelles	19	63%
Total	30	100%

a. Une documentation de plus en plus exigeante en matière de prix de transfert

Au cours de la dernière décennie, le contrôle des politiques de prix de transfert mises en œuvre par les entreprises multinationales a été l'une des préoccupations principales des pouvoirs publics, tant sur le plan international que national. Ces derniers y ont vu un moyen efficace, non seulement de lutter contre la fraude fiscale, mais également de prévenir l'érosion de la base imposable sur leur territoire.

En France, ce mouvement s'est traduit par la mise en place d'obligations déclaratives de plus en plus exigeantes à la charge des sociétés françaises réalisant des transactions avec des sociétés du même groupe établies hors de France, et plus contraignantes que les standards internationaux communément admis.

Ces obligations concernent principalement les sociétés françaises appartenant à des groupes économiques importants. Ainsi, depuis 2010,

ces dernières doivent élaborer une documentation spécifique aux prix de transfert (« **documentation détaillée des prix de transfert** ») qui doit être tenue à disposition de l'administration en cas de contrôle. La dernière loi de finances est venue modifier de manière substantielle le contenu de cette documentation pour se conformer au modèle publié par l'OCDE en décembre 2015.

En cas de contrôle, si l'entreprise ne fournit pas cette documentation malgré mise en demeure de la part de l'administration, elle est passible d'une amende. Cette dernière, d'un montant minimum de 10 000€, correspond au montant le plus élevé entre 0,5% du montant des transactions pour lesquelles la documentation est absente ou incomplète, et 5% des rectifications en matière de prix de transfert portant sur des transactions pour lesquelles la documentation est absente ou incomplète.

L'entreprise sera donc passible d'une amende, même en l'absence de toute rectification relative aux prix de transfert au titre des exercices vérifiés.

L'administration fiscale dispose également d'autres sources d'informations lui permettant de contrôler les politiques de prix de transfert des entreprises françaises.

D'une part, depuis 2014, certaines entreprises doivent adresser annuellement à l'administration une version allégée de leur documentation en matière de prix de transfert (« **documentation allégée des prix de transfert** ») ou « **déclaration annuelle de la politique de prix de transfert** »).

Le périmètre de cette nouvelle obligation a été étendu du fait de l'abaissement par la Loi Sapin II du 9 décembre 2016 de son seuil d'application aux entreprises réalisant un chiffre d'affaires ou ayant un actif brut au bilan au moins égal à 50 millions d'euros. Depuis 2016, cette déclaration doit également mentionner l'Etat d'implantation des entités liées propriétaires d'actifs incorporels ainsi que des entreprises liées avec lesquelles des transactions sont réalisées.

D'autre part, les sociétés françaises d'une certaine taille, qui détiennent des filiales ou succursales étrangères et qui, conformément à une obligation légale, établissent des comptes consolidés, sont tenues de produire une déclaration spéciale : la « **déclaration pays par pays - CbCR** ». Les filiales françaises, détenues par une société étrangère qui serait tenue au dépôt de la déclaration si elle était établie en France et qui est établie dans un pays qui n'a pas mis en place de déclaration pays par pays ou ne pratique pas l'échange automatique de déclaration pays par pays avec la France sont également soumises à ce dispositif. Cette déclaration, à souscrire annuellement sous forme dématérialisée, comporte la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et des agrégats économiques, comptables



et fiscaux et des informations sur la localisation et l'activité de ses entités.

télétransmettre à l'administration les déclarations fiscales qu'ils établissent au nom et pour le compte

Les obligations déclaratives en matière de prix de transfert

1	2	3	4
Art. L. 13B du LPF	Art. 223 quinquies B et C du CGI	Art. L. 13AA du LPF	Art. 1735 ter du CGI
<p>Dans le cadre d'une vérification de comptabilité et d'une présomption de transfert de bénéfices</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Demande d'informations de l'administration fiscale sur différents éléments ▶ Inversion de la charge de la preuve 	<p>Reportings annuel en matière de prix de transfert</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Une déclaration contenant des informations générales sur le groupe et spécifiques sur l'entité documentée ▶ Une déclaration comportant la répartition pays par pays des principaux indicateurs financiers du groupe 	<p>Critères d'application et contenu de la documentation prix de transfert</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ Critères pour l'établissement d'une documentation prix de transfert ▶ Informations contenues dans la documentation prix de transfert 	<p>Pénalité applicable en cas d'absence de documentation prix de transfert</p> <p>Somme la plus importante de :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 0,5% des montants des transactions redressées ▶ 5% des bénéfices transférés ou ▶ 10 000 Euros

b. Une multiplication des obligations déclaratives des intermédiaires non-financiers

Au cours de la période 2008-2018, le contrôle de l'exactitude des bases imposables déclarées par les contribuables, professionnels ou particuliers, a également été facilité par la mise en place de diverses obligations à la charge d'organismes privés, que nous avons regroupé sous la qualification générique d'« intermédiaires non-financiers » en ce sens qu'ils ont comme point commun de bénéficier d'une certaine proximité avec les contribuables leur permettant d'avoir connaissance d'informations que ces derniers doivent reporter sur leurs déclarations, sans pour autant être des organismes financiers.

Ainsi, d'une part, on constate la mise en place de nouvelles obligations à la charge **des centres de gestion agréés et associations agréées**. Ces organismes sont désormais obligés de

de leurs adhérents. Par ailleurs, depuis 2009, les centres de gestion agréés et associations agréées ont l'obligation de procéder annuellement au contrôle des déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires de leurs adhérents. Cette obligation consiste en un examen de la cohérence, de la vraisemblance et de la concordance de ces déclarations et aboutit à l'établissement d'un compte rendu de mission adressé à l'adhérent ainsi qu'à l'administration.

D'autre part, s'agissant cette fois-ci du contrôle de l'exactitude des déclarations de contribuables ayant recours à un tiers pour gérer une partie de leur patrimoine dans le cadre d'un trust, une nouveauté doit également être soulignée. L'administrateur du trust est débiteur d'une obligation déclarative dès lors que les actifs qui y sont placés sont susceptibles d'être taxés en France, sous peine d'être sanctionné par une amende s'il ne respecte pas cette obligation. Si, à l'origine, l'amende était fixée à 10 000 euros,

son montant a été doublé par la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

Néanmoins, les exemples les plus récents (et médiatisés) d'obligations mises à la charge d'intermédiaires privés susceptibles de détenir des informations utiles à l'administration fiscale dans ses opérations de contrôle, sont à rechercher du côté de **l'économie collaborative**. En effet, les plateformes de mise en relation par voie électronique (i.e. Le Bon Coin, Blablacar, Airbnb...) ont désormais l'obligation d'informer leurs utilisateurs des obligations fiscales leur incombant et de leur envoyer annuellement un document récapitulatif le montant brut global de leurs transactions de l'année. La plateforme doit être en mesure d'apporter la preuve qu'elle a bien respecté cette obligation instituée par la loi de finances pour 2016, en obtenant la certification d'un tiers indépendant et en transmettant le certificat à l'administration, sous peine d'une amende fiscale de 10 000€. **De plus, à compter du 1^{er} janvier 2019, ces plateformes devront également automatiquement déclarer à l'administration fiscale les revenus perçus par chacun de leurs utilisateurs.**

c. L'échange d'informations entre administrations fiscales et l'élargissement des modalités de coopération opérationnelles

Les différentes administrations fiscales disposent de nombreuses informations.

L'un des combats de cette décennie a été celui de la systématisation à grande échelle de l'échange entre pays de ces informations, ce qui s'est concrètement traduit par un échange croissant en nombre et type d'informations entre les différents Etats.

Cet échange passe par :

- **le renforcement de l'assistance administrative entre Etats membres de l'Union européenne** qui permet, au-delà d'une assistance mutuelle en matière de recouvrement, d'autoriser les autorités fiscales des Etats membres à être présentes dans les bureaux des agents, à assister aux procédures, à interroger les contribuables, à leur demander des renseignements, à examiner les dossiers et à en recevoir copie (voir à cet égard notre Proposition n°2 visant à communiquer au contribuable la copie de la

L'échange de rulings entre administrations

La Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal impose la communication de certains rulings entre administrations fiscales

Le ruling a-t-il été émis par un état membre de l'UE ?

OUI

NON

Est-ce un APP ou une décision fiscale anticipée en matière transfrontalière ?

OUI

NON

Le ruling a-t-il été émis, modifié ou renouvelé après le 1^{er} janvier 2012 ?

OUI

NON

Si le ruling a été émis après cette date, était-il toujours applicable au 1^{er} janvier 2014 ?

OUI

NON

Certaines informations du ruling devront être échangées avec les autres états membres de l'UE sur la base de la nouvelle directive

Pas d'échange d'information automatique et obligatoire

Nota : Hors ce cadre européen contraignant, plusieurs Etats membres appartiennent à un réseau mis en place par l'OCDE, nommé « JITSIC » pour Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration. Ce réseau regroupe 38 pays (dont la Chine et les Etats-Unis) qui échangent de manière spontanée un certain nombre de renseignements.



demande d'assistance internationale adressée par les autorités française à leurs homologues étrangers) ;

- l'extension du champ des contrôles simultanés entre plusieurs Etats qui ne sont désormais plus limités à certains impôts mais étendus à l'ensemble des impôts ;
- la systématisation de l'échange de rulings (voir le schéma page précédente) ;
- l'extension des informations collectées dans le cadre de la législation américaine FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act - en matière de comptes bancaires ouverts par des citoyens américains) à la législation européenne équivalente.

d. La levée du secret professionnel au profit d'administrations ou de collectivités afin de les aider à la réalisation de leurs missions et l'exercice de leurs compétences

Afin de protéger la confidentialité des informations transmises par les contribuables eux-mêmes ou par des tiers, la DGFIP et ses agents sont soumis, par la loi, au respect du secret professionnel. Néanmoins, la période 2008-2018 a été l'occasion de constater une augmentation du nombre de situations dérogatoires dans le cadre desquelles la transmission d'informations soumises au secret professionnel a été autorisée par le législateur.

Ainsi, depuis l'adoption de la loi de finances rectificative pour 2015, l'administration fiscale doit transmettre annuellement aux villes et communes ayant institué la taxe de séjour, la liste des locaux meublés exonérés de cotisation foncière des entreprises dans l'objectif de faciliter les recoupements d'informations. De même, l'administration fiscale n'est plus tenue au secret professionnel lorsque cela permet de faciliter l'instruction, par les agents des services préfectoraux, des demandes d'attributions au titre du fonds de compensation pour la TVA. Toutefois, la dérogation la plus importante au regard de la lutte contre la fraude fiscale, eu égard à la volonté des pouvoirs publics d'accroître son caractère répressif, a été instaurée en 2016. Désormais, les officiers de police judiciaire et les agents des services fiscaux habilités à effectuer des enquêtes judiciaires sont autorisés à consulter le fichier national des comptes bancaires (FICOBA) et le fichier des contrats de capitalisation et d'assurance-vie (FICOVIE), sans demande de communication préalable ralentissant le processus d'enquête. L'accélération de l'accès à ces informations a été considérée comme une mesure présentant un intérêt d'ordre public par le législateur.

e. L'élargissement du droit de communication ou la levée du secret professionnel au profit de l'administration fiscale afin d'accroître sa propre efficacité.

Le droit de communication est un moyen d'investigation qui permet à l'administration fiscale de recueillir sur simple demande, auprès du contribuable ou de tiers déterminés par la loi, certains documents et renseignements qui lui sont utiles pour établir et contrôler les bases imposables déclarées par le contribuable. Ce procédé, régulièrement utilisé par l'administration, est particulièrement efficace dans la mesure où le secret professionnel ne peut être opposé à l'administration par le détenteur des informations, hormis le cas des avocats et médecins qui demeurent encore en droit d'opposer leur secret professionnel à l'administration fiscale.

Au cours des dix dernières années, l'étendue du droit de communication de l'administration fiscale n'a cessé de croître, notamment de manière inédite à l'égard d'autorités administratives indépendantes (comme l'AMF). Désormais, outre les destinataires traditionnellement admis par le législateur (contribuable lui-même, partenaires commerciaux, administrations publiques...), l'administration fiscale peut désormais exercer ses pouvoirs d'investigation auprès des organismes suivants :

- les opérateurs de communications électroniques, les fournisseurs d'accès à internet ou d'hébergement et certains prestataires en ligne (depuis 2009), mais l'administration fiscale ne peut prendre connaissance que des données portant sur l'identification des personnes utilisatrices des services fournis, sur les caractéristiques techniques des communications et sur la localisation des équipements terminaux ;
- les établissements de jeux, les fabricants et les marchands de métaux précieux, les revendeurs de biens d'occasion (depuis 2011) ;
- l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (depuis 2013) : l'administration fiscale peut prendre connaissance de tous les documents ou informations que cette autorité administrative indépendante qui a pour mission de superviser les secteurs de la banque et de l'assurance est amenée à recueillir dans le cadre de son activité ;
- l'Autorité des marchés financiers (depuis 2013) : cette autorité administrative indépendante a pour missions de veiller à la protection de l'épargne investie dans les produits financiers, à l'information des investisseurs et au bon fonctionnement des marchés financiers. Elle dispose à ce titre d'un pouvoir d'enquête

et de contrôle et elle peut donc être amenée à constater, dans l'exercice de ses missions, des éléments laissant présumer une fraude fiscale.

- les professionnels concernés par une obligation de vigilance dans le cadre du dispositif TRACFIN (depuis 2018).

Dès que l'administration fiscale exerce un droit de communication, la personne visée par cette demande a l'obligation de répondre et de fournir les documents requis. Le refus de communication des informations demandées par l'administration, l'absence de tenue de ces documents ou leur destruction ainsi que tout comportement faisant obstacle à la communication est sanctionné par une amende dont le montant est fixé à 5 000 € depuis 2015, contre 1 500 € antérieurement.

Par ailleurs, l'extension du droit de communication, entendu plus largement, a ouvert l'accès à de nouvelles sources d'informations. Ainsi notamment, depuis 2013, l'administration fiscale peut obtenir auprès de tiers l'ensemble des relevés de comptes d'un contribuable qui n'aurait pas respecté son obligation de déclaration des comptes et assurances-vie détenus à l'étranger afin de les examiner. Ces relevés peuvent être transmis à l'administration, non seulement à sa demande, mais également spontanément par le tiers. La demande de communication peut porter sur toutes les années au cours desquelles les obligations déclaratives n'ont pas été respectées, ainsi que sur l'ensemble des comptes concernés.

De même, sans avoir à exercer une demande expresse, l'administration fiscale reçoit spontanément des informations de la part d'organismes d'habitations à loyer modéré (aux fins de contrôle pour les besoins de l'établissement de la taxe d'habitation) mais également de certains agents du Ministère de l'Agriculture, du Conseil national des activités privées de sécurité et du Ministère chargé de l'énergie.

Enfin, les services préfectoraux chargés des associations et fondations peuvent désormais transmettre à l'administration fiscale des informations lui permettant d'apprécier la capacité de ces organismes à recevoir des dons ou legs ou à bénéficier d'avantages fiscaux.

f. La possibilité pour l'administration d'utiliser des documents d'origine illicite

Autorisé en matière pénale, le recours à l'utilisation de documents obtenus de manière illicite a longtemps été débattu au plan fiscal. La multiplication des « lanceurs d'alertes » ou des « repentis » a favorisé l'accès, pour l'administration, à des fichiers de noms de contribuables français (listing UBS par exemple). A la suite de l'affaire des fichiers volés d'HSBC, l'administration fiscale a obtenu le vote d'un texte permettant à ses services de procéder à des redressements sur la base de fichiers d'origine illicite. L'objectif de ce texte était d'éviter que les agents de l'administration ne soient inculpés pour recel de vol.

Utilisation de preuves d'origine illicite par l'administration fiscale

Un document d'origine illicite peut-il être utilisé par l'administration fiscale afin de ...		
Droit fiscal		Droit pénal
... procéder à un contrôle fiscal dans le cadre des procédures visées au Titre II du LPF (*) ?	... fonder une demande de visite domiciliaire (L16 B LPF) auprès du JLD ?	... fonder une procédure pénale pour fraude fiscale ?
Oui (art. L10 AA LPF) Mais sous les réserves suivantes : <ul style="list-style-type: none"> ▶ le document a été obtenu par l'administration dans le cadre de son droit de communication (que ce droit soit fondé sur les art. L81 et s. LPF, tout autre article ou une procédure d'assistance administrative avec un Etat étranger) (Cons. const., 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, consid. 33) ▶ le document n'a pas été obtenu dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le Juge, à savoir : <ul style="list-style-type: none"> - Cas où l'administration, en application de l'article L101 du LPF (**), a pu accéder à des pièces saisies lors d'une perquisition judiciaire et, ultérieurement, le juge pénal annule la perquisition et déclare nulles lesdites pièces (Cons. const., 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, consid. 33) - Cas où l'administration, en application de l'article L16 B, a pu accéder à des pièces lors d'une visite domiciliaire et, ultérieurement, le juge fiscal annule cette visite (Avis, CE 16 nov. 1996, Finibéton, n°174245) ▶ des documents obtenus lors d'une procédure L16 B et concernant un tiers (i.e. une personne autre que le contribuable visité) ne peuvent pas non plus fonder une imposition de ce tiers dès lors que la visite a été annulée ultérieurement (CE, 23 nov. 2016, n°387485) 	Non (Cons. const., 4 déc. 2013, n° 2013-679 DC, consid. 39) Justification : Droit au respect de la vie privée et à l'inviolabilité du domicile	Oui si le document est débattu de manière contradictoire (art. 427 du CPP) Justification : Principe de liberté de la preuve en matière pénale <i>Voir par ex. l'affaire des fichiers volés d'HSBC (Cass. crim., 27 nov. 2013, n°13-85042)</i>
(*) A savoir, notamment : procédure de rectification contradictoire et procédure d'abus de droit fiscal		
(**) Article qui fonde l'obligation de l'autorité judiciaire de communiquer à l'administration fiscale toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une manœuvre visant à éluder l'impôt (cf. pour détails p.14 du commentaire officiel du Cons. const. sous n°2013-679 DC)		



Cette faculté est néanmoins très encadrée et ne permet par exemple pas à l'administration de fonder un droit de visite et de saisie.

g. La mise en place de la déclaration européenne de services en matière de TVA

Les pouvoirs publics ont dressé ce constat depuis longtemps : **la TVA est un impôt particulièrement touché par les montages complexes à caractère frauduleux**. Sous l'impulsion de l'Union Européenne, la France a transposé un certain nombre de mesures visant à lutter contre ces schémas de fraude.

Sur la période examinée, la mise en place de la déclaration européenne de services (DES) par la loi de finances pour 2010 est particulièrement notable. La DES est une obligation déclarative pesant sur les assujettis établis en France qui réalisent des opérations à destination de clients assujettis à la TVA communautaire. Toutefois, seules les prestations effectivement soumises à la TVA dans le pays du preneur doivent être déclarées, et ce, dès le premier euro. La déclaration s'effectue au titre du mois d'exigibilité, par voie électronique, de façon mensuelle. Diverses informations doivent figurer sur cette déclaration, telles que le montant hors taxe de la transaction, les numéros d'identification à la TVA du prestataire et du preneur redevable ou la période au titre de laquelle est établie la déclaration.

2. L'informatisation du contrôle

Le recours à l'outil informatique a été renforcé et systématisé lors de la mise en œuvre de procédures fiscales. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2014, le contribuable qui tient sa comptabilité au moyen de systèmes informatisés doit, en cas de contrôle, la présenter à l'administration fiscale sous forme dématérialisée. Le traitement du fichier des écritures comptables permet une recherche plus rapide et plus systématique des incohérences, ce qui, une fois encore, permet une plus grande efficacité du contrôle.

a. L'informatisation du contrôle sur place

En 2013, constatant qu'un grand nombre d'entreprises tenaient déjà leur comptabilité sur support informatique, les pouvoirs publics ont fait le pari de l'innovation en modifiant les règles applicables lors des vérifications de comptabilité des entreprises en systématisant le recours au contrôle informatisé.

Il a ainsi été décidé que, pour les vérifications de comptabilité débutées à compter du 1^{er} janvier 2014, l'ensemble des entreprises soumises à l'obligation de tenir une comptabilité et tenant cette dernière au moyen de systèmes informatisés devait remettre une copie des fichiers des écritures comptables (FEC),

sous forme dématérialisée, à l'inspecteur.

Hors hypothèse de vérification de comptabilité programmée, les vérificateurs sont également habilités, depuis 2014, à effectuer des copies des fichiers informatiques dont ils sont amenés à constater l'existence lors de la **procédure de contrôle inopiné**.

Autre évolution importante, concernant cette fois-ci les droits de tout contribuable faisant l'objet d'un contrôle sur place (vérification de comptabilité ou examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle), les pouvoirs publics ont opté pour la dématérialisation de la « **Charte du contribuable vérifié** ». Depuis 2016, cette dernière n'est plus jointe aux avis de vérification, mais uniquement mise à la disposition des contribuables sur le site internet de l'administration.

Enfin, la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale a instauré un nouveau droit de communication auprès des **concepteurs et éditeurs de logiciels de comptabilité ou de gestion et aux concepteurs et éditeurs de logiciels de caisse**, permettant à l'administration fiscale d'accéder à toutes les informations (codes, traitements...) concernant les logiciels et systèmes de caisse utilisés par les professionnels, même si ces logiciels ou systèmes de caisse ne sont plus commercialisés. En cas de manquement, le concepteur ou éditeur est passible de sanctions.

