



PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DU CONTRÔLE FISCAL

Institut de l'entreprise

Mai 2006

Les Notes de l'Institut

Institut de
l'entreprise

PROPOSITIONS POUR UNE RÉFORME DU CONTRÔLE FISCAL

Institut de l'entreprise

Mai 2006

© Institut de l'entreprise, 2006
Tous droits de reproduction, de traduction, d'adaptation et d'exécution
réservés pour tous les pays

Directeur de la publication : Jean-Pierre Boisivon, Délégué général de l'Institut de l'entreprise

Photographie de couverture : © Benoit Sarasin

Sommaire

Résumé	7
Introduction	15
1. Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable	19
A. L'administration dispose de pouvoirs étendus	19
1. Un large pouvoir d'investigation et de communication permet à l'administration de tout connaître d'un contribuable	20
2. Les techniques de contrôle peuvent revêtir des formes variées	22
3. Les finalités du contrôle sont diverses et reposent sur une classification <i>ex post</i> du contrôle	23
4. Les procédures de contrôle sont assorties de sanctions dissuasives	25
5. Des voies de recouvrement exorbitantes du droit commun doivent permettre à l'administration de recouvrer aisément les sommes dues ...	32
B. L'organisation administrative vise à garantir l'égalité de traitement entre les contribuables	33
1. Les règles de compétence classiques s'appliquent au contrôle fiscal ...	33
2. Les structures de recherche et de contrôle visent la subsidiarité	35
3. Les structures de recouvrement, encore issues de deux réseaux administratifs, peuvent être rationalisées	39
C. Les textes garantissent au contribuable des droits et des voies de recours pendant et après le contrôle	42
1. La sélection des entreprises contrôlées est encadrée administrativement	42
2. Le déroulement du contrôle est encadré de règles formelles	46
3. Les droits du contribuable prévus par les textes sont importants	52

2. La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée par une allocation des ressources très imparfaite	61
A. La logique du contrôle fiscal reste encore trop marquée par une approche statistique et purement répressive	61
1. L'évaluation de la qualité du contrôle fiscal souffre de l'absence d'instruments de mesure	61
2. Les indicateurs choisis par la DGI sont susceptibles d'entraîner une surenchère dans l'application des pénalités de mauvaise foi	64
B. Les rigidités culturelles de l'administration fiscale limitent son efficacité	68
1. Le rapport de l'administration fiscale au monde de l'entreprise est historiquement marqué par la méfiance	68
2. Au-delà des garanties formelles, les « bonnes pratiques de contrôle » progressent lentement	69
3. L'asymétrie d'expertise entre l'administration fiscale et les entreprises tend à s'accuser	72
4. L'absence de recours à l'expertise extérieure ou de prise en compte d'expertises réalisées par l'entreprise est préjudiciable à l'efficacité du contrôle fiscal	74
5. L'efficacité de la lutte contre la grande fraude souffre du monolithisme de l'administration fiscale	77
C. Les voies de recours se révèlent souvent décevantes	78
1. Le recours hiérarchique conduit trop rarement à un véritable dialogue	78
2. Les commissions ont un pouvoir trop limité et souffrent de leur composition	79
3. L'absence de procédure contradictoire devant la CIF présente des risques	81
4. Les rapports des médiateurs relèvent des dysfonctionnements affectant les voies de recours	83
5. Certaines voies de recours administratives manquent de transparence mais participent à la régulation du système	84

D. L'évaluation de l'efficacité du contrôle fiscal est rendue difficile par la pauvreté des données publiques disponibles	85
1. La mesure de l'efficacité du système de contrôle fiscal est quasi impossible faute de données suffisantes sur la fraude fiscale et le coût du service	85
2. Aucune donnée autre que celles du rapport de performance annuel et du rapport parlementaire sur les voies et moyens n'est dévoilée par la DG	88
3. L'amélioration du contrôle fiscal passe par plus de transparence sur les données, le développement d'une culture d'administration de service et des améliorations procédurales des voies de recours	93
A. La transparence des données relatives au contrôle fiscal est nécessaire au rétablissement d'une relation de confiance entre l'administration et les contribuables	93
1. L'évaluation externe de l'efficacité du contrôle fiscal doit être rendue possible par la publication de données plus pertinentes	93
2. L'estimation de la fraude fiscale et les données relatives au coût du service doivent constituer des priorités	97
B. Une culture d'administration de service doit être développée dans le domaine du contrôle fiscal	98
1. Améliorer la communication institutionnelle avec les contribuables ...	99
2. Mieux former et évaluer les vérificateurs pour rendre effective l'application mesurée de la loi fiscale	100
3. Ouvrir la possibilité pour l'administration fiscale de recourir à l'expertise extérieure	102
4. Pour lutter contre la grande fraude, la création d'un office judiciaire fiscal pourrait être mise à l'étude	103
C. La réforme des procédures de recours doit être poursuivie et amplifiée	104
1. Poursuivre la réforme des commissions départementales	104
2. Détacher l'interlocuteur fiscal départemental de la sphère du contrôle fiscal	106

Conclusion	107
Table des abréviations	109
Composition de la commission	
Modernisation de la fiscalité	111

Résumé

Le contrôle fiscal est un sujet majeur, et ceci pour au moins quatre raisons. Tout d'abord, sur le plan civique, le contrôle fiscal est un moyen d'assurer le respect de l'égalité entre les citoyens. En contrepoint, l'équilibre entre les pouvoirs de l'administration et les droits reconnus au contribuable lors d'un contrôle fiscal est un enjeu majeur en termes de libertés publiques. Sur le plan économique, le contrôle fiscal constitue une condition substantielle d'une saine concurrence entre les entreprises. Enfin, le coût et l'efficacité de cette mission régaliennne doivent, comme toutes les politiques publiques, être évalués au regard de l'impératif d'efficacité.

À l'issue d'entretiens avec des praticiens, de recherches à partir des documents publiés par la DGI et en collectant des sources externes, au demeurant peu nombreuses sur le sujet, la commission Modernisation de la fiscalité de l'Institut de l'entreprise a confronté le cadre institutionnel et juridique du contrôle fiscal à la pratique de la DGI. Elle a notamment cherché à savoir dans quelle mesure le principe d' « application mesurée de la loi fiscale », auquel se réfère la DGI, était effectivement mis en œuvre.

I. LA MISE EN ŒUVRE DU PRINCIPE D'« APPLICATION MESURÉE DE LA LOI FISCALE » PROGRESSE MAIS SE HEURTE À DE NOMBREUX OBSTACLES

L' « application mesurée de la loi fiscale », définie comme l'appréciation par l'administration de la situation de chacun *in concreto*, par rapport à une bonne foi désormais présumée, a incontestablement progressé au cours des dernières années.

Le cadre juridique du contrôle fiscal, en particulier, paraît désormais globalement équilibré : l'administration fiscale dispose de pouvoirs d'investigation,

de communication et de contrôle très étendus, mais les textes garantissent au contribuable contrôlé des droits et des voies de recours substantiels, pendant comme après le contrôle.

Toutefois, dans sa mise en œuvre, le principe d' « application mesurée de la loi fiscale » se heurte à plusieurs obstacles.

Tout d'abord, **la logique du contrôle fiscal reste très marquée par une approche statistique, essentiellement tournée vers les contrôles répressifs**, autrement dit, ceux qui aboutissent à retenir des pénalités pour mauvaise foi, ou plus exactement, selon la nouvelle terminologie issue de l'ordonnance du 7 décembre 2005, pour « manquement délibéré ».

Ainsi, deux des trois indicateurs retenus pour le contrat de performance de la DGI comptabilisent des contrôles fiscaux externes à caractère répressif. Purement quantitatifs, ils risquent d'entraîner une surenchère dans l'application des pénalités de la part des vérificateurs désireux de « remplir le quota » de contrôles répressifs.

S'agissant de la mesure de la qualité du contrôle fiscal, le seul indicateur qui s'en approche mesure le taux de recouvrement en année n des créances de contrôle fiscal externe prises en charge en année n-2. Si cet indicateur apparaît pertinent dans son principe, on ne peut que s'interroger sur l'absence de publication de son évolution à n+3, n+4... Tout aussi dommageable est l'absence de données publiées sur le mode d'apurement des créances et les dégrèvements prononcés par l'administration durant les phases de contentieux. En effet, ces informations permettraient de mieux mesurer la qualité du contrôle fiscal et *in fine* son efficacité réelle.

Outre ce mode de pilotage quantitatif, **les rigidités culturelles de l'administration** fiscale retardent la mise en œuvre effective à tous les niveaux du principe d' « application mesurée de la loi fiscale ».

Historiquement, le rapport de l'administration fiscale à l'entreprise est marqué par la méfiance. Les mentalités ont certes évolué progressivement ; certaines mesures, comme l'instauration d'une semaine de stage en entreprise pour les élèves-inspecteurs de l'École nationale des impôts, ont joué un rôle favorable

en ce sens. Ces efforts sont toutefois insuffisants : les actions visant à favoriser le rapprochement entre le monde de l'administration et celui de l'entreprise se heurtent encore à des oppositions de principe chez bon nombre d'agents de la DGI.

Ces difficultés se reflètent dans la **lente diffusion des « bonnes pratiques » de contrôle**. Ainsi, dans 30 % des cas, la présentation du contrôle par les vérificateurs est jugée inexistante ou insuffisante, tandis que la motivation des demandes du vérificateur est jugée insatisfaisante dans 40 % des contrôles.

Par ailleurs, l'amélioration des pratiques de contrôle fiscal se voit contrariée par une **asymétrie d'expertise croissante entre l'administration et les entreprises**. En effet, si la qualité des vérificateurs de la DGI n'est pas en cause, force est de constater que l'internationalisation rapide des entreprises ainsi que la sophistication croissante de leurs appareils comptables et de leurs systèmes d'information ont creusé un écart entre l'expertise de l'administration et celle des entreprises.

Dans des affaires complexes, l'absence de recours à l'expertise extérieure, voire le refus de prendre en compte des expertises réalisées par l'entreprise pour ses propres besoins, handicape l'administration. Si les textes prévoient un recours aux experts administratifs, la procédure se révèle lourde et désresponsabilisante pour le vérificateur qui se voit temporairement dessaisi du dossier.

Autre travers du système, **les voies de recours prévues sont fréquemment décevantes**. Remarquons en premier lieu que leur « empilement » constitue une caractéristique marquante de notre système fiscal. Cette complexité ne profite à aucun des acteurs du contrôle fiscal et traduit l'impuissance des pouvoirs publics à obtenir de l'administration des inflexions de comportement profondes et durables. Toutefois, le peu de données disponibles et le caractère contradictoire de celles qui le sont interdisent de porter un jugement définitif sur les recours hiérarchiques. Tout au plus peut-on noter que ces derniers conduisent rarement à un véritable dialogue, pour des raisons propres à la sociologie administrative ; en effet, pour un cadre de proximité, désavouer un collaborateur est difficile, car c'est risquer de le démotiver.

Le fonctionnement des commissions départementales apparaît également perfectible, la personnalité de leurs membres et en particulier de leur président revêtant parfois une importance excessive. S'il est illusoire d'imaginer encadrer totalement le fonctionnement d'une commission, la DGI gagnerait à recenser puis à diffuser les « bonnes pratiques » en matière de débat contradictoire ou de communication des décisions.

Par ailleurs, l'absence de procédure contradictoire devant la Commission des infractions fiscales (CIF), dont l'avis lie le ministre pour les poursuites correctionnelles pour fraude fiscale, et l'absence de recours du contribuable contre la décision de l'administration de transmettre le dossier à la CIF constituent de réels dysfonctionnements du système – et cela d'autant plus que la séparation entre le juge pénal et le juge de l'impôt peut conduire à des décisions contradictoires. Ainsi, un contribuable peut être condamné pour fraude fiscale par le juge pénal alors même que le juge administratif est susceptible de prononcer l'abandon des redressements.

La mauvaise régulation du système par les voies de recours classiques entraîne de plus en plus fréquemment la saisine de médiateurs externes à la DGI (médiateur du MINEFI ou médiateur de la République notamment), ou le recours au bureau de l'administration centrale de la DGI dédié à l'examen de la régularité des procédures, voire le recours au cabinet du ministre.

Le dernier obstacle à la mise en œuvre de l'application mesurée de la loi fiscale réside dans la **difficulté d'évaluer l'efficacité du contrôle fiscal**. En effet, l'absence de données relatives à la fraude fiscale et l'absence de publications des données relatives aux coûts du service ne permettent pas, sinon approximativement et à grands traits, de mesurer l'efficacité du contrôle fiscal, c'est-à-dire sa capacité à rendre le service attendu par la collectivité au juste coût.

Cette absence de données, ou de publication, empêche d'aborder en toute transparence le fonctionnement réel du contrôle fiscal, et l'allocation des moyens dévolus à ce dernier. Plus de transparence sur les coûts du service participerait, au même titre que l'évolution des pratiques administratives de contrôle, d'une évolution de la DGI vers une réelle administration de service.

II. TROIS TYPES DE PROPOSITIONS RELEVANT DE LA TRANSPARENCE, DU DÉVELOPPEMENT D'UNE CULTURE D'ADMINISTRATION DE SERVICE ET DE MODIFICATIONS PROCÉDURALES DES VOIES DE RECOURS DOIVENT PERMETTRE UNE AMÉLIORATION DU CONTRÔLE FISCAL

La transparence des données détenues par l'administration constitue une première voie d'amélioration de la relation entre l'administration fiscale et les contribuables.

Aussi, la publication de données plus nombreuses et plus pertinentes que celles figurant dans le rapport annuel de performance de la DGI et dans le rapport parlementaire « Voies et moyens » doit constituer une priorité destinée à permettre une véritable évaluation par la société civile de l'efficacité du système de contrôle fiscal.

Ainsi, la publication du **nombre d'occurrences de chacune des sanctions fiscales**, de la **fréquence de répétition**, du **montant des dégrèvements** prononcés par l'administration fiscale suite à un contrôle fiscal, du **taux de recouvrement sur cinq ans** d'un millésime de créances issues de contrôle fiscal, du **taux de recouvrement par finalité**, du **mode d'apurement des créances** sont autant d'informations qui ne sont pas portées à la connaissance du public.

Par ailleurs, faute de **données fiables relatives à la fraude fiscale** et de publication par la DGI des **coûts analytiques par activité**, il est impossible de juger si le dispositif mis en place permet une lutte efficace contre la fraude fiscale, et notamment la « grande fraude », conséquence d'activités illicites à grande échelle.

La commission suggère que l'ensemble de ces données soient rendues publiques, soit directement sur Internet, soit à travers le rapport parlementaire « Voies et moyens ». Ce dernier, issu de l'article 66 de la loi de finances pour 1976, n'a jamais été modifié depuis et mérite d'être complété et actualisé.

La plupart de ces données existent mais ne sont pas publiées par la DGI, qui s'arroge ainsi un monopole d'interprétation du contrôle fiscal et adopte une position très défensive à l'endroit de toute interprétation extérieure. Aussi

cette proposition de réforme revêt-elle une certaine ampleur, et la réticence de la DGI, qui craint que la publication de chiffres détaillés n'incite à l'incivisme fiscal, ne pourra être surmontée que par une réelle implication du politique.

Une deuxième voie d'amélioration réside dans le développement d'une **culture d'administration de service** en matière de contrôle fiscal.

La communication institutionnelle sur le contrôle fiscal se résume souvent à la publication par la presse et le MINEFI du montant des droits rappelés. Si ce chiffre est important, il ne saurait résumer à lui seul l'ensemble des opérations de contrôle fiscal.

S'agissant de la relation individuelle entre le contribuable et le vérificateur, la commission constate que l'articulation entre la **charte du contribuable vérifié et la charte du contribuable** publiée fin 2005 laisse perplexe. En effet, cette dernière souffre de l'emploi d'un ton inutilement infantilisant vis-à-vis du contribuable, et mélange ce qui relève de questions de principes et de questions de comportements individuels. Cette partie gagnerait à être insérée dans la charte du contribuable remise obligatoirement à chaque contrôle, alors que la partie relative aux principes pourrait être réécrite dans un style mieux adapté. À cet égard, l'expertise de praticiens peut être utilement sollicitée.

Un deuxième axe de mise en œuvre effective du principe d'application mesurée de la loi fiscale réside dans une **meilleure formation et une évaluation plus qualitative du travail des vérificateurs**.

L'**association de représentants de l'entreprise aux enseignements de l'ENI** et le **développement de stages en entreprise** permettraient une meilleure compréhension mutuelle entre le monde de l'administration et celui de l'entreprise. Toutefois, au-delà de ce souhait, la commission suggère que la DGI établisse un **référentiel des bonnes pratiques de contrôle** lui permettant d'indiquer sans ambiguïté le comportement attendu des agents de l'administration.

L'existence de ce référentiel ainsi que la **publication des enquêtes réalisées par l'administration auprès des chefs d'entreprise contrôlés** ouvriraient la voie à une **évaluation qualitative des vérificateurs**, naturellement couplée aux

résultats quantitatifs obtenus. La commission est consciente de la modification importante que constituerait cette proposition dans le processus administratif extrêmement encadré qu'est l'évaluation-notation au sein de la DGI, et plus généralement au sein de la fonction publique d'État. Elle considère toutefois que cette modification de l'évaluation des vérificateurs constitue une garantie d'application mesurée de la loi fiscale.

Le **recours à l'expertise extérieure** constitue le troisième axe d'amélioration proposé par la commission. En effet, le recours à des contractuels dans certaines spécialités (informaticiens, juristes, comptables, fiscalistes...) apparaît comme un **moyen de résoudre rapidement, et à moindres frais pour la collectivité, le problème de l'asymétrie d'expertise entre les administrations et les entreprises**. Demeurant sous la responsabilité du vérificateur, cet expert extérieur à l'administration doit être choisi par elle après agrément et être rémunéré au prix du marché afin de lever tout doute quant à l'éventuelle complaisance de l'expert privé.

Le quatrième et dernier axe du développement d'une culture de service au sein du contrôle fiscal passe par la **mise à l'étude d'un « office judiciaire fiscal » destiné à traquer la grande fraude**. En effet, les structures actuelles sont conçues pour contrôler des entreprises ayant pignon sur rue et sont relativement démunies, malgré l'expertise de certaines structures comme la Direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF), pour lutter contre les circuits d'évasion fiscale ou la taxation des sommes issues du blanchiment d'argent provenant d'activités illicites.

Si les groupements d'intervention régionaux (GIR), auxquels participe la DGI, constituent indéniablement un instrument efficace, la dimension fiscale ne constitue pas en général leur toute première priorité. C'est pourquoi la création d'un office spécialisé, sur le modèle retenu pour l'office des douanes judiciaires, devrait être mise à l'étude, afin de disposer d'un instrument dédié à la lutte contre la criminalité fiscale.

Enfin, la **réforme des voies de recours** doit être amplifiée. La récente réforme des commissions départementales, dorénavant habilitées dans certains cas, limitativement énumérés, à se prononcer sur les faits concourant à la qualification juridique d'une opération, est un premier pas dans le bon sens.

Cette première réforme doit s'accompagner d'une réflexion sur le fonctionnement des commissions et le développement des bonnes pratiques, et sur la **constitution d'une commission spécifique aux entreprises relevant du périmètre de la DGE.**

Subsidiairement, le détachement de l'interlocuteur fiscal de la sphère du contrôle fiscal et la désignation d'un responsable plus éloigné des vérificateurs constitueraient un gage de la volonté de la DGI de voir le fonctionnement des voies de recours s'améliorer.

En conclusion, le contrôle fiscal français souffre de dysfonctionnements souvent constatés dans l'administration française. La complexité du droit, l'accumulation de textes dont l'effectivité est incertaine mais aussi la sociologie administrative de la DGI constituent autant de freins à sa modernisation. Pour autant, certains signes apparaissent encourageants. Les notions de qualité de service, d'objectifs, de résultats, de coûts ne sont plus étrangères à l'administration, et plus particulièrement à la DGI, engagée depuis plusieurs années dans une démarche de contrat de performance. Toutefois, en dépit de cette mise en mouvement, des obstacles encore nombreux freinent une modernisation rendue indispensable par la concurrence forcée que se font les États pour attirer les entreprises sur leur territoire.

Dans ce contexte, les trois voies d'amélioration proposées par la commission autour de la transparence de l'information, du développement de la culture de service et de la réforme des voies de recours permettraient de donner toute sa portée au principe d' « application mesurée de la loi fiscale ».

Introduction

En France, par tradition, l'administration fiscale est décriée. Le roi levait autrefois la taille sans devoir en référer à quiconque, même si des contreponds sociaux existaient, et les baillis et sénéchaux, à la fois et tour à tour percepteur d'impôts et juges, en assuraient la perception dans des conditions d'équité discutables. Depuis la Révolution française la « contribution commune », que l'article XIII de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen prévoit « également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés », constitue la référence. Le corollaire naturel de cette acceptation citoyenne est le contrôle démocratique sur la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée de l'impôt, prévu à l'article XIV.

Si chacun s'accorde sur ces principes, la question du contrôle de l'impôt, dans un État toujours plus redistributeur, où le poids des prélèvements obligatoires s'élevait à **43,7 %** du PIB en 2004, revêt aujourd'hui une acuité particulière.

En effet, le contrôle fiscal contemporain défraie régulièrement la chronique. Parution de livres d'anciens vérificateurs de la Direction générale des impôts (DGI), contentieux impliquant des célébrités poursuivies pour fraude fiscale, départs d'agents de la DGI vers le secteur privé constituent autant d'occasions de critiquer ou d'applaudir l'administration fiscale.

Pourtant, si chacun peut déplorer cette approche par les situations individuelles, force est de constater que le labyrinthe de la décision, l'hermétisme du droit, les détournements de dispositifs, l'empilement des textes, en définitive l'absence d'une véritable gouvernance, caractéristique malheureuse du système

fiscal français ¹, conduisent à privilégier l'anecdote par rapport à l'analyse de fond.

Pourtant, le sujet mérite mieux qu'un chapelet d'anecdotes. En effet, les enjeux qu'il recouvre sont majeurs. Ils le sont, d'abord, sur le plan civique : au-delà de la réparation du préjudice financier créé par la transgression de la règle fiscale, le rétablissement des impôts ou taxes éludés et la punition de la fraude assurent la promotion du civisme fiscal et le respect de l'égalité entre les citoyens.

Ils le sont également sur le terrain des libertés publiques : aux pouvoirs étendus de l'administration fiscale doivent correspondre des garanties reconnues au contribuable sur le comportement de l'administration et des possibilités de recours contre les décisions qu'il jugerait non fondées. Il en va du respect des libertés individuelles.

Enfin, sur le terrain proprement économique, le contrôle fiscal recouvre des enjeux de première importance.

Il est en effet une condition substantielle d'une saine concurrence entre les entreprises. Un entrepreneur accomplissant régulièrement ses obligations fiscales se verrait pénalisé si son concurrent usait de la fraude ou de la dissimulation fiscale pour baisser ses prix. Nul doute que le contrôle fiscal serait alors ardemment souhaité par le contribuable honnête !

