



**COMMUNICATION A LA
COMMISSION DES FINANCES DE L'ASSEMBLEE NATIONALE**

**(ARTICLE 58-2° DE LA LOI ORGANIQUE RELATIVE AUX LOIS DE FINANCES DU 1ER AOUT 2001 ET L. 132-4
DU CODE DES JURIDICTIONS FINANCIERES)**

**La gestion et le contrôle
de la taxe sur la valeur
ajoutée (TVA)**

Février 2012

Sommaire

SOMMAIRE.....	3
AVERTISSEMENT	7
RESUME	9
RECOMMANDATIONS.....	15
INTRODUCTION.....	19
CHAPITRE I UN IMPOT SIMPLE EN THEORIE, DES COMPLEXITES AFFECTANT SA GESTION ET SON CONTROLE	21
I - Un impôt théoriquement simple.....	21
A - Un impôt économiquement neutre	21
B - Un impôt à fort rendement	23
II - Une complexité induite par les aménagements apportés aux principes.....	24
A - Une grande variété de taux.....	24
B - Des régimes particuliers de TVA qui s'appliquent à la majorité des entreprises	27
C - Une assiette qui ne couvre pas la totalité des activités économiques .	29
D - Un partage des compétences entre DGDDI et DGFIP issu d'un choix circonstanciel	30
III - Un impact significatif sur le rendement, mais aussi sur la gestion et le contrôle de la TVA	32
A - Des moindres recettes pour l'Etat	32
B - Une neutralité économique toute relative.....	34
C - Une gestion et un contrôle rendus plus difficiles	40
CHAPITRE II COUTS DE GESTION : DES MARGES DE PROGRES SIGNIFICATIVES	45
I - Des simplifications bénéficiant à la fois aux redevables et à l'administration.....	45
A - Un développement des téléprocédures qui sécurise la recette fiscale	46
B - Des facilités douanières étendues.....	47
C - La consolidation du paiement par la société tête de groupe	48
II - Une connaissance imparfaite des coûts globaux	48

A - Un taux d'intervention qui n'est pas pertinent pour apprécier la performance de l'administration	49
B - Un coût global inconnu pour la TVA	50
III - Des coûts de gestion stables à la DGFIP	51
A - Des coûts qui s'expliquent d'abord par les caractéristiques mêmes de l'impôt	51
B - Des réformes passées qui ont eu peu d'impact sur les coûts de gestion	52
C - Une inertie des coûts	52
IV - D'importants gains d'efficience possibles	53
A - Les effets attendus de la généralisation des télé-procédures	53
B - La réforme nécessaire du régime simplifié d'imposition	54
C - La rationalisation de la fonction de recouvrement	56
CHAPITRE III FRAUDE : UN PHENOMENE IMPORTANT, A MIEUX MESURER ET ANALYSER	61
I - Une fraude élevée, dont la structure est mal connue	61
A - Des évaluations quantitatives convergentes	61
B - Une dégradation de la position française entre 2000 et 2006	63
C - Une connaissance qualitative de la fraude encore embryonnaire	65
II - De nouveaux défis liés à l'évolution du tissu économique	66
A - De nouveaux risques liés à la dématérialisation et à la globalisation de l'économie	66
B - Un exemple de fraude « dématérialisée » : la fraude aux quotas de CO2	71
C - Une croissance des enjeux liés aux petites et moyennes entreprises ..	73
CHAPITRE IV RECHERCHE ET PROGRAMMATION DES CONTROLES : MIEUX ANTICIPER ET DECLOISONNER	77
I - Une action « recherche » à renforcer à la DGFIP	77
A - Une insuffisante anticipation des nouveaux risques et des fraudes les plus complexes	78
B - Des politiques de programmation qui s'adaptent diversement à la fraude	80
II - Une absence de programmation explicite de contrôle sur la TVA à la DGDDI	85
III - Une coopération à intensifier entre les administrations fiscales	86

A - Une imbrication des compétences de la DGFIP et de la DGDDI qui rend impérative la coopération entre les deux administrations	86
B - Un cadre juridique d'échanges d'informations organisé	88
C - Des échanges trop rares pour améliorer la programmation et le ciblage des contrôles	89

CHAPITRE V CONTROLE FISCAL : DES RESULTATS DECEVANTS 97

I - Des résultats insuffisants au regard de l'ampleur de la TVA éludée 97	
A - Un écart important entre les estimations de la fraude et les résultats du contrôle fiscal	98
B - Des résultats qui ne sont pas proportionnés à l'enjeu de la fraude	99
C - Un taux de recouvrement pour la TVA inférieur à celui de l'ensemble des impôts	100

II - Des redressements qui stagnent pour les différents types de vérification	102
A - Une diminution des résultats du contrôle sur pièces qui n'est pas intégralement imputable aux effets du plan de relance	102
B - Les remboursements de crédits de TVA : une vigilance à maintenir sur le contrôle	103
C - Un contrôle sur place qui doit être mieux centré	107

III - Des efforts à poursuivre dans le contrôle de la « TVA pétrole »..	110
A - Une « sous-représentation » de la « TVA pétrole » dans les montants redressés qui n'est pas en soi anormale	110
B - Un dispositif de déduction qui appelle des ajustements	111

IV - De nombreux outils à utiliser plus activement	114
A - Un ensemble d'outils juridiques complet mais insuffisamment exploité	114
B - Les numéros de TVA : la nécessité d'une surveillance accrue	116
C - Une assistance administrative internationale qui n'est pas encore à la hauteur des enjeux	119

CONCLUSION GENERALE..... 125

ANNEXES 129

Avertissement

En application des dispositions de l'article 58-2 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), la Cour des comptes a été saisie par le président de la commission des finances de l'Assemblée nationale (lettre du 7 décembre 2011 : cf. annexe 1) d'une demande d'enquête sur la gestion et le contrôle de la TVA.

L'instruction a été conduite à partir de l'exploitation des documents existants, des réponses reçues aux questionnaires et d'entretiens conduits auprès des administrations concernées et de fédérations professionnelles (cf. annexe 3). Elle s'est appuyée sur les travaux effectués dans le cadre d'une enquête, notifiée le 6 juin 2011, qui a donné lieu à l'envoi aux administrations concernées d'un relevé d'observations provisoires le 30 janvier 2012. L'existence de ces travaux ouverts antérieurement à la demande de la commission des finances a permis à la Cour de s'engager à transmettre son rapport à cette dernière dès le mois de février 2012 (cf. annexe 2).

Cette instruction a comporté des missions effectuées dans les DDFIP des Hauts-de-Seine, de Seine-Saint-Denis ; dans les DRFIP d'Ile-de-France et de Paris, de Rhône-Alpes et du département du Rhône, de Champagne-Ardenne et de la Marne, du Nord-Pas-de-Calais et du département du Nord ; de l'Est ; de Seine-Maritime ; dans les directions interrégionales du contrôle fiscal (DIRCOFI) d'Ile-de-France Est, de Rhône-Alpes, Bourgogne, du Nord.

Des enquêtes ont aussi été conduites dans le réseau de la direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI), auprès des directions régionales des douanes de Roissy fret, du Havre, de Paris, de Paris Est.

La présente communication intègre en outre des éléments issus de rapports consacrés antérieurement par la Cour des comptes à des sujets relatifs au contrôle fiscal (enquêtes sur les directions nationales du contrôle fiscal, sur la sous-direction du contrôle fiscal, sur la fraude aux quotas de carbone) et dont la teneur figure dans le rapport public annuel de février 2012.

Le directeur général des finances publiques et le directeur général des douanes et droits indirects ont répondu au relevé d'observations provisoires précédemment mentionné respectivement le 14 et le 21 février 2012.

Il a été procédé, les 16 et 17 février 2012, à l'audition du directeur général des douanes et droits indirects et du directeur général des finances publiques.

Le présent rapport, qui constitue la synthèse définitive de l'enquête effectuée, a été délibéré, le 22 février 2012, par la première chambre, présidée par M. Babusiaux, président de chambre, et composée de MM. Duret, Monier, Mme Morell, M. Morin, Mmes Moati, Saliou, M. Chouvet, conseillers maîtres, les rapporteurs étant M. Malcor, Mme Peroz, rapporteurs extérieurs, assistés de MM. Clappier et Doignon, experts, et M. Briet, conseiller maître, étant contre-rapporteur.