Avec ces mesures, les pouvoirs publics ont cherché à prendre en compte les évolutions techniques dont ont bénéficié les logiciels comptables et informatiques au cours de la dernière décennie avec pour objectif de faciliter les opérations de contrôle menées par les services vérificateurs afin de gagner en productivité. Ces mesures ayant d'ores et déjà entraîné une modification en profondeur des contrôles fiscaux externes, notamment de la procédure de vérification de comptabilité, le législateur s'attaque désormais à l'informatisation de la phase de sélection des dossiers lors de contrôles sur pièces.

b. Le contrôle de comptabilité à distance rendu possible par l'informatisation

Depuis début 2017, l'**examen de comptabilité**, nouvelle forme de contrôle fiscal à distance pour les comptabilités informatisées, est venu s'ajouter aux contrôles sur pièces classiques. Cette procédure permet à l'administration fiscale de réaliser des opérations de contrôle à distance à partir de la comptabilité remise par l'entreprise sous forme dématérialisée (fichier des écritures comptables - FEC). Toutes les entreprises sont concernées, de la TPE aux entreprises cotées.

La mise en œuvre de cette procédure plutôt qu'une autre est à la discrétion de l'administration

fiscale et s'opère par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité. A priori, elle concernerait les entreprises ne présentant pas de risques élevés, ou dont la taille et la complexité des sujets ne nécessiteraient pas une vérification de comptabilité approfondie, procédure chronophage pour les services vérificateurs et intrusive pour l'entreprise contrôlée. **Cette procédure est également un moyen de limiter les coûts (absence de déplacement du vérificateur) et de cibler un point particulier de contrôle repéré à partir de l'examen de la liasse fiscale et qu'il est nécessaire d'approfondir via l'accès à la comptabilité.**

3. Le renforcement des moyens de contrôle

Depuis une décennie, les pouvoirs conférés aux vérificateurs se sont donc sensiblement accrus. Ce mouvement légitime est d'autant plus marqué que sont en jeu des avoirs détenus à l'étranger.

Mesures de contrôle fiscal		
Mesures spécifiques aux avoirs détenus à l'étranger	8	42%
Mesures générales	11	58%
Total	19	100%
Mesures renforçant les moyens d'enquête	9	82%
Mesures renforçant les sanctions pénales	2	18%
Total	11	100%

Cette dynamique législative a su convaincre les contribuables de franchir la porte du service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) (volontiers appelé « cellule de dégrisement fiscale »), afin de régulariser spontanément leur situation dans un mouvement collectif ayant permis l'encaissement de montants records par le Trésor Public.



L'utilisation du data-mining : une illustration du contrôle fiscal 2.0

- ▶ Sur la période 2008-2018, l'un des principaux objectifs de la DGFIP a été la lutte contre la fraude fiscale complexe. Dans ce cadre, la DGFIP a dû faire évoluer de manière constante ses politiques de contrôle afin de cerner de manière efficace des comportements frauduleux de plus en plus sophistiqués et complexes. Cette modernisation du contrôle est notamment passée par le développement de nouveaux outils informatiques, tel que le « data-mining ».
- ▶ **Le « data-mining », qu'est-ce ?** - Le « data-mining » est une démarche méthodologique développée en vue d'extraire et d'analyser un important volume de données contenues dans les systèmes d'information, en mettant en exergue d'éventuelles corrélations significatives entre les données observées. Pour ce faire, cette démarche globale utilise un ensemble de techniques relevant du domaine des statistiques et des mathématiques. L'analyse des données extraites permet d'améliorer la connaissance des phénomènes étudiés dans le but d'engager des actions adaptées à l'objectif poursuivi.
- ▶ **L'utilisation du « data-mining » par la DGFIP : le traitement automatisé de lutte contre la fraude fiscale** - Appliqué au contrôle fiscal, le « data-mining » permet une recherche des comportements frauduleux par profilage informatisé en utilisant un grand nombre de données financières et fiscales issues de sources diverses. Comme l'a souligné un auteur¹, nous assistons à une transition vers une « administration fiscale orientée prédiction » gérant les données dématérialisées des contribuables pour mieux orienter le contrôle fiscal en déterminant des facteurs de risques de fraude.
- ▶ En pratique, un traitement automatisé de lutte contre la fraude fiscale appelé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » et utilisant le data-mining a été mis en place dès 2014 par la DGFIP. Au fil des années, les situations dans lesquelles ce traitement automatisé est utilisé sont de plus en plus nombreuses. A l'origine, le traitement automatisé de lutte contre la fraude fiscale a été utilisé à titre expérimental pour lutter contre la fraude fiscale des entreprises. Un arrêté du 28 août 2017 est venu pérenniser le recours à ce traitement pour les fraudes relatives aux professionnels, mais également l'étendre aux particuliers, à titre expérimental et pour une période de 2 ans.
- ▶ Les informations analysées sont désormais issues :
 - d'une vingtaine d'applications de consultation, de gestion et de contrôle fiscal de la DGFIP (PERS, FICOPA, FICOVIE, ADELIE, MEDOC, ADONIS, SIRIUS, ALPAGE...);
 - de données issues d'autres administrations, nationales et étrangères;
 - de données en provenance d'organismes sociaux;
 - de données en provenance de bases privées.
- ▶ L'utilisation du traitement automatisé aboutit à la production de listes de dossiers susceptibles de présenter un risque de fraude significatif. Néanmoins, ces listes ne débouchent pas sur des opérations de contrôle systématiques, conformément aux exigences de la CNIL. Les services de contrôle conservent le choix d'initier une procédure de vérification ou non sur la base des résultats obtenus.
- ▶ Taux de dossiers transmis par la cellule de « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » faisant l'objet d'une fiche de programmation de contrôle (Source : bilan DNLF 2015)

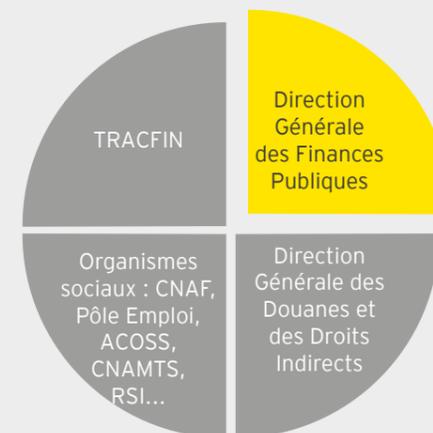
Taux de dossiers transmis par la cellule de « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » faisant l'objet d'une fiche de programmation de contrôle
(Source : bilan DNLF 2015)

2014	2015
40%	44%

- ▶ **Un objectif double pour la DGFIP** - D'une part, avec l'emploi du « data-mining », l'administration souhaite améliorer le ciblage des contrôles et ainsi permettre - à moyens constants - d'accroître le nombre de fraudes détectées, redressées et recouvrées. D'autre part, ce procédé lui permettrait de gagner en efficacité dans le repérage des comportements frauduleux, notamment les plus complexes
- ▶ **Vers un contrôle fiscal rationalisé, basé sur des critères objectifs ?** - Le recours aux algorithmes dans le cadre du « data-mining » marque une certaine avancée dans les droits des contribuables dès lors qu'elle permet d'assurer une meilleure égalité de ces derniers devant l'impôt. En effet, la programmation des contrôles repose essentiellement sur une base scientifique objective exploitant plusieurs sources d'informations et non plus sur les méthodes plus empiriques et hétérogènes des services de contrôle ou de recherche.

Composition du « groupe de travail interministériel sur le « data-mining »

(créé en juillet 2013 et piloté par la DNLF)



Source : bilans annuels de la DNLF

1. P. COCHETEUX, Petites Affiches n°255 du 22 décembre 2017, « Contrôle fiscal : vers une autre informatique liées aux réorganisations au sein de la DGFIP »



a. L'extension des pouvoirs du vérificateur

L'extension des pouvoirs du vérificateur en termes de ...



... Champ des demandes

Demande de crédits bancaires

- L'article L16 du LPF a inscrit dans la loi la règle jurisprudentielle permettant à l'administration de demander des justifications au contribuable lorsque les crédits enregistrés sur ses comptes sont au moins égaux au double de ses revenus déclarés.



... Méthodes

Nouvelles procédures spécifiques de contrôle sur place

- L'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2016 crée une procédure de contrôle sur place des demandes de remboursement de TVA ainsi qu'une procédure de contrôle sur place des reçus fiscaux délivrés par les organismes sans but lucratif.

Prise de copies des documents consultés lors d'un contrôle fiscal

- Le nouvel article L 13 F du LPF autorise les agents de contrôle à prendre des copies des documents qu'ils sont amenés à consulter dans le cadre d'un ESFP ou d'une vérification de comptabilité.



... Sanctions

Création d'une amende pour non-production de certaines déclarations jointes à la liasse fiscale

- La liasse fiscale doit être accompagnée de certaines déclarations, dont par exemple les tableaux permettant de dresser la liste des associés qui détiennent au moins 10 % du capital ou des actifs de la société déclarante, les tableaux comportant l'identification des filiales et participations dont l'entreprise déclarante détient au moins 10 % du capital, les informations relatives à l'identification des associés ou des tiers non associés bénéficiant de la jouissance gratuite d'un immeuble ou de locaux de société immobilière. L'absence de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure de produire ces listes, jusque-là non-sanctionnée, est désormais passible d'une amende de 1 500 €.

Majoration de l'amende pour opposition à l'emport de documents par le vérificateur

- L'article 108 de la loi n°2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 porte à 50 000€ (contre 10 000€ auparavant) la limite du total des amendes qui peuvent être infligées par un vérificateur en cas d'opposition à l'emport de documents dans le cadre d'un contrôle fiscal.

Renforcement de certaines sanctions fiscales

- La sanction de 5 000€ applicable en cas de refus de communication des documents ou renseignements demandés par l'administration (art. 1734) est portée à 10 000€.



Les vices de procédure en matière fiscale : un effet utile réduit à peau de chagrin

- Par la décision Meyer rendue le 16 avril 2012, la section du contentieux du Conseil d'Etat a transposé à la matière fiscale, au prix d'une légère adaptation, les principes fixés par la décision d'assemblée Danthony (CE, ass., 23 décembre 2011, n°335033, Danthony) en matière de contentieux administratif général quant aux conséquences à tirer d'irrégularités commises au cours d'une procédure.
- Appelé à se prononcer sur les conséquences à tirer des vices affectant la procédure organisant le regroupement des écoles normales supérieures de Saint-Cloud et de Lyon, effectué sans que les conseils d'administration des deux écoles délibèrent séparément après avoir recueilli l'avis préalable des comités techniques paritaires, le Conseil d'Etat a jugé dans la décision Danthony que « si les actes administratifs doivent être pris selon les formes et conformément aux procédures prévues par les lois et règlements, un vice affectant le déroulement d'une procédure administrative préalable, suivie à titre obligatoire ou facultatif, n'est de nature à entacher d'illégalité la décision prise que s'il ressort des pièces du dossier qu'il a été susceptible d'exercer, en l'espèce, une influence sur le sens de la décision prise ou qu'il a privé les intéressés d'une garantie » (CE, ass., 23 décembre 2011, n°335033, Danthony).
- Ainsi, la Haute Assemblée a considéré qu'un vice affectant une procédure administrative n'entraînait l'annulation de celle-ci que si, alternativement, il avait eu une influence sur la décision prise ou qu'il avait attenté aux garanties du requérant.
- Ce dernier critère ne constituait pas une nouveauté en matière fiscale : en effet, toute violation des garanties du contribuable entraîne l'annulation de la procédure d'imposition. En revanche, le premier critère, entendu littéralement, aurait pu conduire à considérer que des erreurs non substantielles peuvent avoir une incidence sur la décision d'imposition et, partant, entraîner la décharge de l'imposition.
- C'est sans doute la raison pour laquelle le Conseil d'Etat a décidé qu'il convenait, pour le contentieux fiscal, de subordonner le premier critère au second. Dans l'affaire « Meyer », il a ainsi jugé qu'« une irrégularité demeure sans conséquence sur le bien-fondé de l'imposition s'il est établi que, n'ayant privé le contribuable d'aucune garantie, elle n'a pu avoir d'influence sur la décision de redressement » (CE, sect., 16 avril 2012, n°320912, Meyer). En d'autres termes, seules les erreurs qui ont privé le contribuable d'une garantie sont susceptibles d'entraîner la décharge de l'imposition.
- Maintes fois réitérée par la suite, la jurisprudence Meyer tend vers l'objectif louable de ne pas paralyser l'action administrative, dans un environnement juridique encadrant de manière stricte le travail des services vérificateurs. Cette jurisprudence permet également un rapprochement avec les règles de procédure civile selon lesquelles « *Aucun acte de procédure ne peut être déclaré nul pour vice de forme si la nullité n'en est pas expressément prévue par la loi, sauf en cas d'observation d'une formalité substantielle ou d'ordre public* » (art. 114 du code de procédure civile).
- Néanmoins, l'application de cette jurisprudence laisse à la main du juge le soin de déterminer si « en l'espèce » (comme le précise le considérant de principe de la décision Danthony) le contribuable a été privé d'une garantie. En refusant de faire un lien automatique entre vice de procédure et nullité de celle-ci, le Conseil d'Etat nous transporte dans un univers au sein duquel certaines règles procédurales d'origine législative ou réglementaire sont désormais privées de tout effet juridique, ce qui au final pose la question de leur utilité puisqu'elles sont en quelque sorte les tigres de papier de notre Etat de droit.

b. La réduction des marges de manœuvre du contribuable en cas de contrôle

En plus des nouveaux pouvoirs conférés aux vérificateurs, les marges de manœuvre des contribuables se sont parallèlement réduites. En effet, il n'est désormais plus possible pour le contribuable de solliciter une transaction lorsque l'administration envisage de mettre en mouvement l'action publique pour des infractions pénales. Cette pratique, déjà appliquée par l'administration dans sa doctrine, a été codifiée en 2013 dans le livre des procédures fiscales.

De plus, certains avantages fiscaux (comme des réductions d'impôts) qui auraient pu atténuer les effets d'un contrôle, sont désormais exclus lorsque l'administration décide d'appliquer des majorations à l'issue du contrôle.

Enfin, l'administration peut désormais, avec la procédure d'abus de droit, remettre en cause des agissements des contribuables qui, en recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, poursuivent un but exclusivement fiscal. Cette possibilité lui était déjà offerte par la jurisprudence mais a été inscrite dans la loi à la suite du rapport Fouquet.



La loi accroît en revanche, par rapport à la jurisprudence applicable jusqu'alors, le champ potentiel de l'abus de droit à un terrain qui excède celui de la seule loi en visant également les instructions de l'administration.

C. Une sévérité accrue en présence d'avoirs ou revenus non déclarés

La mise en place du Service de traitement des déclarations rectificatives occulte, malgré son efficacité et la clémence dont il a su faire preuve (voir partie III du présent rapport), le nombre important de mesures aggravant les sanctions lorsque sont en jeu des avoirs ou revenus non déclarés à l'étranger.

Ainsi :

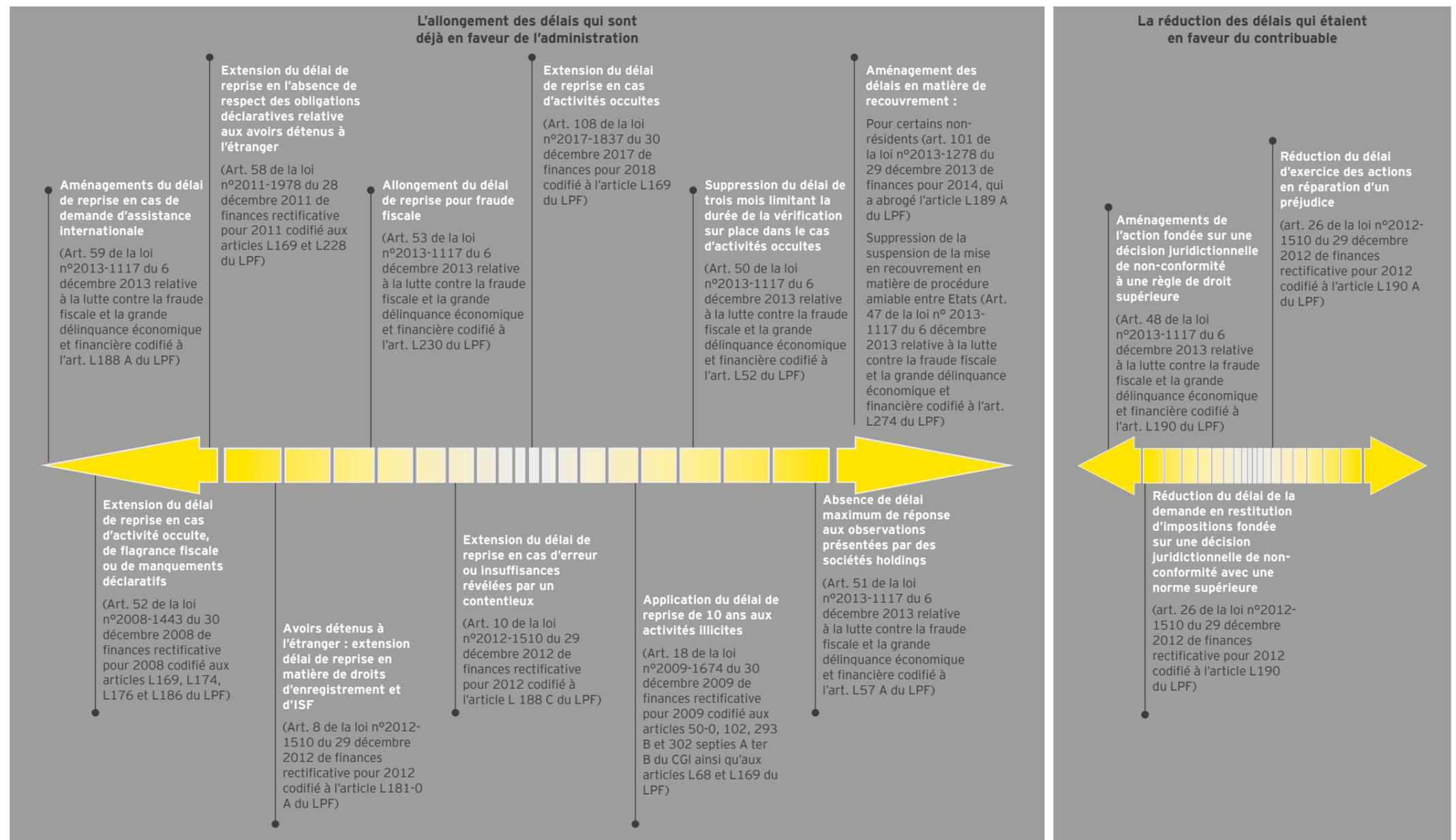
- les majorations applicables en cas de dépôt de la déclaration de patrimoine prévue au titre de l'ISF faisant suite à la **révélation d'avoirs à l'étranger non déclarés** est augmentée de 10% à 40% ;
- l'amende pour **défaut de déclaration d'un compte ouvert à l'étranger par une personne physique**, une association ou une société n'ayant pas la forme commerciale est portée de 750 € à 1 500 € voire 10 000 € dans les cas où le compte est détenu dans un Etat ou territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires ;
- une présomption de revenus imposables est introduite concernant les **versements effectués à l'étranger** ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de contrats d'assurance-vie non déclarés. S'ajoute au montant de l'imposition, une majoration de 40% ainsi que l'intérêt de retard ;
- enfin, parachevant ce durcissement, la loi de finances rectificative pour 2016 a **supprimé l'ancien dispositif d'amendes proportionnelles prévues en cas de non-déclaration de comptes bancaires**, de contrats de capitalisation ou de trusts détenus à l'étranger. Il a substitué à ce dispositif un régime unique de majoration de 80% de tous les rappels d'impôts liés aux sommes ou produits inscrits sur un compte bancaire, un contrat de capitalisation ou dans un trust non déclaré.

4. Le coup d'accordéon des délais de procédure

Les délais de procédure, au rang desquels les délais de prescription occupent une place prépondérante, ont vocation à protéger les contribuables contre une action tardive de l'administration qui remettrait en cause une situation estimée acquise.

Dévoyés de leur esprit initial, les délais de reprise n'ont eu de cesse au cours de la décennie passée d'être allongés par le législateur lorsqu'ils étaient déjà en faveur de l'administration, et d'être réduits lorsqu'ils étaient pourtant en faveur du contribuable.

Les graphiques ci-dessous reviennent sur ce coup d'accordéon.





5. Vers une pénalisation accrue en matière fiscale

La loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière a créé un procureur de la République financier. Celui-ci, nommé pour sept ans, est compétent pour les infractions de fraude fiscale empreintes d'un certain degré de complexité au regard du préjudice causé, de leur dimension internationale ou de la spécificité des techniques de fraude utilisées.

Symbole de la pénalisation croissante de la matière fiscale, le procureur national financier parachève les nombreuses mesures prises entre 2008 et 2018 qui renforcent, sans précédent, les moyens d'enquête ainsi que les sanctions pénales.

L'effet pour les contribuables est par ailleurs amplifié par le fait que le cumul des sanctions fiscales et pénales a été validé par le Conseil constitutionnel dans le respect des principes posés en la matière par la Cour Européenne des Droits de l'Homme.

a. Le renforcement des moyens d'enquête

L'infographie ci-contre illustre les mesures phares de ces nouveaux moyens d'enquête.

Procédure judiciaire d'enquête fiscale

Créée en 2009, cette nouvelle procédure permet à l'administration fiscale de saisir la Commission des infractions fiscales sans en informer le contribuable lorsque 3 conditions sont cumulativement réunies :

1. Présence de présomptions caractérisées,
2. Existence de fraudes justifiant la mise en œuvre de l'enquête judiciaire (comptes ouverts ou contrats souscrits dans des Etats ou territoires coopératifs (ETNC) c'est-à-dire n'ayant pas conclu au moment des faits de convention d'assistance administrative avec la France, interposition de tiers dans un ETNC, usage de faux ou recours à la falsification),
 - ▶ Le critère d'existence de fraudes a été assoupli en faveur de l'administration en 2011 puis 2012, et est désormais rempli lorsque (a) des comptes sont ouverts dans un Etat n'ayant pas conclu depuis au moins trois ans au moment des faits une convention d'assistance administrative ou (b) en cas de domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger et plus généralement à l'utilisation de manœuvres destinées à égarer l'administration.
3. Risque de dépérissement des preuves.