Le contrôle fiscal est également une mission essentielle de l'État, qui y consacre des moyens très substantiels. À ce titre, et comme toutes les autres politiques publiques, il doit être soumis à une exigence d'efficacité.

Tous les États démocratiques connaissent cette difficile équation entre la nécessité de satisfaire les besoins de la collectivité, par la collecte de l'impôt, l'exigence d'efficacité de l'administration chargée de cette collecte et le respect des libertés individuelles ; si certains États en concilient les termes mieux que d'autres, aucun ne peut se prévaloir d'avoir su mettre au point définitivement le système idéal. Parce que cette construction demeure toujours

1. Cf. sur ce sujet *Propositions pour une réforme de la gouvernance fiscale*, Institut de l'entreprise, février 2005.

perfectible, la commission fiscalité de l'Institut de l'entreprise a souhaité s'interroger, sans a priori, sur le système de contrôle fiscal des entreprises en France sous l'angle de la protection des droits des contribuables, mais aussi de l'efficacité du système mis en œuvre à titre principal par la Direction générale des impôts ².

Comment se déroule un contrôle ? Quelles sont les critères de sélection des entreprises contrôlées ? La vérification de comptabilité sur place constitue-t-elle le seul moyen de vérification ? Est-elle efficace ? Quelles sont les pratiques de l'administration fiscale et les recours des contribuables ? Les données publiques sur le contrôle fiscal permettent-elles de mesurer de manière incontestable l'efficacité de ce dernier ? Quels sont les dysfonctionnements observés et les moyens d'y remédier ?

Pour répondre à ces interrogations, et en se concentrant, conformément à ses usages, sur la situation des entreprises, la commission a articulé ses travaux en confrontant le cadre juridique et les orientations du contrôle fiscal (I) aux pratiques de l'administration fiscale (II). À l'issue de cette confrontation, elle formule un certain nombre de propositions pour une réforme du contrôle fiscal (III).

2. L'administration fiscale regroupe, outre la Direction générale des impôts (DGI), la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP) et la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI).

1

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

Aujourd'hui, la Direction générale des impôts dispose de pouvoirs étendus. Qu'il s'agisse de procédures de recherche, de contrôle, de redressement, de sanction ou de recouvrement, le contribuable est cerné par les murailles du Code général des impôts (CGI) et du Livre des procédures fiscales (LPF).

Pour autant et dans le même temps que l'administration voyait s'accroître ses pouvoirs et que la législation fiscale se complexifiait, le législateur a voulu garantir aux citoyens, personnes morales et personnes physiques, des droits de recours contre une décision mal fondée en droit ou en fait, qu'elle concerne la procédure, les sanctions ou la mise en recouvrement. En « empilant » des voies de recours sans toujours se soucier de les mettre en cohérence, le législateur a encore accru la complexité du droit.

A. L'administration dispose de pouvoirs étendus

Au-delà des textes autorisant l'administration à effectuer des actes lui permettant de rechercher des sommes soustraites ou dissimulées à l'imposition, l'organisation de la DGI, chargée des impôts professionnels qui constituent le cœur de notre sujet, doit traduire tout à la fois la recherche d'efficacité et l'égalité de traitement entre les contribuables en tous points du territoire. Dès lors, les moyens juridiques et l'organisation administrative apparaissent intimement liés.

I. Un large pouvoir d'investigation et de communication permet à l'administration de tout connaître d'un contribuable

Dans un système déclaratif, l'administration fiscale connaît, par construction, tous les contribuables déclarants. L'administration les immatricule, recense leurs déclarations, enregistre les informations portées sur ces dernières, les contrôle et recouvre l'impôt qu'elle comptabilise.

Toutefois, et *a contrario*, elle doit disposer à la fois du pouvoir de rechercher les contribuables qui ne déclarent pas et les informations nécessaires pour vérifier la véracité des déclarations et la correcte application de la règle de droit par le déclarant.

Ces deux axes supposent de pouvoir effectuer de larges recherches, et force est de constater que le législateur n'a guère limité les moyens de l'administration fiscale en la matière. En effet, elle peut exercer son droit de communication, c'est-à-dire prendre connaissance et au besoin copie de tout document, en vue de l'utilisation à des fins d'assiette ou de contrôle des impôts de toute nature, y compris ceux pour lesquels aucune déclaration n'est exigée d'un contribuable, qu'il s'agisse d'une personne physique ou morale. Ce droit de communication s'étend aux administrations chargées du recouvrement des impôts.

Quant aux personnes que l'administration peut solliciter, elles sont si nombreuses que mieux vaut citer les exceptions pour éviter une litanie.

La seule limitation au droit de communication est apportée par l'article L.86-A du LPF, qui interdit aux agents de l'administration de demander communication d'informations sur la nature des prestations fournies par un contribuable dépositaire du secret professionnel et titulaire de revenus non commerciaux. En pratique, il ne s'agit guère que des membres du corps médical et, surtout, des avocats.

Les autres entreprises et organismes publics et privés doivent déférer aux demandes de communication, voire pour certains communiquer spontanément toute information de nature fiscale. Il s'agit notamment d'autres administrations financières³ et de l'autorité judiciaire lorsque cette dernière

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

estime qu'un dossier porté à sa connaissance recèle des indications de nature à faire présumer une fraude ou la compromission d'un impôt.

Mais, et il s'agit là d'un pouvoir particulier redoutable, le contrôlé est lui-même tenu de répondre aux demandes de renseignements, d'éclaircissements et de justifications que lui adresse la DGI.

Outre ces pouvoirs de recherche et de contrôle, des procédures spécifiques existent aux fins de rechercher des manquements à certaines règles particulières.

Tel le droit d'enquête, destiné à rechercher les manquements aux obligations et aux règles de facturation auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA. **Ce droit, prévu à l'article L.80, constitue une procédure distincte du contrôle de l'impôt. C'est d'ailleurs pourquoi cette procédure n'est pas exclusive du droit de communication que l'administration peut exercer. Ainsi l'administration peut-elle demander, lors d'une enquête, communication d'un document au titre de l'article L.88 du LPF.**

Cette solution juridique a été validée par la Cour de cassation dans un arrêt du 16 novembre 1999 ⁴.

Le droit d'enquête : un pouvoir relativement encadré

Permettant d'intervenir de manière inopinée auprès d'une entreprise, cette procédure apparaît comme plus solidement encadrée que le droit de communication. En effet, l'administration est tenue d'établir un procès-verbal d'intervention, des comptes rendus d'audition si des personnes sont entendues par les agents de l'administration. Enfin, un procès-verbal doit être rédigé dans les trente jours suivant la dernière intervention ou convo-

³. Article L.83A du LPF sur la communication spontanée de tout renseignement, pièce ou document entre la DGI et la DGDDI.

⁴. Cass. Com. 16 novembre 1999, n°1811.

cation et matérialise l'existence ou l'absence d'infraction(s). Une copie du procès-verbal doit être remise à l'intéressé, qui peut éventuellement refuser de signer⁵. En outre, le contribuable dispose de trente jours pour faire valoir des observations.

Ainsi, le droit d'enquête se présente comme une quasi-enquête judiciaire relativement encadrée. On peut d'ailleurs se demander si les garanties accordées au contribuable ne dissuadent pas l'administration d'exercer ce pouvoir, dont l'usage, en décroissance régulière, a baissé d'environ 9 % entre 2001 et 2004, passant de 4 000 à 3 635.

Enfin, la DGI peut également, en vertu de l'article L.16B du LPF, procéder à des opérations de visite et de saisie, véritables perquisitions fiscales⁶, en vue de rechercher des infractions en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires. Toutefois, ces opérations se déroulent sous le contrôle et avec l'autorisation préalable de l'autorité judiciaire. Leur nombre annuel n'est pas publié par la DGI.

2. Les techniques de contrôle peuvent revêtir des formes variées

L'administration fiscale dispose aujourd'hui de plusieurs techniques de contrôle.

La première d'entre elles est un contrôle formel, destiné à rectifier les erreurs matérielles. Peu fréquent en matière de fiscalité professionnelle, ce contrôle formel est généralement d'autant plus indolore pour le contribuable qu'il n'en connaît pas l'existence.

5. Ce refus n'emporte d'autre conséquence que la mention de ce dernier au procès-verbal.

6. Une procédure analogue, exercée selon le même schéma par les agents de la Direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes, est prévue à l'article L.450-4 du Code de commerce pour la recherche des pratiques anticoncurrentielles (ententes et abus de position dominante).

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

De la même manière, le contrôle sur pièces, ou de cohérence, s'effectue par recoupement entre les déclarations faites par les contribuables.

Enfin, le contrôle sur place, ou contrôle fiscal externe, comprend l'examen de la situation fiscale personnelle (ESFP) pour les contribuables particuliers et la vérification de comptabilité chez les contribuables astreints à en tenir une, c'est-à-dire, en pratique, l'ensemble des entreprises.

L'ESFP, qui ne peut excéder un an de l'envoi de l'avis de vérification à la notification de redressement, vise à vérifier la cohérence entre les revenus déclarés et la situation patrimoniale et les éléments de train de vie d'un foyer fiscal.

La vérification de comptabilité est la procédure de vérification dans l'entreprise de la correcte application de la loi fiscale par le contribuable professionnel. Cette procédure donne à l'administration le pouvoir de pénétrer dans l'entreprise et de se voir présenter l'ensemble de la comptabilité.

C'est cette procédure, dite de contrôle fiscal externe, qui sera au centre de notre analyse. En 2004, elle représentait 51 966 contrôles, chiffre relativement stable depuis 2002, où 50 371 contrôles avaient été réalisés (51 242 en 2003).

3. Les finalités du contrôle sont diverses et reposent sur une classification *ex post* du contrôle

Depuis 1999, l'approche de l'administration fiscale vis-à-vis du contribuable repose sur la promotion du civisme fiscal et le principe « d'application mesurée de la loi fiscale ». Cette approche consiste à porter une appréciation d'équité sur les redressements fondés en droit et à proportionner l'usage des textes répressifs à l'appréciation de la bonne foi du contribuable, l'administration « retenant son bras armé » lorsque cette bonne foi est établie.

Les trois finalités du contrôle fiscal

La formalisation d'un programme d'action de la DGI s'est traduite par la définition de trois finalités du contrôle fiscal :

- finalité budgétaire ;*
- finalité dissuasive ;*
- finalité répressive.*

Ces trois finalités retenues par la DGI permettent de classifier les contrôles effectués.

*La finalité dissuasive vise à prévenir la fraude grâce à une politique de contrôles répartis **équitablement** selon des critères de taille d'entreprise, de niveau de revenus, de secteur d'activité ou de zone géographique. La fréquence des contrôles est également un élément de dissuasion.*

La finalité budgétaire vise à la réparation du préjudice causé par le comportement consistant à déclarer moins de revenus et donc à payer moins d'impôt que ne le prévoient les textes. Cette finalité du contrôle vise donc à recouvrer les sommes impayées.

Enfin la finalité répressive du contrôle fiscal externe est une classification ex post des contrôles qui se déduit des caractéristiques et du montant des pénalités. Cette finalité vise à punir la transgression flagrante et délibérée de la loi par opposition à l'insuffisance d'imposition qui résulte du non-respect involontaire d'un texte ou d'un litige sur l'appréciation d'une valeur.

Cette typologie des finalités du contrôle fiscal n'est pas exempte de limites, dans la mesure où elle est relativement artificielle (un même contrôle peut avoir simultanément plusieurs finalités) et où elle ne constitue pas, en elle-même, une base de programmation satisfaisante, puisqu'il n'est pas possible

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

de caractériser les opérations en fonction de leur finalité avant de connaître l'issue des contrôles. S'il n'est pas possible d'appliquer cette grille de lecture théorique à la structure des activités réelles, c'est précisément parce qu'il ne s'agit pas d'une typologie des moyens employés, mais bien d'une typologie des résultats du contrôle. En ce sens, la distinction entre les trois finalités définit en réalité des profils de contribuables davantage qu'elle ne décrit des modes opératoires.

La répartition des trois finalités du contrôle fiscal sur les trois dernières années est présentée dans le tableau suivant.

Finalité	2002	2003	2004
Dissuasive	21,5 %	22,0 %	20,4 %
Budgétaire	62,8 %	59,6 %	59,0 %
Répressive	15,4 %	18,1 %	20,3 %

Source : rapport de performance 2004 de la DGI.

4. Les procédures de contrôle sont assorties de sanctions dissuasives

Lorsque le contrôle révèle un manquement aux obligations fiscales, l'administration doit redresser les déclarations souscrites.

Elle dispose pour ce faire de la procédure de rectification contradictoire, procédure de droit commun, qui souffre quelques exceptions légales, et de la procédure d'imposition d'office, justifiée par l'existence d'infractions.

La procédure de rectification contradictoire est engagée par l'envoi au contribuable d'une proposition de rectification que l'administration envisage d'apporter aux déclarations.

S'engage alors une procédure examinée *infra*, dans laquelle les droits du contribuable sont protégés par des garanties de principe (délais, compétence juridique des auteurs des actes) et par la possibilité de saisine d'une commission.

Outre la procédure de rectification, deux cas particuliers sont considérés comme contradictoires :

- la procédure de régularisation spontanée ;
- la procédure de répression des abus de droit.

Cas particuliers de procédures contradictoires

Deux procédures particulières sont considérées comme contradictoires.

- *Applicable depuis janvier 2005, la **procédure de régularisation spontanée** permet au contribuable, au cours d'une vérification de comptabilité, de régulariser sa situation. En contrepartie de cette spontanéité, l'intérêt de retard est réduit. Assortie de conditions (demande antérieure à toute proposition de rectification, absence d'infraction exclusive de bonne foi, dépôt d'une déclaration complémentaire dans les trente jours suivant la demande et paiement des droits et intérêts de retard lors du dépôt de la déclaration ou avant la date limite de paiement pour les impôts faisant l'objet d'un rôle), **cette mesure constitue pour l'heure une des rares concrétisations des propositions effectuées par le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie en novembre 2004 pour améliorer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale.** En effet, ont été proposées à cette période trente mesures destinées à garantir la sécurité juridique des entreprises, à promouvoir une administration fiscale plus respectueuse du contribuable de bonne foi, plus accueillante et disponible, à simplifier les procédures pour faciliter la vie du contribuable et, enfin, à accompagner les particuliers dans l'accomplissement de leur devoir fiscal.*
- *La procédure de répression des abus de droit vise à rendre inopposables à l'administration les conventions et contrats ayant pour objet ou pour effet de diminuer l'impôt ou de l'éviter. L'administration n'est fondée à invoquer l'abus de droit que lorsque l'intention est frauduleuse. Les rehaussements d'impôts sont notifiés selon les principes applicables à la procédure de rectification contradictoire de droit commun.*

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

Toutefois, la procédure de rectification contradictoire ne constitue pas la seule possibilité de répression des manquements. En effet, l'administration fiscale dispose de la possibilité de procéder à la taxation ou à l'évaluation d'office des bases d'imposition.

Les manquements justifiant la mise en œuvre de cette procédure sont le défaut ou le dépôt tardif de déclaration, l'opposition à contrôle fiscal, le défaut de réponse aux demandes d'éclaircissements ou de justifications ainsi que la réponse insuffisante ou tardive après mise en demeure, et, enfin, pour les entreprises relevant du régime des micro-entreprises et les entreprises réalisant des bénéfices non commerciaux, certaines omissions ou inexactitudes.

Lorsque les conditions d'imposition d'office sont réunies, l'administration est tenue de faire connaître au contribuable les bases d'imposition et le mode de détermination de celle-ci au moins trente jours avant la mise en recouvrement des impositions.

Le contribuable peut alors demander une réduction de son imposition en démontrant que cette dernière est exagérée.

Ainsi, l'imposition d'office conduit à renverser la charge de la preuve et prive le contribuable des droits liés à la procédure contradictoire.

À l'issue de son contrôle et de la procédure, l'administration, en cas de manquement à l'application de la loi fiscale, redresse l'impôt dû et l'assortit d'une sanction.

Le redressement ne constitue pas par lui-même une sanction fiscale, puisqu'il s'agit pour l'administration de rectifier des omissions, erreurs, insuffisances ou absences. Le redressement génère un supplément de droits en redressant les bases d'imposition pour appliquer à ces bases rectifiées les taux d'imposition en vigueur.

À ces redressements des bases s'ajoutent les pénalités, qui constituent les sanctions fiscales, destinées à réparer le préjudice subi par l'État et à sanctionner le contribuable fautif. Dans le principe, l'application d'une pénalité prend un caractère dissuasif, à l'égard bien sûr de celui à l'encontre duquel

est effectué le redressement mais, plus largement, à l'égard de l'ensemble des contribuables.

Le régime des pénalités se caractérise par l'application d'intérêts de retard, ayant pour objet de sanctionner le préjudice subi par le Trésor public à cause du retard dans l'encaissement des droits dus, et de l'application de majorations variables selon le manquement commis. Aux sanctions fiscales sont susceptibles de s'ajouter des sanctions pénales.

Intérêts de retard, amendes forfaitaires, majorations

L'intérêt de retard constitue une pénalité commune à tous les impôts. Il compense forfaitairement le préjudice dû à l'encaissement tardif par l'État de sa créance. De ce fait il a une portée générale qui s'applique à l'absence ou à l'insuffisance des paiements, aux paiements tardifs, au défaut de déclaration de présentation d'actes destinés à la liquidation de l'impôt ainsi qu'aux omissions, insuffisances et inexactitudes dans les déclarations ou les actes. D'un montant de 0,4 %⁷ par mois (0,75 % par mois avant le 1^{er} janvier 2006), cet intérêt n'est pas plafonné et s'applique concurremment avec les majorations de droit, amendes ou sommes complémentaires exigibles, sauf lorsque les majorations ou amendes sont assises sur des sommes ne correspondant pas à des droits éludés.

Toutefois, l'intérêt de retard ne constitue pas la seule sanction fiscale. L'amende forfaitaire et les majorations constituent deux autres catégories de sanctions fiscales applicables.

*En effet, les cas de défaut de production de documents ou de production tardive de ces derniers sont sanctionnés d'une amende forfaitaire de 150 euros **par document**, éventuellement augmentée si les documents n'ont pas été fournis dans les trente jours suivant une première mise en demeure⁸, puis d'une amende **par renseignement omis** après une seconde mise en demeure. L'amende forfaitaire se substitue à l'intérêt de retard.*

⁷. Article 29 de la loi de finances pour 2006.

⁸. La mise en demeure s'effectue par lettre recommandée avec avis de réception.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

Quant aux majorations, qui viennent s'ajouter à l'intérêt de retard, elles sanctionnent certains manquements relatifs à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt.

S'agissant de l'assiette, le défaut ou le retard de souscription d'une déclaration ou de présentation d'un acte sont sanctionnés d'une majoration de 10 %, éventuellement portée à 40 % après mise en demeure, ou à 80 % dans l'hypothèse de découverte d'une activité occulte.

Dans les hypothèses d'insuffisances, omissions ou inexactitudes relevées dans les déclarations ou les actes, les droits éludés sont frappés de majoration de 40 % en cas de manquement délibéré du contribuable et de 80 % en cas de manœuvre frauduleuse. Enfin, dissimuler la véritable portée d'un contrat constitue un abus de droit, infraction qui entraîne, outre les intérêts de retard, une majoration de 80 %. Enfin, une opposition individuelle au contrôle fiscal entraînant une imposition d'office est punie d'une majoration de 100 %.

S'agissant du recouvrement de l'impôt, la DGI dispose, en cas de paiement tardif, d'une sanction sous la forme d'une majoration de 5 % du montant des sommes dont le paiement a été différé.

Indépendamment des sanctions exposées *supra*, on dénombre encore douze cas de sanctions, dites communes, relatives au refus de communication, aux factures de complaisance ou fictives, aux factures incomplètes ou inexactes, au défaut de réponse à une demande faite en application de l'article L.13B du LPF sur le transfert indirect de bénéfices à l'étranger entre entreprises dépendantes, aux manquements aux engagements pris par certaines sociétés, au versement d'intérêts excédentaires par les établissements de crédit, au défaut de souscription par voie électronique de certaines déclarations et, enfin, aux comportements fautifs ayant permis d'obtenir des avantages fiscaux indus pour autrui (amende égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu).

Outre ces sanctions financières, le retrait d'agrément, entraînant l'exigibilité immédiate des impôts dont le bénéficiaire a été dispensé, l'interdiction

de participer aux travaux des commissions administratives en cas d'opposition à contrôle fiscal ou de condamnations pénales pour infraction fiscale et l'exclusion des marchés publics en cas d'absence de souscription de certaines déclarations ou d'absence de paiement des impôts et cotisations complètent la gamme des sanctions communes, auxquelles s'ajoutent des sanctions particulières aux impôts directs, comme la majoration de 10 % en cas d'insuffisance de versement de la taxe d'apprentissage ou de non-paiement des impôts directs et taxes assimilées.

Il existe également des sanctions particulières pour les taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, pour les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière, pour les droits de timbre, et, enfin, pour les droits et taxes assimilés aux droits d'enregistrement et de timbre, chacune de ces catégories contenant plusieurs cas de figure.

Chacun constatera, après cette énumération, que la DGI est en capacité de dissuader ou punir le contribuable par une panoplie très variée de sanctions. Cette variété est telle qu'on ne peut considérer qu'avec circonspection toute demande visant à doter l'administration de pouvoirs de sanction. La complexité du dispositif a d'ailleurs conduit les pouvoirs publics⁹ à procéder à sa simplification afin de le rendre plus lisible. Ainsi, les dispositions régissant les intérêts de retard sont regroupées en un seul et même article du CGI, et les sanctions fiscales communes ont été réorganisées. Enfin, les règles relatives au contentieux des pénalités ont été clarifiées et l'éventail des sanctions a été réduit, puisque le nombre d'amendes forfaitaires est passé à six (au lieu de onze) tandis que les taux des majorations de droits s'étendent désormais jusqu'à 100 % (au lieu de 150 %).

On ne peut que saluer l'effort entrepris dans la mesure où cette réforme paraît cohérente avec le souhait des pouvoirs publics de promouvoir la sécurité juridique des entreprises, une administration fiscale « plus respectueuse du citoyen de bonne foi »¹⁰ et la simplification administrative. En effet, dans la situation antérieure, le Code des impôts lui-même semblait se perdre un

9. Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005.

10. Trente mesures pour améliorer les relations entre l'administration fiscale et le contribuable, conférence de presse du ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie du mercredi 3 novembre 2004.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

peu, puisque les sommes dues par les contribuables étaient qualifiées par le titre du chapitre II du livre II de « pénalités », qui devenaient ensuite des « sanctions » dans les sous-titres, avant de devenir des « majorations » dans le corps des articles.