Il a ensuite été examiné et approuvé le 28 février 2012 par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de MM. Migaud, premier président, Bénard, procureur général, Babusiaux, Descheemaeker, Bayle, Bertrand, rapporteur général du comité, Mme Froment-Meurice, M. Lefas, président de chambre, MM. Braunstein, et Remond, conseillers maîtres, remplaçant respectivement MM. Durrleman et Levy, présidents de chambre.

Résumé

La TVA, avec un montant brut recouvré de 178,8 Md€ en 2011 (131,9 Md€ en net), constitue la première recette fiscale de l'Etat¹. Elle est aussi le principal poste de remboursements et dégrèvements de l'Etat (46,9 Md€ en 2011). Par sa mécanique, cet impôt est au cœur des transactions quotidiennes entre agents économiques et concerne plus de 4 millions d'entreprises imposables. Son poids et ses caractéristiques en font un enjeu majeur en termes de lutte contre la fraude fiscale, la part de la TVA dans la fraude représentant environ le double de son poids dans les prélèvements.

1 - Des marges de progrès significatives en matière de coûts de gestion

La gestion de cet impôt est partagée entre la direction générale des finances publiques (DGFIP), qui collecte 90 % de la recette, et la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) qui gère la TVA sur les importations et la TVA sur les produits énergétiques.

Ces administrations ont accompli depuis plusieurs années des efforts importants pour en faciliter la déclaration et le paiement. L'une et l'autre ont étendu les téléprocédures. La DGFIP a généralisé pour les entreprises l'interlocuteur fiscal unique et la consolidation du paiement par la société tête de groupe. La DGDDI a étendu les facilités pour atténuer l'impact en trésorerie de la TVA sur les entreprises, sans que pour autant l'on puisse être assuré que tous les bénéficiaires potentiels y ont recours.

Ces évolutions positives, notamment le recours aux téléprocédures, sont de nature à abaisser les coûts de gestion de l'administration mais la réduction de ceux-ci reste à concrétiser.

a) Une mesure imparfaite des coûts

L'efficacité de la gestion de la TVA, c'est-à-dire le rapport entre les résultats du recouvrement et les moyens mis en œuvre, est traditionnellement appréhendée par l'administration fiscale au moyen du « taux d'intervention ». Cet indicateur rapporte les coûts d'administration de l'impôt à la recette fiscale. Il n'est toutefois pas pertinent pour apprécier la performance de l'administration car il est très dépendant de

¹ En plus de ce montant destiné à financer le budget général de l'Etat, 10,1 Md€ ont été affectés à divers régimes de la sécurité sociale.

données (évolution de la croissance économique, modifications des taux) sans rapport avec l'efficacité réelle de l'administration.

Celle-ci s'apprécie mieux par l'évolution sur moyen terme des coûts de gestion. Ces coûts sont concentrés sur la relance des entreprises défaillantes, les remboursements de crédits et le contrôle fiscal. Ils sont moins élevés pour la TVA que pour la plupart des autres impôts. Cette situation découle pour une large part des caractéristiques mêmes de la TVA, impôt auto-liquidé par les redevables et ne donnant pas lieu à l'émission de rôles. Les coûts calculés par la DGFIP sont restés stables sur la période 2007-2010 (ils s'élèvent à 1 008 M€ en 2010) alors que les réformes engagées ces dernières années (mise en place de la direction des grandes entreprises, de l'interlocuteur fiscal unique, des téléprocédures) auraient dû conduire à des gains d'efficacité plus visibles. Faute d'un système d'information adéquat, la DGDDI n'est pas en mesure actuellement de connaître les coûts de gestion afférents à un impôt particulier, ce qui rend impossible toute estimation du coût global de gestion de la TVA.

b) D'importantes marges de progrès

Les possibilités de réduction des coûts de gestion de la TVA portent sur la généralisation des téléprocédures (et du télépaiement pour la Douane) en direction des petites et moyennes entreprises, mais aussi sur l'aménagement du régime simplifié d'imposition, qui engendre aujourd'hui des surcoûts administratifs importants. Ce régime, qui concerne plus de 40 % des entreprises assujetties à la TVA, repose aujourd'hui sur un calcul complexe d'acomptes trimestriels suivis d'une régularisation annuelle. Ce mécanisme, mal compris des entreprises, engendre de nombreuses erreurs déclaratives et favorise la multiplication d'actes de gestion souvent superflus pour l'administration. La réforme de ce régime, qui requiert des aménagements législatifs, pourrait dégager des gains d'efficacité substantiels.

La rationalisation du recouvrement de l'impôt pourrait également permettre de réaliser des économies. Le fait de confier le recouvrement de la totalité de la TVA à un seul réseau comptable, celui de la DGFIP, sans remettre en cause les responsabilités respectives des deux administrations en matière d'assiette et de contrôle, générerait des gains de productivité conséquents. La fonction de recouvrement mobilise à la DGDDI au total environ 650 agents et le recouvrement de la TVA représente une part importante de cette activité.

2 - Une fraude importante et insuffisamment analysée

a) Une cartographie de la fraude qui reste à faire

La connaissance de la fraude à la TVA est aujourd'hui insuffisante, tant dans son chiffrage global que dans la connaissance de ses déterminants. Le montant estimé de TVA éludée, c'est-à-dire l'ensemble des recettes qui auraient dû être recouvrées en l'absence de fraude, d'erreurs ou d'impayés, s'élèverait à environ 10 Md€ (pour 2006), selon une étude commandée par la Commission européenne. Ce chiffre est du même ordre de grandeur que celui calculé par l'INSEE sur la base des données de la comptabilité nationale (en 2008), soit 11,5 Md€. La DGFIP l'estime de son côté à un montant compris entre 7,7 Md€ et 9,7 Md€ (pour 2008). En lien avec la direction nationale de la lutte contre la fraude (DNLF), service placée par délégation du Premier ministre auprès du ministre du budget, la DGFIP s'est donné comme objectif d'améliorer sa connaissance de la fraude. A cette fin, elle a lancé une campagne de 400 contrôles fiscaux aléatoires en 2011 dont les résultats, en cours d'analyse, doivent notamment permettre d'affiner les chiffrages actuels.

Selon l'étude publiée en 2009 par la Commission, la situation française, moins favorable que celle relevée aux Pays-Bas (3,3 %), au Danemark (4,5 %) et en Suède (2,8 %), apparaît meilleure que celle d'autres grands pays de l'Union européenne : la perte de recettes de TVA s'élèverait en France à 7 %, alors qu'elle serait d'environ 10,3 % en Allemagne, 17,3 % au Royaume-Uni et 22,1 % en Italie. Cependant, la position de la France s'est dégradée, au moins entre 2000 et 2006.

Dans ce contexte, la réduction de l'écart entre les recettes de TVA effectivement perçues et leur montant théorique devrait devenir un objectif stratégique explicite sous-tendant l'activité du contrôle fiscal. Parallèlement à l'affinement de l'estimation de l'importance globale de la fraude, des travaux devraient être rapidement engagés afin d'analyser les types de fraude (« travail au noir », minoration d'activité, fraudes complexes, etc.), d'évaluer sa répartition tant géographique que par secteur d'activité et de pouvoir adapter en conséquence les moyens affectés à la lutte contre cette fraude.

b) De nouveaux défis liés à l'évolution du tissu économique et à la dématérialisation des échanges

Les modifications du tissu économique, notamment la multiplication de très petites entreprises bénéficiant de nombreuses facilités déclaratives, affectent tant la gestion que le contrôle de l'impôt. La dématérialisation et la globalisation de l'économie compliquent aussi

sensiblement la détection de la fraude. Les résultats de l'enquête sur la fraude aux quotas de CO₂, présentés dans le rapport public annuel 2012, montrent que l'administration peine encore à appréhender des fraudes complexes, notamment lorsqu'elles empruntent de nouveaux supports (biens immatériels, services) et mettent en jeu les compétences de contrôle de plusieurs pays.