Opérations de visites et de saisie

Les pouvoirs de l'administration lors de telles opérations ont été considérablement renforcés durant la décennie 2008-2018 :

- ▶ Depuis 2008, l'administration est désormais investie du pouvoir de recueillir sur place des renseignements et justifications auprès des occupants des lieux visités (auditions) et de demander à ces personnes de justifier de leur identité et de leur adresse, ce qu'elle ne pouvait pas effectuer avant. L'administration peut également rendre opposable les documents saisis sans que ceux-ci ne soient effectivement restitués au contribuable.
- ▶ Depuis 2012, l'administration peut, lors des perquisitions, accéder aux informations situées sur des serveurs, sur un support informatique y compris lorsque l'occupant des lieux visités ou son représentant y font obstacle et d'effectuer des traitements sur la comptabilité informatique faisant l'objet d'une saisie.
- ▶ Depuis 2013, l'administration peut opérer des traitements informatiques sur les documents saisis, sans que ces traitements ne constituent le début d'une procédure de vérification de comptabilité (LPF, article L 16 B § IV), dispositions dérogatoires permettant au Service de s'affranchir des lourdes obligations pesant sur elle en vertu de l'article L.47 A II du LPF régissant le contrôle des comptabilités informatisées.
- ▶ Depuis 2016, le juge des libertés et de la détention peut autoriser par une ordonnance unique plusieurs visites simultanées menées dans différents lieux situés dans le ressort de différentes juridictions. Le juge peut également par tout moyen, autoriser la visite de lieux non mentionnés dans l'ordonnance initiale lorsque, à l'occasion d'une visite, les agents habilités découvrent des éléments révélant l'existence en d'autres lieux de pièces et documents se rapportant à l'enquête.
- ▶ Depuis 2017, le juge des libertés (JLD) autorisant les visites domiciliaires (LPF, article L16 B) doit désigner le chef du service qui nommera l'officier de police judiciaire (OPJ) chargé d'assister à ces opérations et de le tenir informé de leur déroulement. Autrement dit, le JLD ne désigne désormais plus nommément l'OPJ qui assistera à la visite.



Extension du pouvoir d'audition des agents de la DGFIP

Pour rechercher les manquements à certaines règles fiscales, les agents de la direction générale des finances publiques des catégories A et B peuvent entendre toutes personnes, à l'exception du contribuable concerné, susceptibles de leur fournir des informations utiles à l'accomplissement de leur mission.

Sont visés les salariés du contribuable ou les tiers. Les éléments obtenus devront être communiqués par l'administration au contribuable visé, si l'administration entend se prévaloir de ces éléments pour fonder un redressement.

Indemnisation des lanceurs d'alerte en matière de fraude fiscale internationale

La loi de finances pour 2017 a instauré un dispositif expérimental, pour une durée de deux ans, autorisant l'administration fiscale à rétribuer une personne ayant fourni des renseignements conduisant à la découverte de certains comportements de fraude fiscale, limitativement énumérés. Sont ainsi visés les manquements aux règles définies par plusieurs articles du code général des impôts, relatifs au cas de fraude fiscale internationale. Le dispositif proposé permet expressément à l'administration fiscale de recevoir et exploiter les renseignements ainsi communiqués, dans le cadre de ses procédures de contrôle.

Extension du pouvoir d'enquête judiciaire des agents de l'administration

Le pouvoir d'enquête judiciaire des agents des services fiscaux est étendu aux infractions connexes au délit de fraude fiscale.



Malgré de nombreuses tentatives de suppression, le verrou de Bercy tient pour l'instant bon.

Symbole fort du monopole de l'administration fiscale sur l'initiative d'initier des poursuites pénales, le verrou de Bercy a connu plusieurs temps forts sur la période 2008-2018, de sa validation constitutionnelle en 2016 à de multiples tentatives législatives de suppression.

Retour sur un dispositif datant de la Révolution française. - Le verrou de Bercy désigne communément le monopole dont dispose l'administration fiscale pour engager, par voie de plainte, des poursuites afférentes à des faits relevant de la matière fiscale devant les juridictions pénales. Ce verrou constitue une exception notable au droit commun de la procédure pénale qui reconnaît normalement au procureur le droit d'initier l'action pénale au même titre que la victime.

Ce mécanisme, instauré en 1804, s'explique par la crainte du législateur d'alors que « les procureurs impériaux n'apportassent pas à la protection des droits du fisc toute la vigilance et tout le zèle que ces intérêts exigent ; il a craint que les conventions multiples que cette matière fait naître ne fussent pas poursuivies avec assez de fermeté, parce qu'elles ne touchent pas des matières spéciales et qu'elles n'ont qu'une gravité relative »¹.

Ce mécanisme a ensuite été repris dans la loi du 25 juin 1920 portant de nouvelles ressources fiscales, qui institue et réprime le délit général de fraude fiscale, puis codifié dans le code général des impôts par décret du 6 avril 1950, et enfin déplacé à l'article L. 228 du LPF par décret du 15 septembre 1981 dans lequel il figure toujours.

Constitutionnalité du dispositif. - En 2016, à l'occasion d'un litige l'opposant à l'administration fiscale, un contribuable a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité dans laquelle il reprochait à ce dispositif de méconnaître les principes de séparation des pouvoirs et d'indépendance de l'autorité judiciaire.

Malgré les arguments avancés, le Conseil constitutionnel a validé ce mécanisme pour plusieurs raisons :

- ▶ En premier lieu, si les dispositions contestées n'autorisent pas le procureur de la République à mettre en mouvement l'action publique en l'absence de plainte préalable de l'administration, elles ne le privent pas, une fois la plainte déposée, de la faculté de décider librement de l'opportunité d'engager des poursuites, conformément à l'article 40-1 du code de procédure pénale.
 - Il découle de ce texte que, une fois la plainte déposée par l'administration, le procureur de la République dispose de la faculté de décider librement de l'opportunité d'engager des poursuites. Le Conseil constitutionnel a donc estimé qu'en aval seulement d'un avis conforme de la Commission des infractions fiscales, le ministère public disposait de la plénitude de son pouvoir d'opportunité des poursuites prévu à l'article 40-1 du Code de procédure pénale.
 - Il n'est donc pas interdit au Procureur de la République de ne pas se ranger à l'appréciation de l'administration et de la commission des infractions fiscales sur les éléments constitutifs de l'infraction dénoncée (en tant que Procureur, il a en effet le droit de se prononcer lors du procès sur la sanction à adopter, l'administration ne pouvant, durant le procès, être que partie civile).
- ▶ En deuxième lieu, les infractions pour lesquelles une plainte de l'administration préalable aux poursuites est exigée répriment des actes qui portent atteinte aux intérêts financiers de l'État et causent un préjudice principalement au Trésor public. Ainsi, en l'absence de dépôt d'une plainte de l'administration, à même d'apprécier la gravité des atteintes portées à ces intérêts collectifs protégés par la loi fiscale, qui sont susceptibles de faire l'objet de sanctions administratives, l'absence de mise en mouvement de l'action publique ne constitue pas un trouble substantiel à l'ordre public. Cet argument reprend, en filigrane, la raison d'être de ce filtre, qui est de considérer que l'administration fiscale est seule à même d'évaluer l'importance du préjudice.

Il résulte ainsi qu'une atteinte est portée au plein exercice de l'action publique par le Procureur, mais que cette atteinte n'est pas disproportionnée.

De multiples tentatives de suppression. - Ainsi déclaré constitutionnel, le verrou de Bercy ne pouvait plus être remis en cause que par une suppression législative. Parmi les nombreuses tentatives de suppression, la plus aboutie fut celle du groupe communiste républicain et citoyen lors des débats relatifs au projet de loi pour la confiance dans la vie politique en 2017, puisqu'elle a conduit au vote d'un amendement de suppression. L'amendement soulignait le « souci d'égalité des citoyens devant la justice et devant l'impôt notamment » et, en filigrane, le risque d'une poursuite sélective des cas de fraude fiscale. In extremis, le verrou de Bercy a été rétabli devant l'Assemblée nationale en deuxième lecture : l'amendement proposé par le Gouvernement pour rétablir le verrou invoquait la garantie procédurale que ce mécanisme offre pour le contribuable, ainsi que l'homogénéité de l'action pénale qu'il permet de maintenir. Ainsi, malgré une apparente vaillance, ce mécanisme à l'histoire ancienne n'en est pas moins soumis à une constante pression.

1. F. Hélie, Traité de l'instruction criminelle, 1866, Livre II, Chapitre IV, n°503 et s. - Voir également commentaire officiel du Conseil constitutionnel sous la décision n°2016-555 QPC pour une histoire de ce mécanisme.



Le cumul des sanctions fiscales et pénales : validé mais encadré.

L'année 2016 a été marquée par une importante décision du Conseil constitutionnel validant, sous conditions, le cumul des sanctions fiscales et pénales.

Se fondant sur la jurisprudence du Conseil constitutionnel ayant invalidé le cumul des sanctions boursières et pénales, deux requérants ont soulevé, au cours d'un litige les opposant à l'administration fiscale, un moyen tiré de l'inconstitutionnalité du cumul des sanctions fiscales (art. 1729 du CGI qui institue les majorations de 40% et 80%) et pénales (art. 1741 du CGI qui institue le délit de fraude fiscale).

Les requérants soutenaient que ces sanctions s'appliquent aux mêmes faits commis par une même personne, protègent les mêmes intérêts sociaux, sont d'une nature et d'une sévérité équivalentes et, enfin, relèvent du même ordre de juridiction.

Ils en déduisaient que l'application combinée des articles 1729 et 1741 du CGI serait contraire à la règle de non-cumul des peines dite communément « non bis in idem », au principe de nécessité des délits et des peines, ainsi qu'au principe de proportionnalité des peines, garantis par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Selon le Conseil constitutionnel, ce cumul est néanmoins justifié par la gravité des infractions en cause :

« les dispositions de l'article 1729 comme les dispositions contestées de l'article 1741 permettent d'assurer ensemble la protection des intérêts financiers de l'État ainsi que l'égalité devant l'impôt, en poursuivant des finalités communes, à la fois dissuasive et répressive. Le recouvrement de la nécessaire contribution publique et l'objectif de lutte contre la fraude fiscale justifient l'engagement de procédures complémentaires dans les cas de fraudes les plus graves.

Aux contrôles à l'issue desquels l'administration fiscale applique des sanctions pécuniaires peuvent ainsi s'ajouter des poursuites pénales dans des conditions et selon des procédures organisées par la loi » (cons. 20).

Toutefois, ce cumul n'est applicable que sous une triple réserve d'interprétation.

- Tout d'abord, de manière inédite, le Conseil constitutionnel précise que le cumul n'est applicable « qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention ». En pratique, seule la fraude fiscale aggravée pourrait être concernée par ce cumul.
- Ensuite, le Conseil constitutionnel précise qu'aucune sanction pour fraude fiscale ne peut être prononcée à l'encontre d'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond. Par ce considérant, le Conseil remet en cause l'indépendance des procédures fiscales et pénales qui prévalait jusque-là. Pour autant, il semble que la Cour de cassation ne confère à cette réserve d'interprétation qu'une portée restreinte.
- Enfin, de manière plus classique, le Conseil constitutionnel rappelle sa jurisprudence antérieure en vertu de laquelle : « Si l'éventualité que deux procédures soient engagées peut conduire à un cumul de sanctions, le principe de proportionnalité implique qu'en tout état de cause le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues ».

Cinq mois plus tard, la Cour Européenne des Droits de l'Homme validait également, dans une affaire dirigée contre la Norvège, le principe de cumul des sanctions fiscales et pénales en des termes qui, bien que proches de ceux du Conseil constitutionnel, laissaient transparaître quelques différences.

Plus récemment, la Cour de justice de l'Union européenne a renforcé les conditions de cumul des sanctions, ce qui ouvre probablement la voie à de nouvelles opportunités contentieuses.



b. Le renforcement des sanctions pénales

Au stade de la répression pénale, les avancées majeures de la décennie consistent en la création d'un **délit de fraude fiscale aggravée** lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen (a.) de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger, (b.) de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger, (c.) de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, (d.) d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ou (e.) d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Par ailleurs, les peines pour le délit de fraude fiscale ont été portées de 37 500€ dans le cas général (et de 75 000 € lorsque la fraude a été réalisée ou facilitée au moyen d'achats ou de ventes sans factures ou de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles) à, respectivement, 500 000€ et 750 000€. En cas de fraude aggravée, le montant de l'amende est porté à un maximum de 2 000 000 € pour les personnes physiques et 10 000 000 € pour les personnes morales. Ces montants ont été rehaussés une nouvelle fois suite à la loi de finances pour 2018, passant respectivement à **3 000 000 € et 15 000 000 €**. S'agissant des peines de prison, elles peuvent atteindre 7 ans dans les cas les plus graves. Ces peines d'amende et d'emprisonnement sont doublées en cas de récidive.

6. De nouveaux outils en matière de recouvrement forcé

Dernier mais essentiel maillon du contrôle fiscal, le recouvrement permet à l'administration d'obtenir le versement effectif des montants d'impôt réclamés. Au-delà de la transposition de la directive européenne concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts et droits (n°2010/24/UE), des outils permettant un recouvrement plus effectif ont été mis en place, que ce soit à travers l'extension de la liste des biens pouvant être saisis, mais également le renforcement des modalités de saisie.

a. L'extension de la liste des biens pouvant être saisis

Deux nouveaux types de biens, jusqu'alors difficilement saisissables, ont été ajoutés à la liste des biens sur lesquels l'administration fiscale peut exercer un droit de saisie.

Il s'agit d'une part des **contrats d'assurance rachetables** : les comptables chargés du recouvrement sont désormais autorisés à recourir à l'avis à tiers détenteur pour saisir les sommes versées par un redevable souscripteur ou adhérent d'un contrat d'assurance rachetable, ce qui était

auparavant contraire à la jurisprudence de la Cour de cassation qui considérait qu'avant dénouement du contrat et sauf acceptation du bénéficiaire, la créance du débiteur sur la compagnie d'assurances était une créance éventuelle et non pas une créance à terme saisissable par le Trésor.

Il s'agit d'autre part des **biens immobiliers pourtant protégés par une déclaration d'insaisissabilité** : le code de commerce permet aux entrepreneurs individuels de soustraire leur résidence principale aux actions de leurs créanciers dès lors que ce bien est inscrit sur une déclaration d'insaisissabilité dûment publiée. Par exception, la loi de 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale prévoit que l'insaisissabilité n'est pas opposable à l'administration fiscale lorsque celle-ci relève, à l'encontre de la personne, soit des manœuvres frauduleuses, soit l'inobservation grave et répétée de ses obligations fiscales.

b. Le renforcement des modalités de saisie

Au-delà des types de biens saisissables, les modalités de saisie ont été musclées grâce essentiellement à un **renforcement de la procédure de flagrance fiscale** créée en 2007. Cette procédure permet à l'administration de prendre des mesures conservatoires sans autorisation préalable d'un juge lorsque le recouvrement des impôts dus est menacé. Par la loi de finances rectificative pour 2012, la procédure de flagrance fiscale a été aménagée afin (a.) d'élargir la période de référence sur laquelle cette procédure peut porter, (b.) de permettre à l'administration d'utiliser directement les constats opérés par d'autres administrations en matière de travail dissimulé, (c.) d'étendre la procédure aux situations de défaillances déclaratives les plus graves en matière de TVA, (d.) d'étendre le champ des mesures conservatoires susceptibles d'être réalisées aux sûretés judiciaires, portant notamment sur des biens immobiliers, (e.) de pratiquer des mesures conservatoires sur le montant de l'amende prévue par l'article 1740 B du CGI, appliquée en cas de flagrance, et (f.) de renforcer le quantum des amendes applicables lorsque l'administration recourt à la procédure de flagrance fiscale pour lutter contre les activités illicites.

Par ailleurs, d'autres mécanismes de renforcement du recouvrement ont été mis en place afin de lutter contre la fraude carrousel en matière de TVA (création d'une **procédure de « saisie à tiers débiteur »**). Enfin, des mesures ont été prises afin d'**étendre le droit de communication pour un recouvrement plus efficace** de l'impôt.

II. Les contribuables et leurs droits, grands oubliés de la décennie





II. Les contribuables et leurs droits, grands oubliés de la décennie

Les développements relatifs aux mesures prises en faveur des droits du contribuable sont malheureusement plus brefs et moins denses que ceux consacrés à l'administration fiscale.

En effet, tantôt au nom d'une politique budgétaire plus stricte, tantôt au nom de la lutte contre la fraude, le renforcement des moyens du contrôle fiscal n'a pas été vu comme l'occasion de moderniser les règles de procédure de façon symétrique, c'est-à-dire avec le souci d'assurer une meilleure protection des droits des contribuables.

Autrement dit, la décennie étudiée nous renvoie à une très forte dynamique législative en termes de renforcement des moyens de contrôle tandis que la réglementation tendant à préserver les droits des contribuables demeurait quasi-statique.

Cette situation invite à la réflexion, tandis que d'importants efforts financiers étaient simultanément demandés aux contribuables.

Année	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Nombre de demandes de second examen d'une prise de position formelle déposées sur le fondement de l'article L80 CB du LPF	483	542	518	522	428	408
Part des contribuables souhaitant être entendus dans le cadre de la procédure de second examen	61%	64%	59%	69%	69%	79%
Changements de position de l'administration fiscale après second examen	20%	20%	20%	17%	22%	18%

Source : DGFIP, 2016, « Rapport sur l'activité en matière de rescrit »

que la loi de modernisation de l'économie instaure un recours contre de telles opérations.

Dans une autre perspective, afin de favoriser le règlement amiable des différends, il est désormais possible depuis 2008 pour le contribuable d'obtenir un **nouvel examen de l'administration sur ses demandes de rescrit**. En cas de réponse expresse défavorable à la délivrance du rescrit, le contribuable peut désormais demander un nouvel examen de sa demande par un collège composé de fonctionnaires de l'administration fiscale. Cette seconde prise de position bénéficie des mêmes garanties et obéit aux mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale.

A la suite d'une évolution récente de la jurisprudence, en cas d'avis défavorable de ce collège, le contribuable peut, sous certaines conditions, introduire un recours en annulation (recours pour excès de pouvoir) de la décision de refus de l'administration (CE, 2 déc. 2016, n°387613 à n°387638, Sté Export Press).

manière précise et complète » une prise de position de l'administration et que l'administration n'ait pas pris une position formelle avant l'expiration du délai de déclaration.

- ▶ La fraude fiscale : la loi de 2013 de lutte contre la fraude fiscale a prévu que la **durée de la peine privative de liberté encourue** par l'auteur ou le complice d'un délit de fraude fiscale simple ou aggravée est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, cet auteur ou complice a permis d'identifier les autres auteurs ou complices.
- ▶ Les prix de transfert : la loi de finances rectificative pour 2014 a créé une procédure de **remise de la retenue à la source** sur revenus réputés distribués en cas de redressements pour bénéficiaires transférés à l'étranger ou pour paiements dans un territoire soumis à un régime fiscal privilégié. Le dispositif s'applique de plein droit lorsque le bénéficiaire des revenus distribués n'est pas établi dans un Etat ou territoire non coopératif (« ETNC ») si les conditions suivantes sont remplies : le contribuable en fait la demande écrite avant la mise en recouvrement de la retenue à la source, accepte les rehaussements et pénalités correspondantes, rapatrie les sommes qualifiées de revenus distribués dans les 60 jours à compter de la demande. Encore convient-il de mentionner que ce texte ne fait qu'inscrire dans la loi une pratique des services qui jusqu'alors n'avait pas de fondement légal, dans des conditions au demeurant plus exigeantes que celles qui prévalaient dans le passé.

1. Une ouverture timorée des nouvelles voies de recours contre les décisions défavorables aux contribuables

Le premier axe des avancées est constitué par les deux nouvelles procédures permettant au contribuable de contester, d'une part, les visites et saisies dont il est l'objet, et d'autre part, le refus d'un rescrit qu'il a sollicité.

Aussi curieux que cela puisse paraître, jusqu'en 2008, la législation française ne prévoyait aucune voie de **recours ordinaire contre l'ordonnance d'autorisation du droit de visite et de saisie** (communément appelée « perquisition fiscale ») et le déroulement de ces opérations.

Seul un recours en cassation (qui ne juge que l'application de la loi et non les faits) était possible. Le contribuable était ainsi privé d'un second degré de jugement, pourtant garanti par les droits fondamentaux.

Il aura fallu ainsi attendre une condamnation de la France par la Cour européenne des droits de l'Homme (CEDH, 21 février 2008, n°18497/3, Ravon) pour

2. De rares mesures diminutives des sanctions

Le second axe d'avancées pour les contribuables correspond à la diminution des sanctions qui lui sont infligées. Le récent débat relatif au droit à l'erreur du contribuable participe de ce mouvement, encore trop isolé, de mansuétude pédagogique (voir l'encadré « Le droit à l'erreur du contribuable »). A un moment où la multiplication des textes fiscaux brouille les messages envoyés aux citoyens, on ne peut que regretter la timidité d'un tel mouvement.