Sanctions fiscales et sanctions pénales

Outre les sanctions fiscales, des sanctions pénales sont susceptibles d'être proposées par l'administration lorsqu'elle estime que les manquements à la règle fiscale constituent certaines infractions prévues et réprimées par la loi. La sanction pénale ne vise pas la réparation fiscale, mais l'opprobre sociale.

Tel est le cas du délit de fraude fiscale, caractérisé par l'intention ou la tentative de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement de l'impôt.

Le délit comptable vise quant à lui la répression des omissions délibérées d'écritures comptables, portant atteinte à la sincérité de la comptabilité.

Par ailleurs, le délit d'escroquerie en matière de TVA constitue un délit particulier sanctionné par les articles 313-1, 313-7 et 313-8 du Code pénal. Il vise à réprimer la falsification de factures, l'établissement de factures d'achats fictives ou la simulation de paiements.

Enfin, il existe quelques délits spéciaux de fraude fiscale, notamment la vente sans facture, punie de 75 000 euros d'amende, l'entremise illicite ou la délivrance de renseignements inexacts en vue d'obtenir un agrément.

Pour clore le chapitre relatif aux sanctions, l'opposition à contrôle fiscal individuelle ou collective est sanctionnée pénalement ainsi que les actes tendant à organiser le refus collectif de l'impôt ou à inciter le public à refuser ou retarder le paiement de l'impôt.

Ces infractions, prévues par une loi du 18 août 1936 réprimant les atteintes au crédit de la nation, semblent aujourd'hui obsolètes.

5. Des voies de recouvrement exorbitantes du droit commun doivent permettre à l'administration de recouvrer aisément les sommes dues

Une fois la procédure de contrôle achevée et les redressements et sanctions établis, les impôts éludés sont mis en recouvrement, soit par la Direction générale de la comptabilité publique, soit par les comptables de la DGI que sont les receveurs des impôts.

Les comptables publics disposent de pouvoirs exorbitants du droit commun.

Tout d'abord, et ce n'est pas le moindre, l'administration fiscale est considérée comme un créancier privilégié, dont le privilège est préféré à tous les privilèges mobiliers du Code civil, à l'exception de la priorité absolue reconnue aux salariés d'une entreprise.

En outre, l'administration fiscale dispose d'une hypothèque légale sur tous les biens immobiliers.

Il convient également de signaler qu'elle dispose d'une procédure qui lui permet d'obliger un tiers à lui verser, sur les fonds dont il est dépositaire, la somme d'impôts due par un redevable.

Ainsi banques, employeurs, notaires, parentèle sont-ils susceptibles de recevoir de l'administration un avis à tiers détenteur auxquels ils sont contraints de déférer, faute de quoi le tiers détenteur devient personnellement responsable sur ses biens des sommes réclamées à concurrence des fonds qu'il détient pour le compte du redevable.

Enfin, et c'est là une obligation particulièrement lourde, le contribuable doit constituer des garanties, soumises à l'acceptation de l'administration, lorsqu'il adresse une réclamation en sursis de paiement. Cette obligation, comme la faculté d'appréciation par les comptables publics des garanties présentées, constitue une porte ouverte à l'arbitraire.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

B. L'organisation administrative vise à garantir l'égalité de traitement entre les contribuables

La mise en œuvre des pouvoirs de l'administration de manière homogène sur l'ensemble du territoire et du tissu fiscal suppose une organisation reposant à la fois sur des règles de compétence définies par les textes et sur un maillage administratif cohérent.

I. Les règles de compétence classiques s'appliquent au contrôle fiscal

Pour être conformes au principe de légalité posé par le droit administratif, les décisions de l'administration doivent être prises par une autorité compétente juridiquement, ce qui suppose la réunion des trois éléments de compétence : matérielle, territoriale et temporelle.

Les agents des impôts de catégorie A (inspecteurs) ou B (contrôleurs) sont seuls compétents pour fixer les bases d'imposition, liquider les impôts, taxes et redevances, et proposer les rectifications, ainsi que pour signer tous les actes administratifs afférents auxdits contrôles (avis de vérification, mise en demeure, demandes d'éclaircissements ou de justifications, propositions de rectification, réponses aux observations du contribuable...). Ces opérations s'entendent de la conduite des procédures relatives à l'assiette et à la liquidation ainsi qu'au contrôle, sur pièces ou sur place.

Or les agents de catégorie C représentent 43,48 % des effectifs de la DGI ¹¹. De ce fait, près de la moitié des agents ne sont pas compétents juridiquement pour effectuer des contrôles fiscaux, quelle que soit la nature de ces derniers. Pourtant, au terme de l'alinéa I de l'article 350 *terdecies* de l'annexe III du Code général, les fonctionnaires des catégories A et B peuvent, dans le cadre de leurs opérations de contrôle, se faire assister de stagiaires ou de tout autre fonctionnaire des impôts.

11. Source : rapport de performance 2004, partie « statistiques ».

Les agents de catégorie C rentrent dans cette dernière catégorie et pourraient se faire les « assistants » des contrôleurs et inspecteurs chargés des contrôles. Dans la réalité, les fonctionnaires de catégorie C n'effectuent jamais de contrôle sur place. En revanche, ils exercent des opérations de contrôle sur pièces, notamment à l'endroit des particuliers au sein de structures situées dans les centres des impôts et appelées IAD, acronyme d'Inspection d'assiette et de documentation. Cette activité de contrôle sur pièces est généralement placée sous la responsabilité hiérarchique d'un agent de catégorie B.

La compétence territoriale des agents de la DGI

Les agents des impôts disposent d'une compétence territoriale initiale qui s'exerce à l'égard des personnes physiques ou morales qui ont déposé, ou auraient dû le faire, une déclaration, un acte ou tout autre document dans le ressort territorial du service déconcentré ou du service à compétence nationale dans lequel ils sont affectés.

Ainsi, l'affectation de l'agent entraîne sa compétence territoriale.

Le lieu de déclaration correspond à celui de la résidence principale, au siège du principal établissement, au lieu de direction effective de l'entreprise, au lieu d'exercice de l'activité ou de situation du bien.

Toutefois la compétence territoriale initiale peut être étendue dans certains cas. On parle alors de « droit de suite », exception qui permet à l'administration, afin d'assurer l'unicité du contrôle, de contrôler l'ensemble des impositions taxes et redevance dues par le contribuable vérifié, quel que soit le lieu de déclaration ou d'imposition. Toutefois, cette vérification est réservée aux agents territorialement compétents initialement pour examiner le revenu global ou les déclarations d'un contribuable, c'est-à-dire sa résidence principale, le siège du principal établissement, le lieu de direction effective de l'entreprise, le lieu d'exercice de l'activité ou la situation du bien.

Par ailleurs, l'agent compétent pour les contribuables de son ressort acquiert également compétence à l'égard des personnes physiques ou morales et des groupements liés à « ses » contribuables.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

En vertu de cette règle juridique, chaque service de la DGI peut détenir un « portefeuille » de contribuables de son ressort. Toutefois, le droit de suite, qui permet de contrôler n'importe quel contribuable « lié », constitue une faculté que l'administration doit encadrer, en précisant la notion de lien entre les contribuables.

Les principes juridiques exposés *supra* doivent être respectés par l'administration. C'est là affaire d'organisation, détaillée *infra*.

2. Les structures de recherche et de contrôle visent la subsidiarité

Tout d'abord, il convient de rappeler que l'organisation administrative de la Direction générale des impôts, qui sera la seule direction de l'administration fiscale étudiée ici, est régie par des textes réglementaires.

Ces derniers distinguent trois types de structures déconcentrées :

- les directions des services fiscaux (DSF) ;
- les directions de contrôle fiscal (DIRCOFI) ;
- les services à compétence nationale (DVNI, DNVSF, DNEF).

Les compétences territoriales de ces trois structures sont respectivement le département, les neuf interrégions et l'ensemble du territoire national.

Les DSF ont généralement pour compétence le département. Seuls Paris, le Nord, les Hauts-de-Seine et les Bouches-du-Rhône sont divisés en plusieurs DSF. Paris compte cinq directions et les autres départements cités, deux.

Les DSF assurent la mise en œuvre de l'ensemble des missions. Elles exercent ainsi une compétence de droit commun dans le département. Toutefois, leur champ de compétence est limité pour certains dossiers de compétence régionale qui couvrent plusieurs départements et régions.

Ces dossiers relèvent en effet des DIRCOFI, structures créées en 2000.

Les DIRCOFI sont compétentes pour les entreprises et entités de taille intermédiaire, c'est-à-dire celles dont le chiffre d'affaires est compris, pour la vente de biens, entre 1,5 et 150 millions d'euros.

Enfin, les opérations concernant les contribuables relevant d'une compétence nationale sont le fait de trois structures :

- la Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) pour les entreprises ;
- la Direction nationale de vérification des situations fiscales personnelles (DNVSF) pour les personnes physiques ;
- la Direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF), pour la recherche et les études fiscales sur des sujets de niveau national.

La DVNI : critères de compétence et moyens mis en œuvre

Les critères de compétence de la DVNI sont économiques, à savoir un chiffre d'affaires supérieur à 150 millions d'euros pour les entreprises de vente et 75 millions pour les prestataires de services, un critère de holding (entreprise détenant plus de 15 millions de titres de participation et/ou déclarant plus de 15 millions de produits financiers) et un critère de liens de participation (sociétés liées de façon directe ou indirecte à hauteur de 50 % ou plus). Au total, le portefeuille de la DVNI représente 66 00 entreprises, dont 1 000 groupes et 1 300 sociétés indépendantes. Parmi ces entreprises, 4 500 réalisent 55 % du chiffre d'affaires total France entière.

Pour accroître l'efficacité de leur intervention, les agents de la DVNI se sont vu accorder un droit de suite concernant l'impôt sur le revenu et l'ISF des dirigeants et les impôts des autres sociétés du groupe avec des définitions particulièrement larges : même foyer fiscal, direction de droit ou de fait, relation d'association, de subordination ou d'interposition,

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

appartenance à un même groupe d'intérêts. Puisque les agents de ces services sont compétents sur l'ensemble du territoire national, ce droit de suite n'est qu'une question d'organisation interne de l'administration.

Composée d'environ 500 agents, la DVNI est structurée en services de direction (une centaine d'agents) et 26 brigades de vérification organisées par secteur professionnel (luxe, agroalimentaire, banque, transport, automobile, chimie, industrie pharmaceutique, industries lourdes et BTP), dont la composition type est un inspecteur principal chef de brigade, sept à huit vérificateurs ayant le grade d'inspecteur et deux agents de soutien.

A ces brigades de vérification générale s'ajoutent neuf brigades de vérification des comptabilités informatisées (BVCI). Ces « vérificateurs informatiques » viennent en appui d'autres structures de contrôle pour réaliser le contrôle des systèmes d'information des entreprises

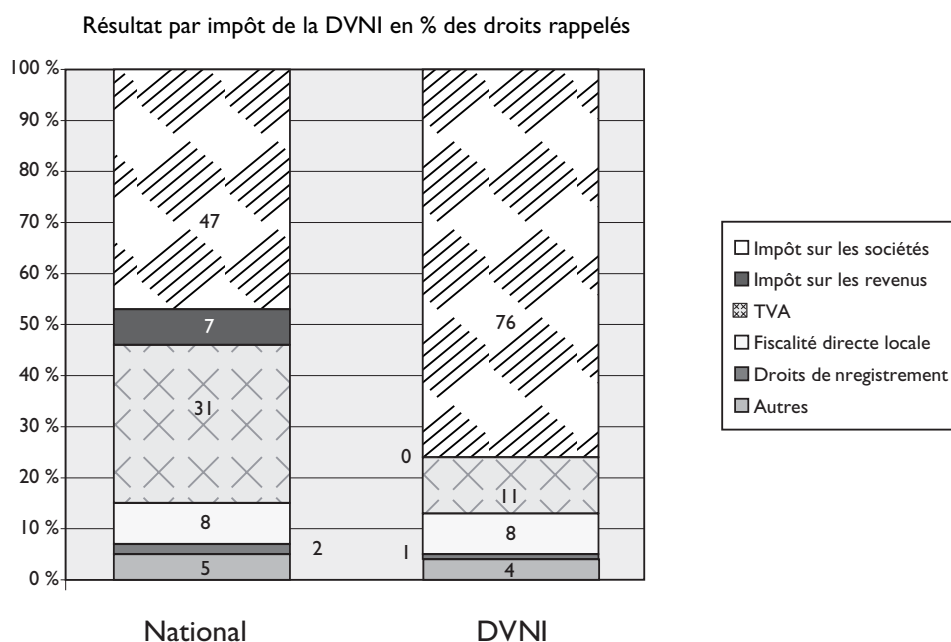
Au total, la DVNI regroupe environ 400 vérificateurs.

Elle a la compétence sur les plus grandes entreprises françaises.

Elle réalise environ 1 200 contrôles annuels de comptabilité et 220 audits informatisés.

Son volume d'activité n'est pas publié régulièrement. Les seules données disponibles dont a pu avoir connaissance la commission ne sont pas datées. Elles font état de 1 209 contrôles, soit 2,39 % des opérations de contrôle fiscal, pour un résultat financier de 2,82 milliards d'euros, soit 40,46 % des 6,97 milliards d'euros de résultat de l'ensemble de la DGI.

La part des impôts professionnels reste très largement majoritaire dans les dossiers de la DVNI, comme le montre le graphique suivant.



Source : résultats 2002.

Le pendant de la DVNI pour les contribuables personnes physiques est la DNVSF. Les critères de compétence de ce service ont trait à l'importance des revenus et du patrimoine puisque sont concernés les contribuables dont le revenu brut global imposable est supérieur à 762 000 euros, les redevables de l'ISF dont la valeur brute du patrimoine est supérieure à 6,9 millions d'euros et les membres des professions non commerciales dont les recettes hors taxes sont supérieures à 1,22 millions d'euros. Outre ces critères économiques, la compétence de la DNVSF s'étend aux critères, plus vagues, de qualité et notoriété des personnes ainsi que de complexité des dossiers et des opérations de contrôle à mettre en œuvre.

Enfin la DNEF constitue l'échelon national d'action et de coordination du dispositif de recherche du renseignement, destiné à favoriser la programmation et la réalisation des missions de contrôle fiscal.

L'existence de cette structure permet de caractériser une dichotomie commune à l'ensemble des services de la DGI, à savoir la séparation entre recherche et contrôle.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

Cette séparation des deux fonctions, patente au niveau national, se retrouve au niveau départemental, où la mission de recherche est exercée par une brigade de contrôle et de recherche (BCR) alors que les vérifications sont effectuées soit par des brigades de vérification départementales, soit par les inspections de contrôle et d'expertise (ICE) des centres des impôts.

Au niveau interrégional, la recherche et la programmation sont effectuées par les brigades d'enquêtes et de programmation (BEP), et les contrôles par des brigades de vérification.

Toutefois, les règles de répartition des dossiers énoncées ci-dessus ne constituent que de simples mesures d'organisation de l'administration : les services concernés peuvent toujours convenir de faire « remonter » ou « redescendre » un dossier sans que cela constitue un vice de procédure, sous réserve que soient respectées les règles de compétence des agents chargés des opérations de contrôle fiscal externe.

Alors, finalement, quels sont les effectifs de la DGI consacrés au contrôle ?

Répondre à cette question est malaisé tant les données paraissent fragmentaires. Si le nombre d'opérations de contrôle et les résultats financiers de ces dernières font l'objet d'une publication annuelle dans le rapport de performance, aucune donnée n'est rendue publique par la DGI sur les effectifs affectés au contrôle, notamment au contrôle fiscal externe.

Cette absence de transparence sur la répartition des effectifs rend difficile la mesure de l'efficacité des structures mises en place par la DGI pour le contrôle de l'impôt.

3. Les structures de recouvrement, encore issues de deux réseaux administratifs, peuvent être rationalisées

Le recouvrement après contrôle fiscal est effectué par les recettes des impôts. Le vérificateur adresse au receveur des impôts un rappel de droits et pénalités mis en recouvrement (imprimé 3950) suite à la proposition de rectification adressée par l'administration au contribuable.

Le même mécanisme s'applique pour les impôts recouverts par la DGCP.

L'existence de deux structures est source de complexité. Toutefois, il convient de noter que depuis fin 2004, le recouvrement de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur les salaires a été transféré du réseau de la DGCP vers celui de la DGI, mesure contribuant à une plus grande cohérence dans la chaîne de traitement des impôts professionnels.

Aujourd'hui, seule la taxe professionnelle reste recouverte par la DGCP.

Pourtant, un mouvement de convergence des impôts professionnels vers la seule DGI est aujourd'hui perceptible. Cette dernière s'est d'ailleurs organisée pour prendre en compte cette nouvelle répartition et offrir aux entreprises l'interlocuteur fiscal unique (IFU) en créant des recettes des impôts dites « élargies » ou des centres des impôts recettes. Cette réforme d'ampleur s'est achevée fin 2005.

La nécessité pour les grandes entreprises de disposer d'un IFU et d'un recouvrement centralisé des différents impôts et taxes a été prise en compte par l'État, qui a créé une structure commune dédiée aux grandes entreprises : la Direction des grandes entreprises (DGE).

La DGE : une structure commune aux administrations fiscales

Depuis le 1^{er} janvier 2002, la DGE est un service à compétence nationale chargé de la gestion des dossiers des grandes entreprises en ce qui concerne à la fois l'assiette et le recouvrement des principaux impôts et taxes dont elles sont redevables. Le décret n° 2004-245 du 18 mars 2004 a abaissé le seuil d'inclusion des entreprises dans le champ de la DGE de 600 à 400 millions d'euros de chiffre d'affaires annuel à partir du 1^{er} janvier 2005.

Au total, la DGE compte environ 300 agents, pour environ 35 000 entreprises. L'IFU constitue aujourd'hui une réalité tangible assurant un point d'accès unique aux grandes entreprises, avec pour relais une zone dédiée à ces dernières sur le site <http://www.impots.gouv.fr>.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

Le traitement fiscal des grandes entreprises constitue une question commune à la plupart des États. Ainsi se dessine une tendance commune à une gestion fiscale spécifique. La primeur du modèle revient aux Pays-Bas, qui ont mis en place une structure dédiée dès le début de la décennie 90.

Au sein de l'Union européenne, tous les États membres, à l'exception de l'Italie, qui se limite à une coordination des contrôles et des prises de position, ont mis en place ce type de structure :

- Finanzamt für Grossunternehmen de Hambourg, en Allemagne ;*
- Unidades de las grandes empresas, en Espagne ;*
- Elastingdienst, aux Pays-Bas ;*
- Large Business Office et Large Business Group, au Royaume-Uni ;*
- Large Cases Division, en Irlande.*

Outre les pays d'Europe, les États-Unis, l'Australie, le Canada, la Nouvelle-Zélande ont mis en place des structures dédiées aux grandes entreprises.

Indépendamment des qualités et défauts de chacune, indissolublement liées aux structures politiques des États, au degré de déconcentration, à la culture et à l'organisation administrative, et notamment à la séparation entre l'assiette, le recouvrement et le contrôle, à la taille du pays et à son tissu économique, l'organisation française constitue une heureuse adaptation permettant aux grandes entreprises de bénéficier d'un interlocuteur fiscal unique pour lequel la qualité de service est mesurée par des enquêtes de satisfaction auprès des usagers. Par ailleurs, la DGE mène un dialogue avec les représentants des principaux groupes au sein de la Coordination française des grandes entreprises (CFGE).

La DGE, qui pratique le contrôle sur pièces mais pas le contrôle fiscal externe, est le partenaire naturel de la DVNI, laquelle effectue la quasi-totalité des contrôles fiscaux externes des entreprises relevant de la compétence de la DGE.

Au total la DGE représente une simplification administrative importante du « paysage fiscal » des grandes entreprises.

C. Les textes garantissent au contribuable des droits et des voies de recours pendant et après le contrôle

L'organisation de la DGI est souvent présentée comme particulièrement redoutable. De fait, les pouvoirs donnés aux vérificateurs de tous niveaux sont, on l'a vu, importants.

Néanmoins, des textes encadrent le déroulement du contrôle, permettant en principe au contribuable d'exercer les droits qui lui sont reconnus et d'utiliser les voies de recours prévues.

En revanche, le processus de sélection de l'entreprise contrôlée n'est quant à lui pas encadré. Il est donc intéressant de lever un coin du voile sur une procédure au demeurant assez mal connue.

I. La sélection des entreprises contrôlées est encadrée administrativement

À la DGI, la rédaction et la collecte de fiches de proposition de vérification constituent des objectifs donnés à chacune des structures de la DGI, qu'elles soient chargées d'assiette ou de contrôle.

Ainsi, la production de fiches 3909 (ou 3909R pour les structures de recherche), du nom de l'imprimé support, constitue un objectif fixé à chaque responsable. Dès lors, la tentation peut être grande de « faire du chiffre » avec des informations peu recoupées.

Il convient d'ailleurs de souligner que la DGI demeure assez discrète sur ce sujet pourtant essentiel. Si les différences de tissu fiscal expliquent pour une part la diversité quant à la nature, aux caractéristiques et au nombre des dossiers examinés, les critères de sélection d'une entreprise demeurent secrets pour le contribuable vérifié, ce qui ne nuit pas à la dissuasion.

Quelle est l'efficacité d'un tel processus à l'échelle de la DGI ? Pour pouvoir répondre à cette question, il conviendrait que soient publiés simultanément

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

le nombre de fiches 3909 élaborées et le taux de contrôles conformes, c'est-à-dire non suivis d'un redressement.

La confrontation entre le nombre de fiches produites et le nombre de contrôles réalisés permettrait de déterminer le taux de sélectivité de la DGI, et le rapprochement entre le nombre total de contrôles et le nombre de contrôles conformes, l'efficacité du processus de sélection.

Ces données existent puisque l'ensemble des éléments relatifs au contrôle fiscal est aujourd'hui enregistré dans une base de données nationale, et que le processus commence à la rédaction de la fiche 3909.

La deuxième dimension de la sélection, moins purement statistique, conduit à s'interroger sur les méthodes employées par l'administration pour proposer une vérification.

En effet, les brigades de contrôle et de recherche peuvent constater des anomalies à partir de leurs propres investigations et de l'exploitation de renseignements provenant d'autres services de l'État avec lesquels elles sont en contact (police, gendarmerie, DGDDI, DGCCRF, services du travail et de l'emploi...).

Avec les structures plus classiques, de type inspection de contrôle et d'expertise, c'est généralement le contrôle sur pièces qui révèle une anomalie. Il peut s'effectuer par exemple à l'occasion d'un remboursement de crédit de TVA, mais également dans le cadre de processus de sélection par l'analyse risque au sein d'une base de données.

OASIS et SYNFONIE : les outils d'analyse risque du tissu fiscal

Pour les entreprises, il existe une base de données qui répond au nom poétique d'OASIS, acronyme d'outil d'aide et de sélection pour les inspections spécialisées.