3 - Une programmation des contrôles perfectible

a) La persistance d'angles morts dans le contrôle

L'administration a pris des initiatives, surtout au niveau national, pour améliorer la recherche des informations nécessaires à la programmation des contrôles et l'adapter aux nouveaux risques de fraude. La direction des vérifications nationales et internationales (DVNI), chargée du contrôle des grandes entreprises, s'efforce ainsi de mieux prendre en compte la fraude à la TVA dans sa programmation. Dans les services territoriaux de la DGFIP, une attention accrue est portée aux entreprises situées dans le « bas de portefeuille » afin de mieux cerner les entreprises proches des seuils de la franchise ou du régime simplifié.

Cette adaptation doit cependant être accélérée. Il existe encore des « angles morts » dans la recherche et la programmation, tenant à des causes très diverses : appel insuffisant à des compétences extérieures (statisticiens, ingénieurs, analystes de marché) nécessaires à la surveillance de certains marchés potentiellement frauduleux; renouvellement trop lent des outils méthodologiques par exemple dans le cas de l'exploitation des données (*datamining*).

Pour la programmation de ses contrôles, la DGFIP accorde une place déterminante à des outils informatiques de requêtage alimentés par les données déclaratives des entreprises. Ces outils ne peuvent, par construction, pas appréhender les activités occultes.

b) Une coopération DGFIP / DGDDI à rendre plus effective

La coopération entre la DGFIP et la DGDDI reste à ce jour encore faible. Les échanges d'informations sont rares. Surtout, ils ne modifient qu'à la marge la programmation des contrôles de chacune des administrations.

Le nouveau protocole conclu entre la DGFIP et la DGDDI en 2011 marque un progrès, du moins au niveau des objectifs qui incluent la TVA et prévoient l'accès réciproque à certaines bases de données. Il devrait conduire à engager sans délai la constitution d'une base de données commune.

4 - Les résultats décevants du contrôle fiscal

a) Une stagnation des droits redressés en euros courants

Les droits redressés par la DGFIP, qui se sont élevés à 2,8 Md€ en 2010, stagnent depuis une dizaine d'années et affichent même une baisse lorsqu'ils sont exprimés en euros constants. Ces redressements incluent en outre des décalages de trésorerie (par exemple, des déductions indûment anticipées de TVA), sans réel impact budgétaire pour l'Etat. Au surplus, le taux de recouvrement des créances issues du contrôle fiscal est faible : sur les droits redressés en 2008 au titre du contrôle sur place (2,8 Md€), seuls 1,1 Md€ (soit environ 40%) ont été recouverts à la fin de l'année 2010. Les fraudes de type carrousel ne donnent lieu qu'à un recouvrement très faible.

Le contrôle sur pièces présente des résultats contrastés, puisque le nombre de contrôles portant sur des dossiers autres que les demandes de remboursement de crédits de TVA (RCTVA) diminue. Les résultats des contrôles portant sur les RCTVA enregistrent une remontée en 2010 (en montants), imputable à la seule direction générale des grandes entreprises (DGE) qui a revu ses méthodes d'analyse de risque.

Les résultats du contrôle sur place sont marqués par un fort repli en 2010 par rapport à la période 2007-2009, et par un certain déséquilibre en fonction des tranches de montants redressés (diminution des redressements inférieurs à 30 000 €) et des secteurs d'activité.

Le contrôle du droit à déduction en matière de « TVA pétrole » est aujourd'hui formel car la DGDDI ne dispose pas de moyens juridiques suffisants en la matière et la DGFIP ne s'y consacre guère. Remédier à cette lacune nécessite à la fois un aménagement des textes et une meilleure coopération entre les deux administrations.

b) Des outils juridiques fréquemment sous-exploités

Le législateur a, dans la période récente, mis à la disposition de l'administration de nombreux outils juridiques nouveaux. Leur emploi est souvent complexe et de ce fait ces outils sont fréquemment sous-utilisés. Une meilleure formation des agents devrait en permettre un usage plus fréquent, même s'il doit demeurer mesuré. La procédure de flagrance fiscale devrait voir sa portée élargie par une modification législative.

Le recours à la procédure de radiation des numéros de TVA, qui peut être un outil efficace pour freiner le développement d'une fraude, doit également être amélioré. Cette procédure est aujourd'hui centralisée au niveau de la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) et mise

en œuvre dans des délais excessivement longs. Elle gagnerait à être déconcentrée dans les directions territoriales de la DGFIP.

c) Une coopération internationale qui doit devenir prioritaire

L'importance de la fraude intracommunautaire, qu'il s'agisse des carrousels ou du trafic des véhicules d'occasion par exemple, nécessite une coopération renforcée entre les Etats de l'Union européenne.

Pourtant, sur moyenne période, les échanges d'informations dans le cadre de l'assistance administrative internationale sont demeurés globalement stables et les contrôles coordonnés exceptionnels.

Le système d'échange traditionnel à partir de la base communautaire *VIES* ne permettait pas d'échanges en temps réel entre administrations. Ces échanges sont désormais possibles au sein du réseau *EUROFISC* créé en 2011 sur initiative française. Près de 3 000 entreprises suspectes de fraude ont ainsi été mises sous surveillance l'an passé. Cette dynamique doit être amplifiée afin de doter les Etats d'une capacité de réponse à la hauteur des défis que représente en particulier, en matière fiscale, la part croissante des activités de services dans les échanges.

L'ampleur actuelle de la fraude à la TVA et les défis que représente l'avenir, en ce domaine, le mouvement croissant de dématérialisation des échanges et de globalisation des économies appellent de la part des pouvoirs publics une réponse à la hauteur des enjeux.

Plusieurs dispositions législatives ont été adoptées récemment en ce sens de même que diverses initiatives ont été prises par la DGFIP pour renforcer l'efficacité de son action.

Ces initiatives dispersées doivent aujourd'hui être rassemblées, mises en cohérence et amplifiées en y associant les autres administrations, au premier rang desquelles la DGDDI.

Ce devrait être l'objet d'un plan d'ensemble à trois ans de lutte contre la fraude en matière de TVA, énonçant la stratégie mise en œuvre, les objectifs visés, les moyens mobilisés ainsi que les conditions de pilotage et de suivi de l'action engagée.

Recommandations

L'enquête conduit la Cour à formuler un ensemble de recommandations qui figurent en fin de chaque chapitre. Elles sont récapitulées ci-dessous.

Certaines des recommandations contenues dans le rapport public annuel de 2012 en matière de contrôle fiscal et de fraude à la TVA sur les quotas carbone ont également été reprises en raison de leur lien avec le sujet traité ici. Elles figurent en italique (CF pour contrôle fiscal, QC pour fraude sur les quotas carbone).

Les recommandations suivies d'un astérisque (*) nécessitent une modification législative.

GESTION DE LA TVA

1. Aménager le régime simplifié d'imposition afin de faciliter sa compréhension par le redevable, de sécuriser son recouvrement et d'alléger les coûts de gestion qui y sont associés *.

2. Confier la responsabilité du recouvrement de la totalité de la TVA au réseau comptable de la DGFIP.

3. Atténuer l'impact en trésorerie pour les entreprises de la TVA sur les importations en :

- mesurant l'impact effectif des facilités douanières offertes actuellement aux redevables ;
- assurant une communication directe auprès des entreprises au sujet de ces facilités ;
- évaluant les effets qu'aurait un décautionnement systématique de la TVA sur les importations ;
- actualisant les constats du rapport Rouvillois de 2002 sur les surcoûts induits par la fiscalité.

CONNAISSANCE ET ANALYSE DE LA FRAUDE

4. Etablir une cartographie et une typologie sectorielle de la fraude à la TVA afin de mieux apprécier l'efficacité de l'allocation des moyens et les résultats du contrôle fiscal.

5. Faire de la réduction de l'écart à la TVA théorique un objectif stratégique du contrôle fiscal, et, à terme, un indicateur de performance du programme budgétaire 156 de la mission *Gestion des finances publiques et des ressources humaines*.

- mettre en place au sein de la DGFIP un dispositif structuré de veille stratégique portant sur les nouveaux risques de fraude (CF) ;

- faire correspondre l'allocation des moyens déployés sur les territoires aux enjeux fiscaux locaux (CF).