En effet, seules trois mesures peuvent être identifiées, dont une encourageant la transparence, dans les domaines suivants :

- ▶ Les intérêts de retard : il est prévu depuis 2008 que les **intérêts de retard ne s'appliquent plus** lorsque le principe ou les modalités de déclaration d'un impôt se heurtent soit à une difficulté d'interprétation d'une disposition fiscale soit à une difficulté de détermination des incidences fiscales d'une règle comptable. Cette non-application des intérêts de retard est subordonnée aux conditions que le contribuable ait déposé une demande sollicitant « de

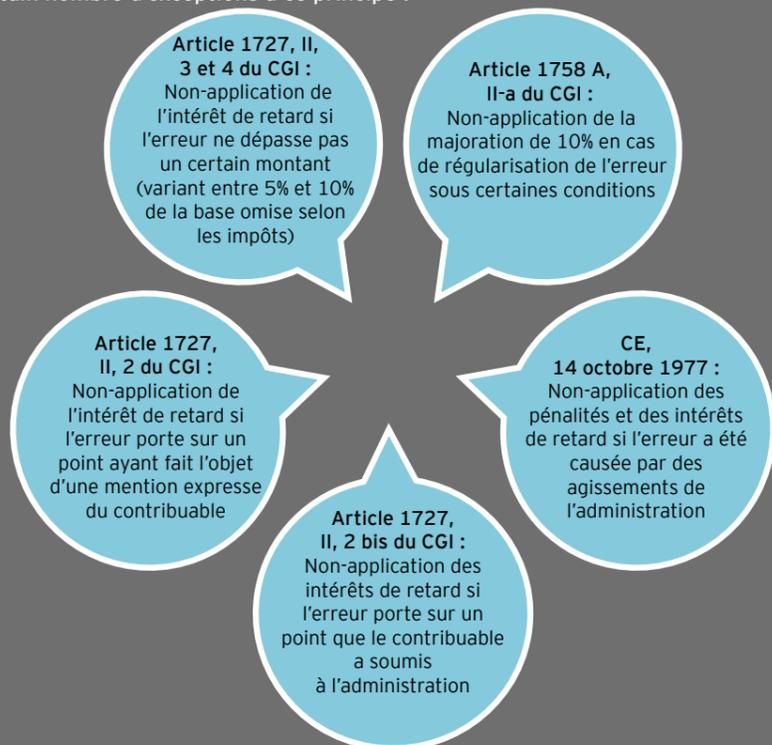


Le droit à l'erreur du contribuable.

Une erreur est caractérisée de la part du contribuable dès lors que celui-ci retient, de bonne foi, une solution qui n'est pas conforme à la loi. Si en principe, la bonne foi du contribuable n'empêche pas l'administration d'appliquer une pénalité, un certain nombre d'exceptions ont cependant été créées par le législateur et la jurisprudence.

Application par principe d'une pénalité même en cas d'erreur de bonne foi. – L'erreur commise de bonne foi, qui se distingue en cela de la décision de gestion irrégulière, n'empêche pas l'application des intérêts de retard, à un taux de 0,2% par mois à compter du 1^{er} janvier 2018. De même, est inopérant le moyen tiré de la bonne foi du contribuable dans l'application des sanctions pour défaut ou retard de déclaration d'un montant de 10% - ou 40% en cas de mise en demeure restée vaine (Art. 1728, 1-a du CGI).

L'existence d'un certain nombre d'exceptions à ce principe :



Les maigres avancées en matière de droit à l'erreur. – La Charte du contribuable, dite « charte Copé », établie et mise en ligne par le Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie le 2 septembre 2005 créait une présomption de bonne foi à l'égard du contribuable ayant commis une erreur qui devait alors recevoir une première relance lui proposant de régulariser sa situation sans pénalité ni intérêt de retard. Toutefois, la portée de ce texte demeure extrêmement limitée puisqu'il est inopposable à l'administration. Ses services ne se sentent donc pas systématiquement liés par ses termes.

Plus récemment, le projet de loi renforçant l'efficacité de l'administration pour une relation de confiance avec le public, actuellement en discussion au Parlement, prévoit d'insérer dans le Code des relations entre le public et l'administration un chapitre intitulé « *Droit à régularisation en cas d'erreur* ». Toutefois, il ressort non seulement de l'exposé des motifs mais également de l'avis rendu par le Conseil d'Etat que ces nouvelles dispositions ne seront pas applicables en matière fiscale. Cela étant, le projet de loi prévoit un droit à régularisation de l'erreur commise dans le seul cas où l'imposition en cause relève de la compétence de l'administration des douanes ou des contributions indirectes (articles 5 et 6 du projet).

Par ailleurs, le projet contient également diverses mesures touchant les autres champs de la fiscalité et visant à inciter le contribuable à corriger spontanément ses erreurs par le biais d'une réduction de 50% de l'intérêt de retard applicable si le contribuable régularise avant la date limite de paiement (article 3 du projet), et de 30% si la régularisation est faite suite à une vérification de comptabilité ou dans un délai de 30 jours à la suite de la réception d'une proposition de rectification (article 4 du projet).

3. De timides avancées en matière de sécurité juridique

Les avancées en matière de sécurité juridique concernent l'extension du champ d'application des rescrits d'une part, et l'extension du champ d'application de la garantie contre les changements de doctrine d'autre part.

a. Extension du champ d'application des rescrits

L'un des rescrits les plus ambitieux concerne la possibilité, pour le contribuable, d'opposer à l'administration fiscale une prise de position « tacite » résultant de l'absence de rectification d'un point vérifié à l'occasion d'un contrôle précédent.

Ce « rescrit-contrôle tacite » est doublé d'un rescrit explicite qui prévoit la possibilité pour le contribuable de demander, lors d'un contrôle, une prise de position sur un point examiné. Il s'agit de la **légalisation du rescrit-contrôle** prévu jusqu'alors par la doctrine administrative³.

Ces mesures sont inspirées du Rapport Fouquet dont la mise en œuvre aura ainsi pris une décennie.

S'agissant des autres rescrits, d'importantes avancées ont été réalisées afin de sécuriser l'accès au crédit d'impôt recherche. Par ailleurs, un **rescrit « fusion »** a été créé par la loi de finances rectificative pour 2017. Ce rescrit permet de valider que l'opération de réorganisation projetée, notamment une opération de fusion transfrontalière (c'est-à-dire procédant à la fusion de deux entités situées dans deux Etats différents), ne tombe pas sous le coup de la clause anti-abus prévue au IV de l'article 201-0 A du CGI. Il est néanmoins regrettable que cette avancée ne soit que la conséquence d'une décision de la Cour de justice de l'Union européenne

3. Ces deux mesures figurent dans le projet de loi pour un Etat au service d'une société de confiance (article 4)

censurant la législation française en la matière (CJUE, 8 mars 2017, C 14/16, Euro Park Service).

Les procédures existantes de rescrit ont également été renforcées.

Ainsi, un **délaï de trois mois** est désormais imposé à l'administration pour répondre à toute demande écrite d'un contribuable de bonne foi qui sollicite une prise de position formelle sur sa situation fiscale (« rescrit général »). Pour autant, aucun effet n'est attaché à ce délai de trois mois (voir notre Proposition n°16 visant à attacher des effets au non-respect de ce délai de réponse).

b. Extension du champ d'application de la garantie contre les changements de doctrine

Le rapport Fouquet de juin 2008 proposait d'« étendre l'opposabilité des prises de positions formelles publiées de l'administration au recouvrement de l'impôt, aux majorations et aux intérêts de retard » (proposition n° 10).

Cette extension apparaissait souhaitable au regard de l'objectif de sécurité juridique, mais n'a pourtant pas réuni l'unanimité au sein du groupe de réflexion, « en raison des risques accrus de décharge pour vices de procédure » (page 22 du rapport précité). Pour autant, la loi de finances rectificative pour 2008 a consacré l'**opposabilité de cette doctrine** (voir nos Propositions n°7 et n°15 visant à étendre davantage l'opposabilité de la doctrine administrative). L'effet utile de cette mesure ne doit pas être surestimé dans la mesure où les erreurs de procédure consistant pour le service vérificateur à ne pas respecter les prescriptions de la doctrine en la matière peuvent, le plus souvent, être régularisées sans entraîner l'irrégularité de la procédure.



La multiplication des consultations publiques : un pas vers le contribuable.

- ▶ **Amélioration de la relation de confiance entre l'administration et le contribuable.** - Les efforts de consultation du contribuable de la part de l'administration avant un nouveau projet de loi ou une nouvelle instruction permettent d'améliorer la relation de confiance entre l'administration des impôts et les contribuables. De plus, suite à une consultation, la nouvelle norme bénéficie d'une légitimité accrue, ce qui participe à son acceptation auprès des contribuables.
- ▶ **Amélioration de la qualité de la norme fiscale.** - La consultation des contribuables par l'administration fiscale est une étape qui gagnerait à être systématisée à chaque projet de loi ou d'instruction important. Non seulement l'administration témoigne sa confiance au contribuable mais surtout, la qualité de la norme juridique s'en trouve favorablement impactée. En effet, consulter les contribuables qui seront directement concernés par les nouvelles dispositions permet de mettre en exergue de nombreuses difficultés pratiques à l'application de la norme qui n'auraient pas forcément été anticipées lors de son élaboration et qui ne peuvent ensuite être traitées que par le contentieux.
- ▶ **Renforcement de la sécurité juridique des contribuables.** - La consultation des contribuables lors de l'élaboration des principaux projets de loi et instructions fiscales permet également à ces derniers de mieux comprendre la norme fiscale et ses évolutions futures, renforçant ainsi leur sécurité juridique¹. En effet, la consultation permet de donner aux contribuables « davantage de visibilité sur les instruments fiscaux à leur disposition et davantage de sécurité quant à leur portée »². De plus, le projet soumis à consultation est opposable à l'administration pendant le délai ouvert à la consultation dans les termes de sa publication.
- ▶ **Une multiplication des consultations publiques.** - Les bienfaits multiples des consultations publiques sont mis en lumière depuis de nombreuses années. En conséquence, la loi du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit a ouvert, pour la première fois, la possibilité à l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics de recourir, préalablement à l'adoption d'un texte normatif, à une consultation publique sur Internet. L'administration fiscale a commencé à y recourir de plus en plus régulièrement, aussi bien à travers des consultations portant sur des projets de loi que sur des projets de commentaires administratifs. Les consultations portant sur les réformes de l'impôt sur les sociétés, de l'encadrement des rémunérations des dirigeants ou sur l'aménagement du régime des distributions de dividendes dans le cadre de l'intégration fiscale sont autant d'exemples permettant de souligner la bonne direction que prend l'administration dans sa quête d'une norme fiscale de meilleure qualité et mieux acceptée par les contribuables.
- ▶ **Liste non-exhaustive des consultations en matière fiscale**

Dates	Nature du texte	Intitulés
Eté 2012	Loi	Encadrement des rémunérations des dirigeants
6 - 19 fév. 2013	Instruction	Crédit d'impôt compétitivité emploi
Oct. 2012 - mars 2013	Instruction	Base d'imposition de la TVA à l'importation
Avr. 2013	Instruction	Limitation de la déductibilité des charges financières
6 - 15 juin 2013	Instruction	Aménagement de la taxe sur les surfaces commerciales
15 oct. - 14 nov. 2014	Instruction	Réforme du régime d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux
4 mai - 4 juin 2016	Instruction	Aménagement du régime des distributions de dividendes dans le cadre de l'intégration fiscale
6 juil. - 20 juil. 2016	Instruction	Crédit d'impôt recherche et dépenses de personnel éligibles
6 juil. - 8 août 2016	Instruction	Réforme du crédit d'impôt pour investissements forestiers
Juin - sept. 2016	Instruction	Régime mère-fille et clause anti-abus
6 juil. - 31 août 2016	Instruction	Réduction ISF-PME
3 août - 30 sept. 2016	Instruction	Réduction d'impôt mécénat et dons de produits alimentaires
7 sept. - 7 oct. 2016	Instruction	Régime micro-BA
14 juin - 17 juil. 2017	Instruction	Echange automatique d'informations financières
24 avr. - 25 mai 2018	Loi	Réforme de l'impôt sur les sociétés

On notera avec intérêt qu'aucune instruction n'a eu lieu à ce stade sur des textes relatifs au contrôle fiscal

1. Christine Lagarde a affirmé dans un communiqué du ministère de l'Économie (Minefe, communiqué 16 avr. 2010) que « les contribuables, ménages comme entreprises, doivent être mieux informés sur les conséquences fiscales de leurs décisions ».

2. V. C. Bouvier, G. Carrez, O. Fouquet, B. Gibert, Une nouvelle conception des instructions fiscales pour améliorer la sécurité juridique.



Le passage du BOI au BOFIP, une centralisation nécessaire de la doctrine administrative.

Initié en 2010 dans le cadre du projet PERGAM, le projet de refonte intégrale de la documentation de base de l'administration fiscale a abouti à la création de la base « BOFIP-impôts » accessible au public depuis le 12 septembre 2012.

Une nécessité d'actualiser la documentation administrative. - D'après le Rapport Fouquet de juin 2008, dont l'objet était l'amélioration de la sécurité juridique entre l'administration fiscale et les contribuables, la documentation de base initiale n'étant plus mise à jour depuis 2002, elle devenait progressivement obsolète du fait de l'existence de nouvelles instructions modifiant le contenu présent sur la base. C'est ce constat qui est notamment à l'origine de la proposition n°8 du rapport visant à « reconstituer une documentation administrative consolidée opposable, publiée sur Internet » et ainsi accroître la sécurité juridique pour les contribuables.

Une réponse à l'éclatement de la documentation initiale. - Antérieurement à la création du BOFIP, la doctrine administrative pouvait se trouver énoncée dans quatre supports distincts :



Conséquences procédurales de ce changement. - Corrélativement à la mise en ligne de la nouvelle base, l'instruction instituant le BOFIP est venue préciser que les anciens commentaires publiés avant le 12 septembre 2012 étaient abrogés. Par ailleurs, le Conseil d'Etat a précisé qu'une doctrine rapportée par l'instruction 13 A-2-12 et non reprise dans le BOFIP, que ce soit sous sa forme initiale ou sous une nouvelle forme, devenait à compter de cette date inopposable à l'administration. Pour autant l'administration s'était engagée à l'époque, sauf cas nommément désignés, à assurer une continuité doctrinale entre les anciens supports doctrinaux et le nouveau BOFIP.



La « relation de confiance » : de l'expérimentation à la pérennisation ?

Au cours de la période 2008-2018, la DGFIP a communiqué à plusieurs reprises sur sa volonté de faire évoluer ses relations avec les contribuables de bonne foi. Dans ce contexte, une des mesures majeures a été la mise en place, à titre expérimental, d'un dispositif de « relation de confiance » avec les entreprises désireuses de faire preuve d'un « civisme fiscal irréprochable »¹. Pour ce faire, la DGFIP s'est inspirée de mécanismes similaires qui existaient dans les pays anglo-saxons.

Un dispositif de contrôle « a priori » expérimenté par la DGFIP depuis 2013 - Depuis octobre 2013, la DGFIP expérimente ce dispositif qui lui permet d'examiner en amont l'ensemble des éléments déclaratifs d'une entreprise pour les impositions relevant de sa compétence, en échange d'une validation de ses déclarations. L'administration réalise ainsi une revue annuelle complète de l'ensemble des options et obligations fiscales de l'entreprise. Cette expérimentation est conduite dans le cadre d'un protocole² qui précise les droits et les obligations de chacune des parties et l'entreprise peut décider de mettre fin à ce partenariat à tout moment.

Comme souligné par la DGFIP lors de la mise en place du dispositif, l'entreprise a la garantie que les déclarations d'impôts qu'elle dépose, une fois validées dans le cadre du contrôle a priori réalisé par les agents de l'administration, ne seront plus remises en cause lors de contrôles ultérieurs. Par ailleurs, elle est en mesure de modifier ses pratiques qui n'ont pas reçu l'aval de l'administration, sans être soumise à des pénalités. A l'inverse, l'entreprise s'engage à faire preuve de transparence vis-à-vis de l'administration.

Les agents ayant procédé aux revues dans le cadre de la « relation de confiance » ne seront pas habilités à procéder aux contrôles fiscaux a posteriori classiques (e.g. vérification de comptabilité) de la société ou d'autres sociétés du groupe.

Une participation basée sur le volontariat - A l'heure actuelle, une vingtaine d'entreprises, de taille et de secteurs d'activité divers (Yves Rocher, General Electric...) ont décidé de signer un protocole avec la DGFIP après avoir montré leur intérêt à expérimenter ce processus lors de l'un des deux appels à candidatures lancés par l'administration depuis 2013.

Date de l'appel à candidatures	Nombre de candidatures ouvertes	Nombre de candidats retenus
Octobre 2013	20	14
Juin 2014	30	10

Les limites actuelles d'une relation fondée sur les engagements réciproques de parties aux intérêts difficilement conciliables - La relation de confiance supposait, de la part de l'administration fiscale, une véritable « conversion culturelle », selon les termes utilisés par le Ministre de l'Economie et des Finances de l'époque, Pierre Moscovici. L'objectif était de moderniser la vision de l'entreprise que pouvaient avoir les agents de la DGFIP et de mieux appréhender les pratiques des entreprises. Or, lors de son expérimentation, la « relation de confiance » a pu être confrontée à des réticences, tant du côté de l'administration fiscale que des entreprises (l'une des illustrations les plus parlantes étant le nombre de PME candidates, plus faible que les estimations de la DGFIP). Néanmoins, cette proposition a fait l'objet d'un accueil favorable de la part des organisations patronales, malgré quelques réticences sur son caractère « trop proche d'un contrôle fiscal », et a recueilli des témoignages positifs de la part des entreprises qui se sont portées volontaires.

Un processus relancé par le projet de loi « renforçant l'efficacité de l'administration pour une relation de confiance avec le public »³ - Jusqu'alors, la « relation de confiance » reposait sur une simple initiative de la DGFIP, dépourvue de fondements textuels. L'article 7 du projet de loi propose de pérenniser la « relation de confiance » en habilitant le Gouvernement à légaliser ce dispositif par ordonnance, dans un délai de neuf mois à compter de la publication de la loi. Il sera néanmoins nécessaire de tirer les enseignements de la phase d'expérimentation développée depuis 2013 afin d'emporter l'adhésion du plus grand nombre d'entreprises.

1. Intervention de Jean-Luc Barçon-Maurin, chef du service juridique de la fiscalité à la DGFIP, lors de la 16^e Conférence annuelle « Panorama des redressements fiscaux » (26 juin 2014).

2. Protocole type de coopération en vue d'une revue contradictoire de la situation fiscale de l'entreprise appelée « relation de confiance »

3. Projet de loi renforçant l'efficacité de l'administration pour une relation de confiance avec le public (CPAX1730519L), en cours d'examen devant le Parlement.

III. Les résultats du contrôle fiscal : une image trompeuse ?



III. Les résultats du contrôle fiscal : une image trompeuse ?

Les résultats du contrôle fiscal sont habituellement commentés au regard de leur seule expression financière. Encore faut-il noter que **les données chiffrées relatives au contrôle fiscal sont peu aisées à corroborer et à interpréter**. Cette difficulté d'analyse résulte d'une information publique parcellaire.

Comme le soulignait la Cour de comptes dans son rapport public annuel pour 2016, « l'annexe voies et moyens de chaque projet de loi de finances comporte une présentation très partielle des résultats du contrôle fiscal.

[...] Les informations sur les droits rappelés et sur les recouvrements sont de plus très imprécises : elles ne permettent pas d'apprécier la ventilation par impôt des droits rappelés (qui figure, pourtant, dans le rapport d'activité de la DGFIP) ou les résultats des contrôles réprimant les fraudes les plus graves. Les données sur le recouvrement sont très parcellaires : seul le taux de recouvrement des créances issues du contrôle fiscal externe est présenté. Aucune ventilation par impôt ou en fonction de la gravité de la fraude n'est disponible et aucune information sur le taux de recouvrement des créances du contrôle sur pièces n'est fournie »⁴.

C'est pourquoi d'ailleurs, l'une de nos propositions vise à assurer une communication ouverte et consolidée des statistiques de l'administration fiscale conformément aux engagements du gouvernement en matière d'open data (voir Proposition n°1).

Même si le temps nécessaire pour apprécier l'efficacité d'une mesure législative est long, le délai de prescription ordinaire de trois ans devrait permettre à l'administration d'utiliser au plus tôt la majorité des nouveaux outils à sa disposition.

Pour autant, force est de constater que les résultats du contrôle fiscal ne présentent pas d'évolutions aussi significatives que le renforcement des moyens de l'administration auraient pu le laisser penser.

Partant, quelle appréciation est-il possible d'avoir des résultats effectifs de l'action de contrôle fiscal dans le contexte de renforcement sans précédent des moyens d'investigation, de contrôle et de sanction décrit notamment dans la première partie de cette étude ?

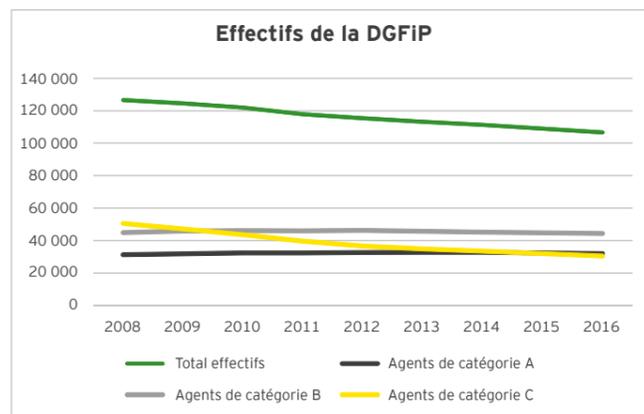
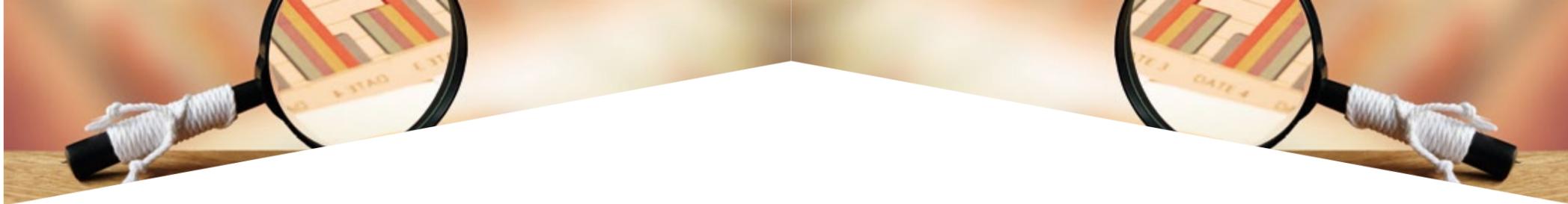
1. Une baisse des effectifs au sein de la DGFIP qui touche modestement la sphère de contrôle fiscal

La période 2008-2016 est marquée par une **diminution relativement importante des effectifs de la direction générale des finances publiques (DGFIP)**, le total des effectifs passant d'environ 126 000 à 107 000 agents en l'espace de huit ans, soit une baisse de 15,7%.