Cette base de données, qui a fait l'objet d'un arrêté ministériel le 27 avril 2004, poursuit les objectifs suivants :

- disposer de l'ensemble des informations figurant sur les déclarations ;*
- effectuer une sélection des entreprises à partir des données déclaratives ;*
- faciliter l'analyse fiscale et financière des dossiers ;*
- éditer des documents d'aide à la décision en vue de proposer un contrôle fiscal externe.*

L'arrêté énumère les informations traitées : éléments d'identification du redevable, informations numériques issues des déclarations fiscales professionnelles et ratios repères (fourchettes statistiques de ratios pour un secteur d'activité). Ces ratios vont bien sûr jouer un grand rôle dans la détection d'anomalies.

En effet, l'analyse-risque consiste à définir des profils de contribuables représentatifs de la « normalité » et à repérer ceux qui s'écartent du profil type. Cette analyse-risque est notamment utilisée pour les remboursements de crédits de TVA, pour juger de la cohérence des déclarations professionnelles, de revenu ou d'ISF, et pour les demandes de plafonnement de taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée.

Pour les déclarations professionnelles, la base OASIS va permettre de détecter les ruptures de comportement ou les évolutions anormales. L'exploitation de ces données permettra la rédaction d'une proposition de vérification.

Une deuxième base intitulée SYNFONIE est un outil d'analyse synthétique du tissu fiscal qui permet de choisir les entreprises en fonction de critères déterminés (TVAI, chiffre d'affaires, sous-traitance, secteur économique, etc.).

Récemment, la DGI a réuni ces deux outils informatiques en une « mégabase » de données permettant de combiner les éléments issus des déclarations des entreprises et les éléments économiques du tissu fiscal.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

Cette démarche d'analyse des risques, assez moderne dans son principe, vient compléter le travail plus classique des services de recherche. Toutefois, cette sélection d'entreprise vient se conjuguer au souhait de la DGI d'exercer le contrôle dans le délai dit « de répétition », qui consiste à ne pas laisser d'année fiscale prescrite sans contrôle. La confrontation de ces deux souhaits en apparence assez contradictoires conduit à exercer une pression de contrôle différenciée selon les entreprises. Ainsi les grandes entreprises font-elles l'objet, sur la base du second moyen, d'une pression fiscale supérieure à celle qui pèse sur les autres contribuables. Selon un document relatif à la perception du contrôle fiscal par les grandes entreprises réalisé par un organisme privé, 60 % de ces dernières ont connu au moins trois contrôles, alors que seules 2 % d'entre elles n'ont fait l'objet d'aucun contrôle. Il convient d'ailleurs de noter que 90 % des vérifications engagées étaient des vérifications générales, c'est-à-dire portant sur l'intégralité des impôts.

Le contrôle externe ne s'improvise pas. Qu'il s'agisse des interventions des inspecteurs des centres des impôts ou des brigades de tout niveau, toute vérification doit figurer sur un programme. Certes, le programme initial d'un vérificateur ou d'une brigade peut être modifié en fonction des événements nouveaux (par exemple, renseignements arrivant en cours d'année rendant souhaitable de modifier les priorités), mais tant le programme initial que les modifications éventuelles doivent être argumentés et approuvés par la hiérarchie (inspecteur principal et directeur divisionnaire chargé du contrôle fiscal).

Cette règle obéit, pour la DGI, à un impératif d'efficacité et de bonne utilisation des ressources, mais elle est aussi une façon d'assurer l'égalité des contribuables face au contrôle et l'impartialité de l'administration : un agent des impôts qui inscrirait un contribuable sur son programme pour satisfaire une lubie ou se livrer à un règlement de compte personnel sans pouvoir se « raccrocher » aux règles officielles de programmation attirerait l'attention d'une hiérarchie normalement vigilante.

Dans un premier temps, la connaissance d'un tel mode de fonctionnement est rassurante : puisque je n'ai rien à me reprocher, je ne serai normalement pas vérifié..

Et puis, un avis de contrôle arrive et le raisonnement s'inverse : puisqu'on n'est pas vérifié au hasard, pourquoi est-ce tombé sur moi ? Y a-t-il une

anomalie dans mon dossier ? Ai-je été dénoncé par quelqu'un qui aurait dit n'importe quoi pour se venger de moi ? Qui pourrait m'en vouloir à ce point et qu'a-t-il pu dire ?

La question va obséder le contribuable, qui ne pourra pas s'empêcher d'interroger le vérificateur, renforçant celui-ci dans l'idée que son interlocuteur n'est pas tranquille et qu'il y a bien quelque chose à trouver.

L'administration est d'ailleurs consciente de cette dimension psychologique du problème. Pour en tenir compte, elle envisage de donner instruction à ses vérificateurs, lorsqu'ils viennent dans un but bien précis, de dire, dès le début de l'intervention, pourquoi ils sont là. Cette recommandation figure dans la charte du contribuable publiée en décembre 2005 et disponible sur le site Internet <http://www.impots.gouv.fr>.

Mais il restera toujours des cas – notamment lors d'une vérification générale – où l'administration ne pourra pas satisfaire la curiosité du contribuable.

Les méthodes de sélection des contribuables à vérifier ne sont pas totalement secrètes : même si la DGI ne livre pas tous les détails de ses recettes, elle communique assez largement sur ce sujet. Il est en effet important pour elle qu'il ne puisse pas y avoir de doute sur l'équité et l'impartialité du contrôle.

2. Le déroulement du contrôle est encadré de règles formelles

Un contrôle débute par l'envoi d'un avis de vérification.

L'envoi ou la remise de cet avis en début de contrôle, s'il est inopiné, constitue une formalité obligatoire de la vérification de comptabilité ou de l'ESFP.

Ce dernier doit comporter, à peine de nullité, l'indication des années soumises à vérification et mentionner explicitement que le contribuable dispose de la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

En outre, afin de personnaliser les voies de recours offertes au contribuable vérifié, le nom et l'adresse du fonctionnaire désigné par l'administration pour examiner toute question relative au déroulement de la vérification ainsi que le nom du supérieur hiérarchique direct du vérificateur doivent être mentionnés.

Enfin, la charte du contribuable vérifié doit être adressée ou remise au contribuable en même temps que l'avis de vérification.

Il n'existe pas de délai fixé entre l'envoi de l'avis de vérification et le début des opérations matérielles de constatation, à savoir les investigations du vérificateur dans l'entreprise. Le Conseil d'État a fixé à deux jours francs le délai minimal dont dispose le contribuable pour se faire assister d'un conseil. Il est toutefois d'usage, en cas de vérification de comptabilité, que l'envoi de l'avis de vérification précède de trois semaines la première intervention.

Le nombre d'interventions sur place n'est pas limité, pas plus que la durée de ces opérations. Il existe toutefois une exception pour les petites entreprises : quand le chiffre d'affaires est inférieur à 763 000 euros pour les commerces, et à 230 000 euros pour les prestataires de services. En cas de contrôle sur place dans ce type d'entreprises, l'intervention de l'administration ne peut excéder trois mois. Par ailleurs, l'ESFP d'un contribuable personne physique ne peut excéder un an.

La limitation du contrôle dans le temps : des risques certains, des effets incertains

Les trente mesures destinées à améliorer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale mentionnent la volonté de limiter à neuf mois les contrôles sur place d'entreprises moyennes¹². Toutefois, ce projet présenté publiquement n'a pas connu pour l'heure le plus petit commencement d'exécution.

¹². Chapitre II, « une administration fiscale plus respectueuse du contribuable de bonne foi » ; point 4, « limitation de la durée des contrôles fiscaux sur place ».

Il convient d'ailleurs de s'interroger sur cette idée de limitation dans le temps pour deux motifs distincts tenant, d'une part, aux caractéristiques des entreprises vérifiées et, d'autre part, au fonctionnement administratif.

En effet, dès lors qu'entre en jeu une composante internationale pour l'entreprise contrôlée, une limitation de durée peut empêcher cette dernière de présenter explications et justificatifs car les échanges internationaux d'informations prennent inévitablement du temps.

Par ailleurs, la limitation dans le temps des opérations de contrôle présente le risque de voir l'administration clôturer le contrôle dans la précipitation et, partant, de commettre des erreurs d'appréciation.

Aussi toute limitation dans le temps doit-elle également prévoir la possibilité d'y déroger « contractuellement » entre l'administration fiscale et l'entreprise vérifiée.

Une fois les opérations matérielles sur place achevées, et **quel que soit le résultat du contrôle**, l'administration doit notifier au contribuable ou à son représentant légal et à l'adresse du principal établissement une proposition de rectification.

Le contenu de cet acte essentiel de la procédure est assez nettement encadré.

Tout d'abord, la proposition de rectification doit être datée et signée de l'agent. Elle doit en outre comporter, en mentions préliminaires, l'indication du nom et du grade de l'agent et de la localisation de son service, avec les jours et heures de réception du public.

En outre, l'avis de rectification doit indiquer expressément au contribuable qu'il dispose d'un délai de trente jours pour manifester son acceptation ou présenter ses observations et qu'il a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter la proposition ou y répondre.

Les impôts, déclarations, actes ou périodes faisant l'objet de la proposition de rectification doivent également être mentionnés.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

Enfin, les mentions préliminaires doivent comporter la date de début et de fin des opérations sur place, l'indication, en cas de vérification ciblée, des éléments de comptabilité vérifiés. En cas d'éventuels traitements liés à une vérification des comptabilités tenues au moyen de systèmes informatisés, la nature des traitements doit être indiquée.

Doivent également figurer dans la proposition de rectification la nature des rehaussements d'impôts proposés, c'est-à-dire, par impôt et par année vérifiée, les rehaussements ainsi que les motifs de ces derniers exposés de manière précise, et notamment la citation des textes fondant le redressement. Si le principe apparaît rigoureux, il est tempéré dans la réalité par la possibilité pour le vérificateur de changer de motif de redressement après la notification suite à des explications de fait fournies par le contribuable. Le vérificateur doit alors procéder à une nouvelle notification venant se substituer à la précédente.

Si cette explication est cohérente, il n'en demeure pas moins qu'elle contient en germe un « droit de rectification d'erreurs » pour l'administration.

Au surplus, cette dernière peut invoquer à tout moment de la procédure contentieuse (phase administrative ou juridictionnelle) une nouvelle base légale se substituant à celle initialement employée.

D'origine jurisprudentielle, la substitution de base légale ne doit pas majorer le montant de la cotisation initialement due et la matière imposable doit rester soumise au même impôt. Elle s'opère en veillant à ne pas priver le contribuable des garanties légales attachées aux procédures correspondant à chaque catégorie de revenus ou d'impositions.

Enfin, elle doit être expressément mentionnée dans le corps de la décision adressée au contribuable ou dans le mémoire adressé au greffe de la juridiction compétente, car n'étant pas d'ordre public, elle ne peut être soulevée d'office par le juge.

Ainsi le Conseil d'État précise-t-il, dans l'affaire société Sidac-Diffusion sur l'exercice de rattachement des charges ¹³, que l'administration fiscale n'est pas recevable à demander en cassation une substitution de motif.

13. CE, 17 oct. 2003, n° 247532.

Cette possibilité ouverte au juge apparaît moins préjudiciable aux intérêts des contribuables que la piètre qualité de nombre de motivations où la citation du texte tient lieu de seul argument à l'administration sans que soit établi de lien entre les faits et le droit. Ainsi, selon une enquête menée sur la perception du contrôle fiscal par les grandes entreprises ¹⁴, seules 63 % des notifications ont été perçues comme bien argumentées en fait. Le chiffre est identique pour la motivation en droit.

Ainsi, plus d'un tiers des rectifications sont insuffisamment argumentées.

Enfin, la proposition de rectification doit faire état des compensations qui pourraient bénéficier au contribuable.

S'agissant des montants rectifiés, l'administration doit indiquer les redressements en base d'imposition et non en suppléments de droits et de pénalités.

Toutefois, l'administration doit indiquer, en cas de vérification de comptabilité ou d'ESFP, les conséquences financières en indiquant le montant des droits, taxes et pénalités résultant du rehaussement proposé.

La proposition de rectification interrompt le délai de prescription, ouvre au profit du contribuable un délai de trente jours, fixe les limites de l'imposition supplémentaire à établir et octroie au contribuable un délai spécial de réclamation contentieuse.

L'interruption de prescription fait courir un nouveau délai qui bénéficie à l'administration. En effet, elle pourra mettre en recouvrement les impositions résultant du contrôle au plus tard le dernier jour du nouveau délai.

Le délai de trente jours ouvert au profit du contribuable est un délai franc, qui ne comprend donc ni le jour de réception de la proposition de rectification ni le dernier jour du délai. Ont qualité pour répondre à l'administration le contribuable ou son représentant légal ainsi que les personnes mandatées à cet effet. Il convient de signaler qu'en vertu de la jurisprudence du Conseil d'État ¹⁵, les avocats sont dispensés de justifier du mandat qu'ils sont réputés avoir reçu de leur client.

14. Alliance fiscale.

15. CE, 5 juin 2002, n° 227373.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

La contestation des redressements : un droit très encadré

Le contribuable accepte les redressements soit expressément soit tacitement. Cet accord met fin au contrôle et emporte l'impossibilité de saisir la commission départementale (cf. infra).

Lorsqu'il présente des observations, celles-ci peuvent revêtir trois formes.

S'il s'agit d'une demande de renseignement qui ne constitue pas une observation, l'administration est tenue de répondre immédiatement et doit attendre, pour établir l'imposition, l'expiration du délai de trente jours.

Si les observations du contribuable consistent en un refus, l'administration est tenue de répondre en indiquant les motifs qui justifient le rejet des observations. Lorsqu'il s'agit d'une matière relevant de la compétence de la commission départementale et que le contribuable n'en demande pas la saisine, la réponse de l'administration doit indiquer un délai de trente jours au contribuable pour faire connaître s'il entend porter le différend devant cet organisme.

Enfin, si les observations du contribuable sont fondées en totalité ou en partie, l'administration doit indiquer soit qu'elle abandonne la rectification envisagée, soit que les observations sont prises en considération.

À l'expiration du délai, l'administration établit l'imposition qui est ensuite mise en recouvrement.

Il convient de signaler que l'acceptation par le contribuable ne lui ôte pas la faculté de présenter ultérieurement une réclamation. Toutefois, dans ce cas, la charge de la preuve lui incombe. Si le contribuable a présenté des observations et que la commission départementale n'a pas été saisie, la réclamation ultérieure ne renverse pas la charge de la preuve qui incombe à l'administration.

Enfin, l'ouverture d'un délai spécial de réclamation auprès de l'administration des impôts permet au contribuable de disposer d'un délai égal à celui de l'administration, à savoir la possibilité de réclamer jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle il a reçu la proposition de notification.

3. Les droits du contribuable prévus par les textes sont importants

Ce rappel de la procédure de contrôle permet de discerner trois types de garanties pour le contribuable :

- des garanties de principe ;
- des garanties procédurales ;
- des voies de recours.

a) Les garanties de principe

Les garanties de principe résident dans le délai de reprise et dans la régularité des impositions sur le fond.

Le délai de reprise est le délai pendant lequel l'administration est susceptible de réparer les insuffisances ou omissions. Au-delà de cette période, l'administration fiscale ne peut, en raison de la prescription, établir d'imposition primitive ou supplémentaire.

Le délai général de reprise est de trois ans. Toutefois, l'action de l'administration se prescrit dans les délais propres à chaque catégorie d'impôts concernée. Il existe en outre des délais spéciaux, et notamment la prorogation du délai de reprise, d'une durée maximale de deux ans dans certains cas de mise en œuvre de l'assistance administrative internationale ¹⁶.

Il convient de signaler que l'expiration du délai de reprise ne met pas d'obstacle à l'exercice par l'administration de son droit de vérification. En effet, une période fiscalement prescrite peut avoir des incidences sur une période ultérieure non couverte par la prescription.

Tel est le cas des déficits antérieurs reportables, de report en arrière des déficits, des déficits d'ensemble ou moins-value nette à long terme d'ensemble subie par un groupe de sociétés ou de provisions irrégulièrement constituées ou devenues sans objet au cours d'exercices prescrits.

16. Article L. 188A du LPF.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

Une des garanties principales offertes au contribuable vérifié réside dans la suppression du droit de reprise lorsque la cause du rehaussement repose sur une interprétation différente de celle précédemment admise formellement par l'administration ou lorsque la cause du rehaussement résulte sur un changement d'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ou lorsque l'administration a pris position dans certaines situations.

Les articles L. 80A et L. 80-B du LPF : de fragiles protections

L'article L. 80 A du LPF détaille les conditions dans lesquelles un contribuable peut se prévaloir des changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration.

L'article L. 80-B du LPF étend la garantie prévue à l'article précédent en ouvrant au contribuable la possibilité d'opposer à l'administration fiscale ses prises de position antérieures sur l'appréciation de situation de fait au regard d'un texte fiscal. En outre, les différents points de ce même texte instaurent des dispositifs d'accord tacite sur certaines demandes de prise de position formelle par l'administration. Sont concernés certains régimes d'amortissement, le régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices, les crédits d'impôt pour dépenses de recherche, les demandes présentées par de jeunes entreprises innovantes ou celles participant à un projet de recherche au sein d'un pôle de compétitivité, les rescrits fiscaux concernant l'existence d'établissements stables en France, et, enfin, les garanties accordées par la conclusion d'un accord préalable de prix de transfert.

Il convient de souligner le côté fourre-tout de ce texte qui résulte d'une addition année, après année, de textes législatifs. Ces derniers ont fixé, parfois avec un luxe de détails, des conditions et des délais différents. Ainsi, les demandes relatives aux crédits d'impôt recherche doivent-elles être présentées sur papier libre mais conformément à un modèle fixé par arrêté (article L. 80B 3°) et l'administration dispose d'un délai de six mois, alors que pour les jeunes entreprises innovantes il est de quatre mois, (article L. 80B 4°).

Toujours au titre des garanties de principe, l'article L. 64B du LPF prévoit que la procédure de répression des abus de droit n'est pas applicable lorsqu'un contribuable a consulté l'administration préalablement à la conclusion d'une convention et que cette dernière n'a pas répondu dans le délai de six mois.

Enfin, afin de faciliter la transmission des entreprises, un donateur peut consulter l'administration sur la valeur à laquelle il estime son entreprise. En cas d'accord exprès de l'administration, et seulement dans ce cas, il peut passer dans les trois mois l'acte de donation projeté sans qu'elle puisse remettre en cause la base d'imposition.

b) Les garanties procédurales avant et pendant le contrôle

Les textes offrent au contribuable de nombreuses garanties procédurales.

L'encadrement du contenu de l'avis de vérification, le droit de disposer d'un conseil de son choix, le caractère contradictoire de la procédure, l'obligation de motivation, l'information du contribuable sur les conséquences d'un rehaussement constituent autant de garanties procédurales pour le citoyen.

À ces garanties de principe s'ajoutent de nombreuses voies de recours.

c) Les voies de recours

- Le recours hiérarchique

Le recours hiérarchique consiste à saisir le supérieur du vérificateur, très généralement un inspecteur principal ou départemental, chef de brigade. Cette possibilité doit être mentionnée sur l'avis de vérification.

L'absence d'encadrement par les textes de cette saisine n'apparaît pas autrement dommageable. En effet, un dialogue serein suppose une certaine souplesse. Il est toutefois souhaitable, en termes de « bonnes pratiques », que soient communiquées au contribuable les suites données à sa réclamation.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

- La saisine de l'interlocuteur départemental

L'interlocuteur départemental du contrôle fiscal est un fonctionnaire désigné par le directeur des services fiscaux dont dépend le vérificateur, généralement parmi les cadres de direction. Il s'agit fréquemment du directeur divisionnaire chargé du contrôle fiscal.

Ce fonctionnaire peut être saisi par le contribuable après le recours hiérarchique.

- La saisine du comité consultatif pour la répression des abus de droit

Ce comité, présidé par un conseiller d'État, comprend un conseiller à la Cour de cassation, un conseiller maître à la Cour des comptes et un professeur d'université, agrégé de droit ou de sciences économiques.

Le comité peut être saisi sur l'initiative de l'administration ou du contribuable.

Ce dernier dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour demander que le litige soit soumis à l'appréciation du comité.

Ce dernier publie chaque année un rapport annuel reprenant les avis rendus.

- La saisine des commissions départementales

De fait, deux commissions départementales sont susceptibles d'intervenir : la commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires et la commission départementale de conciliation.

La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires doit être saisie dans un délai de trente jours à compter de la décision

de l'administration rejetant les observations du contribuable s'opposant à la proposition de redressement. La procédure suivie devant celle-ci est contradictoire : en particulier, le contribuable est entendu par la commission. La compétence de cette commission doit être précisée.

La compétence de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

D'abord, la commission est saisie pour avis. Juridiquement, l'administration est entièrement libre de s'y conformer ou non. Pourtant, en pratique, l'administration suit l'avis émis par la commission. Il est vrai que celui-ci conditionne la charge de la preuve.

Si, en principe, cette dernière incombe à l'administration elle pèsera dans trois cas sur le contribuable : comptabilité affectée d'irrégularités graves et imposition établie conformément à l'avis de la commission, absence de comptabilité (quel que soit l'avis de la commission), contribuable taxé d'office pour défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications formulée à la suite d'un ESFP.

La commission ne se prononce que sur des questions de fait et pas de droit. Sa compétence est réservée à certains impôts : TVA, impôt sur les sociétés, bénéfices professionnels en matière d'impôt sur le revenu.

Enfin, la commission ne peut être saisie en cas d'imposition établie d'office, sauf en cas de taxation d'office pour défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications dans le cadre d'un ESFP. L'idée prévalant alors est que l'absence de loyauté du contribuable le prive de certaines garanties.

La commission est présidée par un membre du corps des tribunaux administratifs ou des cours administratives d'appel. Elle comprend des membres de l'administration fiscale et des représentants des contribuables. Leur nombre et leur qualité varient en fonction des affaires dont elle a à connaître. Enfin, depuis 1999, les représentants du monde associatif sont également membres de cette commission.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

La commission départementale de conciliation intervient lorsque le désaccord persiste sur le prix ou l'évaluation de biens ayant donné lieu à paiement des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière ou d'impôt sur la fortune. Elle peut être saisie dans un délai de trente jours sur l'initiative du contribuable ou de l'administration.

Cette commission est présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire et comprend huit membres, dont un notaire et trois représentants des contribuables. La procédure suivie devant elle est contradictoire, et elle rend un avis motivé.

Seules les règles relatives à la charge de la preuve divergent de celles posées lors de l'intervention de la commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires : l'intervention de la commission départementale de conciliation est sans incidence sur la charge de la preuve qui pèse sur l'administration.

d) La saisine de la commission des infractions fiscales

Considérée comme une autorité administrative indépendante par une étude du Conseil d'État ¹⁷, la commission des infractions fiscales (CIF) ne constitue pas à proprement parler une voie de recours.

Créée par la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 modifiée, accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière, fiscale et douanière (article 1^{er}, codifié au LPF à l'article L. 228), cette commission est compétente en matière de sanctions pénales. En effet, l'administration ne peut porter plainte qu'après avoir reçu l'avis favorable de la CIF, dont l'avis lie le ministre des Finances.