RECHERCHE ET PROGRAMMATION DES CONTROLES

6. Généraliser l'accès réciproque aux bases d'informations des deux administrations.

7. Engager sans délai la constitution d'une base de données commune.

8. Mieux prévenir les risques de fraude induits par tout nouveau mécanisme ou régime fiscal en consultant systématiquement l'autre administration avant sa mise en œuvre.

9. Inscrire, dans les futures conventions fiscales et douanières internationales, la possibilité pour la DGFIP et la DGDDI d'utiliser les informations obtenues par chacune d'entre elles dans le cadre de l'assistance administrative internationale, et renégocier les avenants nécessaires.

10. Renforcer le rôle de la DNEF en matière de pilotage du réseau de la recherche et de mutualisation des bonnes pratiques.

11. En matière de fraude à la TVA sur les véhicules d'occasion :

- améliorer la formation des agents des services des impôts des entreprises (SIE) ;

- veiller à une meilleure transmission de l'information par ceux-ci aux services de contrôle ;

- renforcer la surveillance préventive des marchés potentiellement vulnérables à la fraude afin d'empêcher le déclenchement de carrousels qui se développent ensuite de façon accélérée (QC) ;

- diversifier davantage les expertises, les profils et les expériences de l'encadrement (CF).

CONTROLE FISCAL

12. Accroître la portée de la procédure de flagrance fiscale en prévoyant qu'elle puisse s'appliquer à l'ensemble des exercices qui ne sont pas prescrits, et non comme aujourd'hui à la seule période d'imposition en cours*.

13. Accélérer le délai de mise en œuvre de la suspension des numéros de TVA intracommunautaire en déconcentrant cette procédure au niveau des directions territoriales.

14. Maintenir un niveau de vigilance élevé sur les demandes de remboursement de crédits de TVA traitées en circuit long dans les services déconcentrés.

15. Renforcer le contrôle des droits à déduction en matière de « TVA pétrole » en :

- veillant à ce que les contrôles menés par la DVNI associent étroitement dans leur programmation et leur réalisation les services de la DGDDI.

- renforçant le contrôle des droits à déduction en matière de « TVA pétrole » par une modification de l'article 298 du code général des impôts qui consoliderait juridiquement le pouvoir de contrôle de la DGFIP *.

Introduction

Par son importance dans les recettes nettes de l'Etat (48 % en 2011), comme par son omniprésence dans les relations économiques journalières, la TVA justifie un examen particulier.

La gestion de cet impôt constitue un premier enjeu :

- du point de vue de l'efficacité : il s'agit d'apprécier les résultats obtenus en fonction des moyens mobilisés dans un cadre institutionnel qui présente la particularité de faire intervenir sur un même impôt deux administrations, la direction générale des finances publiques (DGFIP) et la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) ;

- du point de vue de l'efficacité, c'est-à-dire des résultats obtenus au regard des objectifs que l'Etat s'assigne notamment dans la sécurisation de la recette fiscale mais aussi dans la relation au redevable.

Le second enjeu est constitué par le contrôle fiscal. La fraude aux quotas de carbone en 2009 a mis en lumière les difficultés de l'administration pour appréhender les fraudes à la TVA les plus complexes, dans un contexte de développement accéléré des échanges dématérialisés qui périmise en partie ses procédures de contrôle habituelles².

Le plan suivi dans cette communication répond à une logique chronologique qui correspond aux différentes étapes du traitement de l'impôt, depuis sa « mécanique » de base structurée autour de quelques grands principes (neutralité économique, paiements fractionnés) jusqu'aux résultats du contrôle fiscal, en passant par sa gestion, la recherche et la programmation des vérifications fiscales :

² Voir les développements consacrés à ce sujet par la Cour des comptes dans le rapport public annuel 2012.

La TVA est un impôt simple dans son principe, mais complexe dans sa mise en œuvre. L'appréciation des performances de l'administration doit tenir compte d'un tel contexte (chapitre I).

Des marges de progrès significatives existent pour réduire les coûts de gestion de l'impôt (chapitre II).

La fraude, de plus en plus diverse dans ses formes, est encore peu connue (chapitre III).

La recherche et la programmation des contrôles doivent s'adapter à ce contexte (chapitre IV).

Les résultats décevants du contrôle fiscal appellent une utilisation plus active des divers outils, aussi bien juridiques que méthodologiques, à disposition de l'administration (chapitre V).

Chapitre I

Un impôt simple en théorie, des complexités affectant sa gestion et son contrôle

La TVA repose sur des règles qui font d'elle, en théorie, un impôt relativement simple, économiquement neutre et d'un rendement budgétaire important. Ces caractéristiques sont cependant fréquemment contrariées dans leur mise en œuvre par de multiples dérogations ou atténuations qui contribuent à rendre plus complexes la gestion et surtout le contrôle de cet impôt. La TVA présente en outre la spécificité d'être gérée par deux administrations : la direction générale des finances publiques (DGFIP) et la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI).

I - Un impôt théoriquement simple

A - Un impôt économiquement neutre

Instituée en 1954 en France, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt sur la consommation, directement proportionnel au prix des biens et des services. Dans son principe, son champ d'application est large :

- son assiette couvre l'ensemble des « livraisons de biens et [des] prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel »³ ;

- les assujettis concernés s'entendent de toute personne effectuant de manière indépendante une activité de producteur, commerçant ou de prestataire de services.

Ses traits les plus remarquables peuvent se résumer ainsi :

- les opérateurs économiques vendent et achètent des biens et des services taxés à l'impôt, mais ils déduisent la TVA qui a pesé sur leurs achats. La taxe est donc en principe uniquement reportée sur le consommateur final, seul à ne pas pouvoir procéder à des déductions (cf. encadré ci-dessous). La déductibilité de la TVA en fait un impôt économiquement neutre pour les entreprises et la distingue des anciennes taxes cumulatives (ou en cascade) qui lui préexistaient et qui désavantageaient les circuits économiques « longs » et non intégrés ;

- le paiement de la TVA au Trésor s'effectue de façon fractionnée sur la valeur ajoutée générée par chaque opérateur.

La mécanique de l'impôt

La collecte de la TVA par paiement fractionné, à chaque étape de la création de valeur ajoutée se traduit par un système de déduction générale : un opérateur A vend « toutes taxes comprises (TTC) » un bien ou livre un service à un second opérateur B ; celui-ci vend (ou livre) à l'étape suivante un bien (ou un service) à un troisième opérateur C. L'opérateur B collecte pour le compte de l'Etat la TVA facturée à son client C et déduit de celle-ci la TVA que son fournisseur A lui a facturée. Le solde entre la TVA collectée et la TVA déduite constitue la TVA nette.

L'assujetti est responsable des opérations d'assiette et de liquidation de la TVA :

a) Il calcule lui-même la base d'imposition constituée par la valeur des livraisons et des prestations de services imposables, à laquelle il applique le ou les taux en vigueur.

b) Il détermine également les droits à payer auprès de l'administration fiscale dans la mesure où la base d'imposition peut être réduite à hauteur de la TVA acquittée sur les achats de biens et de services. Deux cas de figure peuvent se produire :

³ Article 256-1 du code général des impôts.

- la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible, et laisse subsister une TVA nette à payer ;

- la TVA collectée est inférieure à la TVA déductible, et fait apparaître un crédit de TVA qui peut être imputé sur les déclarations fiscales ultérieures ou être remboursé par l'Etat.

c) Il remplit et dépose sa déclaration auprès de l'administration fiscale (principalement les services des impôts des entreprises de la DGFIP) en format papier ou par télé-procédure, chaque mois ou chaque trimestre.

d) Il paie concomitamment la TVA nette ou demande le remboursement de son crédit de TVA auprès des mêmes services de l'Etat, ou bien reporte son crédit de taxe sur une déclaration ultérieure.

L'ensemble de ces caractéristiques a d'importantes conséquences en matière de gestion et de contrôle.