Effectifs prévisionnels de la DGFIP affectés à des fonctions de contrôle de l'impôt (tels que présentés annuellement dans le Programme n°156)									
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Action fiscalité des grandes entreprises	nd	500	493	543	522	822	843	1 083	nd
Action fiscalité des PME	nd	7 880	7 605	8 051	8 050	9 468	9 131	8 735	nd
Action fiscalité des particuliers et fiscalité directe locale	nd	8 789	5 268	6 313	6 313	5 586	5 521	5 460	nd
Total effectifs prévisionnels affectés au contrôle	nd	18 771	15 376	16 918	16 897	17 889	17 509	17 293	nd
Total effectifs prévisionnels	126 689	124 255	121 823	118 784	116 251	114 417	111 990	110 066	107 294
Part des effectifs affectés au contrôle au sein des effectifs totaux	-	15%	13%	14%	15%	16%	16%	16%	-

Source : programme 156 « Gestion des finances et des ressources humaines »

4. Cour des comptes, Rapport public annuel 2016, La lutte contre la fraude fiscale : des progrès à confirmer, p. 379-380



Source : Rapport annuel de la DGFIP

Si l'on regarde de plus près, on constate que cette diminution a touché quasi exclusivement les agents les moins qualifiés (Catégorie C) de la DGFIP, leurs effectifs passant de 50 000 à 30 000 personnes, soit une diminution de 66% en huit ans. En comparaison, le nombre d'agents de catégorie B s'est maintenu à 44 000 et celui de catégorie A s'est également maintenu pour un nombre d'agents compris entre 31 000 et 32 000.

A contrecourant de cette tendance globale baissière, l'effectif affecté au contrôle fiscal est demeuré stable (autour de 15% des effectifs totaux), comme en témoigne le programme 156 « Gestion des finances et des ressources humaines » joint au projet de loi de finances annuel.

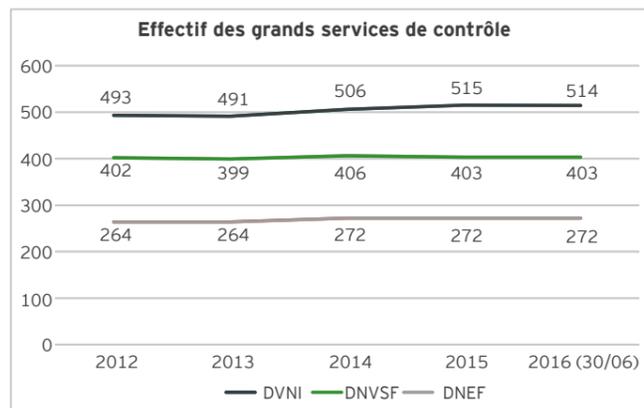
Le tableau figurant sur la page précédente met en évidence une réduction des effectifs affectés à l'action « Fiscalité des particuliers et fiscalité directe locale » qui pourrait s'expliquer par la présence plus importante, au sein de cette action, d'agents de catégorie C dont le nombre a été réduit sur la décennie. Par ailleurs, ce tableau témoigne de l'accroissement des effectifs affectés à l'action « Fiscalité des grandes entreprises », qui pourrait s'expliquer par l'enjeu croissant que représente le contrôle de ces contribuables.

L'effectif présenté dans ce programme est **prévisionnel**. En effet, les données définitives ne sont pas publiées par la DGFIP (son rapport annuel ne présentant que la répartition entre les catégories A, B et C sans plus de détail). Néanmoins, le nombre total d'effectifs prévisionnel est très proche du nombre définitif, ce qui témoigne d'une précision suffisante de ces estimations.

A compter de 2016, le programme 156 ne présentait plus l'effectif du contrôle fiscal détaillé par action. Pour autant, cet effectif se retrouvait pour la première fois, la même année, dans le rapport du Sénat commentant ce programme. Mais, alors que le programme 156 présentait les effectifs du

contrôle par type de contribuable contrôlé (grandes entreprises, PME, ...), le rapport du Sénat le présente sous une seule catégorie « Contrôle fiscal et assimilé »⁵. Le chiffre avancé pour 2016 est de 10 193 agents et pour 2017 de 10 252 agents. L'écart entre l'effectif 2015 (17 293 agents, présenté dans le tableau figurant sur la page précédente) et l'effectif 2016 nous semble s'expliquer par un périmètre statistique différent et non par une baisse des effectifs. En effet, à l'occasion d'un entretien avec la Commission des Finances du Sénat, le 20 octobre 2016, dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2016, **le directeur général des Finances Publiques, Bruno Parent, avait apporté la confirmation de la « sanctuarisation » des effectifs du contrôle fiscal.** Cette position n'a, à notre connaissance, pas été remise en cause.

Sans préciser l'effectif total affecté au contrôle parmi les agents de la DGFIP, le rapport présenté à l'Assemblée nationale sur le programme 156 indique, quant à lui, **une stabilité des effectifs des grands services de contrôle** que sont la Direction de Vérifications Nationales et Internationales (DVNI) pour les entreprises, la Direction Nationale des Vérifications de Situations Fiscales (DNVSF) pour les particuliers et la Direction Nationale d'Enquêtes Fiscales (DNEF) en charge de la lutte contre les fraudes les plus graves.



Source : Rapport Assemblée Nationale, n°4125, Projet de loi de finances pour 2017, Rapport général, Annexe n°26, Gestion des finances publiques et des ressources humaines, p. 14-16

2. Une évolution globale modérée des résultats financiers du contrôle fiscal

Les résultats globaux du contrôle fiscal sont l'addition de multiples affaires concernant des modalités de contrôle (sur pièces, depuis les locaux de l'administration, ou sur place chez le contribuable), des impôts et des profils de contribuables, personnes physiques ou morales, variés. De même fait on masse sans distinction de multiples corrections de simples erreurs involontaires et d'affaires de fraude délibérée ayant justifié des poursuites correctionnelles. **De ce fait, l'enseignement que l'on peut en retirer reste**

dans cette mesure modeste et l'appréciation doit demeurer prudente.

A cet égard, les effectifs affectés au contrôle fiscal n'ayant presque pas subi de variations au cours des dernières années, **le rendement par agent est demeuré plutôt stable, voire en légère hausse puisque, dans le même temps, le montant des droits rappelés a également augmenté.**

Cette **stabilité du rendement** s'explique par un facteur humain et un facteur financier.

Le **facteur humain**, le plus simple, correspond au maintien des effectifs affectés au contrôle fiscal. Pour autant, cette stabilité ne s'est pas accompagnée d'une rationalisation en profondeur de la répartition des agents, tant au niveau géographique qu'entre les différents niveaux de contrôle (départemental, interrégional et national), dans un but de renforcement de l'efficacité du contrôle fiscal. En effet, comme le souligne la Cour des comptes, **les règles de gestion interne à la DGFIP qui permettent aux agents de demander leur affectation en fonction essentiellement de leur ancienneté, et qui favorisent la mobilité à l'initiative de ces derniers avant l'intérêt du service,** continuent à s'appliquer. En conséquence, les différentes directions du contrôle fiscal ont des difficultés à attirer des agents possédant certaines compétences, ce qui induit une répartition non optimale des compétences techniques à travers le territoire et les services.

Le **facteur financier** quant à lui correspond à une hausse du montant des droits nets rappelés (passant de 13 milliards en 2008 à un nombre variant entre 15 et 16 milliards ces dernières années) et des pénalités infligées suite à contrôle fiscal (qui sont passées de 3 milliards à un montant variant entre 4 et 5 milliards), **soit des augmentations du montant total de droits nets et pénalités d'environ 28% en 10 ans en euros courants. En euros constants (c'est-à-dire corrigé des effets de l'inflation), cette hausse est ramenée à 18%⁶.**

Cette évolution pourrait être considérée comme modeste eu égard aux nouveaux instruments mis à la disposition de l'administration et ce d'autant que cette hausse des droits rappelés et des pénalités tient essentiellement aux performances du service de traitement des déclarations rectificatives (STDR - voir encadré page 38-39). En termes de répartition entre impôts, cette hausse des droits nets rappelés touche essentiellement :

- ▶ **l'impôt sur les sociétés** : les rappels consécutifs aux contrôles sur pièces ont stagné mais ceux consécutifs aux contrôles sur place sont passés d'environ 3 milliards à 4 milliards d'euros chaque année.
- ▶ **l'impôt sur le revenu** : le montant total des rappels annuels consécutifs aux contrôles sur pièces a

augmenté d'environ 600 millions d'euros sur la période 2008-2016, soit une augmentation de 46%. Cette hausse est très probablement liée aux performances du STDR : en effet, le montant d'impôt sur le revenu réclamé a augmenté de 44,7% entre 2013 (date de création du STDR) et 2016 alors qu'il a stagné de 2008 à 2013. Les rappels de droits consécutifs aux contrôles sur place ont quant à eux augmenté en valeur absolue (passant de 805 millions en 2008 à 1 122 millions en 2016), mais très peu varié en valeur relative (leur proportion dans le montant total des droits nets rappelés dans le contrôle sur place se situant autour de 13% tout au long de la décennie).

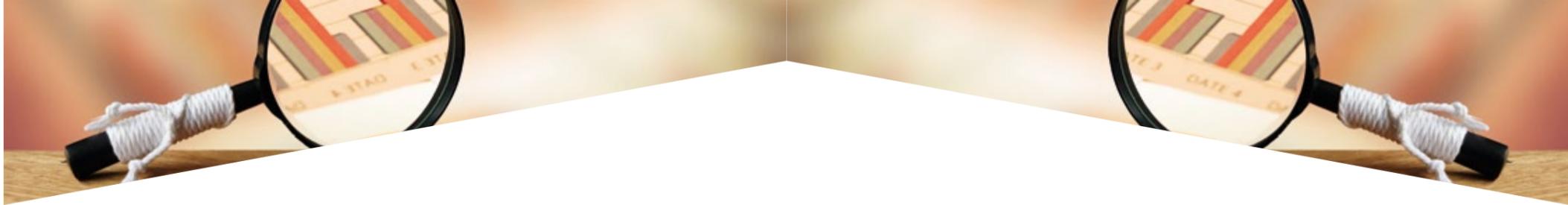
- ▶ **l'ISF** : le montant annuel des rappels s'établissait entre 300 et 400 millions d'euros avant l'introduction du STDR en 2013. Ce montant a ensuite très fortement augmenté, passant à plus d'un milliard d'euros en 2014 et 2015, soit une hausse de 186%, avant de redescendre à 637 millions d'euros en 2016. Les rappels d'ISF proviennent en quasi-totalité de contrôles sur pièces.

- ▶ **les cotisations sociales et autres impôts** : le montant total des rappels concernant ces impositions s'établissait à environ 800 millions entre 2008 et 2010 avant de grimper à une moyenne de 1,5 milliards sur les années 2011-2016, soit une hausse de quasiment 90%. Cette hausse se retrouve aussi bien dans les contrôles sur place que sur pièces. Durant la même période, les rappels de droits nets en matière de TVA, de droits d'enregistrement ou d'impôts locaux n'ont quant à eux pas évolué. Corrélativement à cette hausse des droits nets rappelés, le nombre de contrôles sur place a stagné, voire légèrement diminué, passant de 52 000 à environ 49 000 chaque année. Cette diminution du nombre de contrôles sur place s'est donc accompagnée d'une efficacité accrue, notamment en matière d'impôt sur les sociétés, puisque plus d'un milliard d'euros de droits nets supplémentaires sont rappelés chaque année par rapport à 2008.

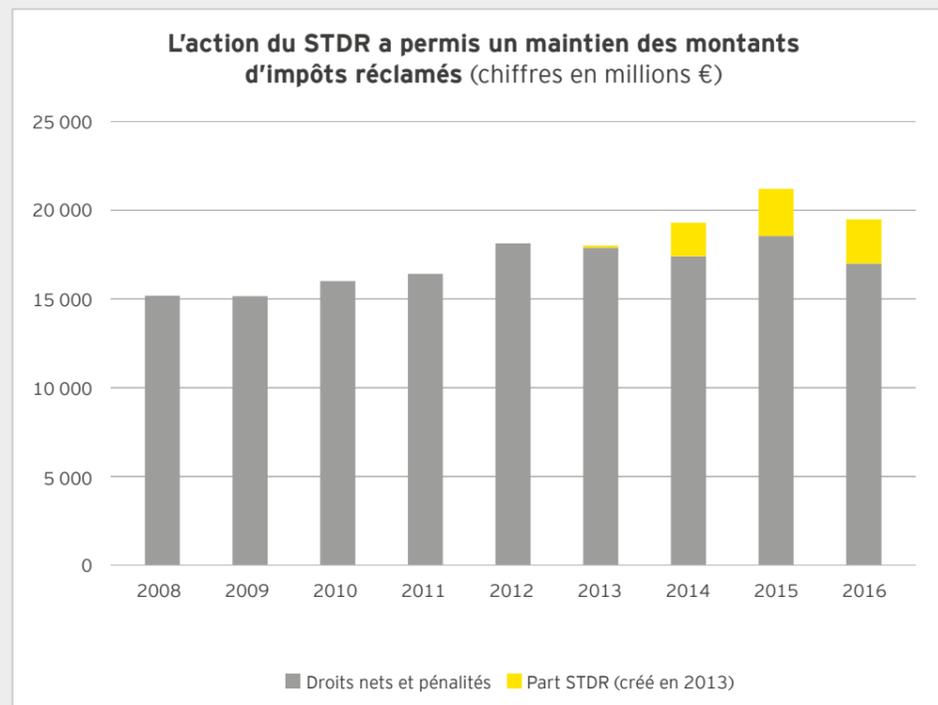
Faute de chiffres plus précis publiés par la DGFIP, seules quelques hypothèses peuvent être avancées pour expliquer cette augmentation de l'efficacité des contrôles sur place ciblant l'impôt sur les sociétés. **Une des raisons possibles est un contrôle plus systématique que dans le passé des questions liées à la fiscalité internationale (prix de transfert, existence ou non d'établissement stable, application de retenue à la source).** Il en résulte probablement des montants de redressement unitaires plus élevés qui tirent la moyenne constatée vers le haut. Cette explication serait corroborée par **une montée en gamme de l'utilisation de la procédure de visite et de saisie prévue à l'article L. 16 B du LPF qui a été régulièrement mise en œuvre à l'égard de grands groupes au cours de la décennie,** notamment en raison d'interrogation de l'administration sur ces sujets.

6. Dans l'annexe « Evaluations des voies et moyens » au projet de loi de finances pour 2018, l'administration indique en effet (p. 181) que l'indice d'évolution en euros constants des droits et pénalités est passé de 106 à 125 de 2008 à 2015 (l'information n'étant pas disponible pour 2016).

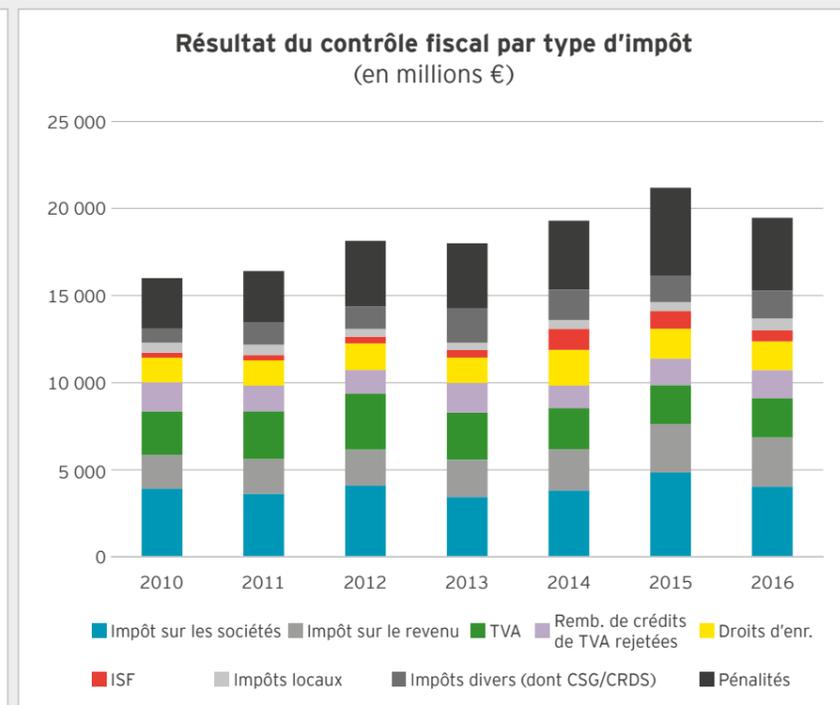
5. Voir par ex. Rapp. Sénat, n°140, Projet de loi de finances pour 2017, Rapport général, Tome III, p. 31



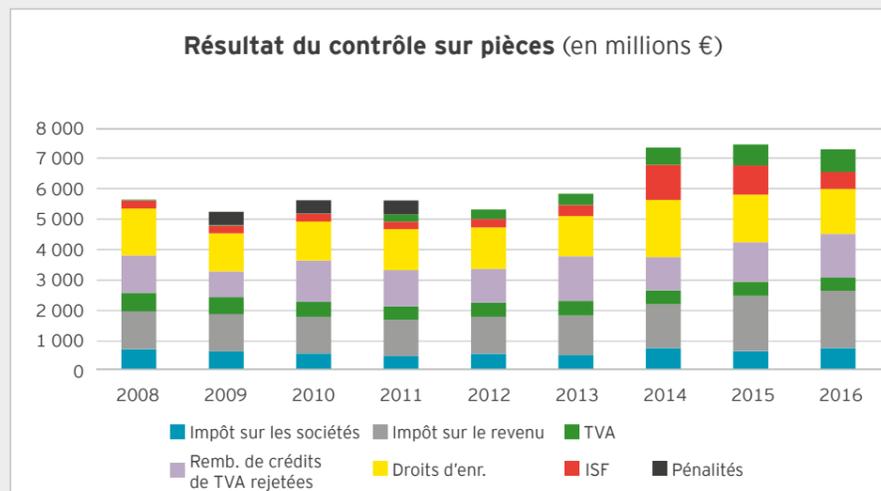
Le contrôle fiscal en chiffres



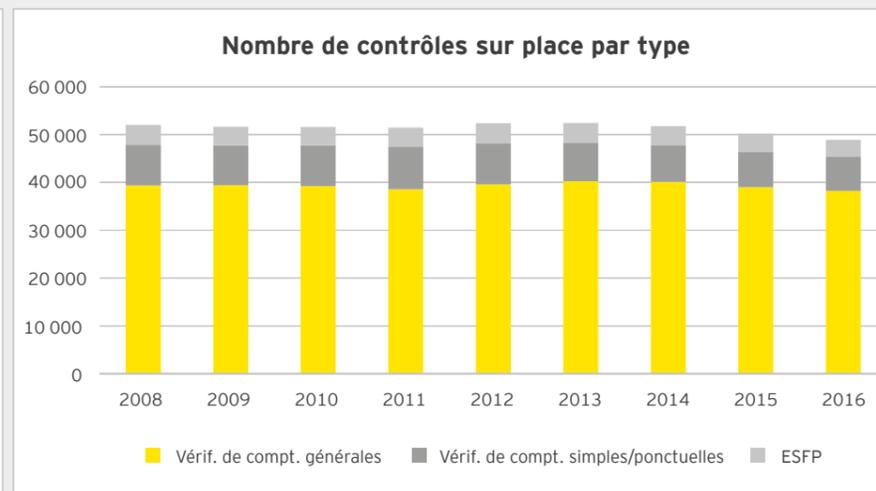
Source : Rapport annuel de la DGFIP



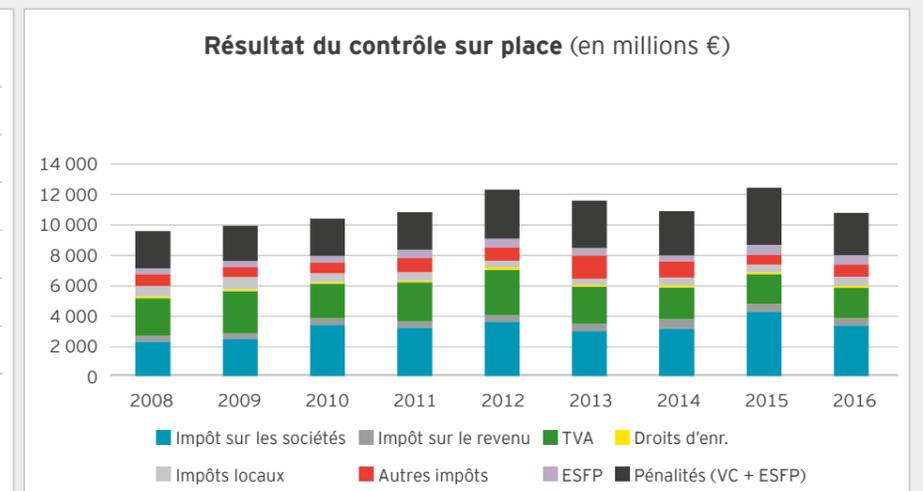
Source : annuaire statistique de la DGFIP, tableau 601 « résultats du contrôle fiscal en droits nets »



Source : annuaire statistique de la DGFIP, tableau 601 « résultats du contrôle fiscal en droits nets »

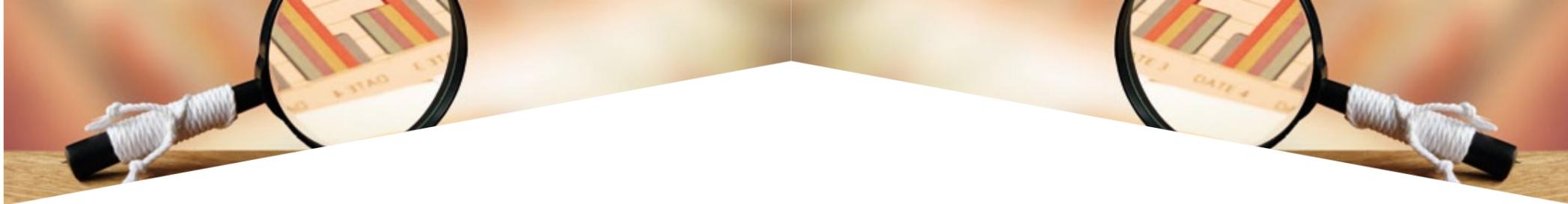


Source : annuaire statistique de la DGFIP, tableau 601 « résultats du contrôle fiscal en droits nets » et « résultats du contrôle fiscal en nombres »



Source : annuaire statistique de la DGFIP, tableau 601 « résultats du contrôle fiscal en droits nets »

Nota : le graphique ci-dessus ne présente pas les chiffres pour les années 2008 et 2009, à défaut de publication de certaines données par l'administration fiscale.