Saisie par l'administration, la CIF informe le contribuable de cette saisine et l'invite à lui communiquer dans le délai de trente jours les informations qu'il jugerait nécessaires. Le contribuable ne peut en revanche développer d'observations orales devant la commission, dont les débats ne sont pas publics et les avis n'ont pas à être motivés. Il n'a pas non plus connaissance

17. Conseil d'État, études et documents n°52, Rapport public 2001: les autorités administratives indépendantes.

de la teneur du dossier transmis par l'administration, ce qui limite sa capacité à réfuter l'argument de celle-ci.

Selon les chiffres du rapport annuel de performance de la DGI pour 2004, la CIF a été saisie de 991 dossiers, pour lesquels elle a délivré 957 avis favorables. Le nombre apparaît stable, aux alentours d'un millier depuis trois ans ¹⁸.

e) La saisine des médiateurs extérieurs à la DGI

Enfin, il existe des voies de recours non juridictionnelles comme le médiateur de la République et le médiateur du MINEFI.

- Le médiateur du MINEFI

Le MINEFI est doté, depuis 2002 ¹⁹, d'un médiateur chargé de recevoir les réclamations individuelles concernant le fonctionnement des services du ministère dans leurs relations avec les usagers.

Toute réclamation adressée au médiateur doit avoir été précédée d'une première démarche de l'usager auprès du service concerné, ayant fait l'objet d'un rejet total ou partiel.

Lorsque la réclamation lui paraît fondée, le médiateur adresse une recommandation au service concerné. Il est informé des suites données à cette dernière. Si le service saisi entend maintenir la position initialement portée à la connaissance de l'usager, le médiateur peut soumettre l'affaire à l'appréciation du ministre.

Le médiateur remet au ministre un rapport annuel dans lequel il établit le bilan de son activité et formule des propositions de nature à améliorer le fonctionnement des services du ministère dans leurs relations avec les usagers. Ce rapport est rendu public.

18. 965 saisines en 2002 (934 avis favorables), 993 saisines en 2003 (948 avis favorables).

19. Décret n° 2002-612 du 26 avril 2002 instituant un médiateur du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.

Le cadre juridique du contrôle fiscal offre un équilibre globalement satisfaisant entre les pouvoirs de l'administration et les garanties offertes au contribuable

– Le médiateur de la République

Il dispose d'une section d'instruction dédiée à la fiscalité composée de neuf agents ²⁰.

Saisi par le truchement d'un parlementaire, le médiateur de la République intervient alors que les réclamations et démarches du contribuable auprès des services administratifs ont déjà été effectuées.

Le médiateur de la République dispose de pouvoirs de recommandation ou d'injonction en cas d'inexécution d'une décision de justice passée en force de chose jugée.

Les spécificités du contrôle fiscal des PME

Le contrôle fiscal au sein des PME défraie régulièrement la chronique. Dans un tissu économique français majoritairement composé de petites entreprises, cela n'est guère surprenant. Toutefois, raisonner par taille d'entreprise apparaît pertinent à bien des égards.

En effet, si la fiscalité est la même pour tous, le contrôle fiscal est vécu très différemment dans une petite entreprise, où le responsable est en prise directe avec le vérificateur sans disposer des mêmes éléments d'information et de formation que le directeur des affaires fiscales d'une multinationale.

La dimension psychologique se révèle également plus importante dans les contrôles des PME. Ainsi, les écarts entre le comportement du vérificateur dans l'entreprise, dont les interlocuteurs rencontrés par la commission soulignent d'ailleurs l'amélioration, et les conclusions écrites du contrôle sont parfois vécus comme une véritable trahison entraînant des comportements irréfléchis de part et d'autre, notamment lors de l'utilisation des voies de recours, souvent perçues comme un leurre par le chef d'entreprise.

²⁰. Rapport du médiateur de la République au président de la République pour 2004.

La présence d'un conseil est alors souvent décisive pour permettre un dialogue a minima.

Enfin, le contrôle fiscal, notamment en cas de vérification générale de la comptabilité, est proportionnellement plus coûteux en termes de ressources humaines pour une petite entreprise.

La limitation de la durée du contrôle sur place pour les PME ne constitue qu'une partie de la réponse. En effet, il convient de raisonner en délai global de procédures, voies de recours incluses. C'est pourquoi un encadrement plus strict des délais de notification et de réception des contribuables par le supérieur hiérarchique du vérificateur et l'interlocuteur départemental du contrôle fiscal paraît être une réponse particulièrement adaptée aux PME.

2

La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée par une allocation des ressources très imparfaite

A. La logique du contrôle fiscal reste encore trop marquée par une approche statistique et purement répressive

Engagée depuis 2000 dans une démarche de contrat de performance, la DGI a mis en avant, parmi ses indicateurs de performance, trois indicateurs liés au contrôle fiscal externe :

- part des opérations à caractère répressif ;
- part des opérations d'origine recherche à caractère répressif ;
- taux de recouvrement sur les créances de contrôles fiscaux.

Les intitulés de ces trois indicateurs, et notamment du deuxième, apparaissent relativement opaques pour un non-initié. Le deuxième indicateur est en réalité inclus dans le premier, et mesure la part des contrôles répressifs initiée par une fiche 3909 (*cf. supra*) émanant d'une structure de recherche.

I. L'évaluation de la qualité du contrôle fiscal souffre de l'absence d'instruments de mesure

Ces indicateurs ne permettent pas de produire une véritable évaluation qualitative du contrôle fiscal.

Ainsi, le délai entre la fin des opérations sur place et la notification n'est aujourd'hui pas mesuré, ou, s'il l'est, n'est pas porté à la connaissance du public. Il permettrait pourtant de mesurer la qualité du service rendu par l'administration : combien de temps en moyenne un contribuable doit-il demeurer dans l'expectative alors même que le vérificateur n'est plus dans ses murs ?

De la même manière, les dégrèvements prononcés par l'administration durant la phase administrative comme au cours de la phase juridictionnelle, qui, s'ils étaient connus, permettraient d'appréhender les insuffisances ou les erreurs liées au contrôle fiscal, ne sont pas rendus publics. Pourtant, le suivi des dégrèvements prononcés suite à contrôle sur pièces et contrôle fiscal externe permettrait lui aussi d'évaluer la qualité du contrôle fiscal, à législation et doctrine constantes. Un tel indicateur permettrait également d'appréhender la qualité du travail contentieux en distinguant les montants dégrévés dès la réclamation et les montants dégrévés durant la phase juridictionnelle.

Le seul des trois indicateurs publics de la DGI qui vise à promouvoir la qualité du contrôle fiscal est commun avec la DGCP : il s'agit du taux de recouvrement en N sur les créances de contrôle fiscal externe de l'année N-2. Ce taux a évolué dans les proportions suivantes ²¹ :

	Année 2001 (créances 1999)	Année 2002 (créances 2000)	Année 2003 (créances 2001)	Année 2004 (créances 2002)
Objectif	NC	60,2 %	48,0 %	49,0 %
Réalisation	57,9 %	63,5 %	50,6 %	56,0 %

Source : rapports de performance de la DGI.

21. Le périmètre de cet indicateur a évolué en 2003. En effet, à compter de cette année, les créances en sursis de paiement suite à contentieux ont été intégrées dans l'indicateur. Les seules créances extournées du calcul sont celles des entreprises relevant d'une procédure collective. Le futur contrat de performance de la DGI devrait intégrer ces créances dans le calcul de l'indicateur.

La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée
par une allocation des ressources très imparfaite

Si cet indicateur a le mérite de ne pas raisonner uniquement sur les droits rappelés, puisqu'il prend en compte les recouvrements en y incluant ceux sur les pénalités, il n'en demeure pas moins incomplet dans la mesure où il ne prend pas en compte les créances sur les entreprises en procédures collectives.

Par ailleurs, il est permis de s'interroger sur le choix d'une publication à $n+2$ du taux de recouvrement. Deux ans constituent-ils un point optimal pour le recouvrement ou seulement la mesure du temps nécessaire aux comptables de l'administration pour mettre en œuvre les procédures de recouvrement ?

Par ailleurs, l'absence d'indicateur de suivi dans le temps des recouvrements opérés sur les différents millésimes de créances de contrôle fiscal apparaît également surprenante. Pourquoi ne pas mesurer et publier le taux de recouvrement à $n+1$, $n+3$, $n+4$, etc. ? Pourquoi ne pas publier également le mode d'apurement des créances : recouvrement, décharge, remise, admission en non-valeur ?

À toutes ces questions, la DGI oppose souvent la complexité de compréhension de ces données. Pourtant, de tels indicateurs permettraient de mesurer l'efficacité réelle du recouvrement suite à contrôle fiscal, ce qui constitue un élément décisif d'appréciation de l'efficacité du système dans son ensemble. En effet, si elle inflige un redressement très élevé qui se solde *in fine* par une absence de recouvrement ou un recouvrement minime, l'administration doit être en mesure de fournir une explication convaincante.

Dans ce cadre, l'explication par les finalités prend tout son sens et cesse d'être une abstraction. Il apparaît effectivement compréhensible que certains contrôles à visée dissuasive ne soient pas forcément suivis d'un recouvrement de la totalité des sommes. En revanche, un contrôle à finalité budgétaire qui se traduirait par une absence de recouvrement ne manquerait pas d'interroger sur la qualité du contrôle dans son ensemble.

2. Les indicateurs choisis par la DGI sont susceptibles d'entraîner une surenchère dans l'application des pénalités de mauvaise foi

Ces indicateurs relatifs aux opérations à caractère répressif, qui seuls sont rendus publics, ont connu la progression suivante :

Indicateur	Année 2000		Année 2001		Année 2002		Année 2003		Année 2004	
	Objectif	Réalisé	Objectif	Réalisé	Objectif	Réalisé	Objectif	Réalisé	Objectif	Réalisé
Part des opérations à caractère répressif	NC	14,1 %	NC	14,4 %	16,0 %	15,4 %	16,0 %	18,1 %	16,5 %	20,3 %
Part des opérations à caractère répressif d'origine recherche	NC					26,7 %	27,0 %	29,2 %	31,0 %	34,0 %

Source : rapports de performance de la DGI.

Ainsi la fixation d'objectifs pour la finalité répressive a conduit à l'augmentation régulière de ce type d'affaires.

Ces indicateurs, désormais ancrés dans la culture des services de vérification de la DGI, présentent le risque d'encourager une culture statistique du tout-répressif, indépendamment de la qualité du travail réalisé, voire du bien-fondé du redressement. On peut se demander si le système n'aboutit pas à une autojustification, et donc à un effet pervers : si l'on définit les opérations à caractère frauduleux par le fait que l'administration a appliqué des pénalités de mauvaise foi, il suffit d'augmenter ces pénalités pour remplir l'objectif. Le seul fait que la DGI se fixe cet objectif accroît la pression sur les vérificateurs pour qu'ils assortissent plus souvent leurs redressements de pénalités de mauvaise foi.

Par ailleurs, ce type d'indicateur public pérennise l'idée d'une « chasse aux fraudeurs » devant absolument produire un résultat. S'il est incontestable que les fraudeurs doivent être punis et poursuivis, la seule application d'un taux de pénalités exclusives de bonne foi qui couvre, on l'a vu, nombre d'hypothèses, ne saurait déterminer à elle seule le caractère frauduleux d'une opération.

De plus, le caractère « de mauvaise foi » qui sous-tend les contrôles entrant dans l'indicateur présente une fragilité majeure puisqu'il est soumis à l'appréciation du vérificateur. Il est d'ailleurs paradoxal de constater que la pénalité la plus élevée – celle pour manœuvres frauduleuses – repose sur des éléments objectifs, et que sa finalité est de toute évidence punitive (le texte parle de « se rendre coupable de... »), alors que la pénalité à taux plus faible, celle pour mauvaise foi, n'obéit à aucun critère objectif et repose donc sur l'appréciation, nécessairement subjective, du vérificateur. En parlant de mauvaise foi « établie », le législateur réaffirme simplement que la charge de la preuve repose sur l'administration (ce qui est bien le moins !), sans donner aucun guide d'appréciation.

Il convient d'ailleurs de souligner que la modification par l'ordonnance du 7 décembre 2005, qui substitue à la « mauvaise foi » le « manquement délibéré »²² apparaît plus comme un changement sémantique que comme une modification susceptible d'incidence juridique.

Pour l'abus de droit, la confusion est encore plus grande : la majoration est liée à la procédure, comme si celle-ci était une présomption de l'intention frauduleuse, alors que la procédure de l'article L. 64 du LPF repose sur l'effet et non sur l'intention.

Ainsi, l'attitude de l'administration paraît comporter une large marge d'appréciation du vérificateur : il arrive que la pénalité soit justifiée par un critère objectif comme l'importance du montant redressé, mais que la nécessité d'une qualification de l'intention aboutisse à un acrobatique grand écart : vous êtes de mauvaise foi **parce que** le montant est important !

En matière d'abus de droit, l'administration essaie parfois de faire la distinction entre abus de droit volontaire ou non : en effet, il est possible dans certains cas de fonder un redressement soit sur l'abus de droit soit sur l'acte anormal de gestion. Le même redressement sera alors assorti ou non d'une majoration de 80 %, selon que le vérificateur aura choisi une route ou l'autre. Si l'on exclut les aspects tactiques, que l'administration réfute (le vérificateur menacerait de la première pour obtenir l'accord du

22. Nouvelle rédaction de l'article 1729 du CGI.

contribuable sur la seconde), le choix obéit implicitement à un jugement du vérificateur sur le caractère intentionnel de l'abus reproché. L'intervention d'un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental, qui doit prendre la décision d'appliquer la procédure de répression des abus de droit, ne paraît pas constituer une garantie suffisante. En effet, ce dernier ne dispose, pour prendre la décision, que des seuls éléments qui lui sont soumis par le vérificateur.

Comme cette procédure implique la saisine d'un comité (*cf. infra*), l'ambiguïté est totale : alors que ce comité doit normalement se prononcer sur l'effet objectif du montage qui lui est soumis, il est parfois perçu comme portant un jugement sur la bonne foi du contribuable !

Cette mise en avant d'objectifs répressifs est ainsi susceptible de modifier profondément le rapport entre le contribuable contrôlé et l'administration. De fait, le recours à l'arme du « bluff fiscal » lors du contrôle semble se développer : la menace du vérificateur de retenir les pénalités exclusives de bonne foi contraint l'entreprise à s'incliner sans discuter ou à accepter certains redressements en échange de l'abandon de pénalités exclusives de bonne foi.

Postérieurement au contrôle, le débat lors de la transaction est susceptible d'être faussé par l'emploi abusif des pénalités.

Si, comme le prétend la DGI, l'emploi abusif des pénalités ou le chantage constituent des comportements marginaux d'une minorité de vérificateurs, force est de constater que la DGI ne dispose pas d'une doctrine administrative claire quant à l'emploi des pénalités exclusives de bonne foi.

En outre, l'absence de doctrine administrative claire sur le « bon comportement » conduit à s'interroger sur l'évaluation des vérificateurs. En effet, si la DGI clame qu'aucun objectif individuel ne leur est assigné, elle n'explique pas comment l'objectif d'un pourcentage national de contrôles répressifs est décliné dans chacune de ses structures. S'il ne fait aucun doute qu'une partie de l'augmentation du répressif dans le contrôle fiscal est due à un meilleur ciblage, il n'est pas exclu que les structures locales soient conduites à « pro-

La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée par une allocation des ressources très imparfaite

duire » des contrôles répressifs par une mise sous pression des vérificateurs, dont l'évaluation porte inéluctablement, au moins pour partie, sur leur capacité à respecter les objectifs.

Dès lors, il convient d'inviter la DGI à ne pas mettre en avant la seule dimension répressive du contrôle fiscal externe sans l'équilibrer par des indicateurs tout aussi pertinents, en termes de qualité du système de contrôle fiscal.

Mais la DGI n'est pas seule en cause dans cette gestion purement quantitative et tournée vers la dimension répressive du contrôle fiscal externe.

En effet, les ministres des Finances successifs, lors de leurs interventions publiques, notamment devant la presse, parlent souvent des seuls droits rappelés, contribuant ainsi à accentuer cette gestion purement quantitative du contrôle fiscal sans la rapprocher de la question de son efficacité, c'est-à-dire de son coût.

Le pilotage institutionnel du contrôle fiscal apparaît aujourd'hui insuffisamment qualitatif et encore tourné vers une appréhension purement quantitative, quasi exclusivement centrée sur la notion, relativement fragile, de contrôle répressif.

Quant à l'efficacité du système, elle est mesurée à la seule aune du taux de recouvrement à $n+2$ d'un millésime de contrôle fiscal, ce qui est très nettement insuffisant pour permettre une réelle analyse critique de l'efficacité de la chaîne du contrôle fiscal, à savoir sa capacité de rendre le meilleur service au juste coût pour la collectivité.

B. Les rigidités culturelles de l'administration fiscale limitent son efficacité

Avec ses 80 000 agents, la DGI transmet et perpétue un modèle culturel de relations entre le contribuable et l'administration.

Le rapport de l'administration fiscale et de l'entreprise est un sujet riche de controverses. Un examen objectif de la formation des vérificateurs, de l'équilibre d'expertise entre l'administration et les contrôlés, et des possibilités de l'administration de recourir à l'expertise et de lutter contre la grande fraude doit permettre de le dépassionner.

Loin de constituer des attaques *ad hominem* ou un dénigrement gratuit de l'administration, les propos qui suivent tendent à montrer qu'au-delà des fragilités structurelles évoquées *supra*, certaines rigidités culturelles nuisent à l'efficacité du contrôle fiscal.

I. Le rapport de l'administration fiscale au monde de l'entreprise est historiquement marqué par la méfiance

L'hostilité idéologique envers les entreprises, parfois mise en avant pour expliquer certains comportements de vérificateurs ou de cadres de la DGI, est aujourd'hui, sans nul doute, largement en recul.

Ce progrès est à mettre au crédit de la DGI, qui a incontestablement accompli des efforts dans les dix dernières années pour mieux comprendre le monde de l'entreprise et le prendre en compte dans son fonctionnement.

Si l'on ne peut que s'en féliciter, force est de constater que les vérificateurs demeurent en général éloignés du monde de l'entreprise. Cet éloignement a son origine dans la formation initiale, et notamment dans celle des inspecteurs, qui constituent la grande majorité des vérificateurs. En effet, sur dix-huit mois de scolarité, elle ne comprend qu'une semaine de stage en entreprise ! Destiné à permettre aux inspecteurs de connaître le fonctionnement et les contraintes d'une entreprise et de prendre conscience de ses attentes vis-à-vis de l'administration

La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée par une allocation des ressources très imparfaite

fiscale, le stage est évidemment trop court pour que cet objectif pédagogique louable puisse être atteint.

Par ailleurs, la formation continue est quasi exclusivement le fait d'agents de la DGI qui s'adressent à d'autres agents de la DGI.

Ces constats revêtent un caractère relativement préoccupant. En effet, les vérificateurs vont consacrer une grande partie, voire l'ensemble de leur carrière, à vérifier des entreprises dont les méthodes, les outils et le positionnement économique évoluent rapidement sous la pression des marchés.

2. Au-delà des garanties formelles, les « bonnes pratiques de contrôle » progressent lentement

Au-delà des garanties procédurales apparaît une dimension essentielle du contrôle fiscal : la relation psychologique entre le vérificateur et le chef d'entreprise ou son représentant.

Le comportement de l'agent de l'administration lors de la vérification est au moins aussi décisif que le formalisme prévu par les textes.

Il convient de souligner que la DGI est consciente de cette problématique et qu'elle invite le vérificateur, via la charte du contribuable remise lors de la vérification, à dialoguer avec le chef d'entreprise ou ses représentants.

La traduction concrète de cet engagement passe par la présentation du vérificateur, la présentation des motivations du contrôle et des demandes de documents ou de traitements informatiques, l'organisation de points d'étape lors du contrôle et d'une réunion de synthèse en fin de contrôle.

Une étude relative à la perception du contrôle fiscal par les grandes entreprises montre que, dans 30 % des cas, la présentation des vérificateurs était inexistante (12 %) ou insuffisante (18 %). S'agissant d'opérations menées pour l'essentiel par la DVNI et les DIRCOFI, structures rompues au contrôle d'entreprises importantes, ce chiffre ne manque pas de surprendre...

Plus positif, il ressort du même document que la finalité des traitements informatiques demandés a été correctement explicitée dans 80 % des cas, et que pour 68 % d'entre eux elle présentait un caractère raisonnable.

En revanche, l'explication des demandes du vérificateur est jugée insuffisante ou inexistante dans 40 % des cas. De même, la connaissance par les vérificateurs du secteur économique de l'entreprise contrôlée ou de la fiscalité internationale et des prix de transfert est jugée insuffisante ou mauvaise dans respectivement 37 et 53 % des cas, illustrant ainsi une asymétrie d'expertise qui n'est pas sans conséquences (*cf. infra*).

Les points d'étape lors des contrôles fiscaux de grandes entreprises sont effectués dans 65 % des cas.

Quant aux réunions de synthèse, toujours selon l'étude consultée, elles sont plus systématiques. Toutefois, leur organisation n'implique pas forcément un degré de transparence supérieur. En effet, 30 % des entreprises estiment ne pas avoir été informées au cours des interventions sur place de reproches ultérieurement retenus par le vérificateur. En revanche, dans 56 % des cas, la réunion de synthèse a permis d'écarter des redressements.

Au total, les différentes sources permettent d'affirmer que les « bonnes pratiques » en matière de comportement se sont largement diffusées, mais qu'elles ne vont pas de soi pour plus d'un tiers des contrôles.

Cette lente évolution vers des relations dépassionnées entre les entreprises et l'administration fiscale, qui constitue la norme dans de nombreux pays développés, révèle la persistance d'obstacles de diverses natures à la mise en place d'une politique de *voluntary compliance*.

23. Source : rapport annuel de l'agence du revenu du Canada (ADRC) au Parlement 2003-2004.

24. Everson Trumpets IRS Enforcement Record, by Leroy Baker, Tax-News.com, New York 06 December 2005.

La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée par une allocation des ressources très imparfaite

De l'« usager » au « client », une terminologie révélatrice !

La commission a comparé les terminologies employées pour qualifier les contribuables au sein du rapport de performance de la DGI et dans les rapports d'administrations fiscales de différents pays développés.

Le résultat est édifiant !

En effet, le rapport annuel de performance de la DGI emploie systématiquement les termes de « citoyen », d'« usager » ou de « contribuable » pour qualifier ses différents publics.

Si ces termes n'ont rien de péjoratif et constituent un net progrès par rapport à celui d'« assujetti », longtemps employé par toutes les administrations de contrôle françaises, nous sommes encore loin d'une culture du service au « client fiscal ».