Le mécanisme de collecte de l'impôt est assuré en partie par les entreprises qui déclarent leur chiffre d'affaires et calculent le montant de TVA à acquitter. Son mode de perception fractionné permet de diluer le risque de non recouvrement en cas de fraude ou de défaillance d'un opérateur, à la différence des taxes uniques intervenant en un seul point du circuit économique. En outre, le système de déductions en cascade rend plus difficile la fraude isolée car la TVA collectée et reversée à l'Etat par un opérateur situé en amont du circuit économique (que cet opérateur pourrait avoir la tentation de minorer) est aussi la TVA déduite en aval par son client (qui pourrait être tenté de la majorer). Il existe de la sorte un mécanisme d'auto-surveillance spontané, propre à la logique même de l'impôt. Il se révèle cependant impuissant à empêcher le développement de fraudes plus organisées faisant intervenir une connivence entre le fournisseur et son client.

B - Un impôt à fort rendement

La taxation de la consommation offre d'un point de vue strictement budgétaire trois avantages principaux. D'une part, l'assiette en est très large, ce qui permet d'obtenir un rendement important même avec des taux relativement peu élevés. Cette assiette est d'autre part peu mobile par rapport au capital ou au travail qualifié. Enfin, elle est moins sensible à la conjoncture économique que d'autres assiettes (qu'il s'agisse des bénéfices, des salaires ou des produits financiers).

De fait, avec un montant brut qui s'est élevé en 2011 à 178,8 Md€, et, déduction faite des dégrèvements et des remboursements, un montant net de 131,9 Md€, la TVA représente de bin la première recette fiscale de l'Etat (48 % des recettes nettes en 2011).

Elle constitue ainsi un enjeu majeur, notamment en termes de contrôle fiscal, compte tenu de son poids budgétaire tant en recettes qu'en dépenses.

II - Une complexité induite par les aménagements apportés aux principes

A - Une grande variété de taux

1 - Un recours très large aux modulations de taux

Dans le paysage fiscal français, la TVA se singularise par la prédominance du droit communautaire. Economiquement neutre et donc jugée favorable au développement des échanges au sein de la Communauté européenne, la TVA a été généralisée au niveau communautaire dès 1967 par les première et deuxième directives en remplacement des différentes taxes à la production et à la consommation appliquées jusqu'alors par les Etats membres. Les articles 90⁵ et 93⁶ du traité CE et la décision prise en 1970 d'affecter au financement du budget communautaire un pourcentage de la recette de TVA calculée à partir d'une base commune entre Etats membres ont facilité son harmonisation rapide en 1977 avec l'adoption de la sixième directive (77/388/CE). La législation nationale est désormais particulièrement encadrée par la réglementation et la jurisprudence communautaire.

La directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 récapitule l'ensemble des règles en matière de TVA : champ d'application et exonérations, base d'imposition, taux, règles de déduction, facturation, règles de territorialité.

⁴ Hors une fraction de la TVA, qui est affectée à divers régimes de la sécurité sociale (10,1 Md€).

⁵ L'article 90 interdit toute discrimination fiscale qui, directement ou indirectement, procurerait un avantage aux produits nationaux par rapport aux produits en provenance d'autres Etats membres.

⁶ L'article 93 invite à l'harmonisation des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'accises et des autres impôts indirects.

Les règles communautaires laissent toutefois une certaine latitude aux Etats membres dans le choix des taux.

En effet, chaque Etat adopte un taux normal avec pour seule contrainte qu'il ne peut être inférieur à 15 %. La directive ne détermine aucun taux plafond mais les Etats membres se sont engagés à ne pas dépasser le taux de 25 %⁷. Un ou deux taux réduits sont possibles, qui ne peuvent être inférieurs à 5 %, pour les livraisons de biens et les prestations de services des catégories figurant à l'annexe III de la directive précédemment citée. Des dispositions particulières autorisent les Etats à continuer à appliquer divers taux en vigueur au 1^{er} janvier 1991⁸ qui dérogent à ces règles (taux zéro, ou taux inférieurs à 5 % dits taux « super-réduits », taux « parking »⁹ compris entre 12 % et 15 %). Il existe en outre des dérogations s'appliquant à divers territoires ultra-marins.

Les autorités françaises ont fait un large usage de ces diverses possibilités : outre les quatre taux principalement en vigueur (taux normal à 19,6 % ; taux réduits à 5,5 % et, depuis le 1^{er} janvier 2012, à 7 % ; taux « super-réduit » à 2,1 %), six autres taux sont en vigueur en dehors de la France métropolitaine et continentale : 2 taux particuliers dans les départements d'outre-mer et 4 en Corse.

⁷ En raison de la crise, cette règle a été assouplie. Ainsi, la Hongrie a fait passer le taux normal de 25 % à 27 % le 1^{er} janvier 2012.

⁸ C'est-à-dire antérieurement à la directive n° 92/77 relative aux taux.

⁹ Taux qui ne peut être inférieur à 12% et peut être utilisé à titre provisoire par les Etats membres qui appliquaient avant le 1^{er} janvier 1991 un taux réduit à des produits ne figurant pas à l'annexe III de la directive 2006/112/CE.

Tableau 1*Taux de TVA appliqués dans les Etats membres de l'Union européenne**(au 1^{er} janvier 2012)*

	Taux super réduit	Taux réduit	Taux normal	Taux "parking"	Taux zéro
Allemagne		7	19		non
Autriche		10	20	12	non
Belgique		6 et 12	21	12	oui
Bulgarie		9	20		non
Chypre		5 et 8	15		non
Danemark			25		oui
Espagne	4	8	18		non
Estonie		9	20		oui
Finlande		9 et 13	23		oui
France	2,1	5,5 et 7	19,6		non
Grèce		6,5 et 13	23		non
Hongrie		5 et 18	27		non
Irlande	4,8	9 et 13,5	21	13,5	oui
Italie	4	10	20		non
Lettonie		12	22		non
Lituanie		5 et 9	21		non
Luxembourg	3	6 et 12	15	12	non
Malte		5 et 7	18		oui
Pays-Bas		6	19		non
Pologne		5 et 8	23		non
Portugal		6 et 13	23	13	non
Royaume-Uni		5	20		oui
Rép. tchèque		10	20		oui
Roumanie		5 et 9	24		non
Slovaquie		10	20		oui
Slovénie		8,5	20		non
Suède		6 et 12	25		oui

Source : Commission européenne

La situation européenne montre une grande diversité de situations, entre des pays ayant opté pour des taux peu nombreux (l'exemple le plus frappant étant constitué par le Danemark qui n'a qu'un seul taux en

dehors du taux zéro) et d'autres Etats qui ont choisi de les multiplier (l'Irlande en possède cinq, en plus du « taux zéro »¹⁰). La France se situe désormais dans ce second groupe.

2 - Un choix découlant des multiples objectifs assignés en France à la TVA

La logique de rendement associée à la TVA coexiste avec d'autres objectifs assignés à cet impôt, d'une façon parfois peu cohérente.

Dans la plupart des pays européens, les pouvoirs publics ont voulu atténuer le caractère régressif¹¹ de la TVA par des taux réduits sur certains biens de consommation courante, alimentaires par exemple. En France, des objectifs de santé publique ou des finalités culturelles expliquent la pratique des taux réduits pour les médicaments remboursés par la sécurité sociale, certains spectacles, l'achat de périodiques ou de livres, non sans contradiction, parfois, avec l'objectif d'introduire une plus grande progressivité dans l'impôt, puisque l'on relève de façon empirique que la consommation des biens culturels croît avec le revenu¹².

Une autre caractéristique française consiste à moduler le taux de TVA afin de stimuler l'emploi dans les secteurs à forte intensité de main d'œuvre. C'est le cas notamment pour la rénovation et la réparation de logements privés et pour les services de restauration (dont le coût budgétaire total est estimé à 8,2 Md€ en 2010). Comme l'a notamment souligné à plusieurs reprises le conseil des prélèvements obligatoires, l'impact de ces mesures sur l'emploi est pour le moins incertain. Ce choix n'est d'ailleurs pas général en Europe : la moitié des Etats ont décidé de maintenir un taux normal pour ces activités, préférant s'en remettre, le plus souvent, à des baisses de charges ciblées. Il est vrai que, dans le cas français, caractérisé par un écart très important entre le taux normal et les taux réduits, la baisse des taux a aussi pour objectif de réduire le travail dissimulé.