Le cas à part du STDR : quand la carotte est plus efficace que le bâton.

Un dispositif éphémère. - Le dispositif de régularisation des avoirs non déclarés à l'étranger, institué en 2013 par voie de circulaire avant d'être supprimé fin décembre 2017, était géré par le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) et s'inscrivait dans la lutte contre la dissimulation d'avoirs à l'étranger et, plus largement, dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Un dispositif transactionnel. - Ce dispositif, s'inspirant d'exemples étrangers notamment britanniques et italiens, reposait sur un marché relativement simple mais très efficace entre le contribuable et l'administration fiscale. Cette dernière s'engageait à réduire le taux de la majoration pour manquement délibéré (passant de 40% à 30% voire 15% dans certains cas) ainsi que l'amende pour défaut de déclaration des avoirs à l'étranger (passant de 5% à 3% voire 1,5% dans certaines cas) en échange de la déclaration spontanée, de la part du contribuable, de ses avoirs détenus à l'étranger et du paiement intégral des impositions supplémentaires mises à sa charge. De plus, en raison du monopole d'engagement des poursuites pénales pour fraude fiscale dévolu à l'administration fiscale, les contribuables qui déclaraient spontanément leurs avoirs détenus à l'étranger échappaient également à ce type de poursuites.

Un dispositif fructueux. - Le bilan du dispositif de régularisation des avoirs non déclarés à l'étranger est très positif puisqu'il a permis de régulariser environ 32 milliards d'euros d'avoirs et d'encaisser environ 8 milliards d'euros de recettes sur la période 2014-2017, grâce au dépôt de plus de 51 000 déclarations rectificatives. Ces chiffres vont encore augmenter, bien que plus modérément, en 2018 avec le traitement des derniers dossiers déposés.

En millions €	2013	2014	2015	2016	2017 (estimations)	Total
Recettes du STDR	116	1 913	2 654	2 476	Entre 1 000 et 1 200	Entre 8 159 et 8 359

Un rendement très supérieur à celui du contrôle fiscal classique. - Le rendement par agent de l'administration fiscale en matière de contrôle fiscal classique est d'environ 1,6 millions € en 2016 (10 193 agents affectés au contrôle pour 16 991 millions d'euros de droits et pénalités rappelés). En comparaison, le rendement par agent travaillant au STDR pour la même année était de 14,4 millions € (172 agents affectés au STDR pour 2 476 millions d'euros de droits et pénalités rappelés). Cette impressionnante différence de rendement est inhérente au dispositif de régularisation spontanée mis en place en 2013. En effet, les agents du STDR se retrouvent immédiatement en possession de tous les éléments nécessaires à établir le montant des droits rappelés, sans avoir à mener de longues investigations, comme cela aurait été le cas en matière de contrôle classique. En raison de ce succès, l'une de nos propositions vise à introduire un service équivalent pour les personnes morales (voir notre Proposition n°9).

3. Une stagnation des chiffres relatifs à la lutte contre la fraude fiscale ?

La nécessité de lutter plus efficacement contre la fraude fiscale a systématiquement été mise en avant par les gouvernements pour justifier les pouvoirs et moyens accrus octroyés à l'administration fiscale

Outre les initiatives rappelées précédemment, ce renforcement s'est également traduit par la réorganisation des instances stratégiques en la matière avec :

- ▶ la création en 2008 de la **délégation nationale à la lutte contre la fraude (DNLF)**, chargée de coordonner la lutte contre la fraude. Cette délégation prépare le plan national de lutte contre la fraude, en assure le suivi et pilote les comités départementaux de lutte contre la fraude (CODAF), qui contribuent de plus en plus à la détection de la fraude fiscale, en associant à leur démarche la DGFIP et d'autres administrations comme l'URSSAF.
- ▶ le transfert en 2008 du **bureau en charge des poursuites correctionnelles** au sein de la sous-

direction en charge du contrôle fiscal (ce bureau se trouvait précédemment géré par le service juridique de la DGFIP) : ce transfert témoigne du rapprochement de l'action de contrôle et de l'action répressive.

- ▶ la création d'un **comité stratégique** dont le rôle est de coordonner la position des services des ministères en charge des finances et du budget dans le cadre de la préparation des textes ayant trait à la lutte contre la fraude. Ce comité est composée du directeur de cabinet du ministre des finances et des comptes publics ainsi que de représentants des diverses administrations des ministères économiques et financiers concernés par la lutte contre la fraude.
- ▶ la création d'une **Task Force TVA** visant à mettre en commun les informations et expériences des différents services de l'Etat concernés par la lutte contre les fraudes à la TVA.
- ▶ la mise à la disposition de la sous-direction du contrôle fiscal des équipes chargées de l'instruction des dossiers de poursuites pénales autrefois de la responsabilité du service juridique ainsi que la

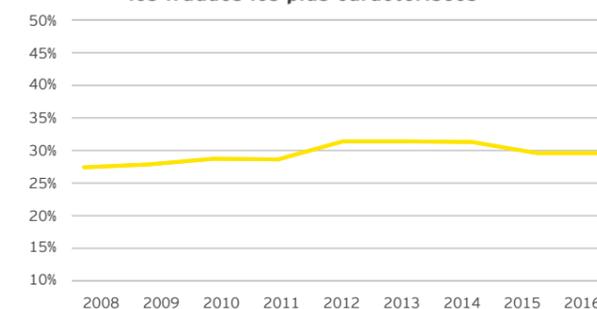
transformation ultérieure de cette sous-direction en service du contrôle fiscal en 2011.

Des procédures d'échange d'informations ont également été mises en place entre la DGFIP et d'autres services de l'Etat, organismes ou autorités afin d'accroître et de diversifier les renseignements qu'elle exploite en vue de détecter la fraude fiscale. On peut citer parmi eux la **direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI)**, la cellule de traitement du renseignement et d'action contre les circuits financiers (**Tracfin**), le **procureur de la République financier ou l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR)**. Illustration du succès de ce renforcement de l'échange d'information entre la DGFIP et ces différentes administrations, les informations fournies par Tracfin depuis 2009 ont permis d'effectuer 689 contrôles aboutissant à un moment de droits rappelés et pénalités de plus de 717 millions d'euros. Néanmoins, cet échange d'informations reste à parfaire, notamment à travers la création prévue de portails sécurisés permettant de faciliter ces échanges d'informations de façon dématérialisée via la création d'une plateforme unique et commune aux différents organismes.

Malgré ces évolutions structurelles couplées à un renforcement de l'arsenal répressif, les résultats de la lutte contre la fraude peuvent apparaître comme décevants.

En effet, **le pourcentage des contrôles réprimant les fraudes les plus caractérisées**, c'est-à-dire les opérations de contrôle fiscal externe ayant détecté des cas de fraude les plus graves par la nature des pénalités appliquées (exclusives de bonne foi ou appliquées en cas de défaillance après mise en demeure) et leur montant (dépassant soit 7 500€ et 30% des droits érudés soit 50% du total des pénalités appliquées, intérêts de retard compris) **n'a quasiment pas évolué entre 2008 et 2016, passant de 27,20% à 29,50%**. Durant la même période, la part des opérations de contrôle en fiscalité internationale, c'est-à-dire la part de ces opérations aboutissant à au moins un rappel sur le fondement d'un texte visant à réprimer l'évasion fiscale internationale, est également restée stable, passant de 10,50% à 11%. Le nombre de contrôles externes n'a, quant à lui, que très peu évolué sur la même période, diminuant de 52 000 à approximativement 49 000, soit une baisse de 6%.

Pourcentage des contrôles réprimant les fraudes les plus caractérisées



Source : Programmes 156 : « gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local » annexés aux projets de loi de finances

Une autre illustration de l'évolution modeste des résultats en termes de lutte contre la fraude concerne les mesures répressives. Ainsi la part des contrôles fiscaux externes ayant donné lieu à l'application des pénalités de 40% ou plus n'a que très peu évolué, passant de 28,60% en 2010 à 31% en 2016.

Même constat concernant les **perquisitions fiscales dont le nombre a même diminué**, passant de 240 en 2010 à 204 en 2016. Toutefois, cette évolution numérique dissimule une montée en gamme des contribuables ciblés, la DGFIP n'hésitant pas à utiliser cette procédure à l'égard de grands groupes internationaux (ce qui demeurait rare il y a encore quelques années).

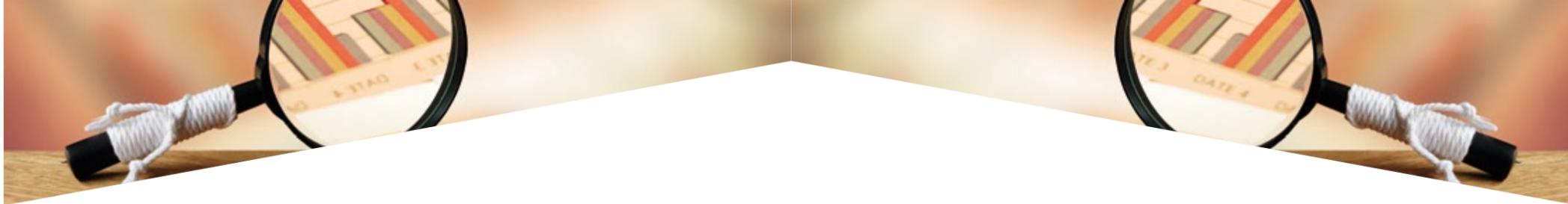
Evolution du nombre de perquisitions fiscales

En millions €	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Nombre de perquisitions fiscales	240	235	246	221	201	210	204

Source : Annuaire statistique de la DGFIP

Cette stagnation se retrouve également dans le nombre de dossiers soumis au filtre de la commission des infractions fiscales, désormais connu sous le terme de « verrou de Bercy » et dans **le nombre de dossiers transmis in fine à l'autorité judiciaire par l'administration fiscale**. De 2008 à 2016, entre 1 005 et 1 265 dossiers ont été transmis pour analyse à la commission des infractions fiscales et entre 1 004 et 1 265 dossiers ont été transmis à l'autorité judiciaire. Le nombre de plaintes déposées pour fraude fiscale est resté encore plus stable puisque, chaque année, il y a eu entre 939 et 1 069 plaintes déposées, pour une moyenne de 991 plaintes par an.

7. Définition donnée dans le programme 156 « Gestion des finances et des ressources humaines » joint au projet de loi de finances annuel



Un volume constant d'affaires soumises au filtre du « verrou de Bercy »⁸

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Nombre de propositions de poursuites pénales pour fraude fiscale soumises au contrôle du « verrou de Bercy »	1 029	1 005	1 043	1 046	1 126	1 182	1 265	1 061	944
Nombre de plaintes déposées pour fraude fiscale	992	939	981	966	987	1 018	1 069	1 027	943
soit un taux de dépôt de plainte de :	96%	93%	94%	92%	88%	86%	85%	97%	100%
dont: défaut de déclaration / activité occulte	340	275	330	285	299	328	410	453	433
constatation de dissimulations	419	448	435	429	406	327	426	413	331
réalisation d'opérations fictives	104	107	105	81	72	63	49	15	18
autres procédés de fraude	129	109	111	171	210	300	184	146	161

Source : annuaire statistique de la DGFIP, tableau 604 « Poursuites pénales déposées : nombre de décisions de justice rendue »

Dernier indice des résultats mitigés du contrôle fiscal au regard du renforcement des outils dont l'administration dispose désormais : le nombre de décisions de justice rendues en matière pénale entre 2008 et 2011 (l'administration ne publie plus ces informations depuis cette date) et le nombre de condamnations prononcées dans cette matière durant la même période. En 2008, 1 160 décisions de justice étaient rendues contre 965 en 2011. La même tendance baissière est observable en matière de condamnations prononcées (716 condamnations définitives en 2008 contre 602 en 2011).

Le rapport d'information de l'Assemblée nationale sur les procédures de poursuite des infractions fiscales avançait le chiffre de 524 condamnations pour 2016 ce qui semble confirmer la poursuite de cette tendance. Par ailleurs, ce rapport soulignait « la faiblesse des peines prononcées en matière de fraude fiscale » : **en effet, sur les 524 condamnations prononcées en 2016, 21% seulement comportait une peine d'emprisonnement ferme alors que le taux moyen d'emprisonnement ferme pour l'ensemble des condamnations correctionnelles est de 32%.** Le montant moyen de l'amende prononcée était quant à lui de 14 081 euros (faible mais en progression puisqu'il était d'environ 10 000 euros en 2007). Selon le rapport d'information, cette faiblesse s'expliquerait par le fait que **« les prévenus ne sont généralement pas en situation de récidive et que beaucoup ont régularisé leur situation avant la tenue du procès ».**

En parallèle, de 2008 à 2016⁹ le nombre d'amendes et de condamnations pécuniaires a connu une légère

hausse avec 12 771 000 amendes et condamnations pécuniaires infligées en 2016 contre 11 473 000 en 2008, soit une hausse de 11%.

4. Un taux de recouvrement de l'impôt stable, mais globalement faible après contrôle fiscal

Dernier élément financier et quantitatif, les données du recouvrement. En effet, **la véritable sanction pécuniaire d'un contrôle intervient dans le recouvrement effectif des sommes redressées.** A ce titre deux mesures de recouvrement doivent être distinguées : le recouvrement spontané et le recouvrement post-contrôle.

Archétype du civisme fiscal, le **recouvrement spontané** s'entend de l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs démarches et obligations fiscales. Le recouvrement spontané comprend une obligation déclarative et une obligation de paiement.

L'obligation déclarative se matérialise à travers certains indicateurs comme le taux de déclaration des particuliers permettant de déterminer la part de ces derniers qui remplit sa déclaration d'impôt sur le revenu dans les délais. Ce taux est resté très stable et élevé entre 2008 et 2016, oscillant entre 97,90% et 98,47%.

Il en est de même pour le taux de déclaration des professionnels restant au-delà de 95% sur la décennie. Une légère baisse a pu être observée au titre de l'année 2015, probablement en raison de la généralisation, fin 2014, du recours obligatoire aux

téléprocédures de déclarations de TVA, peu familières à un certain nombre de professionnels de taille modeste.

Concernant l'obligation de paiement, le taux de paiement des impôts des particuliers, qui mesure le taux de recouvrement des impôts payés par ces particuliers, s'est amélioré entre 2008 et 2016, passant de 95,50% à 99,04%¹⁰.

Le taux de recouvrement spontané des impôts des professionnels a progressé dans les mêmes ordres de grandeurs, passant de 97,92% en 2008 à 99,30% en 2016¹¹. Enfin, le taux de paiement des amendes a varié entre 2008 et 2016 pour finalement rester stable autour de 76% à la fin de la décennie.

Il ressort de ces différents taux une grande stabilité et des pourcentages élevés, illustrant que sur la période couverte il n'y a pas eu de dégradation du niveau de respect spontané de leurs obligations par les contribuables. C'est là un indice de civisme fiscal à la fois élevé et croissant.

Le taux de **recouvrement post-contrôle** mesure, pour sa part, la capacité de l'administration à effectivement engranger financièrement les résultats de son action de contrôle. Or, s'il est également resté stable, il est néanmoins demeuré faible.

La mesure utilisée par l'administration fiscale, nommée TRCF pour « taux de recouvrement du contrôle fiscal », a pour objectif de calculer le taux de créances ayant été recouvrées au 31 décembre de la deuxième année qui a suivi leur prise en charge par les services de recouvrement. Le délai de deux ans représente effectivement le délai au terme duquel l'essentiel des diligences à effectuer par le comptable public a dû être réalisé. Ce taux ne permet pas de connaître le taux de recouvrement définitif des créances qui n'est pas rendu public.

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
TRCF brut¹	37,90%	45,10%	49,10%	48%	43%	51,90%	40,50%	NC	NC
TRCF net²	51,50%	61,40%	64,70%	66,30%	63%	74,50%	53,40%	61,50%	60%

Sources : Cour des comptes d'après annexes Voies et moyens (tome 1) des PLF 2008 à 2016 et Missions interministérielles menées et annexées chaque année aux projets de loi de finances (programme 156 de cette mission dans la partie « gestion des finances publiques et des ressources humaines »)

1. Taux brut de recouvrement au 31 décembre de l'année n sur les créances de l'année n-2.

2. Taux net de recouvrement au 31 décembre de l'année n sur les créances de l'année n-2 excluant les créances de contrôle fiscal externe sur lesquelles les comptables ne peuvent pas agir (créances en procédures collectives et contestées avec sursis de paiement) et les créances relatives aux impôts locaux sur rôle.

Le tableau ci-dessus présente le **TRCF brut** (qui prend en compte l'ensemble des créances de contrôle fiscal) et le **TRCF net** (qui ne prend pas en compte les

10. Le taux de paiement des impôts des particuliers exprime le pourcentage de recettes totales recouvrées en année N-1 et N sur les prises en charge brutes en principal effectuées en année N-1 des impôts sur rôle des particuliers (IR, prélèvements sociaux, taxes d'habitation, taxes foncières et ISF). Il prend en compte les impositions initiales, supplémentaires et les impositions suite à contrôle fiscal.

11. Ce taux est le produit du montant des paiements acquittés dans les délais sur le montant des paiements intervenus dans les délais auquel s'ajoute celui des créances prises en charge correspondant aux déclarations non accompagnées du paiement, total ou partiel, de l'impôt déclaré comme dû par l'utilisateur.

créances de contrôle fiscal externe sur lesquelles les comptables ne peuvent pas agir comme les créances en procédures collectives ou les créances contestées avec sursis de paiement).

Le taux brut de recouvrement des créances issues du contrôle fiscal externe est globalement faible depuis 2008, ne dépassant que très rarement les 50%. La faiblesse de ce taux résulte de facteurs exogènes à l'administration (par exemple, les créances issues du contrôle fiscal portent fréquemment sur des sociétés éphémères qui se mettent en situation de liquidation judiciaire ou des particuliers qui organisent leur insolvabilité lors d'un contrôle), mais également endogènes (par exemple à cause d'un manque de suivi et de concertation entre les phases d'instruction et de recouvrement des dossiers, qui relèvent de la compétence de services différents). On peut cependant regretter qu'une donnée aussi importante ne fasse pas l'objet d'une publication régulière et que la série publique s'arrête en 2014.

Cette moyenne cache néanmoins l'hétérogénéité du TRCF d'un service à l'autre. Le taux de recouvrement est très élevé au sein de certaines directions, notamment la direction nationale des vérifications de situations fiscales et la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI - qui représente, selon les années, de 35 à 50 % du total des créances recouvrées) en raison de la nature de ses créances mais également de la solvabilité des contribuables personnes physiques aisés ou grandes entreprises et des filiales qu'elles contrôlent. En dehors de ces directions, le taux de recouvrement est beaucoup plus faible :

► le taux de recouvrement de la direction des résidents à l'étranger et des services généraux a baissé de 53,6 % à 21,8 % entre 2011 et 2013 ;

► les DIRCOFI, qui représentent selon les années entre 25 et 35 % du total des créances, voient leur taux de recouvrement moyen se dégrader de 48,1 % à 31,2 %



entre 2010 et 2013 ;

- ▶ les DDFiP, qui représentent selon les années entre 20 et 30 % du total des créances, ont un taux de recouvrement stable, mais à un niveau moyen particulièrement bas (environ 23%).

Soulignons, pour conclure, que le TRCF doit être lu en gardant à l'esprit qu'il porte sur le recouvrement de créances issues de procédures fiscales anciennes, datant parfois de plusieurs années et ne permet d'apprécier l'efficacité des réformes de procédure qu'avec plusieurs années de décalage. Il n'en reste pas moins qu'aucune amélioration de ce taux n'est perceptible sur la période examinée.

5. L'urgente nécessité d'une mesure qualitative des résultats du contrôle fiscal

A la lecture des commentaires précédents, on mesure la difficulté de l'observateur externe à formuler une appréciation juste et objective des résultats des services de contrôle. Réduit à une approche purement quantitative et financière, le prisme de cette analyse ne peut être que réducteur et partiel.

Or, plus que jamais, alors même que l'opinion publique est plus sensible que par le passé à la justice fiscale et alors même que la presse s'est emparée de ce sujet, il importe encore davantage de faire la lumière à la fois sur l'évolution du civisme fiscal, de tenter pour autant que cela soit possible de cerner la fraude et d'être en mesure de mieux distinguer dans l'ensemble des résultats du contrôle fiscal ce qui résulte d'une correction de simples erreurs, de ce qui ressort de la sanction de comportements véritablement frauduleux.