Ainsi les Canadiens parlent-ils de « clients » en ces termes :

« Être reconnus et respectés par nos clients pour l'intégrité, l'équité et l'innovation dont nous faisons preuve dans la gestion de programmes de qualité supérieure à coût abordable. Encourager l'établissement de nouveaux partenariats intergouvernementaux et internationaux qui favorisent une plus grande efficacité gouvernementale et le renforcement de l'union économique. »²³

D'autres administrations fiscales, comme l'administration suédoise ou l'Internal Revenue Service des États-Unis parlent plus volontiers de « contribuables » (« taxpayers ») tout en faisant référence à des clients. De manière générale, la dénomination de « client » à propos de contribuables est en fait essentiellement employée dans le monde anglo-saxon, à savoir, en sus des pays déjà cités, au Royaume-Uni, en Australie, en Irlande, en Nouvelle-Zélande et en Afrique du Sud.

Ainsi le directeur de l'IRS déclarait-il :

« Je voudrais souligner que ces gains de productivité ont été réalisés tandis que l'IRS a continué à progresser dans les services à la clientèle. »²⁴

Convenons que l'on imagine assez mal le directeur de la DGI employer des termes similaires pour commenter les gains de productivité effectués par ses services !

Au-delà de l'aspect sémantique et anecdotique de cette rapide étude comparée, il convient de souligner que la DGI a mis la qualité du service au centre de ses préoccupations depuis plusieurs années. Cette démarche, accompagnée de mesures comme l'engagement de répondre aux courriels sous quarante-huit heures, la levée de l'anonymat dans les courriers, la mise en place de téléprocédures, l'organisation de journées portes ouvertes, participe indéniablement d'une volonté de moderniser l'administration fiscale et de la mettre en phase avec son temps.

Toutefois, force est de constater que le souci de l'administration de ne pas heurter certaines habitudes de fonctionnement rend le chemin à parcourir encore plus long ! À titre d'exemple, la levée de l'anonymat dans les courriers administratifs était déjà inscrite dans une circulaire de Michel Rocard en 1989.

3. L'asymétrie d'expertise entre l'administration fiscale et les entreprises tend à s'accuser

La tradition d'excellence dont s'enorgueillissent souvent les agents de la DGI, et notamment les vérificateurs, n'est pas un vain mot : l'École nationale des impôts (ENI) dispense une formation de haut niveau en comptabilité et en fiscalité ; cette formation initiale d'une forte technicité est entretenue par une politique active de formation continue, qui représentait, pour l'ensemble de la DGI, 407 612 journées en 2004, soit une moyenne de 4,91 jours de formation par agent ²⁵.

Pourtant, l'asymétrie d'expertise entre l'administration fiscale et les entreprises tend à s'accuser ; elle peut même, à l'occasion, conduire l'admi-

25. Statistiques du MINEFI sur la formation professionnelle des agents.

La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée par une allocation des ressources très imparfaite

nistration à une rigidité excessive sur des questions mineures, au détriment de l'investigation sur des points plus complexes.

L'internationalisation des entreprises françaises au cours des dernières décennies a incontestablement joué un rôle dans l'élargissement de cet écart. On peut citer deux exemples.

Tout d'abord, la détermination des prix de transfert ²⁶ constitue toujours une source de litiges entre l'administration et les contribuables.

Il convient toutefois de souligner que l'administration a récemment renforcé, de manière substantielle, son expertise sur les prix de transfert. Ainsi, les accords préalables sur les prix de transfert (APP) ont quintuplé entre 2002 et 2004, passant de deux à dix ²⁷. Cet effort réel pour sécuriser les entreprises disposant de filiales à l'étranger en garantissant l'assiette fiscale de la France reste à accomplir pour les questions de valorisation, et notamment de cessions d'actifs de biens matériels ou immatériels internes aux groupes internationaux.

De la même manière, l'optimisation fiscale ²⁸ relève de pratiques de plus en plus complexes, pour lesquelles l'administration peine à dialoguer à armes égales avec les entreprises, dont les sources d'information à l'étranger sont souvent plus accessibles. Autre facteur de déséquilibre entre l'administration et les entreprises : le recours croissant par ces dernières à des instruments financiers complexes. Ainsi les techniques de certains produits financiers comme les produits hybrides ²⁹ échappent-elles aujourd'hui à la grande majorité des vérificateurs, même si quelques-uns d'entre eux développent, souvent

26. Les prix de transfert sont les niveaux de prix pratiqués entre entreprises membres d'un même groupe économique, en rémunération d'un service ou d'un produit fourni par une des entités du groupe. L'idée directrice est d'appliquer à ces prix les prix dits de « pleine concurrence » c'est-à-dire ceux pratiqués entre entreprises indépendantes. Mais leur niveau est librement décidé par les entreprises, à charge pour l'administration fiscale de les redresser si elle les considère erronés.

27. Source : rapport de performance 2004 de la DGI.

28 On désigne par « optimisation fiscale » le choix de gestion fiscale utilisant les moyens légaux offerts par la législation interne et les conventions pour minorer la charge d'impôt. Cette technique, légale, tend à diminuer le résultat imposable de l'entreprise dans les pays à plus fort taux d'imposition.

29 Les produits financiers hybrides sont des produits à base d'option (bon, obligation convertible) ou non (obligation remboursable en action) et qu'on ne peut pas toujours classer immédiatement en capitaux propres ou en dette.

de leur propre initiative, une expertise particulièrement pointue sur ces sujets. Toutefois, ce développement d'expertises personnelles est aussi susceptible d'entraîner l'application de méthodes aux fondements mal assurés.

Enfin, la sophistication croissante des appareils comptables, et des systèmes d'information qui les supportent, constitue aujourd'hui une difficulté supplémentaire pour les vérificateurs de la DGI.

4. L'absence de recours à l'expertise extérieure ou de prise en compte d'expertises réalisées par l'entreprise est préjudiciable à l'efficacité du contrôle fiscal

Dans un monde complexe, l'administration ne peut tout savoir sur des sujets techniques parfois ardu, susceptibles d'avoir une incidence fiscale. Ainsi en va-t-il de la valeur d'une marque ou de brevets techniques. Dès lors se pose une double question : l'administration peut-elle demander une expertise et comment peut-elle prendre en compte une expertise réalisée par l'entreprise pour ses propres besoins, en dehors du contrôle fiscal ?

Concernant la première partie de cette question, force est de constater que les textes n'ont prévu le recours à l'assistance d'experts techniques dans la phase de contrôle que pour les entreprises dont le chiffre d'affaires dépasse 3 millions d'euros toutes taxes comprises, excepté pour déterminer le caractère brevetable d'une invention. En outre, l'article L. 45 A du LPF prévoit que l'administration fiscale ne peut faire appel qu'aux seuls conseils d'agents de l'État ou d'établissements publics figurant sur une liste ministérielle. Ce dispositif d'information interne à l'administration permet par exemple au ministère de la Recherche de se prononcer sur le caractère de certains travaux menés par une entreprise. Toutefois, ce processus lourd a pour effet, ne serait-ce que temporairement, de dessaisir le vérificateur de certains éléments.

L'administration s'interdit donc tout recours à une expertise privée et ne peut compter que sur ses propres forces pour résoudre des problématiques complexes dans les domaines de la comptabilité, de l'informatique, mais aussi du droit fiscal. Une telle situation est préjudiciable à l'ensemble des parties. En effet, l'asymétrie d'expertise évoquée précédemment ne saurait être

La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée par une allocation des ressources très imparfaite

réglée par la seule capacité des vérificateurs, dont on ne peut réclamer qu'ils deviennent omniscients ! En outre, elle expose le contribuable à voir certains vérificateurs « créer des méthodes » qui ne respecteraient pas l'état de l'art dans le domaine abordé.

L'administration est d'ailleurs consciente qu'elle ne peut demander à ses vérificateurs de se transformer en experts : sa politique en matière d'informatique en atteste. En effet, la création des brigades de vérification des comptabilités informatisées (BVCI), dédiées à la réalisation d'investigations dans les systèmes d'information des entreprises, répond à cette nécessité. En dépit des limites de ces structures, notamment de la difficulté de se maintenir en permanence « à l'état de l'art » dans un domaine en évolution aussi rapide, mais également du risque de « dessaisissement » du vérificateur chargé du contrôle au profit de l'informaticien, les BVCI constituent la prise en compte par l'administration des spécificités d'un domaine technique particulier.

Par ailleurs, cette possibilité existe pour les procédures de droit de la concurrence³⁰ ; il est vrai qu'elles ne sont pas fréquemment mises en œuvre au niveau national, tandis que les administrations fiscales étrangères y ont très fréquemment recours.

La prise en compte des expertises effectuées par l'entreprise pour ses besoins propres constitue également une difficulté. En effet, les experts gravitant autour d'elle sont aujourd'hui nombreux du fait des exigences croissantes de transparence. Les actionnaires, par exemple, réclament aujourd'hui de plus en plus fréquemment que des tiers examinent et certifient des procédures ou des montants, accroissant le phénomène d'externalisation des services supports des entreprises.

30. Article L. 450-3 du Code de commerce : « Les enquêteurs peuvent accéder à tous locaux, terrains ou moyens de transport à usage professionnel, demander la communication des livres, factures et tous autres documents professionnels et en obtenir ou prendre copie par tous moyens et sur tous supports, recueillir sur convocation ou sur place les renseignements et justifications. »
« Ils peuvent demander à l'autorité dont ils dépendent de désigner un expert pour procéder à toute expertise contradictoire nécessaire. »

L'administration manifeste souvent une méfiance culturelle envers une expertise tierce et privée, donc forcément favorable à son commanditaire. Ainsi, celles qui ont été sollicitées par l'entreprise sont fréquemment contestées par l'administration, qui cependant ne dispose pas forcément des moyens de la contre-expertise.

Dès lors, la DGI doit expliciter au moyen d'instructions les conditions de prise en compte des expertises tierces à l'entreprise lors des vérifications de comptabilité. On peut imaginer que soit prise en compte l'expertise tierce dès lors que le contexte dans lequel elle a été réalisée est clairement exposé par le contribuable à l'administration.

En effet, les situations sont fort variables. Si le rapport des commissaires aux comptes peut faire l'objet d'une analyse critique des vérificateurs, l'estimation de la valeur d'un brevet dans une « jeune pousse » travaillant dans les biotechnologies ou celle d'une marque commerciale font appel à des connaissances scientifiques ou économiques de haut niveau dont l'administration fiscale ne dispose pas spontanément. Il n'en demeure pas moins que ces sources doivent pouvoir être prises en compte par un vérificateur, sauf si l'administration est en mesure de demander une contre-expertise par un tiers de même qualification.

Faute d'une telle solution, il est à craindre que se multiplient les contentieux et qu'il faille attendre d'être devant le juge pour voir trancher les litiges... par recours aux experts !

En effet, l'expertise, éventuellement privée, est prévue dans le cadre d'un contentieux fiscal devant le tribunal administratif comme devant le juge judiciaire. Ordonnée d'office par le tribunal, à la demande de l'administration ou du contribuable pour les seuls contentieux administratifs, cette expertise vise à éclairer le juge sur tout ou partie d'un litige, dans des conditions proches du droit commun. Il convient toutefois de souligner que les magistrats de l'ordre administratif ne recourent guère à l'expertise alors même que les juridictions de l'ordre judiciaire y semblent plus enclines.

5. L'efficacité de la lutte contre la grande fraude souffre du monolithisme de l'administration fiscale

Par « grande fraude fiscale », on entend ici la dissimulation de revenus à grande échelle, qu'il s'agisse de revenus tirés d'activités illicites, de fraudes massives à la TVA ou encore de montages fiscaux de grande ampleur visant à dissimuler des capitaux.

Ces agissements, souvent en lien avec ceux de la criminalité organisée, sont-ils efficacement réprimés par la DGI ? Autrement dit, le système actuel de contrôle fiscal permet-il de rechercher et de réprimer ces pratiques assimilables à un banditisme fiscal ?

Il est relativement malaisé de répondre à cette question. La DGI met fréquemment en avant sa participation aux 29 GIR : en 2003, 102 contrôles fiscaux externes ont été effectués, donnant lieu à des redressements d'un montant de 7,6 millions d'euros et à des pénalités d'un montant équivalent ; 246 nouveaux contrôles étaient engagés. Pour 2004, le rapport de performance de la DGI indique 317 contrôles, pour 23,3 millions d'euros de redressements et 19,5 millions d'euros de pénalités.

Outre cette participation aux GIR, on peut citer, sans disposer de chiffres, l'action des brigades nationales d'enquête économique où des inspecteurs des impôts détachés travaillent auprès des brigades financières des services régionaux de police judiciaire.

Enfin, il est incontestable que la DNEF a accompli un véritable effort en matière de lutte contre l'économie souterraine, visant notamment les escroqueries à la TVA.

L'essentiel du dispositif de contrôle fiscal n'en demeure pas moins orienté vers les entreprises ayant pignon sur rue, particulièrement vers les plus grandes d'entre elles. Cependant, le système de contrôle fiscal paraît trop monolithique et insuffisamment réactif pour permettre une recherche et une répression de la grande fraude fiscale totalement efficaces.

Ainsi demeure posée la question des moyens alloués à la lutte contre la grande fraude. La DGI se montre, à juste raison, discrète sur le nombre

d'hommes et les structures animant cette lutte. Pour autant, elle devrait s'exprimer davantage sur les résultats obtenus. En effet, communiquer les résultats obtenus contre la « grande fraude », à l'instar de la DGDDI avec la contrefaçon ou le trafic de stupéfiants, participe de la dissuasion globale envers l'ensemble des contribuables.

C. Les voies de recours se révèlent souvent décevantes

L'empilement des voies de recours est une caractéristique marquante du système fiscal français ; il génère une complexité qui ne profite finalement à aucun des acteurs du contrôle fiscal, et traduit l'impuissance des pouvoirs publics à obtenir de l'administration de véritables et profondes inflexions de comportement.

En outre, la mise en œuvre des voies de recours est souvent décevante et le mode de fonctionnement ne permet pas toujours au contribuable de se faire entendre de l'administration.

I. Le recours hiérarchique conduit trop rarement à un véritable dialogue

C'est là une constante de la sociologie administrative : parce qu'il craint, par son désaveu, de blesser son collaborateur ou de briser sa motivation, l'inspecteur principal, chef de brigade, est en général conduit à s'aligner sur les positions de celui-ci. Le recours hiérarchique devient alors un dialogue de sourds dans lequel l'entreprise désespère de voir reconnaître la portée de son argumentation. À la DVNI, moins de 0,5 % des dossiers feraient l'objet d'un recours hiérarchique. Si ce chiffre peut manifester l'adhésion des entreprises aux redressements opérés, on peut craindre qu'il ne traduise plutôt leur faible intérêt pour cette procédure. Cependant, l'étude relative à la perception du contrôle fiscal par les grandes entreprises consultées par la commission révèle que, dans 62 % des cas, la réunion avec le chef de brigade a été constructive.

La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée par une allocation des ressources très imparfaite

Ce même taux se retrouve pour les recours auprès de l'interlocuteur départemental. Pourtant, la situation de ce dernier, supérieur hiérarchique du chef de brigade, n'offre pas une garantie satisfaisante de neutralité. En effet, cette fonction est généralement exercée par le directeur divisionnaire du contrôle fiscal de la DSF. On conviendra qu'une telle position ne favorise pas le dialogue entre l'administration et l'entreprise contrôlée.

On estime que le taux de saisine de l'interlocuteur départemental serait en moyenne de 4 % des dossiers et le taux d'abandon des droits notifiés, de 12 %. Pour la DVNI, ce chiffre s'élèverait à environ 10 % des dossiers. Toutefois, ces taux ne sont pas publiés par la DGI.

Là encore, il est difficile d'interpréter ces chiffres. Il est néanmoins clair que le contribuable sera d'autant mieux entendu qu'une distance raisonnable sera mise entre le vérificateur et l'autorité chargée d'apprécier le dossier. Cette constatation milite en faveur d'une « délocalisation » des voies de recours.

En outre, l'interlocuteur départemental n'est pas tenu de prendre position par écrit sur la demande du contribuable. Cette solution, validée par le Conseil d'État³¹ en réponse à un argumentaire tiré du paragraphe 5 du chapitre III de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, apparaît insatisfaisante en termes de droits du contribuable.

2. Les commissions ont un pouvoir trop limité et souffrent de leur composition

Lorsque le litige porte sur une question de fait ou sur un problème d'évaluation, le contribuable peut demander la saisine de commissions départementales composées de représentants de l'administration et des contribuables, qui émettent un avis sur le différend.

L'efficacité de ces commissions est perfectible, pour des raisons de fonctionnement.

31. CE statuant au contentieux n° 239514, 10^e et 9^e sous-sections réunies, lecture du 3 décembre 2003.

En effet, les commissions départementales ont des fonctionnements très divers, reflet de la personnalité de leurs membres, notamment de leurs présidents.

Aussi la commission a-t-elle recherché des témoignages de personnes représentant les contribuables lors de ces commissions. Dans un article publié sur le site de la chambre de commerce et d'industrie de Paris³², un membre d'une commission indique :

« L'administration fiscale s'appuie sur un cadre réglementaire détaillé et rigide. Le respect tatillon de la lettre revient à vider la commission de tout intérêt. C'était généralement le cas quand j'ai débuté en commission et j'ai failli me retirer d'une activité que je jugeais stérile. Je ne l'ai pas fait et force m'est de constater une amélioration progressive du fonctionnement grâce à une prise en compte meilleure, encore que très imparfaite, des difficultés concrètes du métier d'entrepreneur.

A quoi est-ce dû ? Un peu, sans doute, à une évolution d'esprit de l'administration. Je regrette cependant l'hésitation des chefs de service à désavouer les excès de certains contrôleurs soit en période de recours hiérarchique, soit en commission. Beaucoup est dû à l'évolution de l'état d'esprit des juges qui président les commissions : moins de distance, plus de patience, plus d'écoute. Or, leur rôle est clé. [...] »

Si les écarts de pratiques sont dans l'ordre des choses, certaines d'entre elles méconnaissent les principes juridiques les régissant, notamment celui du débat contradictoire qui apparaît uniquement formel. Par ailleurs, l'absence de communication des décisions des commissions départementales est fréquente, ce qui contribue à l'opacité du système fiscal et incite le contribuable à se tourner vers le juge.

Dans sa recherche, la commission a identifié une « bonne pratique » en Seine-Saint-Denis. L'avis de la commission est rédigé immédiatement et lu aussitôt à tous les commissaires, qui l'approuvent en séance. L'avis est ensuite lu en séance au contribuable, à ses conseils et au vérificateur. Le président

32. Source : http://www.etudes.cci.fr/cdi/temoignages/heritier_2002.htm.

La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée
par une allocation des ressources très imparfaite

de la commission indique au contribuable qu'il recevra l'avis de la commission dans le délai de trente jours.

Au total, le dialogue entre le contribuable et l'administration fiscale, malgré des progrès, reste biaisé, et, dans sa configuration actuelle, peu productif. Les commissions départementales ne disposent que d'un pouvoir trop limité pour constituer de véritables voies de recours. Au surplus, ce format de commission se révèle peu pertinent pour de grandes entreprises aux multiples établissements.

3. L'absence de procédure contradictoire devant la CIF présente des risques

La CIF, lors de sa création, semblait une garantie contre l'arbitraire de l'administration. Toutefois, les règles de procédure qui la régissent et l'absence de recours contre ses décisions constituent des limites.

Faute de procédure contradictoire devant la commission et de possibilité de recours le contribuable ne peut consulter le dossier qui a été remis par l'administration à la CIF, ni faire valoir oralement des observations devant elle. Il se trouve dans la quasi-impossibilité de connaître les faits qui ont motivé la saisine de la CIF par l'administration fiscale ; il ne peut pas non plus s'assurer que l'ensemble des éléments de son dossier ont été transmis à la commission, notamment ceux qui, éventuellement, viendraient à décharge.

Un autre dysfonctionnement réside dans le caractère de décision administrative susceptible de faire grief de la CIF. En effet, la saisine de la CIF va suspendre le délai de prescription qui court contre l'administration pour déposer plainte. Or le contribuable n'a pas la possibilité de soumettre au contrôle du juge de l'impôt le fait que son dossier a été transmis à la CIF. De sorte que ni l'avis de la CIF ni la décision administrative de soumettre le dossier à la CIF ne font l'objet d'aucun contrôle. Enfin l'instruction devant la juridiction pénale étant souvent réduite à sa plus simple expression, l'avis de la CIF va prendre un poids psychologique très important au cours du procès pénal. En effet, il est très rare qu'un dossier de fraude fiscale fasse l'objet d'une instruction préparatoire. La quasi-totalité des affaires arrivent

devant le juge pénal sur citation directe. L'enquête, en vérité, se réduit le plus souvent à l'audition du prévenu.

C'est dire que l'essentiel du dossier pénal, voire sa totalité, est constitué par les pièces de la procédure fiscale, par le rapport de vérification, par la plainte de l'administration et une note qu'elle a rédigée à l'intention du parquet sur la situation fiscale du mis en cause, donc par des documents à charge. À tous ces éléments s'attache une autorité psychologique qu'ils sont loin d'avoir dans les faits, mais qui ne manque pas de participer en réalité à la formation de l'intime conviction du juge, parce que, précisément, en l'absence d'instruction, eux seuls se retrouvent au dossier pénal.

En définitive, bien que les principes généraux du droit pénal fassent peser sur les parties poursuivantes la charge de rapporter la preuve des éléments constitutifs de l'infraction, l'expérience montre que ces simples documents sont le plus souvent suffisants aux yeux du juge pénal pour constituer la preuve de l'infraction, même lorsque l'imposition a été contestée. En matière fiscale, le doute profite rarement au contribuable, même devant le juge pénal.

Une dernière difficulté des sanctions pénales dans le domaine fiscal réside dans l'**indépendance du juge pénal et du juge de l'impôt**.

Dans la généralité des cas, le juge de l'impôt est un magistrat de l'ordre administratif et, dans la plupart des affaires, le juge pénal se prononce sur l'existence d'une fraude fiscale bien avant que le juge de l'impôt n'ait statué sur la légalité de l'imposition. Ainsi, il existe un risque de contrariété entre une décision de condamnation pour fraude fiscale et une décision du juge de l'impôt qui prononce plus tard l'abandon des redressements et le dégrèvement des impositions. Une personne peut, par conséquent, très bien ne devoir aucun impôt et avoir fait l'objet néanmoins d'une condamnation pour fraude.

Les solutions en la matière pourraient tout simplement résider dans l'instauration d'une procédure contradictoire devant la CIF et d'un contrôle sur les décisions de l'administration de soumettre un dossier à l'avis de la commission. En outre, une modification de la loi pénale ou de la loi fiscale qui obligerait l'administration à suspendre la plainte pour fraude fiscale jusqu'à ce que le juge de l'impôt se soit prononcé sur la légalité des impositions mises à la charge

des contribuables, et pour lesquelles elle entend poursuivre ceux-ci, irait dans le sens d'une modernisation des rapports entre l'administration et le contribuable.