B - Des régimes particuliers de TVA qui s'appliquent à la majorité des entreprises

Les Etats peuvent appliquer pour les petites entreprises des modalités simplifiées d'imposition et de perception de la taxe « dans les

¹⁰ Les entreprises bénéficiant du taux zéro ne paient pas la TVA mais peuvent la déduire.

¹¹ Au sens où le rapport « TVA / revenu » est décroissant avec le revenu des ménages.

¹² Conseil des prélèvements obligatoires, *Progressivité et effets redistributifs*, mai 2011, p. 123.

limites et les conditions qu'ils fixent, et après consultation du comité de la TVA » (art. 281 de la directive 2006/112/CE).

La France dispose de quatre principaux régimes (voir ci-dessous).

Les régimes de TVA

Le régime réel normal : il concerne **1,3 million d'entreprises** et s'applique lorsque le chiffre d'affaires des entreprises soumises au BIC (bénéfice industriel et commercial) est supérieur 777 000 € HT pour les marchandises et à 234 000 € HT pour les prestations de services. La déclaration de TVA s'effectue mensuellement ou trimestriellement si le seuil exigible annuel de TVA n'excède pas 4 000 €.

Le régime réel simplifié (ou régime simplifié d'imposition – RSI) : il concerne les entreprises qui réalisent un chiffre d'affaires HT compris entre 81 500 € et 777 000 € pour les ventes de marchandises, ou un chiffre d'affaires HT compris entre 32 600 € et 234 000 € pour les prestations de services. Il n'y a pas de déclaration de TVA à souscrire en cours d'année, mais le redevable verse quatre acomptes (avril, juillet, octobre et décembre) qui font ensuite l'objet d'une régularisation lors du dépôt de la déclaration annuelle CA 12. Il existe une possibilité d'opter pour le régime réel normal. Au total, **1,9 million d'entreprises** sont concernées.

Le régime simplifié agricole (RSA) : il s'applique aux exploitants agricoles obligatoirement redevables à la TVA (montant moyen des recettes, calculé sur les deux années civiles consécutives précédentes, supérieur à 46 000 €) ou qui s'y trouvent soumis par voie d'option. Ce régime entraîne un certain nombre de dispositions particulières : l'exigibilité de la TVA est ainsi toujours constituée par l'encaissement du prix, la TVA est acquittée par acomptes trimestriels ou, sur régime optionnel (dit de l'effectif), par paiement au vu des déclarations trimestrielles ou mensuelles. Près d'**un demi-million d'entreprises agricoles** sont concernées.

Le régime des micro-entreprises (« micro BIC » pour les entreprises industrielles et commerciales et « micro BNC » - bénéfices non commerciaux - pour les entreprises non commerciales) ou régime de la « franchise en base » : les personnes physiques ou morales qui réalisent un chiffre d'affaires hors taxes inférieur à celui prévu pour le régime réel simplifié bénéficient d'une franchise en matière de TVA. Ils sont dispensés du paiement de la taxe et ne peuvent pratiquer aucune déduction de TVA pour les biens et services acquis pour les besoins de leur activité. Ils peuvent toutefois opter pour le paiement de la TVA sous certaines conditions. Le nombre des entreprises concernées s'élève à **0,9 million**.

Les régimes particuliers représentent 71 % de l'ensemble des 4,5 millions d'entreprises dont les opérations sont imposables à la TVA (41 % pour le régime simplifié, 20 % pour la franchise en base, 10 % pour le régime simplifié agricole). Cette répartition illustre la prédominance des petites et moyennes entreprises et des très petites entreprises dans le tissu économique français, ce qui n'est pas sans soulever des problèmes particuliers pour le contrôle de l'impôt¹³.

C - Une assiette qui ne couvre pas la totalité des activités économiques

Certains secteurs d'activité ne sont pas soumis à la TVA et sont placés hors du champ de l'impôt par nature et en vertu du droit communautaire. D'autres en sont exonérés par la loi. Il s'agit d'opérations ou d'acteurs très divers : activités internationales (exportations, livraisons vers d'autres Etats membres de l'Union européenne, transports internationaux), de santé (professions médicales, établissements de santé) d'enseignement, d'une majorité d'opérations bancaires et d'assurance, de certaines locations immobilières, des organismes sans but lucratif, etc. De plus, la possibilité pour certaines entreprises de bénéficier d'une franchise (qui les dispense de TVA) en dessous d'un certain seuil de chiffre d'affaires est assimilable à une exonération d'un point de vue économique.

Les justifications des exonérations sont multiples : volonté d'encourager les échanges, absence de logique lucrative de certaines activités, mais aussi difficultés techniques à taxer certaines opérations bancaires et financières. Ce dernier aspect est révélateur : née et développée dans une économie industrialisée, la TVA est un impôt dont le contrôle, par définition, est rendu difficile par la croissance des activités de services dont certaines revêtent de plus en plus un caractère dématérialisé.

Une telle situation aboutit à faire émerger une catégorie de redevables qui déclarent à la fois des opérations taxables et des opérations non taxables (environ 20 % des redevables). Ces redevables partiels sont très nombreux dans le secteur financier (banques, assurances) ou dans les activités immobilières, ou bien encore chez les grandes entreprises qui se livrent à des activités très diverses ¹⁴.

¹³ Cf. Chapitre III.

¹⁴ Il existe aussi des assujettis partiels. Ceux-ci réalisent des opérations dont certaines sont dans le champ de la TVA et d'autres en dehors. Les redevables partiels réalisent

Enfin, d'un point de vue économique, les limites apportées au champ de taxation sont à l'origine des rémanences de TVA : certains achats payés toutes taxes comprises ne peuvent donner lieu à déduction de TVA lorsque le bien ou le service correspondant à ces achats est utilisé pour des activités situées hors champ ou exonérées. La TVA s'incorpore alors dans le coût de l'opération et pèse, au moins comptablement, sur l'entreprise, altérant de ce fait le principe de neutralité de l'impôt.

D - Un partage des compétences entre DGDDI et DGFIP issu d'un choix circonstanciel

La TVA est un impôt dont la gestion est partagée entre la DGFIP, chargée de la TVA « nationale » et qui perçoit 90 % de la recette, et la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI). La répartition des compétences entre ces deux administrations résulte des choix organisationnels faits à l'occasion de la création du marché intérieur communautaire en 1993.

Jusqu'en 1992, la DGDDI gère la TVA sur les produits pétroliers et les importations. A cette date, la mise en place du marché intérieur s'est traduite par l'abandon des contrôles douaniers aux frontières internes à la Communauté et la mise en place d'un régime fiscal spécifique pour les échanges intracommunautaires, distinct du régime applicable aux importations en provenance de pays tiers. Le choix a alors été fait de transférer la gestion de la TVA intracommunautaire à la direction générale des impôts (DGI) puis à la direction générale des finances publiques (DGFIP), déjà compétente en matière de « TVA intérieure », et de réserver à la DGDDI la fiscalité relative aux seuls échanges avec les pays tiers¹⁵.

Aujourd'hui, la répartition des compétences peut être résumée de la manière suivante :

- la « TVA intérieure » (correspondant aux échanges effectués en France) et la TVA intra-communautaire sont gérées par la DGFIP, mais la DGDDI collecte l'ensemble des informations sur les échanges intra-communautaires ;

- la TVA sur les importations et la TVA sur les opérations de mise à la consommation de produits énergétiques (« TVA pétrole ») relèvent de la DGDDI.

des opérations qui sont situées dans le champ de la TVA, mais dont les unes sont exonérées tandis que les autres sont taxables.

¹⁵ En contrepartie, la DGDDI s'est vue attribuer la gestion et le recouvrement des droits indirects, jusqu'alors confiés à la DGI.

Les deux administrations exercent par conséquent des compétences souvent imbriquées. Coexistent de la sorte deux réseaux de recouvrement pour les différents types de TVA, à l'origine de surcoûts pour l'Etat (cf. chapitre II) et de complexité pour les entreprises.

La gestion de la TVA : acteurs et processus

a) La DGFIP

Comme évoqué *supra*, les opérations d'assiette et de liquidation sont principalement assurées par les assujettis eux-mêmes. La prise en charge comptable de l'impôt s'effectue ensuite au niveau local par les services des impôts des entreprises (SIE), compétents pour toutes les catégories de redevables assujettis à la TVA jusqu'à un chiffre d'affaires annuel de 400 M€. Les déclarations et les paiements sont enregistrés dans l'application informatique MEDOC (« mécanisation des données comptables »).