En outre, il est encore plus important de pouvoir dépasser une vision purement monétaire et d'arriver à mieux évaluer la dimension qualitative de l'action des services de contrôle. Cela inclut une vision plus fine des taux et des fréquences de contrôle, de la nature des redressements les plus fréquemment opérés, des domaines de la fiscalité couverts par les contrôles, des exigences documentaires non ou mal respectées, des taux de récidives, des procédures de contrôles mises en œuvre, des moyens humains et du temps consacrés aux opérations de contrôle, des profils donnant lieu à application de pénalités ou engagement de poursuites correctionnelles, mais aussi de la capacité à apprécier de manière plus qualitative la chaîne entière du contrôle fiscal partant des premiers stades de la programmation jusqu'à l'étape ultime du recouvrement.

L'administration possède dans ses applications de gestion une masse de données qui, anonymisées, pourrait, dans le cadre de l'open data publique, constituer une formidable occasion d'éclairer de manière transparente et non partisane ce débat sur la qualité et l'efficacité du contrôle fiscal.

Faute d'apprécier véritablement ceux-ci, il sera difficile non seulement de porter un jugement sur l'effectivité de l'ensemble des mesures prises pour renforcer l'arsenal de contrôle, mais aussi sur leur réelle opportunité. En effet, le civisme fiscal peut tout autant être accru par des mesures non coercitives, qu'elle prennent la forme d'un allègement des procédures déclaratives, d'une simplification de la norme, d'une expression plus claire et compréhensible de celle-ci, d'une pédagogie plus active à l'égard des contribuables ou d'un accès plus immédiat à une information de qualité.

IV. Nos propositions de réforme



IV. Nos propositions de réforme

Le volet proposition de cette étude est le corollaire évident et nécessaire du constat dressé dans les pages qui précèdent. Il n'est certainement pas exhaustif et pourrait sans aucun doute être enrichi. Il constitue quoi qu'il en soit un témoignage concret du fait que si l'on veut améliorer la qualité des rapports entre les contribuables et l'administration, cet objectif est aisément à portée de main.

Aucune des mesures suggérées ne se veut agressive à l'égard de l'administration fiscale ou de ses agents, ni n'entend rendre encore plus complexe et difficile l'action des services de contrôle.

Afin d'en faciliter la lisibilité, elles ont été organisées autour de **quatre objectifs** tout en tentant d'incarner des principes qui sont au cœur du fonctionnement d'une société démocratique.

1. Pour une administration qui rassure

TRANSPARENCE

Proposition n°1

Assurer une communication ouverte et consolidée des statistiques de l'administration fiscale

L'amélioration du civisme fiscal passe par de nombreux instruments dont la meilleure connaissance de l'activité de contrôle et répressive de l'administration. Or, force est de constater que de nombreuses statistiques décrivant les actions de l'administration fiscale sur ces terrains ne sont pas mises à la disposition du public. Une démarche de transparence concernant notamment l'activité des services de contrôle dans le cadre de l'open data public permettrait aux universitaires mais aussi aux praticiens d'avoir un dialogue entre contribuables et administration plus éclairé et sans doute plus apaisé.

Proposition n°2

Communiquer au contribuable, à sa demande, la copie de la demande d'assistance internationale adressée par les autorités françaises à leurs homologues étrangers

En matière d'assistance internationale, les demandes adressées par les autorités françaises à leurs homologues étrangers ne sont pas communicables aux contribuables concernés. Or, ce manque de transparence inutile, puisque ne préservant pas particulièrement les intérêts de la DGFIP, est mal vécu par les contribuables qui y voient un espace dans lequel l'administration fiscale française pourrait être en mesure d'adresser des informations potentiellement erronées aux

administrations étrangères. C'est pourquoi, il est suggéré de prévoir que désormais, les demandes d'assistance internationale soient communiquées aux contribuables concernés, sur demande de ces derniers.

Proposition n° 3

Améliorer la motivation des rectifications fondées sur des opérations menées sur le Fichier des Ecritures Comptables (FEC) dans la cadre de la proposition de rectification

Lorsque l'examen du FEC par le service vérificateur en cas d'examen de comptabilité ou de vérification de comptabilité, révèle des anomalies donnant lieu à des rectifications, l'administration devrait préciser au contribuable la nature des opérations effectuées sur le FEC dans la proposition de rectification (étendre l'obligation de motivation de l'art. L57 al. 3 aux opérations réalisées dans le cadre de l'art. L47-A-I du LPF).

Proposition n° 4

Saisine de la CIF et motivation obligatoire pour engager la procédure non contradictoire eu égard au risque de dépérissement des preuves

Aux termes de l'article 228 alinéa 3 du LPF, la CIF examine l'affaire sans que le contribuable soit avisé de la saisine ni informé de son avis, lorsque le ministre chargé du budget fait valoir qu'existent des présomptions caractérisées d'infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves. Or, l'expérience montre que lorsque l'administration invoque ces dispositions, elle ne motive pas toujours sa demande, se limitant à invoquer ce risque de dépérissement des preuves en quelques mots seulement et donc sans la moindre explication ou justification écrite. Il pourrait donc être proposé de prévoir une motivation obligatoire pour une telle demande, ce qui n'aurait pas pour effet de perturber les démarches du Service, tandis que l'enjeu est d'une particulière importance pour le respect des droits de la défense.

Proposition n°5

Prévenir le contribuable que l'administration exige l'obtention de certains documents, à défaut de quoi elle exercera son droit de communication auprès des clients ou des fournisseurs

L'exercice par l'administration de son droit de communication auprès des clients ou fournisseurs du contribuable peut causer à ce dernier un véritable préjudice commercial et de notoriété. Il ne s'agit donc pas d'une démarche anodine, même si pour l'administration, cette technique

est réellement banalisée, le Service n'ayant sans doute pas conscience des effets négatifs de leurs demandes. C'est pourquoi il est proposé de créer une formalité préalable devant conduire l'administration à prévenir le contribuable qu'à défaut d'obtenir certaines informations, elle exercera son droit de communication auprès des clients ou fournisseurs. Cette proposition qui n'aurait pas pour effet de paralyser les agents en charge du contrôle fiscal, pourrait au contraire leur faire gagner du temps, en récupérant du contribuable les informations en cause, sans avoir à exercer le droit de communication.

Proposition n°6

Prévoir les conditions dans lesquelles un contribuable peut contester une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre pays

Dans son arrêt *Berlioz*, la CJUE a énoncé que l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne devait être interprété en ce sens qu'un administré qui s'est vu infliger une sanction pécuniaire pour non-respect d'une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre administrations fiscales nationales au titre de la directive 2011/16, est en droit de contester la légalité de cette décision, au motif qu'elle ne serait pas suffisamment motivée au moyen d'informations vraisemblablement pertinentes (CJUE, Gde ch., 16 mai 2017, aff. C-682/15). Sur ces bases, il pourrait être opportun de préciser comment une telle contestation doit être introduite devant le juge français, tant lorsque la France est l'Etat requis (saisine du juge par la société établie en France à qui les informations sont demandées), que par extension, lorsque la France est l'Etat requérant (saisine du juge par le contribuable établi en France à qui les informations demandées à un tiers seront opposées).

LOYAUTE

Proposition n°7

Élargir le champ d'application de l'article L.80 A du LPF aux règles de procédure, eu égard au devoir de loyauté pesant sur les agents de la DGFIP vis-à-vis de leur hiérarchie

Si les agents de la DGFIP doivent faire preuve de loyauté vis-à-vis des contribuables, ils doivent tout autant faire preuve de loyauté vis-à-vis de leur hiérarchie. Or, ce principe vient se télescoper

à l'exclusion des règles de procédure du champ d'application de l'article L.80 A du LPF. En effet, tandis que ce sujet avait donné lieu à des hésitations lors des échanges ayant abouti au rapport Fouquet, comment concilier cette exclusion avec le principe de loyauté obligeant un agent de l'Etat à obéir à sa hiérarchie. Autrement dit, comment cautionner l'idée selon laquelle un agent de la DGFIP pourrait désobéir aux instructions procédurales contenues dans un BOFIP rédigé au nom du ministre et donc manquer de loyauté vis-à-vis de sa hiérarchie. C'est pourquoi, il pourrait être proposé d'intégrer enfin les règles procédurales dans le champ d'application de l'article L.80 A du LPF.

Proposition n°8

Prévoir une insaisissabilité immédiate, lors des perquisitions, des correspondances avocats-clients

Lors de l'exercice du droit de visite et de saisie, il n'est pas rare que les agents de l'administration saisissent les correspondances adressées par ou à des avocats, sans inviter au préalable le contribuable visité à en opérer une sélection afin qu'elles ne fassent pas l'objet d'une saisie. Or, ces pièces sont couvertes par le secret professionnel des avocats, ce que confirme de manière constante la jurisprudence des cours d'appel et de la Cour de Cassation qui en interdit l'utilisation par l'administration. Toutefois, la circonstance que l'administration ne puisse s'appuyer sur des correspondances d'avocats pour motiver des rectifications ne garantit pas le respect du secret professionnel des avocats dès lors que l'administration dispose de la faculté d'en prendre connaissance et d'orienter ses investigations en fonction des informations recueillies à la lecture des correspondances saisies illégalement. Il est donc nécessaire que l'interdiction de saisie des correspondances d'avocats soit inscrite à l'article L 16 B du LPF pour garantir le véritable respect du secret professionnel, sous peine de vicier l'ensemble des saisies opérées.

CONFIANCE

Proposition n°9

Créer une procédure de régularisation pour les personnes morales¹²

L'administration a ouvert dans le passé une procédure de régularisation pour les contribuables personnes physiques possédant des avoirs à l'étranger non déclarés. Sur ce modèle et dans un contexte de changement en profondeur des règles

12. La DGFIP a élaboré un avant-projet de circulaire en date du 30 mai 2018 relatif à la mise en place d'un « guichet » de régularisation fiscale pour les entreprises mais la suite réservée à cet avant-projet n'était pas connue à la date de rédaction des présentes propositions.

en matière de fiscalité internationale des opérations transfrontalières des entreprises, une démarche analogue permettrait à ces dernières d'évoquer dans une relation non conflictuelle la situation fiscale de transactions ou de structures aujourd'hui à risque. Cette procédure de régularisation devrait non seulement couvrir les questions habituelles d'existence d'un établissement stable, mais également l'ensemble des sujets susceptibles d'être remis en cause par les nouveaux dispositifs anti-abus adoptés par la France ou par les évolutions des dispositions conventionnelles, notamment dans la suite des travaux BEPS de l'OCDE.

Proposition n°10

Créer une voie de saisine pour avis du Conseil d'Etat en présence de contentieux de place

Il est fréquent que dans son souci de couvrir de nouveaux terrains d'investigation, les services de contrôle de l'administration testent des motifs de redressement inédits remettant ainsi en cause des pratiques anciennes communément admises par les acteurs du marché. De ce fait, cette approche lorsqu'elle est dupliquée simultanément par plusieurs services de contrôle conduit à des contentieux de place, source d'incertitude et d'incompréhension, tant pour l'administration que pour les contribuables. Afin d'éviter une situation problématique pour l'ensemble des acteurs, il serait utile que la question soit rapidement purgée par le juge. Ainsi lorsque les services de contrôle s'interrogent sur l'opportunité de revisiter une interprétation communément admise par les praticiens, il serait de bonne gestion en termes de gouvernance fiscale de solliciter, avant toute action répressive, le Conseil d'Etat dans son rôle de conseil du Gouvernement sur la manière dont il convient d'appliquer la loi fiscale et de rendre public son avis. Si celui-ci concluait dans le sens de l'administration, l'administration devrait permettre aux contribuables de se conformer à cette nouvelle interprétation dans le cadre de l'exercice fiscal en cours et le cas échéant, leur permettre de déposer des déclarations rectificatives pour les exercices passés sans pénalités, ni intérêt de retard.

Proposition n°11

Créer une question préjudicielle fiscale

Il peut arriver que dans le cours d'un contrôle, tant l'administration que le contribuable s'interrogent sur la manière conforme d'appliquer la règle de droit. Dans une telle situation, il serait judicieux de reprendre en France une initiative existant depuis de nombreuses années en Australie, permettant aux deux parties de saisir d'un commun accord le juge en

se partageant le coût de la procédure.

Proposition n°12

Encadrer plus strictement la possibilité offerte à l'administration de remettre en cause une transaction sur le fondement du comportement futur du contribuable

Le formulaire de transaction utilisé par l'administration contient un article 2, dont le second alinéa stipule au sujet des engagements pris par le contribuable : « Il s'engage à respecter ses obligations fiscales courantes, et à payer les sommes laissées à sa charge en vertu de l'article 1^{er} selon les modalités suivantes, fixées en accord avec le comptable chargé du recouvrement : ... ». Faute de précision sur ce qu'il convient d'entendre par « obligations fiscales courantes », il serait souhaitable de faire disparaître cette mention, puisqu'une transaction ne saurait être remise en cause indéfiniment par l'administration, sur la base d'événements futurs dénués de tous liens avec l'objet de ladite transaction et ce, sans aucune limitation de durée.

2. Pour une administration qui garantit

SECURITE JURIDIQUE

Proposition n°13

Modifier le régime de l'interruption du délai de reprise

Si l'interruption du délai de reprise par la notification d'une proposition de rectification, ne pose pas de difficulté quant à son principe, s'agissant d'un mécanisme indispensable pour permettre à l'administration de préserver ses intérêts, en revanche son fonctionnement n'est pas satisfaisant. En effet, le juge de l'impôt a énoncé que la notification d'une proposition de rectification avait pour effet d'ouvrir à l'administration un nouveau délai de même nature et de même durée que celui ayant été interrompu. Ainsi, lorsque l'administration dispose d'un délai de reprise étendu à six ou dix ans, l'interruption de ce dernier lui ouvre donc un nouveau délai de même nature et de même durée, rendant les impositions concernées en pratique « quasi-imprescriptibles ». Or, rien ne justifie un tel régime, puisque les redressements ayant été notifiés, l'administration n'a nullement besoin de six ou dix ans pour les mettre en recouvrement. C'est pourquoi, il est proposé de prévoir désormais que l'interruption du délai de reprise aura pour effet de ne faire partir, en matière d'impositions principales, qu'un nouveau délai de trois ans dans lequel les redressements concernés pourront être mis en recouvrement.

Proposition n°14

Officialiser l'application de l'article L.80 A du LPF en matière pénale

La Cour de cassation a énoncé que l'article L.80 A du LPF ne pouvait pas être invoqué utilement devant le juge répressif, dans le cadre de poursuites pour fraude fiscale (Cass. crim., 25 mai 1988, n° 87-84.470 : Bull. crim. 1988, n° 222 - Cass. crim., 9 mars 2016, n° 14-87.107 : R. Salomon, Droit pénal fiscal : Dr. fisc. 2016, n° 20, 321). Cette solution est inaudible, surtout dans un contexte de remise en cause du verrou de Bercy et de développement des poursuites par le parquet pour blanchiment de fraude fiscale, infraction de conséquence conduisant le juge pénal à statuer au préalable sur la fraude fiscale sous-jacente. C'est pourquoi, il est plus qu'indispensable de mettre un terme à cette situation, en modifiant l'article L.80 A du LPF pour lui faire simplement préciser qu'il s'impose également au juge pénal.

Proposition n°15

Attacher un effet au non-respect du délai de 3 mois prévu par l'article L80 B 1^{er} alinéa du LPF (rescrit général)

Le 1^{er} alinéa de l'article L 80 B du LPF dispose que l'administration se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi. Toutefois, le non-respect de ce délai n'entraîne aucune conséquence de droit. Afin que le silence gardé par l'administration à l'issue du délai de trois mois puisse avoir un effet juridique, il est proposé qu'il vaille décision implicite de rejet et que celle-ci puisse être attaquée sur le fondement de la jurisprudence du Conseil d'Etat « Export Press » (CE 2 déc. 2016, n°387638) par la voie du recours pour excès de pouvoir.

Proposition n° 16

Garantir le principe du respect du contradictoire dans le cadre de l'examen du Fichier des Ecritures Comptables (FEC)

Rendre les résultats du test de conformité du format du FEC réalisé avec le logiciel de l'administration mis à disposition des contribuables (TestCompaDemat), opposables à l'administration et aligner l'évolution de TestComptaDemat avec les évolutions informatiques d'Alto2 de telle sorte que les problématiques de format ne donnent plus lieu à un débat lors des contrôles et n'empêchent pas celui-ci de se dérouler sereinement.

RECOURS EFFECTIF

Proposition n°17

Dépayser le recours hiérarchique afin de lui conférer une meilleure indépendance

L'exercice du recours hiérarchique auprès du chef de brigade donne souvent au contribuable le sentiment d'un passage obligé, mais dénué d'utilité, ledit chef de brigade ayant déjà validé ab initio l'approche de vérificateur et étant ainsi concrètement très peu disposé à voir le dossier du contribuable sous un autre jour. Aussi, il pourrait être envisagé d'exercer ce recours hiérarchique auprès du chef d'une autre brigade, totalement étranger aux redressements notifiés, afin qu'il puisse juger de l'analyse du vérificateur avec plus de distance et d'indépendance. La même approche pourrait être proposée au niveau de l'interlocution.

Proposition n°18

Instaurer un recours hiérarchique avant mise en recouvrement dans le cadre d'un contrôle sur pièces

Les contribuables qui font l'objet de contrôles fiscaux dits externes (vérification de comptabilité, examen de situation fiscale personnelle, examen de comptabilité) peuvent solliciter un recours hiérarchique auprès du supérieur hiérarchique du vérificateur puis une entrevue avec l'interlocuteur départemental.

En revanche, les contribuables qui font l'objet d'un contrôle sur pièces ne bénéficient d'aucun recours avant mise en recouvrement des sommes réclamées (ils peuvent après mise en recouvrement saisir le conciliateur départemental). Afin de garantir les droits du contribuable vérifié, quelle que soit la procédure de contrôle dont il a fait l'objet, il est donc proposé de prévoir la possibilité en cas de contrôle sur pièces d'un recours hiérarchique.

Proposition n°19

Autoriser l'administration à suspendre temporairement les opérations de recouvrement dans le cadre d'un recours à une procédure amiable entre Etats

La saisine des autorités compétentes afin d'éliminer une situation de double imposition dans le cadre d'une procédure d'accord mutuel (Procédure MAP) ne peut désormais se faire qu'après que la mise en recouvrement ait été effectuée. Cette disposition prise pour éviter des saisines à des fins purement dilatoires par certains contribuables de mauvaise foi a pour conséquence dans de nombreuses situations à mettre le contribuable dans des situations difficiles à

supporter financièrement.

Il conviendrait de permettre à l'administration de n'appliquer cette disposition que dans les cas soit de risques financiers avérés, soit de recours abusif à la procédure.

Proposition n°20

Créer une recours de plein contentieux fiscal permettant de recommencer une procédure ayant pourtant déjà donné lieu à une décision définitive, mais portant sur une réglementation ultérieurement jugée euro-incompatible par la CJUE

La CJUE a énoncé dans son arrêt Kühn & Heitz que le principe de coopération, découlant de l'article 10 CE, imposait à un organe administratif d'un Etat membre, saisi d'une demande en ce sens fondée sur une disposition de droit interne l'autorisant spécialement, de réexaminer une décision définitive afin de tenir compte de l'interprétation de la disposition pertinente retenue entre-temps par la CJUE (13 janvier 2004, Aff. C-453/00), dès lors que cette décision définitive s'avère fondée sur une interprétation erronée du droit communautaire, adoptée sans que la CJUE ait été saisie à titre préjudiciel dans les conditions prévues à l'article 234 du TFUE. Or, lorsque le Conseil d'Etat ne transmet pas une question préjudicielle à la CJUE en tranchant l'affaire via une décision définitive jugeant la règle interne conforme au droit de l'Union, tandis qu'ultérieurement, saisie d'une autre affaire, la CJUE conclut au contraire à l'euro-incompatibilité de la règle en question, le contribuable dont l'affaire avait été tranchée définitivement par le Conseil d'Etat ne dispose d'aucun recours pour recommencer son contentieux, si ce n'est l'action en responsabilité contre l'Etat (service public de la justice), pour n'avoir pas transmis la question préjudicielle à la CJUE. Naturellement, ce recours est particulièrement délicat, mettant directement en cause le Conseil d'Etat. C'est pourquoi, pour éviter l'engagement de telles actions en responsabilité, conformément à ladite jurisprudence Kühn & Heitz de la CJUE, il pourrait être proposé de créer en droit interne un nouveau recours de plein contentieux fiscal, permettant aux contribuables, dans des conditions dédramatisées et banalisées, de réintroduire valablement une réclamation contentieuse dans ces cas très particuliers.

EGALITE DES ARMES

Proposition n°21

Communiquer au contribuable le rapport de saisine de la Commission des infractions fiscales par l'administration

Lorsque l'administration saisit la CIF, le contribuable en est informé par un courrier de cette dernière synthétisant les griefs formulés par l'administration, mais sans que cette saisine soit elle-même annexée au courrier. Or, par souci de transparence, afin de pouvoir apprécier si ces griefs sont ou non justifiés, il serait souhaitable que le contribuable puisse en juger sur pièce, en prenant connaissance de ce document. Cette mesure serait un véritable progrès en termes de transparence, sans aucunement mettre en danger les intérêts de l'Etat.

Proposition n°22

Instaurer une procédure orale devant la Commission des infractions fiscales

Lorsque l'administration décide d'engager la procédure pénale pour fraude fiscale à l'encontre d'un contribuable, celui-ci n'est pas en droit, aux termes de l'article R.*228-2 du LPF, d'être entendu par la Commission des infractions fiscales (CIF), alors même que la séance de la CIF est décisive pour la suite de l'affaire, qui sera pénalisée en cas d'avis conforme. Comme c'est le cas du Comité de l'abus de droit, des commissions nationales et départementales des impôts directs et de la commission départementale de conciliation, il serait souhaitable que la procédure devant la CIF devienne également orale et contradictoire.