4. Les rapports des médiateurs relèvent des dysfonctionnements affectant les voies de recours

Le rapport 2004 du médiateur du MINEFI mentionne que plus de 83 % des demandes de médiation traitées ont porté sur un litige relatif au montant de l'impôt dont l'usager a été déclaré redevable ou aux modalités de son paiement.

L'absence de distinction entre impôts personnels et professionnels rend cette information difficilement exploitable. Toutefois, le même médiateur note une augmentation des saisines d'entreprises, notamment des PME.

Mais, au-delà des statistiques, la lecture de quelques cas de médiation révèle les dysfonctionnements affectant les voies de recours fiscales.

Ainsi est exposé le cas d'une société sollicitant en vain la réduction de moitié de sa taxe professionnelle 2002 prévue pour les créations d'entreprise ; elle estime y avoir droit alors que le centre des impôts considère qu'il n'y a pas création, mais reprise d'une activité préexistante. Dans le cadre de la médiation, la DSF concernée, après réexamen de la situation de fait, retient la qualification de création d'activité et décide donc de prononcer le dégrèvement demandé.

Un deuxième exemple concerne deux sociétés, respectivement loueur de locaux nus et entreprise locataire. À l'issue de contrôles fiscaux portant sur les années 1998 à 2000, des rappels au titre de la TVA déductible ont été mis à leur charge au motif, pour la première, qu'elle ne pouvait effectuer aucune déduction à raison de son activité, exonérée, et, pour la seconde, qu'elle ne pouvait déduire la TVA facturée par la première. Le gérant de ces deux sociétés a contesté ces rappels en faisant valoir que l'administration a toujours considéré la première société comme assujettie à la TVA. À l'occasion de l'examen de la demande de médiation, la DSF concernée admet que l'administration est liée par la position prise par le centre des impôts qui avait mis en demeure la société de souscrire et de déposer des déclarations de TVA. En application des dispositions de l'article L. 80-B du LPF, le dégrèvement des impositions litigieuses est

prononcé et porté à la connaissance du tribunal administratif, ce qui met fin aux deux instances contentieuses.

Le rapport annuel du médiateur de la République signale que 40 % des dossiers traités par le secteur fiscal de la médiation émanent d'entreprises. Les impôts sur les bénéfices, notamment suite à un contrôle fiscal, apparaissent comme faisant l'objet de nombreuses saisines. Toutefois, les exemples cités révèlent sans doute moins des dysfonctionnements flagrants que la complexité du droit.

5. Certaines voies de recours administratives manquent de transparence mais participent à la régulation du système

Deux autres structures, moins connues, jouent un rôle comparable.

Tout d'abord, il existe au sein de la DGI un bureau dédié au traitement de dossiers particuliers. Si ses attributions sont officiellement l'examen de la régularité des procédures de contrôle fiscal externe, ce bureau s'est transformé dans la pratique en une voie de recours non officielle sollicitée par les entreprises, qui trouvent parfois là un interlocuteur attentif qu'ils n'ont pu rencontrer ailleurs. Placé à bonne distance des services de contrôle et incontestablement compétent sur le droit comme sur les faits, ce bureau de l'administration se voit donc jouer un rôle d'interlocuteur national qu'aucun texte ne lui confère.

Dans le même ordre d'idée, il existe une cellule dédiée aux dossiers fiscaux au sein du cabinet du ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie. Elle examine les cas particuliers qui lui sont soumis et permet, à l'occasion, de mettre fin à des dysfonctionnements. Ce système, dont il n'existe pas d'équivalent chez nos principaux partenaires, contient en germe une suspicion de « traitement politique » du contrôle fiscal, alors que, sauf exception, tel n'est pas le cas. Il serait donc plus opportun que l'intervention du politique vise à délivrer des critères généraux en matière de contrôle fiscal plutôt qu'à examiner des dossiers particuliers.

Ainsi, ces deux structures jouent un rôle de régulation du système de contrôle fiscal.

D. L'évaluation de l'efficacité du contrôle fiscal est rendue difficile par la pauvreté des données publiques disponibles

Par ailleurs, la question de l'efficacité du système de contrôle fiscal doit être examinée à la fois sous l'angle de sa capacité à réprimer la « grande fraude fiscale » et de son rendement.

I. La mesure de l'efficacité du système de contrôle fiscal est quasi impossible faute de données suffisantes sur la fraude fiscale et le coût du service

Mesurer l'efficacité du contrôle fiscal revient à constater les montants recouvrés et à les comparer d'une part au coût du service et, d'autre part, au montant de la fraude fiscale.

Or, aucun de ces deux chiffres n'est aujourd'hui disponible, soit du fait de l'absence de données fiables, soit du fait de la DGI.

a) L'absence de données relatives à la fraude fiscale

Autant le dire franchement : les données relatives à la fraude fiscale dans un pays comme la France font défaut. Il n'existe pas en effet de travaux convaincants sur le sujet, même si le conseil des prélèvements obligatoires semble s'être emparé de ce sujet qui devrait faire l'objet de son rapport pour 2006. Si la DGI clame qu'il est impossible d'évaluer la fraude fiscale, il n'en demeure pas moins que certains pays étrangers, par le biais de méthodes directes et indirectes, en publient annuellement une estimation. Tel est le cas de l'administration fiscale suédoise, qui, tout en soulignant les difficultés de méthode, y consacre un chapitre entier de son rapport annuel et publie le montant de la fraude fiscale estimée, impôt par impôt, et par motif (absence de déclaration fiscale, autres causes détectées par contrôle, ventes et importations non déclarées).

Si du fait de la complexité de l'impôt, chiffrer la fraude fiscale est particulièrement difficile en France, il n'en demeure pas moins que l'absence de cette

donnée interdit toute analyse réaliste de l'efficacité du système, notamment celle des moyens alloués par l'administration à la lutte contre la fraude fiscale. On objectera que par définition tout système de contrôle lutte contre la fraude, ce qui est exact, mais l'affirmation demeure par trop générale pour savoir si le système de contrôle est correctement dimensionné par rapport aux enjeux et si son coût, supporté par le contribuable, est proportionné à ces mêmes enjeux. En effet, dans l'ignorance des ressources affectées respectivement à la poursuite de la grande fraude et aux contribuables de bonne foi, on ne peut que se perdre en conjectures sur l'efficacité du modèle français.

b) La pauvreté des informations relatives au coût du service

Si l'on s'intéresse maintenant à la rentabilité du contrôle et à l'efficacité du système, c'est-à-dire au coût des redressements effectués, il faut là encore procéder par approximations en intégrant uniquement le contrôle sur place. En effet, le contrôle sur pièces n'étant jamais une activité à plein-temps, il faudrait disposer d'estimations d'affectation du temps des agents qui s'y consacrent partiellement.

Les rapports déjà évoqués fournissent des chiffres sur la ventilation des redressements, en nombre et montants, mais assez peu d'éléments sur les coûts. Cette absence de données relatives au coût du service rendu surprend. Il n'existe pas aujourd'hui de présentation par fonction des effectifs de la DGI, ce qui rend incertain le nombre de vérificateurs. Toutefois, il est possible d'estimer les ressources consacrées aux contrôles externes – bien qu'une partie d'entre eux soient effectués par les inspections de contrôle et d'expertise (ICE) des centres des impôts – en regardant le nombre d'agents qui y sont affectés exclusivement. Ceux-ci représentent un peu plus de 5 % de l'effectif de la DGI, soit environ 5 000 personnes sur 80 000 en chiffres ronds. Il s'agit presque exclusivement d'agents du cadre A (inspecteurs et inspecteurs principaux). Il faut ajouter les effectifs des brigades de recherche, soit environ 1 200 personnes, dont un tiers d'agents du cadre A, les services de recherche utilisant davantage d'agents des cadres B (contrôleurs) et C (agents d'assiette).

Plus de la moitié des vérificateurs travaillent au niveau départemental. Sur un peu plus de 600 brigades, 350 sont situées dans les directions des services fiscaux – ce qui fait une moyenne de 3 ou 4 brigades par département,

La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée
par une allocation des ressources très imparfaite

210 dans les DIRCOFI – soit en moyenne 20 brigades par DIRCOFI –, et 50 dans les directions nationales (DVNI et DNVSF).

On compte à la DGI environ 80 000 agents, tous grades confondus, pour un budget global de 3,4 milliards d'euros, soit un ratio de 42 500 euros par agent. Les brigades de vérification et de recherche comptent environ 6 500 agents, toujours tous grades confondus. Une simple règle de trois donnerait donc un budget de 275 millions d'euros. Ce chiffre est probablement assez fortement sous-estimé, car les brigades comprennent beaucoup plus d'agents de catégorie A (90 % dans les brigades de vérification, 30 % dans les brigades de recherche, contre moins de 25 % pour l'ensemble de la DGI).

Si pour faire bonne mesure on doublait ce chiffre, la rentabilité resterait impressionnante : à très gros traits, on aurait 500 millions d'euros pour 50 000 contrôles avec environ 10 milliards d'euros de rappels, dont au moins la moitié, soit 5 milliards d'euros, est effectivement recouvrée au bout de deux ans.

Un contrôle coûte en moyenne 10 000 euros, il en rapporterait 100 000 ! Ce taux de rendement serait évidemment très supérieur au taux d'intervention de la DGI pour les impôts déclarés et payés spontanément (1,4 % en moyenne : 2,57 % pour l'impôt sur le revenu, 0,89 % pour l'impôt sur les sociétés et 1,08 % pour la TVA).

Mais force est de constater que mesurer le rendement du contrôle fiscal de manière globale présente des difficultés certaines. En outre, l'évaluation de l'efficacité du contrôle fiscal en France se heurte à l'absence de données publiques exhaustives concernant les coûts de service directs et indirects (quote-part des services de soutien au contrôle, amortissement des matériels, coût des infrastructures...). Il convient de noter, là encore, un retard français. En effet, les coûts de chaque service ou activité, au-delà du coût de collecte de tel ou tel impôt, sont régulièrement publiés par les organisations chargées de la fiscalité. Ainsi l'agence du revenu du Canada indique-t-elle dans son rapport 2004 que « les services fiscaux ont consacré la plus grande part de leurs ressources, soit 709,1 millions de dollars (37 % des dépenses des services fiscaux), aux activités visant l'observation, y compris les examens, les vérifications et les enquêtes spéciales. »

Si le cadre législatif, notamment l'alignement des intérêts de retard sur les intérêts moratoires, le développement du rescrit fiscal ou la possibilité de régularisation de situation en cours de contrôle, a permis une évolution vers une application mesurée de la loi fiscale, l'accent mis par l'administration sur la dimension répressive des contrôles et les risques de voir les vérificateurs jugés uniquement à cette aune, conjugués à l'asymétrie d'information grandissante entre l'administration et les entreprises, au défaut de pilotage institutionnel et politique du contrôle fiscal des entreprises ainsi qu'à la multiplicité de voies de recours sans grande efficacité ont pour conséquence une faible amélioration de la perception du contrôle fiscal par les contribuables.

Il est vrai qu'une enquête réalisée en 2004 par Ernst & Young souligne la progression d'une culture du dialogue à tous les échelons de l'administration, ainsi qu'une évolution rapide du contenu des contrôles en relation avec les évolutions technologiques ou économiques. Toutefois, cette même enquête pointe également l'usage excessif des pénalités ainsi qu'une fréquence et une durée des contrôles toujours élevées.

Par ailleurs, l'impossibilité de vérifier l'efficacité du système de contrôle fiscal (moyens alloués, rendement des contrôles, rapport redressements/fraude) ne permet pas au citoyen, et aux entreprises contrôlées, de vérifier la correcte administration d'un système dans lequel la DGI détient le monopole de l'information. Plus de transparence sur les données du contrôle fiscal en France participerait, au même titre que l'évolution des pratiques administratives de contrôle, d'une évolution de la DGI vers une administration de services ayant pour support de doctrine une application éclairée, et plus seulement mesurée, de la loi fiscale.

2. Aucune donnée autre que celles du rapport de performance annuel et du rapport parlementaire « Voies et moyens » n'est dévoilée par la DGI

Seul le rapport de performance de la DGI, document public mais de diffusion relativement confidentielle, contient des données d'ensemble relatives au contrôle fiscal pour une année N. Toutefois, ce même document ne contient pas l'intégralité des données quant à la structure des contrôles et notamment

La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée par une allocation des ressources très imparfaite

leur nombre par secteur géographique, par taille d'entreprise ou par type d'activité. Les données relatives au contrôle fiscal publiées par l'administration fiscale dans son rapport annuel de performance figurent dans le tableau suivant.

Type de contrôle concerné	Type di nformation	Nombre d'années
Contrôle sur pièces	Ventilation par impôt en droits nets rappelés	3
Contrôle fiscal externe	Nombre d'opérations par type	
	Total des droits nets rappelés et des pénalités	
Vérifications de comptabilité	Nombre et ventilation par type de vérification	
	Droits nets rappelés ventilés par impôt	
	Pénalités	
	Moyenne des droits nets	
ESFP	Nombre	
	Droits nets rappelés	
	Pénalités	
	Moyenne des droits nets	
Droits d'enquête	Nombre	
Poursuites pénales	Nombre de propositions	
	Nombre d'avis favorables	
	Nombre d'avis défavorables de la CIF	
	Nombre de plaintes pour escroquerie	
Nature des poursuites pénales	Ventilation par motif	
Ventilation des plaintes	Répartition en pourcentage des secteurs économiques visés par les plaintes	

Source : rapports de performance 2004 de la DGI.

Outre ces données globales, la DGI publie chaque année les résultats des indicateurs de son contrat de performance en présentant les résultats par rapport aux objectifs. Il convient d'ailleurs de préciser que ces résultats sont audités par l'inspection générale des Finances.

Des informations complémentaires figurent dans le document budgétaire relatif à l'évaluation des voies et moyens. Dans celui établi pour le budget 2006 sont reprises les informations relatives aux tranches de rappels par structure administrative en nombre et en montant. Par ailleurs, les résultats de chaque interrégion en matière de contrôle fiscal externe (ESFP et vérifications de comptabilité décomposées entre les vérifications générales et les vérifications simples et ponctuelles) sont présentés ainsi que les résultats en nombre d'opérations, total des droits nets rappelés et des pénalités pour les dix-huit départements dont la population est supérieure à 1 million d'habitants.

Par ailleurs, ce même document comporte des informations relatives au recouvrement des impositions de contrôle fiscal sur place avec un niveau de détail relativement fin. Enfin les poursuites pénales pour fraude fiscale, les plaintes pour escroquerie fiscale et les oppositions à fonction complètent les informations données aux parlementaires.

Ces données apparaissent plus complètes que celles publiées dans le rapport de performance de la DGI. Toutefois, le rapport parlementaire sur les voies et moyens ne constitue pas un document grand public, et l'on peut par ailleurs regretter que les parlementaires ne s'en saisissent pas davantage.

Quoi qu'il en soit, les données d'ensemble relatives au contrôle fiscal externe ne sont accessibles qu'à la seule administration fiscale. L'inexistence d'une banque de données publiques relative au contrôle fiscal se double d'une opacité quant aux indicateurs de mesure de la performance en matière de contrôle fiscal. En effet, la construction de ces derniers, d'une grande sophistication, n'est pas portée à la connaissance du public des usagers du contrôle fiscal et notamment des entreprises.

La mise en œuvre du principe d'application mesurée de la loi fiscale se trouve contrariée
par une allocation des ressources très imparfaite

L'insuffisance des données publiques, le manque d'appétence des parlementaires pour le sujet aride du contrôle fiscal conduisent à une certaine opacité des données.

Ainsi, la DGI dispose d'un véritable monopole d'interprétation des données. En outre, le mode très défensif de fonctionnement de cette administration la conduit fréquemment à considérer toute analyse externe comme une agression alors même qu'il s'agit, dans un État démocratique, d'un questionnement naturel sur les moyens octroyés et les résultats obtenus par l'administration.

C'est aux pouvoirs publics, au sens large, de s'emparer du sujet et de rendre plus accessible l'information destinée au public. Il leur appartient également de questionner l'administration fiscale sur sa performance tant en valeur absolue qu'en valeur relative, en la comparant à celle de pays comparables.

3

L'amélioration du contrôle fiscal passe par plus de transparence sur les données, le développement d'une culture d'administration de service et des améliorations procédurales des voies de recours

A. La transparence des données relatives au contrôle fiscal est nécessaire au rétablissement d'une relation de confiance entre l'administration et les contribuables

La transparence des données relatives au contrôle fiscal constitue, de l'avis de la commission, un axe majeur d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables. L'absence de données publiques relatives au contrôle fiscal engendre forcément des interrogations sur les motivations, la nature, le nombre, le rendement moyen et les suites données, en résumé l'efficacité des quelque 50 000 contrôles engagés chaque année par l'administration.

I. L'évaluation externe de l'efficacité du contrôle fiscal doit être rendue possible par la publication de données plus pertinentes

La publication de données relatives au contrôle fiscal par tranche de taille d'entreprise, par secteur économique, géographique permettrait une analyse contradictoire entre la DGI et les acteurs économiques sur son efficacité. Bien évidemment, il ne s'agit pas ici de proposer une violation du secret fiscal par la publication de données nominatives sur les contribuables contrôlés. C'est pourquoi les données publiées doivent l'être en masse et ne comporter aucune

mention nominative. À titre de comparaison, l'agence du revenu du Canada (ADRC) publie dans son rapport annuel le taux de vérification des grandes sociétés et celui des PME, pour lesquelles des objectifs sont fixés. Ce n'est aujourd'hui pas le cas de l'administration française.

De même, la fréquence du contrôle fiscal n'est pas rendue publique. Si la mesure peut se révéler complexe, tant il est difficile de connaître avec une précision absolue le nombre exact d'entreprises, il serait souhaitable qu'une méthode soit définie afin que l'opinion publique dispose de ces données et puisse ainsi juger de l'équité du contrôle fiscal.

Par ailleurs, malgré un effort de simplification, les sanctions fiscales de tous ordres (*cf. supra* partie I) sont tellement nombreuses qu'on est conduit à se demander si les vérificateurs les appliquent effectivement et pour combien de dossiers. Si le principe dissuasif lié à l'existence même de la sanction n'est pas contesté et si l'objectif d'une lutte déterminée contre la fraude fiscale n'est pas contestable, il n'en demeure pas moins que la valorisation par la DGI d'indicateurs relatifs au caractère répressif des contrôles conduit, on l'a vu, à s'interroger sur un possible dévoiement des nombreuses sanctions prévues par les textes. La commission souhaite donc que soit publié chaque année, pour toutes les sanctions fiscales, le nombre d'occurrences d'utilisation de chacune d'entre elles. Ainsi, leur efficacité serait-elle susceptible d'être évaluée.

In fine, la commission propose que les données extraites du système d'information de la DGI pour être restituées au public soient arbitrées par l'autorité politique après qu'une commission composée de praticiens du droit fiscal issus du secteur privé, de la DGI et de parlementaires aura examiné, dans un court délai, l'ensemble de ces problématiques. La commission est favorable à ce que ces données soient accessibles à l'ensemble du public via Internet.

De la même manière, une modification de l'article 66 de la loi de finances pour 1976, qui prévoit la publication des résultats du contrôle fiscal en annexe du rapport « Voies et moyens » présenté au Parlement, constituerait, en étendant le nombre et la nature des données publiées, un premier jalon d'une réforme plus ample visant à améliorer la communication entre les citoyens et l'administration.

L'amélioration du contrôle fiscal passe par plus de transparence sur les données, le développement d'un culture d'administration de service et des améliorations procédurales des voies de recours

Au-delà des données quantitatives relatives aux contrôles fiscaux opérés par l'administration, plusieurs données pertinentes, connues de la DGI, ne sont pas publiées ou ne le sont que partiellement.

Il en va ainsi du montant des dégrèvements prononcés par l'administration après un contrôle fiscal sur pièces ou un contrôle fiscal externe.

Les montants des dégrèvements prononcés par l'administration durant la phase administrative comme au cours de la phase juridictionnelle permettent d'appréhender les insuffisances ou les erreurs liées au contrôle fiscal. Aussi le suivi des dégrèvements prononcés suite à CSP et CFE permettrait-il d'évaluer la qualité du contrôle fiscal.

En affinant le raisonnement, une distinction entre les montants dégrévés dès la réclamation et les montants dégrévés durant la phase juridictionnelle serait également éclairante sur la qualité du travail contentieux effectué par les services de la DGI.

De la même manière, la publication du taux de recouvrement à n+2 des cotes de contrôle fiscal d'un millésime donné procure une information certes éclairante mais insuffisante pour deux raisons.

Tout d'abord, il convient d'observer que cet indicateur exclut les cotes faisant l'objet de procédures collectives devant les tribunaux de commerce. Si ce mode de calcul s'explique par des raisons internes à l'administration, à savoir l'absence de possibilité propre d'action en recouvrement des comptables de l'administration, il n'apparaît guère pertinent en termes de communication vis-à-vis du public.

Aussi, la commission émet-elle le souhait que cet indicateur prenne en compte l'ensemble des créances nées du contrôle fiscal, indépendamment de la situation juridique de l'entreprise. Le taux publié deviendrait alors un taux brut de recouvrement.

Par ailleurs, la publication du seul taux de recouvrement à n+2 ne permet pas de juger de l'efficacité du recouvrement ni du montant des sommes effectivement recouvrées et du mode d'apurement des montants mis en

recouvrement. Il serait donc pertinent que soient publiés pour un millésime donné de contrôles fiscaux les montants effectivement recouverts à $n+1$, $n+2$, $n+3$, $n+4$ et $n+5$, en incluant dans l'indicateur l'ensemble des créances de contrôle fiscal, quel que soit leur statut ³³. L'évolution du taux de recouvrement sur cinq années permettrait au public de mesurer l'efficacité du recouvrement et d'en faire une analyse critique. Faire l'effort consenti en termes de contrôle fiscal en 2002 aboutit en effet au recouvrement de seulement 56 % des montants mis en recouvrement, soit à peine plus de 1 euro sur 2. Il demeure toutefois possible que ce taux s'améliore significativement lors des deux années suivantes, ou, au contraire, stagne. Cette donnée n'étant pas publiée, le public ne peut que se perdre en conjectures sur les montants définitivement recouverts. Aussi, il apparaît également de l'intérêt de l'administration de publier ces données afin d'éviter une éventuelle interprétation erronée des chiffres de recouvrement suite à contrôle fiscal.

Cette mesure apparaît d'autant plus facile à mettre en œuvre que la DGI extrait trimestriellement pour son réseau comptable les données relatives au recouvrement sur contrôle fiscal. De la même manière, la connaissance du mode d'apurement des cotes de contrôle fiscal permettrait de mieux mesurer son efficacité. Ainsi, la connaissance fine du différentiel entre les montants recouverts et les montants mis en recouvrement par la publication des montants des décharges et remises ainsi que les montants admis en non-valeur permettrait de mesurer l'efficacité du contrôle fiscal, notamment du contrôle à finalité budgétaire. En effet, le taux d'admission en non-valeur représente la reconnaissance par l'administration de l'impossibilité de recouvrer une somme. Le taux d'irrecouvrabilité avérée constitue donc pour le citoyen une information importante : *in fine*, quel est le pourcentage des sommes mises en recouvrement par l'administration qu'elle abandonne de son propre chef ?