Au niveau du SIE, les fonctions de contrôle de l'assiette et du recouvrement sont séparées :

- l'interlocuteur fiscal unique (IFU) assure le suivi des fichiers des assujettis, effectue en premier niveau un contrôle de l'assiette et instruit les demandes de remboursement de crédits jusqu'à un certain seuil (variable) ;
- le pôle de recouvrement enregistre les déclarations et encaisse les paiements spontanés.

Au niveau des directions départementales des finances publiques (DDFIP, qui regroupent plusieurs SIE), les pôles de contrôles et d'expertise (PCE) et les brigades de contrôle départementales effectuent des contrôles sur pièces (cas des PCE) depuis le bureau, et des contrôles externes, dans les entreprises (cas des brigades). Les DDFIP instruisent les demandes de remboursement de crédits, établissent les programmes de contrôle fiscaux départementaux, fournissent des propositions de contrôles aux services de vérification à compétence nationale (DVNI, DNVSF, DNEF) ou régionale (DIRCOFI).

La direction des grandes entreprises (DGE) est compétente pour les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à 400 M€. Du point de vue de la gestion, elle assure les mêmes actions qu'un SIE local.

b) La DGDDI

Pour ce qui est de la TVA sur les importations, les opérations d'assiette et de liquidation sont réalisées par les entreprises dans l'application *DELT@* concomitamment au dédouanement des marchandises. Pour la « TVA pétrole », celles-ci se font dans l'application d'assiette de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (*ISOPE*). Les

bureaux de douane effectuent des contrôles de premier niveau dans des délais strictement définis (par exemple, 72 heures sont disponibles pour invalider une déclaration de « TVA pétrole »). Depuis la dernière réforme du réseau en 2008, la prise en charge comptable des créances fiscales s'effectue au niveau d'une quarantaine de recettes régionales, et non plus au sein des bureaux de douane.

III - Un impact significatif sur le rendement, mais aussi sur la gestion et le contrôle de la TVA

Les éléments de complexité mentionnés précédemment ont des conséquences à plusieurs points de vue : les modulations de taux, le plus souvent à la baisse ces dernières années, diminuent les recettes du budget de l'Etat ; la diversité des taux et les limitations de l'assiette contrarient le principe de neutralité économique ; la dualité du réseau DGFIP / DGDDI peut être à l'origine de charges de trésorerie pour certaines entreprises ; enfin la gestion et surtout le contrôle de l'impôt sont rendus plus difficiles.

A - Des moindres recettes pour l'Etat

Le « coefficient d'efficacité » de la TVA permet d'apprécier de manière globale le manque à gagner pour l'Etat résultant à la fois des taux réduits, des limitations apportées au champ de la TVA et des restrictions d'assiette induites par les exonérations. Il compare les recettes effectives de TVA à celles qui seraient obtenues avec un taux normal appliqué à l'ensemble de la consommation. Il est en France d'environ 50 %, soit un niveau inférieur de cinq points au taux allemand. Comme la Cour des comptes a déjà eu l'occasion de le rappeler dans son rapport sur les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne, le « *régime français de TVA [a] une efficacité plus faible que celui en vigueur en Allemagne au regard du critère de rendement budgétaire* ».

Par comparaison, l'Allemagne a fait un choix différent en privilégiant avant tout une logique de progression des recettes fiscales et en ayant le souci d'une plus grande neutralité économique.

L'examen des dépenses fiscales associées à la TVA constitue un second indicateur qui permet d'isoler l'impact des taux réduits et de mesurer leur effet sur les recettes de l'Etat. Cette mesure est cependant très imparfaite en raison des « biais » introduits par la méthodologie qu'utilise l'administration (cf. encadré ci-dessous).

Sous cette importante réserve, la traduction budgétaire du poids des taux de TVA réduits peut se mesurer de façon approximative à partir de l'importance des dépenses fiscales liées à la TVA. Celles-ci s'établissaient à 17,7 Md€ en 2011 d'après le projet de loi de finances initiale pour 2012, soit 25% du total des dépenses fiscales.

Tableau 2 : Evolution des dépenses fiscales

En Md€	2007	2008	2009	2010	2011	2012
TVA	12,8	14,2	14,9	17,5	17,7	16,8
Total dépenses fiscales	60,7	65,9	72,9	70,9	70,1	66,9
Part de la TVA	21 %	22 %	20 %	25 %	25 %	25 %

Source : PLF, Voies et Moyens, retraitement Cour des Comptes pour 2010-2012¹⁶.

Elles se sont stabilisées en 2010-11 après avoir fortement progressé depuis 2007. La hausse de 5,5 % à 7 % du taux de TVA appliquée à certains produits devrait se traduire en 2012 par une baisse d'environ 1,2 Md€ des dépenses fiscales liées à la TVA, mais celle-ci sera en partie compensée par leur croissance spontanée. En tout état de cause, le poids de la TVA devrait continuer à se situer à un niveau élevé dans le total des dépenses fiscales et autour du quart de celles-ci.

La TVA représente en 2011 le second poste de dépenses fiscales, derrière l'impôt sur le revenu (34,5 Md€) mais loin devant les autres impôts. Les dépenses fiscales correspondent à environ 10 % de son produit brut. En 2012, elles sont au nombre de quarante-deux. Sept d'entre elles dépassent ou sont proches du milliard d'euros.

¹⁶ Ces retraitements comprennent les effets du plan de relance et la taxe sur les conventions d'assurance en faveur de certains contrats d'assurance maladie complémentaire, qui ne figure plus dans la liste des dépenses fiscales en raison de son transfert aux collectivités locales en 2011. Ce coût est réintégré dans le tableau.

Une mesure imparfaite du poids des dépenses fiscales dans les documents budgétaires

Le montant total des dépenses fiscales associées à la TVA est minoré car certains dispositifs sont exclus de façon discutable des annexes au budget de l'Etat. Ainsi, sont considérés par l'administration comme des dépenses fiscales les taux réduits en matière de TVA qui ont pour objet de soutenir un secteur particulier (la restauration par exemple). Les taux réduits s'appliquant à des produits de base et dont l'objet est de réduire le poids de la TVA pesant sur les ménages modestes sont en revanche considérés comme conformes aux principes généraux de la TVA et ne figurent pas, de ce fait, parmi les dépenses fiscales.

La doctrine de l'administration en ce domaine pose des problèmes théoriques, car il est contestable que la redistribution puisse être considérée comme un objectif intrinsèque de la TVA. D'autre part, certains choix s'avèrent peu cohérents avec sa propre doctrine : c'est ainsi que les taux de 5,5 % sur les œuvres d'art, objets de collection et antiquités, ou encore sur les gains réalisés par les entraîneurs pour les chevaux de course dont ils sont propriétaires ne figurent pas parmi les dépenses fiscales. On peut pourtant douter qu'ils concernent des produits de base et qu'ils aboutissent à des effets redistributifs très importants¹⁷.

B - Une neutralité économique toute relative

Théoriquement, la TVA est neutre pour les opérateurs assujettis. Cette affirmation doit être cependant fortement tempérée.

1 - La diversité des taux

D'une part, la diversité des taux peut être de nature à introduire des distorsions de concurrence quand sont frappés différemment des produits de nature très comparable et donc aisément substituables. C'est classiquement le cas de certains produits alimentaires : ainsi, les margarines et graisses végétales relèvent du taux normal, au contraire du beurre ; si les chocolats et produits composés contenant du chocolat et du cacao se voient en principe appliquer le taux de 19,6 %, les exceptions sont très nombreuses et souvent peu claires (certaines catégories de chocolat en tablettes, bâtons, vermicelles, flocons, fèves, beurres, pâte et poudre de cacao, petits déjeuners chocolatés ...).

¹⁷ Voir à ce sujet l'insertion de la Cour des comptes consacrée aux dépenses fiscales dans son rapport public annuel de 2012.

Surtout, une partie de la TVA pèse sur les entreprises en raison des rémanences et de la manière dont elles répercutent cette charge comptable dans leurs prix.