Proposition n°23

Modifier la composition des commissions départementales et de la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires afin que l'un des membres soit un avocat

Aujourd'hui, les représentants du contribuable au niveau des commissions départementales et de la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires sont formés d'un expert-comptable et de deux personnes désignées par la chambre de commerce et d'industrie, avec la possibilité pour le contribuable de désigner une personne dotée d'une connaissance de son secteur d'activité en lieu et place de l'une des deux personnes désignées par la CCI. Les sujets soumis aux commissions départementales et à la commission nationale ayant pris une coloration internationale marquée sur la période récente (rectifications opérées en matière de prix de transfert notamment)

et les personnes désignées par la CCI n'ayant pas les connaissances nécessaires pour appréhender cette nouvelle dimension, il est proposé que le contribuable puisse demander à ce que les deux personnes désignées par la CCI soient remplacées, comme c'est déjà le cas actuellement, par un représentant du secteur d'activité et, mesure nouvelle, par un avocat.

3. Pour une administration juste

COHERENCE

Proposition n°24

Harmoniser les prises de position entre les différents services de contrôle afin d'éviter les divergences d'interprétation

La DVNI et les DIRCOFI Île-de-France sont organisées par secteurs d'activité. Pourtant, il n'est pas rare qu'une pratique du secteur soit reconnue par la DVNI mais ignorée ou rejetée par les DIRCOFI Île-de-France et source de rectification. Cette constatation se vérifie encore plus lorsqu'un contrôle est opéré par une autre DIRCOFI dont les brigades ne sont pas spécialisées par secteurs d'activité. Afin d'éviter ces situations mal comprises des entreprises, les positions de la DVNI pourraient être diffusées aux DIRCOFI (sous l'égide de la DVNI ou du service du contrôle fiscal) afin qu'elles renoncent à effectuer des rectifications fondées sur une méconnaissance des pratiques professionnelles, comptables, juridiques ou autres d'un secteur d'activité.

Proposition n°25

Subordonner le bien-fondé des rectifications en matière de TVA à un manque à gagner pour le Trésor

L'administration recourt de manière quasi systématique à des redressements corrélatifs en matière de TVA lorsqu'elle établit la présence d'un établissement stable. Or, dans ces situations, il est tout à fait possible que même si la procédure déclarative ad hoc n'a pas été formellement respectée par le contribuable le Trésor public n'ait pas été lésé. Concrètement il s'agit d'éliminer un cas de double imposition de TVA interne, lorsque la détection d'un établissement stable TVA modifie non pas le pays de taxation de la transaction, mais le redevable légal : ce simple changement de redevable légal crée à date des cas de double imposition en France d'une même opération de TVA (déjà taxée entre les mains de son client par voie d'autoliquidation), qui paraissent contraires aux principes fondamentaux du droit communautaire. Dans ces circonstances, l'administration devrait être déliée de l'obligation qui pèse sur elle au titre de l'article L. 247 du LPF et ne

devrait pas réclamer une TVA qui a d'ores et déjà été collectée.

Proposition n°26

Modifier le champ de l'art. L.102-B, en ce qu'il renvoie à l'art. L.13-IV dont le respect est devenu impossible compte tenu de l'infrastructure logicielle et infra-logicielle des entreprises

L'art. L.13-IV du LPF dispose que « le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements ». L'art. L.102B du LPF dispose quant à lui que les informations, données ou traitements soumis au contrôle prévu au IV de l'article L.13 du LPF doivent être conservés sur support informatique jusqu'à l'expiration du délai prévu au premier alinéa de l'article L.169 du LPF.

Compte tenu de la complexité des systèmes d'information des entreprises qui gèrent informatiquement l'ensemble de leurs opérations et des nécessités de mise à jour permanente des couches logicielles et infra-logicielles (notamment liées à l'open data et l'open source), la conservation de l'ensemble des données détaillées et traitements de l'entreprise pendant 3 années sont devenus matériellement impossibles. Or la sanction est potentiellement importante (application de l'art. L.74 al. 2 du LPF). En revanche, une telle exigence devrait être circonscrite soit à un périmètre de données reconnu pertinent par les instances internationales (ex. référentiel SAF-T - standard audit file for Tax de l'OCDE), soit à un périmètre de logiciels (ex : logiciels de comptabilité, logiciels de gestion des stocks, logiciels de caisses, etc.) les plus pertinents dans le cadre d'un contrôle fiscal.

Proposition 27

Ne plus sanctionner par l'évaluation d'office les difficultés ou l'absence de réalisation d'un traitement informatique demandé par l'administration

La rédaction actuelle de l'art. L.74 al. 2 rend les procédures de contrôle fiscal informatisé extraordinaires et sanctionnées de façon plus lourde que les procédures de contrôle fiscal « papier »... Or, depuis 2014, toutes les vérifications de comptabilité sont informatisées (remise et examen du FEC - L.47-A-I LPF), ceci conduisant potentiellement

à une aggravation des sanctions pesant sur les entreprises du simple fait de la modernisation de la procédure de contrôle et du support de comptabilité. L'art. L.74 du LPF devrait être réservé aux seuls cas manifestes d'opposition à contrôle fiscal, et non au fait que la plupart des entreprises ne seront plus en mesure de fournir l'ensemble des données détaillées et traitements réalisés au cours des 3 dernières années (cf. notre proposition ci-avant).

Proposition n°28

Créer une passerelle vers la procédure de rectification contradictoire lorsque, au cours d'une procédure de taxation d'office, le contribuable dépose une déclaration à la suite d'une mise en demeure de l'administration

Dans certaines circonstances l'administration est susceptible de procéder à l'évaluation ou à la rectification d'office sans s'inscrire dans une procédure contradictoire. Si néanmoins, elle choisit de donner l'apparence de recourir à cette dernière, notamment en permettant au contribuable de régulariser sa situation déclarative à la suite d'une mise en demeure, il serait de bonne administration de reconnaître, contrairement à la jurisprudence établie, qu'elle a délibérément choisi d'offrir au contribuable concerné les protections et droits reconnus en matière de procédure de contrôle contradictoire.

Proposition n°29

Étendre la jurisprudence Frutas en matière d'activité occulte au délai de reprise

Dans une décision de plénière fiscale, le Conseil d'Etat a jugé qu'un contribuable pouvait échapper à l'application de la majoration pour activité occulte prévue à l'article 1728 du CGI lorsqu'il peut établir qu'« il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ces obligations déclaratives. » (CE 7 décembre 2015 no 368227 plén., min. c/ Sté Frutas y Hortalizas Murcia SL). A cet égard, la Haute Assemblée a indiqué que dans le cas d'un contribuable qui « fait valoir qu'il a satisfait à l'ensemble de ses obligations fiscales dans un Etat autre que la France [...] la justification de l'erreur commise doit être appréciée en tenant compte tant du niveau d'imposition dans cet autre Etat que des modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux Etats. »

Dès lors que la notion d'activité occulte utilisée à l'article 1728 du CGI est la même que celle retenue à l'article L.169 et à l'article L.176 du LPF qui traitent du délai de reprise de l'administration, tel que cela résulte clairement de la décision du Conseil

Constitutionnel du 29 décembre 1999 qui a défini la notion d'activité occulte de l'article 1728 par renvoi à l'article L.169 (Cons. Constit. 29 déc. 1999 n° 99-424 DC, loi de finances pour 2000), il est proposé que le délai de reprise triennal soit substitué au délai décennal lorsque le contribuable satisfait aux conditions posées par la jurisprudence « Frutas ».

Proposition n°30

Maintenir la Commission des infractions fiscales et étendre sa compétence au délit de blanchiment de fraude fiscale

Afin d'assurer la cohérence de la conduite d'affaires pénales concernant des situations de fraude fiscale, la compétence de la Commission des infractions fiscales devrait être étendue aux infractions directement incidentes comme le délit de blanchiment de fraude fiscale. Cela permettrait d'unifier le régime de poursuites et d'éviter des approches antagonistes entre le délit principal (fraude fiscale) et les délits qui en découlent.

PROPORTIONALITE

Proposition n°31

Limiter les conséquences financières des régularisations spontanées intervenues en dehors de la période vérifiée au paiement d'intérêts de retard

Lorsqu'une régularisation est intervenue spontanément (avant réception de l'avis de vérification ou toute relance de l'administration) hors période vérifiée, le rappel opéré par le service vérificateur devrait être limité au montant de l'intérêt de retard couru du premier jour du mois suivant celui au cours duquel le paiement aurait dû intervenir jusqu'au dernier jour du mois au cours duquel le paiement est effectivement intervenu.

Proposition n°32

Encadrer l'emploi des saisies conservatoires

La pratique conduit à observer aujourd'hui la banalisation des saisies conservatoires opérées par les comptables de la DGFIP, en particulier le jour même d'une visite domiciliaire visée à l'article L.16 B du LPF. Or, si cette technique de la saisie conservatoire est d'une grande utilité pour l'administration, elle doit être particulièrement encadrée, puisque dans ces documents, l'administration formule des messages très percutants tels que notamment : « *la société X a eu un comportement fiscal douteux* ». Naturellement, de tels messages mentionnés sur des saisies conservatoires notifiées aux clients du contribuable

aura des effets dévastateurs en termes de réputation, en particulier si ces clients sont des entreprises du CAC 40 qui cesseront alors sur le champ toute relation commerciale. C'est pourquoi, eu égard à ces effets dévastateurs subis par des contribuables dont la situation ne méritaient pas l'application de tels traitements, il est suggéré de ne prévoir l'emploi des saisies conservatoires que dans les cas les plus graves.

Proposition n°33

Substituer l'interruption de délai entraînée par les demandes complémentaires d'information de l'administration par une suspension de délai

Lorsque l'administration doit, à peine de décision implicite d'acceptation, se prononcer dans un délai déterminé, le plus souvent de 3 mois (ex. article 217 undecies III.2, dernier alinéa du CGI, art. R.80 B-1 et s. du LPF), il est prévu qu'une demande d'informations de la part de l'administration interrompt le délai de 3 mois et qu'un nouveau délai de 3 mois commence à courir à compter de la réception par le service des compléments d'informations sollicités. Il est constaté que des demandes portant sur des renseignements déjà en possession de l'administration ou sur des renseignements qui ne sont pas objectivement utiles à la prise de décision sont fréquemment adressés à la limite de l'expiration du délai de 3 mois dans le seul but d'éviter la constitution d'une décision implicite d'acceptation. En conférant un nouveau délai de 3 mois à l'administration pour se prononcer, ces demandes ont pour effet d'allonger les délais de traitement au préjudice des contribuables. Pour maintenir un équilibre entre la nécessité d'obtenir des informations complémentaires en présence d'une demande incomplète et le respect d'un délai de traitement proche de celui voulu par le législateur, il est proposé qu'une demande d'informations suspende au lieu d'interrompre le délai de 3 mois imparti à l'administration pour se prononcer.

4. Pour une administration efficiente

QUALITE

Proposition n°34

Autoriser le recours à l'expertise pour l'établissement de faits lors d'un contrôle

Un nombre important d'affaires repose sur une interprétation ou une évaluation différente des éléments de fait entre l'administration et le contribuable. Cette opposition n'est souvent résolue qu'au moment où le dossier est soumis aux juridictions. Il pourrait être envisagé que dans de

telles circonstances, le contribuable puisse souhaiter avoir recours à l'avis d'un tiers indépendant sous forme d'expertise qui éclairera les deux parties sur les éléments de fait. Cette expertise pourrait être effectuée par un expert choisi dans une liste d'experts auprès des tribunaux. Ses conclusions engageraient les parties et son coût serait à la charge du contribuable s'il concluait dans le sens de l'administration et à la charge de l'administration s'il concluait dans le sens du contribuable.

Proposition n°35

Former les officiers de police judiciaire au déroulé des perquisitions

Le 12^e alinéa de l'article L 16 B du LPF dispose qu'un officier de police judiciaire (OPJ) est chargé par le juge des libertés et de la détention (JLD) qui a autorisé la visite et la saisie d'assister aux opérations et de le tenir informé de leur déroulement. L'OPJ est ainsi le représentant sur place du JLD et est le point de saisine obligé de ce dernier pendant le déroulement de la visite et de la saisie. Or, force est de constater que l'OPJ ne s'assure jamais que les opérations se déroulent régulièrement et surtout refuse systématiquement d'accéder à une demande de saisine du JLD en cours de procédure. Afin que les procédures de visite et de saisie se déroulent désormais dans des conditions conformes à l'article L.16 B du LPF, il est proposé que les OPJ qui sont désignés par le JLD reçoivent une formation spécifique, portant en particulier sur leur rôle actif de garant vis-à-vis du JLD du bon déroulement de la procédure.

EFFICACITE

Proposition n°36

Créer une procédure d'arbitrage dans les matières où l'issue du différend ne dépend pas de la stricte application de la loi (valorisations en matière de prix de transfert et de droits de mutation notamment)

Dans certaines circonstances les procédures de contrôle abordent des sujets dont le traitement n'appelle pas une réponse binaire. C'est notamment le cas des redressements qui portent sur des sujets d'évaluation ou de prix de transfert. Dans de telles circonstances, il serait judicieux d'ouvrir la possibilité d'un règlement du litige par voie arbitrale afin d'éviter une procédure juridictionnelle souvent longue pour les parties. Les arbitres pourraient être choisis sur une liste officielle agréée par l'administration fiscale avec l'obligation de parvenir à une sentence engageant les deux parties dans un délai de 6 mois.



Le coût de cette procédure serait partagé entre les parties.

Proposition n°37

Développer la spécialisation des vérificateurs

Depuis de nombreuses années, les cabinets d'avocats, voire les directions fiscales, sont organisés avec des équipes spécialisées par impôt ou type d'impôt ou par sujet (ex. prix de transfert ; informatique). Si la DVNI dispose de spécialistes des prix de transfert, plus rarement les DIRCOFI, il est fréquent qu'un vérificateur seul appréhende l'ensemble des impôts ou taxes susceptibles d'être vérifiés. Cette situation débouche fréquemment sur une détérioration du débat oral et contradictoire dans la mesure où le vérificateur, mis en présence de spécialistes, se retranscrit derrière des principes généraux, sans être au fait des évolutions notamment jurisprudentielles, propres à un impôt ou taxe. Si la vérification de comptabilité générale, telle que nous la connaissons aujourd'hui, doit être conservée, il est proposé qu'elle soit réservée à des contrôles estimés significatifs et menée par des équipes pluridisciplinaires.



SOURCES

LOIS, PROJETS DE LOIS ET ANNEXES AUX PROJETS DE LOI

Lois

Loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit

Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière

Lois de finances et de finances rectificatives de 2008 à 2016

Projet de lois

Projet de loi pour un Etat au service d'une société de confiance

Projet de loi renforçant l'efficacité de l'administration pour une relation de confiance avec le public (CPAX1730519L), en cours d'examen devant le Parlement

Annexes

Annexes Voies et moyens (tome 1) des projets de loi de finances de 2008 à 2016

Missions interministérielles menées et annexées chaque année aux projets de loi de finances (programme 156 de ces missions dans la partie « gestion des finances publiques et des ressources humaines »)

DECRETS

Décret n°50-478 du 6 avril 1950 portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux et la mise en harmonie de leurs dispositions avec celles du décret du 09-12-1948 et des lois subséquentes

Décret n°81-859 du 15 septembre 1981 portant codification des textes législatifs concernant les procédures fiscales

ARRETES

Arrêté du 21 février 2014 portant création par la DGFIP d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes »

INSTRUCTIONS ADMINISTRATIVES

BOI 13 A-2-12, 7 septembre 2012

DÉLIBÉRATIONS

Délibération n° 2017-226 du 20 juillet 2017 portant avis sur un projet d'arrêté modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes »

CIRCULAIRES

Circulaire du 21 juin 2013 relative à la régularisation des avoirs fiscaux détenus à l'étranger

COMMUNIQUÉS ET INTERVENTIONS

Communiqué du ministère de l'Économie (Minefe, communiqué 16 avr. 2010)

Communication de la Délégation Nationale à la Lutte contre la Fraude (DNLF) du 14 janvier 2014, Le data-mining, une démarche pour améliorer le ciblage des contrôles

Intervention de Jean-Luc Barçon-Maurin, chef du service juridique de la fiscalité à la DGFIP, lors de la 16^e Conférence annuelle « Panorama des redressements fiscaux » (26 juin 2014)

Dossier de presse du 2 octobre 2013, lancement de la « relation de confiance avec les entreprises : signature des premiers protocoles entre la DGFIP et les entreprises candidates »

DÉCISIONS, AVIS ET ARRÊTS

Conseil d'Etat

CE, 29 juillet 1988, n° 172175, RJF 1998/10, n°1145

CE, 4 avril 1997, Sté Kingroup, n°144211, Dr.fisc. 1997, comm. 728 ; RJF 1997/5 n° 424

CE, 27 février 2013, n°357537 : Dr. fisc. 2013 n°15, comm. 241, note Th.Jacquemont ; RJF 5/2013 n°520.

CE, avis du 27 novembre 2017, n° 393744

CE, 9^e ch., 21 février 2018, n° 411388, 411394, 411397, Consorts A

Cour de cassation

Cass. crim., 28 juin 2017, n° 16-81.149, P+B

Cour européenne des droits de l'Homme

CEDH, gde ch., 15 nov. 2016, n°24130/11 et 29758/11, A. et B. c/Norvège

Cour de justice de l'Union européenne

CJUE, 8 mars 2017, C 14/16, Euro Park Service

CJUE, gde ch., 20 mars 2018, aff. C-524/15, Menci

Conseil constitutionnel

Cons. Const. Décision QPC n°2016-545 et n°2016-546 du 24 juin 2016

Cons. Const. Décision QPC n°2016-555 du 22 juillet 2016

RAPPORTS

Conseil des impôts, Nov. 2002, XX^e rapport au Président de la République, Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale

Cour des comptes, Rapport public annuel 2016, La lutte contre la fraude fiscale : des progrès à confirmer

Cour des comptes, oct. 2017, Les régularisations d'avoirs à l'étranger gérées par le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR)

Cour des comptes, 6 nov. 2017, Les régularisations d'avoirs à l'étranger

C. Bouvier, G. Carrez, O. Fouquet, B. Gibert, Une nouvelle conception des instructions fiscales pour améliorer la sécurité juridique, Rapport officiel du 15 avril 2010

DGFIP, 2016, Rapport sur l'activité en matière de rescrit

DGFIP, Rapports annuels de 2008 à 2016

Olivier Fouquet, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, Juin 2008, La Documentation française

Rapport d'information de l'Assemblée Nationale sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, n°982, 23 mai 2018

OUVRAGES ET ARTICLES DE DOCTRINE

C. de la Mardière, Le dépérissement des règles de procédure dans le contrôle fiscal, Revue européenne et internationale de droit fiscal n° 2018/1

Feuillets Rapides Francis-Lefebvre des lois de finances et lois de finances rectificatives de 2008 à 2017 ainsi que de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie (dite « LME ») et de la loi n°2013-1117 du 6 décembre 2013 de lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique

G. Dedeurwaerder, Existe-t-il un droit à l'erreur du contribuable ?, Revue européenne et internationale de droit fiscal n° 2018/1

M. Djouhri, L'évolution du contrôle fiscal depuis 1945 : aspects juridiques et organisationnel, LGDJ, Bibliothèque finances publiques et fiscale, Tome 57, 2012.

O. Négrin, « Refonte intégrale de la documentation de base de l'administration fiscale », Procédures n° 11, Novembre 2012, comm. 341.P. Cochetoux, Contrôle fiscal : vers une autre informatique liées aux réorganisations au sein de la DGFIP, Petites Affiches n°255 du 22 décembre 2017

ACTES DE COLLOQUES

M. Leroy, La régulation bureaucratique du conflit fiscal, Actes du Colloque « Le contentieux fiscal en débats », 2014, LGDJ

B. Parent, Contrôle fiscal. Propos informels du Directeur général des finances publiques, Revue Française de Finances Publiques n°138, Mai 2017, - Propos tenus lors du Colloque « Le contrôle fiscal des entreprises en France et dans l'Union européenne : quels enjeux ? » organisé par FONDAFIP le 14 avril 2016

ARTICLES DE PRESSE

Les Echos 26 novembre 2017, « Une ordonnance pour pérenniser la relation de confiance avec le fisc »

BASES DE DONNÉES ET SITES INTERNET

Annuaire statistique de la DGFIP

<https://www.impots.gouv.fr/>
<https://www.economie.gouv.fr/>

Ernst & Young Société d'Avocats

EY Société d'Avocats est un des cabinets leaders de la fiscalité et du droit. De par notre appartenance à un réseau de dimension mondiale, nous mettons notre expertise au service d'une performance durable et responsable. Nous faisons grandir les talents afin qu'ensemble, ils accompagnent les organisations vers une croissance pérenne. C'est ainsi que nous jouons un rôle actif dans la construction d'un monde plus juste et plus équilibré pour nos clients, nos équipes et la société dans son ensemble.

Ernst & Young Société d'Avocats

Inscrit au Barreau des Hauts de Seine

Membre d'Ernst & Young Global Limited

EY désigne l'organisation mondiale et peut faire référence à l'un ou plusieurs des membres d'Ernst & Young Global Limited, dont chacun est une entité juridique distincte. Ernst & Young Global Limited, société britannique à responsabilité limitée par garantie, ne fournit pas de prestations aux clients.

Retrouvez plus d'informations sur notre organisation sur www.ey.com.

© 2018 Ernst & Young Société d'Avocats.

Tous droits réservés.

Studio EY France - 1806SG347

SCORE France 2018-040

ED : None

Document imprimé conformément à l'engagement d'EY de réduire son empreinte sur l'environnement.

Cette publication a valeur d'information générale et ne saurait se substituer à un conseil professionnel en matière comptable, fiscale ou autre. Pour toute question spécifique, vous devez vous adresser à vos conseillers.

ey-avocats.com