Les objections de la DGI à la publication de cette information sont connues, elles ont notamment trait au fait qu'elle inciterait à l'incivisme fiscal. Toutefois, la commission, si elle comprend l'argumentaire, ne partage pas ce point de vue. En effet, la collectivité est en droit de connaître ce chiffre, qui représente une perte nette pour l'État.

33. Créances contestées, entreprises en procédure collective.

L'amélioration du contrôle fiscal passe par plus de transparence sur les données, le développement d'une culture d'administration de service et des améliorations procédurales des voies de recours

A contrario, la baisse du ratio des montants admis en non-valeur rapportés aux montants mis en recouvrement correspond à un gain net pour la collectivité. Il valoriserait l'action du recouvrement administratif et permettrait de mesurer sa pugnacité, notamment au regard d'éventuelles organisations d'insolvabilité.

Enfin, la publication du nombre de contrôles par finalité (budgétaire, répressif, dissuasif) croisé avec leur taux de recouvrement, dans les conditions décrites précédemment, permettrait une analyse des méthodes de programmation et de leur efficacité.

2. L'estimation de la fraude fiscale et les données relatives au coût du service doivent constituer des priorités

La commission suggère que l'estimation du montant de la fraude fiscale en France soit considérée comme une priorité par l'autorité politique et que l'ensemble des informations et des moyens disponibles soient mis à la disposition du conseil des prélèvements obligatoires, qui établira le premier document de référence en la matière, et non un nouveau rapport oublié aussitôt que publié.

La deuxième série de données manquantes est relative aux coûts de la DGI. Il convient toutefois de souligner que cette dernière a réalisé des progrès significatifs en publiant des statistiques concernant ses ressources humaines, à savoir la répartition de ses effectifs par catégorie, par tranche d'âge et par sexe ainsi que des éléments relatifs à son budget, à ses moyens (ratios de dépenses par agent, de dépenses par mètre carré) et à ses ressources, notamment informatiques. Toutefois, il n'existe pas de données accessibles plus détaillées par type d'activité de la DGI. On peut en effet imaginer que des décomptes analytiques sont effectués par la DGI et qu'elle connaît le coût moyen d'une brigade de vérification en DSF comme celui de l'activité de contrôle fiscal.

Or personne n'est en mesure d'affirmer que ces coûts sont connus, puisque la DGI ne publie aucune information à ce sujet. Si la LOLF va d'évidence constituer un accélérateur, encore faut-il que les décideurs, et en premier lieu les parlementaires, chargés du contrôle et de l'évaluation des résultats

obtenus par l'administration à travers les indicateurs de performance définis au sein de chacun des programmes de l'État dans la nouvelle configuration budgétaire, s'emparent du sujet.

Une plus grande transparence des données et leur accessibilité à l'ensemble des praticiens constituent aussi bien une exigence démocratique qu'une voie d'amélioration de l'efficacité administrative. Si l'existence du rapport annuel de performance et le rapport parlementaire sur les voies et moyens constituent des avancées, elles doivent être développées et amplifiées pour permettre la contre-expertise de la société civile.

B. Une culture d'administration de service doit être développée dans le domaine du contrôle fiscal

« Devenir une administration de service de référence » constitue l'un des objectifs stratégiques de la DGI. Cette orientation est déclinée en quatre axes :

- transformer la DGI en une organisation « centrée usagers » ;
- devenir une administration multiaccès ;
- pour faciliter l'impôt, garantir une chaîne de qualité de service ;
- moderniser les missions foncières au service des usagers.

Sans se prononcer sur la pertinence de ces quatre axes, il convient de soumettre à la réflexion l'ajout d'un cinquième axe relatif au contrôle fiscal, à savoir la modernisation des relations entre les entreprises et les services de contrôle de la DGI. Si la création des comités d'usagers ou le questionnaire remis à des chefs d'entreprise suite à contrôle fiscal répondent en partie à cette préoccupation, l'existence de ces structures ou procédures ne saurait suffire à l'amélioration globale des relations non seulement avec la collectivité des entreprises, mais également entre le vérificateur et le chef d'entreprise.

Une relation plus apaisée passe par la communication institutionnelle, la gestion de la relation individuelle et, enfin, par l'octroi de moyens d'investigation à l'administration.

L'amélioration du contrôle fiscal passe par plus de transparence sur les données, le développement d'un culture d'administration de service et des améliorations procédurales des voies de recours

I. Améliorer la communication institutionnelle avec les contribuables

La communication institutionnelle de la DGI, mais également des ministres chargés de la fiscalité, repose quasiexclusivement sur le montant des droits rappelés par l'administration. Ni le montant effectivement recouvré ni le rapport entre l'effort consenti par la collectivité et le résultat obtenu ne sont mis en avant ou en valeur. C'est pourquoi nous suggérons que les opérations de communication sur le contrôle fiscal ne se bornent pas à la communication de montants de droits rappelés. Certes, ce chiffre est important, et les médias le retiennent volontiers pour le transmettre au grand public. Pour autant, il ne saurait à lui seul refléter la diversité des situations.

S'agissant de la relation individuelle entre le vérificateur et le chef d'entreprise, des améliorations sont possibles, même si la tension entre le contrôleur et le contrôlé est pour une part inhérente à l'exercice du contrôle.

Il existe au sein de la DGI une charte des droits et obligations du contribuable vérifié. La remise de ce document lors de la vérification est une condition formelle de validité du contrôle, en application de l'article L. 10 du LPF. Toutefois, au-delà de l'aspect formel, ce document, dont la commission n'est pas certaine qu'il ait été lu exhaustivement par l'ensemble des vérificateurs de la DGI, rappelle quelques vérités essentielles et notamment que la vérification repose avant tout sur le dialogue. Encore faut-il que le vérificateur y soit formé et qu'il connaisse suffisamment le monde de l'entreprise pour en appréhender sereinement toute la complexité !

Par ailleurs, ce document coexiste depuis quelques semaines avec la charte du contribuable. Si ses objectifs sont extrêmement louables, à savoir la promotion du civisme fiscal par le développement d'une relation personnalisée entre le citoyen et le fonctionnaire fondée sur les principes de simplicité, de respect et d'équité, les développements consacrés au contrôle fiscal sont relativement décevants.

Le ton employé apparaît en effet très infantilisant vis-à-vis du contribuable. Ainsi, les paragraphes intitulés « Vous êtes réactif » et « Vous reconnaissez le bien-fondé du contrôle » ou encore « Si vous faites l'objet d'un contrôle, vous

vous comportez de manière responsable avec le vérificateur » laissent songeur au regard du critère de respect annoncé dans l'introduction ministérielle.

On ne se livrera pas ici à une exégèse de ce texte. Toutefois, il est souhaitable que la partie relative au contrôle fiscal des entreprises soit disjointe pour être fondue avec la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, réécrite dans un style mieux adapté à la cible.

Enfin, des mesures techniques doivent appuyer l'effort de communication auprès des contribuables afin de renforcer l'acceptation du contrôle.

En premier lieu, il convient que l'administration fiscale prenne des engagements sur le délai de traitement des réclamations présentées par les contribuables vérifiés. Ainsi, un délai de trois mois pour traiter les réclamations présentées par les entreprises lors d'un contrôle fiscal apparaît d'autant plus raisonnable que la DGI s'engage à traiter 95 % des réclamations relatives à l'impôt sur le revenu et à la taxe d'habitation en moins d'un mois ³⁴.

En second lieu, il convient de veiller à ce que les avis des commissions départementales soient systématiquement communiqués aux entreprises, ce qui n'est pas toujours le cas, alors même que l'administration doit notifier au contribuable l'avis dans son intégralité.

2. Mieux former et évaluer les vérificateurs pour rendre effective l'application mesurée de la loi fiscale

Le principe d'application mesurée de la loi fiscale repose en grande partie sur le vérificateur. Or sa connaissance du monde de l'entreprise est aujourd'hui insuffisante pour permettre une appréhension toujours sereine de problématiques complexes. Dans cette perspective, le contenu des enseignements délivrés dans les établissements de l'ENI à Clermont-Ferrand et à Noisy-le-Grand revêt une importance majeure.

34. Charte du contribuable, paragraphe « Vous avez droit à l'écoute et à la considération », substitué « Nous savons l'importance que vous attachez à la rapidité et à l'efficacité ».

L'amélioration du contrôle fiscal passe par plus de transparence sur les données, le développement d'une culture d'administration de service et des améliorations procédurales des voies de recours

En premier lieu, il paraît souhaitable que l'entreprise ou ses représentants institutionnels soient associés à des enseignements et puissent être consultés, à titre d'experts, par la DGI, sur certains enseignements de haut niveau. Ainsi, il serait dans l'intérêt de tous qu'un directeur fiscal de grande entreprise vienne exposer, en liaison avec les enseignants de la DGI, des éléments relatifs aux prix de transfert ou à la fiscalité internationale.

Cette capillarité, loin de transformer les écoles administratives en tribunes de l'entreprise, permettrait une ouverture sur le monde extérieur de fonctionnaires appelés en permanence dans la suite de leur carrière à travailler en lien avec des entreprises. De la même manière, il serait souhaitable, chaque fois que faire se peut, d'associer des praticiens issus du monde de l'entreprise aux stages de formation continue.

Cet enjeu a d'ailleurs d'ores et déjà été perçu par la DGI, qui a introduit dans la scolarité, depuis la promotion d'inspecteurs 2003-2004, un stage obligatoire d'une semaine en entreprise, dont l'objectif pédagogique est de leur permettre d'en connaître le fonctionnement et les contraintes et de prendre conscience de ses attentes vis-à-vis de l'administration fiscale.

Au-delà de la formation initiale ou continue, c'est une culture de service qui doit être diffusée au sein du réseau.

Un soin particulier doit être porté aux nombreux documents administratifs relatifs au contrôle fiscal. Historiquement, il existait un Guide de la vérification de comptabilité, recensant les « bonnes pratiques » du vérificateur. Au fur et à mesure des mouvements de déconcentration, des documents ont été élaborés par les DIRCOFI, les DSF ou les délégations interrégionales. Il existe en outre des guides de la vérification édités par la DGI et mis à la disposition des vérificateurs via l'intranet de la DGI.

Ces documents ont un caractère technique très marqué et n'abordent pas la gestion de la relation nouée à l'occasion du contrôle.

Il est donc souhaitable que la DGI définisse ce que recouvre, sur le plan relationnel, la notion de « bonne pratique de la vérification », et définisse explicitement le comportement qu'attend l'administration de ses vérificateurs dans leurs relations avec le contribuable.

La constitution de ce référentiel du comportement attendu par l'administration, auquel des représentants du monde de l'entreprise pourraient être utilement associés, permettrait de définir non pas le « bon vérificateur » mais le « bon comportement ». L'appréciation du collaborateur pourra ainsi porter non seulement sur son bagage technique et sur les connaissances qui lui permettent de détecter et de réprimer les manquements aux obligations fiscales, mais aussi sur sa capacité à faire face et à gérer la relation avec l'utilisateur, y compris dans un contexte de tension.

Ce référentiel ainsi que la publication des résultats des enquêtes menées auprès des chefs d'entreprise contrôlés ouvriraient la voie à une évaluation qualitative des vérificateurs, couplée à leurs résultats estimés non seulement en fonction des droits rappelés, mais également des droits recouverts.

Le processus d'évaluation-notation des agents du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie a été récemment modernisé par l'introduction de la notion d'objectifs individuels. Elle a fait l'objet de vives résistances, et la commission est parfaitement consciente que l'introduction d'un critère comportemental dans l'évaluation de personnels de contrôle constituerait une modification importante des pratiques en cours.

Toutefois, elle considère que c'est à cette seule condition que le principe d'application mesurée de la loi fiscale deviendra une réalité vécue lors de chaque contrôle, et non une simple référence à un principe d'autant mieux admis qu'il reste purement théorique.

3. Ouvrir la possibilité pour l'administration fiscale de recourir à l'expertise extérieure

Il apparaît hautement souhaitable que l'administration fiscale puisse faire appel, comme c'est déjà le cas dans certains pays, à des experts extérieurs pour l'appuyer dans des domaines techniques spécifiques.

Ces experts pourraient être recrutés comme contractuels de l'administration, statut déjà existant. Toutefois, cette possibilité devrait être encadrée.

L'amélioration du contrôle fiscal passe par plus de transparence sur les données, le développement d'une culture d'administration de service et des améliorations procédurales des voies de recours

D'une part, il importe que l'administration demeure seul juge de l'opportunité de recourir à un expert.

D'autre part, les experts informaticiens, juristes, comptables, fiscalistes, économistes, spécialistes en ingénierie financière auxquels elle aurait recours devraient être sélectionnés sur leurs aptitudes professionnelles, ce qui va de soi, mais également sur leur probité et leur capacité à respecter un devoir de réserve absolu pour préserver tout à la fois le secret fiscal et la neutralité de l'administration. C'est pourquoi l'expert sollicité devrait être préalablement agréé et ne saurait intervenir dans une entreprise hors de la présence d'un vérificateur.

Enfin, cet expert devrait passer un contrat avec l'administration qui rémunérerait sa prestation. Il paraît difficile, à ce stade, de détailler plus avant un mécanisme de rémunération.

Toutefois, les esprits semblent aujourd'hui suffisamment mûrs, tant dans l'administration que dans les entreprises, pour que cette proposition fasse l'objet d'un examen approfondi.

Pour éviter toute idée de complaisance des experts privés, il convient que ces derniers, rémunérés au prix du marché, soient choisis en toute transparence.

On peut d'ailleurs imaginer une charte d'éthique (« doctrine d'emploi » dans le jargon administratif) qui permettrait de préciser en toute transparence pour les contribuables les conditions du recours à l'expertise privée par l'administration.

4. Pour lutter contre la grande fraude, la création d'un office judiciaire fiscal pourrait être mise à l'étude

La complexité des circuits d'évasion fiscale, la sophistication des techniques financières, l'internationalisation des échanges, le blanchiment d'argent constituent autant de phénomènes qui appellent de la part des pouvoirs publics des réponses appropriées.

Si les GIR sont indéniablement un instrument efficace, la dimension fiscale ne constitue pas en général leur toute première priorité.

C'est pourquoi la création d'un office spécialisé, sur le modèle retenu pour celui des douanes judiciaires, devrait être mise à l'étude, afin de disposer d'un instrument administrativo-judiciaire dédié à la lutte contre la criminalité fiscale.

Dans cette perspective, les brigades nationales d'enquêtes économiques (BNEE) ainsi qu'une partie des enquêteurs de l'actuelle DNEF pourraient être habilités à exercer des missions de police judiciaire avant d'être redéployés vers cette nouvelle structure.

C. La réforme des procédures de recours doit être poursuivie et amplifiée

Plusieurs voies d'amélioration des procédures de recours sont proposées. Elles visent à fluidifier le fonctionnement des procédures existantes pour les rendre plus efficaces.

Ce mouvement, réalisable à court terme, doit, à moyen terme, être amplifié par le renforcement du pouvoir d'appréciation des organes de recours.

I. Poursuivre la réforme des commissions départementales

Les commissions départementales ont fait l'objet de réformes successives. La dernière résulte de l'article 26 de la loi de finances rectificative pour 2004, qui apporte plusieurs modifications aux dispositions régissant la compétence et les modalités de leur saisine.

L'article L. 59-A du LPF, modifié par la loi précitée, élargit la compétence de la commission départementale à l'examen des conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvelles, et précise, dans les matières pour lesquelles elle est appelée à formuler un avis, la nature des désaccords qui peuvent être soumis à son

L'amélioration du contrôle fiscal passe par plus de transparence sur les données, le développement d'une culture d'administration de service et des améliorations procédurales des voies de recours

appréciation. Ainsi, le texte prévoit la compétence de la commission à l'égard de toutes les questions de fait, y compris lorsqu'ils contribuent à la qualification juridique d'une opération, et instaure un pouvoir de qualification des faits dans des cas exceptionnels où le droit et le fait sont étroitement liés, tels que le caractère anormal d'un acte de gestion, le principe et le montant des amortissements et des provisions, ou le caractère déductible des travaux immobiliers.

Un nouvel article 1651 G du Code général des impôts étend la possibilité de saisine de la commission d'un autre département, pour des motifs de confidentialité, à tous les contribuables. Le deuxième alinéa de l'article 1651 F, qui réservait cette faculté en matière d'ESFP en cas de revenus taxés d'office en vertu des dispositions des articles L. 16 et L. 69 du LPF, est supprimé. Dans deux situations susceptibles de voir intervenir plusieurs commissions départementales, le nouvel article 1651 G prévoit la faculté de solliciter une seule commission.

Ces dispositions sont applicables aux propositions de rectification adressées à compter du 1^{er} janvier 2005.

Si elles constituent un progrès, il n'en demeure pas moins que le travail des commissions se heurte fréquemment à l'impossibilité de se prononcer sur le droit.

Une abondante jurisprudence existe sur la ligne de partage entre les faits et le droit et il faut d'ailleurs convenir qu'il n'est pas toujours aisé de discerner clairement de quel type relèvent certains différends, ce qui peut conduire à des traitements différenciés selon les tribunaux.

Dès lors, la possibilité pour les commissions de statuer sur le droit à partir des faits qui leur sont soumis constitue une approche pragmatique. Elle se heurte cependant à un obstacle important, à savoir la légitimité d'une commission administrative pour apprécier le droit.

Toutefois, cette difficulté n'est qu'apparente puisque l'avis rendu par la commission ne lie pas le contribuable. Dès lors qu'un avis sur le droit ne prive pas le contribuable de la possibilité de saisir une juridiction, il n'apparaît pas dirimant d'amplifier le mouvement amorcé par le législateur, qui permet

aujourd'hui à la commission d'apprécier les faits concourant à la qualification juridique d'une opération et de se prononcer sur la qualification juridique des points suivants :

- caractère anormal d'un acte de gestion ;
- principe et montant des amortissements et provisions ;
- caractère de charge déductible des travaux immobiliers.

Cette réforme doit s'accompagner d'une modification du fonctionnement de ces commissions. On a cité dans ce document un exemple de « bonne pratique » qui pourrait utilement être mise en œuvre, indépendamment de toute modification législative ou réglementaire.

Enfin, il faut s'interroger sur la prise en compte des spécificités des grandes entreprises dans le dispositif. Quatre ans après la création de la DGE, il conviendrait de créer une commission dédiée aux entreprises relevant de cette direction.

2. Détacher l'interlocuteur fiscal départemental de la sphère du contrôle fiscal

La désignation de l'interlocuteur fiscal départemental constitue une mesure d'organisation de la compétence de chaque directeur des services fiscaux ou responsable de DIRCOFI, qui désignent fréquemment le directeur divisionnaire du contrôle fiscal comme interlocuteur départemental. Or ce dernier est aussi le supérieur hiérarchique des responsables de brigades de vérification et, partant, des vérificateurs.

Une telle position n'est pas toujours de nature à favoriser la neutralité par rapport au dossier contrôlé.

C'est pourquoi il est nécessaire que la DGI indique explicitement que l'interlocuteur fiscal départemental doit être positionné hors de la sphère du contrôle fiscal.

Ainsi pourrait être substitué au directeur divisionnaire du contrôle fiscal un autre fonctionnaire d'encadrement des DSF.

Conclusion

Le contrôle fiscal français souffre de dysfonctionnements souvent constatés dans l'administration française.

La complexité du droit, l'empilement de textes à l'effectivité incertaine, mais aussi la sociologie administrative de la DGI constituent des freins à la modernisation.

Pour autant, certains signes paraissent encourageants. Les notions de qualité de service, d'objectif, de résultat, de coût ne sont plus totalement étrangères à l'administration, et plus particulièrement à la DGI, engagée depuis plusieurs années dans une démarche de contrat de performance.

Toutefois, en dépit de cette mise en mouvement, des obstacles encore nombreux freinent une modernisation rendue indispensable par la concurrence forcée que se font les États pour attirer les entreprises sur leur territoire.

Les trois voies d'amélioration proposées par la commission autour de la transparence de l'information, du développement de la culture de service et de la réforme des voies de recours permettraient de rendre plus effectif le principe d'application mesurée de la loi fiscale.

Il s'agirait là d'évolutions fondamentalement conformes à l'intérêt de tous.

Table des abréviations

APP	Accords Préalables sur les Prix de transfert
BCR	Brigade de Contrôle et de Recherche
BEP	Brigades d'Enquêtes et de Programmation
BNEE	Brigades Nationales d'Enquêtes Économiques
CFGE	Coordination Française des Grandes Entreprises
CFE	Contrôle Fiscal Externe
CGI	Code Général des Impôts
CIF	Commission des Infractions Fiscales
CSP	Contrôle Sur Pièces
DGCCRF	Direction Générale de la Concurrence, de la Consommation et de la Répression des Fraudes
DGCP	Direction Générale de la Comptabilité Publique
DGE	Direction des Grandes Entreprises
DGI	Direction Générale des Impôts
DIRCOFI	Direction du Contrôle Fiscal

DNEF	Direction Nationale des Enquêtes Fiscales
DNVSF	Direction Nationale de Vérification des Situations Fiscales
DSF	Direction des Services Fiscaux
DVNI	Direction des Vérifications Nationales et Internationales
ENI	École Nationale des Impôts
ESFP	Examen de la Situation Fiscale Personnelle
GIR	Groupe d'Intervention Régional
ICE	Inspection de Contrôle et d'Expertise
IGF	Inspection Générale des Finances
IFU	Interlocuteur Fiscal Unique
MINEFI	Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

Composition de la commission Modernisation de la fiscalité

Présidents : **Gérard Mestrallet**, président-directeur général de Suez,
et **Michel Taly**, associé chez Landwell & Associés

Rapporteur : **Henri Havard**

Membres : **Robert Baconnier** (ANSA), **Henri Bardet** (IACF), **Jean-Pierre Boisivon** (Institut de l'entreprise), **Michel Bouvier** (Université Paris I Panthéon Sorbonne - GERFIP), **Jean-Louis Dardanne** (Suez), **Christophe Heckly** (OCDE), **Dominique Hoorens** (Dexia), **Jean-Dominique Lafay** (Université Paris I Panthéon Sorbonne), **Hervé Leherissel** (E&Y LAW), **Frédéric Lucet** (Actionsphère), **Patrice Pouliguen** (BNP Paribas), **Martine Milliet-Einbinder** (OCDE), **François Perrin-Pelletier** (Gaipare), **Jean-Damien Pô** (Institut de l'entreprise), **Philippe Thiria** (Unilever), **Philippe Trainar** (Fédération Française des Sociétés d'Assurances), **Gérard Thoris** (IEP de Paris)