2 - Le poids des rémanences

Il est estimé à 18 % et demeure relativement stable sur la durée¹⁸. Calculé à partir des comptes nationaux, il ne mesure toutefois pas la charge économique de la TVA, c'est-à-dire la proportion de TVA rémanente répercutée *in fine* sur le consommateur final par les entreprises.

Tableau 3 :

Décomposition du produit de la TVA au taux normal en 2009 par agents économiques

	Part de la charge comptable de TVA au taux normal
Agents économiques	100 %
Ménages	65 %
<i>Consommation</i>	58 %
<i>Investissement</i>	7 %
Administrations publiques	18 %
Entreprises	18 %

Source : DGTrésor, Analyse fiscale sur le compte semi-définitif de l'INSEE pour 2009.

3 - Un surcoût pour les redevables en matière de TVA sur les importations

La TVA sur les importations illustre un aspect particulier des atteintes à la neutralité économique de l'impôt.

¹⁸ Les entreprises supportaient 16 % de l'incidence comptable de la TVA en 1999 (Conseil des prélèvements obligatoires, *La taxe sur la valeur ajoutée*, 2001).

a) Un impact discuté du dispositif actuel sur la compétitivité du dédouanement

L'importation de marchandises constitue un acte imposable à la TVA en vertu de l'article 293-A du code général des impôts, sous réserve de certaines exonérations. La TVA que doivent acquitter les destinataires réels mentionnés sur la déclaration d'importation est exigible immédiatement auprès du service des douanes territorialement compétent. La libération des marchandises est conditionnée par le paiement, le consignement ou la garantie des droits et taxes y afférents. La TVA peut être par la suite récupérée dans les conditions de droit commun auprès de la DGFIP, soit un mois après le dédouanement des marchandises : les entreprises importatrices assujetties déduisent sur leur déclaration de chiffre d'affaires le montant de la « TVA import » de la TVA facturée à leurs clients.

Les entreprises subissent donc, du moins en théorie, un portage de trésorerie d'un mois, entre la date d'acquittement de la « TVA import » auprès de la DGDDI (à chaque déclaration d'importation) et sa déduction sur la TVA due auprès de la DGFIP le mois suivant.

b) Les assouplissements du régime actuel

La DGDDI a organisé depuis 1945 un système de report de paiement, au plus tard au trentième jour suivant l'exigibilité des droits et taxes à l'importation. Ce dispositif, qui a par la suite été codifié dans le droit communautaire, permet la libération immédiate des marchandises. Il est toutefois accordé sous réserve de justifier d'une caution générale, dite « garantie de crédit d'enlèvement ». Ce report de paiement ne supprime pas en lui-même l'intégralité des coûts de portage de la TVA. Il peut avoir plusieurs types de périodicité (quotidienne, décadaire ou mensuelle). Selon cette périodicité, la TVA peut être déduite avant ou après le paiement effectif de la TVA acquittée sur les opérations d'aval. Enfin, les entreprises supportent les frais liés à la garantie bancaire.

Pour pallier ces inconvénients, la DGDDI a autorisé depuis 2004 les opérateurs à acquitter la TVA sur les importations en une seule fois, le 25 du mois suivant le dépôt des déclarations d'importation grâce à une échéance unique de paiement. Cette échéance unique permet de supprimer les coûts de trésorerie liés au portage de la TVA, le dépôt de la déclaration CA3 auprès de la DGFIP intervenant ultérieurement. La DGDDI estime que la réduction du coût moyen de trésorerie qui en résulte est de 30,5 euros par conteneur (d'une valeur hors taxes de 152 000 euros).

De plus, depuis 2006, le report de paiement de la TVA sur les importations n'est plus systématiquement subordonné à la présentation d'une caution. Cette dispense doit être demandée à l'administration, et elle est subordonnée au respect de certaines obligations (par exemple, le dépôt effectif des documents comptables).

Selon la DGDDI, plus de 85 % des entreprises titulaires d'un crédit d'enlèvement qui ont sollicité le bénéfice de cette mesure ont obtenu satisfaction. Elle évalue à 20,9 euros la réduction du coût de trésorerie en résultant pour un conteneur d'une valeur hors taxes de 152 000 euros.

Enfin, la quatrième loi de finances rectificative pour 2010 a étendu la dispense de cautionnement à l'ensemble des régimes douaniers suspensifs de droits, taxes ou prohibitions (admission temporaire, dépôt temporaire, placement sous entrepôt douanier, transformation sous douane). Dans la mesure où les montants des droits et des taxes garantis dans le cadre de ces opérations diverses sont constitués à plus de 80 % par la TVA, la dispense de caution doit conduire à diviser le montant des sommes à garantir par cinq.

c) Des critiques persistantes

En dépit des assouplissements dont il a fait l'objet, le dispositif actuel est parfois critiqué pour son impact défavorable sur la compétitivité des plateformes de dédouanement nationales, qui serait dû :

- à la méconnaissance persistante des facilités douanières qui peuvent être octroyées aux petites et moyennes entreprises. Ces facilités ne sont de surcroît pas toujours répercutées par les représentants en douane au niveau de leurs donneurs d'ordre ;

- au coût du cautionnement bancaire exigé pour bénéficier du report de paiement de la TVA ;

- au caractère non automatique de la dispense de cautionnement de la TVA, alors qu'un cautionnement n'est normalement pas exigé par la DGFIP pour garantir le paiement de la TVA intérieure.

Ces critiques sont parfois doublées d'une remise en cause de la compétence de la DGDDI sur la « TVA import » au profit de la DGFIP, dans la mesure où ces coûts paraissent induits par la dualité des administrations et des procédures qu'elles appliquent.

Face à ces arguments, la DGDDI met en avant les nombreuses facilités qui ont d'ores et déjà été accordées aux opérateurs pour réduire l'impact financier de la TVA et le coût de dédouanement. Elle souligne

aussi que les intermédiaires du dédouanement¹⁹, qui sont ses interlocuteurs et agissent pour le compte des importateurs, ne répercutent pas toujours le bénéfice de ces facilités auprès de leurs clients. Ceux-ci bénéficient d'une prestation unique englobant indistinctement le coût du dédouanement et les frais de logistiques. Ils ne sont donc pas toujours en mesure d'apprécier les allègements de charge ou de trésorerie accordés par la Douane.

Enfin, la DGDDI rappelle que la fiscalité n'est pas le principal critère qui détermine le lieu d'implantation du dédouanement d'un opérateur en Europe.

d) Un impact négatif de la fiscalité qui s'est réduit ces dernières années, mais qui continue cependant à jouer

Du point de vue économique, l'attention portée à la TVA sur les importations est d'autant plus forte que les ports français continuent d'enregistrer des déficits de compétitivité par rapport à leurs principaux concurrents européens, principalement belges et néerlandais. A défaut d'une correction rapide de ces difficultés structurelles, certains logisticiens ou opérateurs du dédouanement focalisent leur attention sur l'effet-prix négatif qui résulte du régime fiscal actuel.

Cet argument doit être relativisé. Un rapport conjoint du ministère de l'équipement, des transports et du logement et du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie²⁰ avait évalué pour l'année 2001, le surcoût induit par la fiscalité française à 0,03 % de la valeur d'un conteneur d'un million de francs, en comparant le dédouanement dans les ports du Havre et d'Anvers.

Depuis, l'effet-prix négatif lié à la fiscalité s'est sensiblement réduit grâce à la mise en place de la possibilité de payer la TVA en une seule fois le 25 du mois suivant l'importation, soit cinq jours en moyenne après la déduction de la « TVA import » sur la déclaration fiscale déposée auprès de la DGFIP. La fiscalité qui pesait sur l'importation a également été allégée à la suite de la suppression de deux redevances (la redevance dite « 1 pour mille » et la redevance dite « SOFI »). La DGDDI chiffre à 291 euros la diminution des coûts induite par ces réformes, soit un montant nettement supérieur au surcoût fiscal évalué en 2001 (275 francs).

¹⁹ Environ 2 500 intermédiaires agissent pour le compte de 75 000 importateurs.

²⁰ Rapport du groupe de travail *TVA à l'importation*, présidé par Philippe Rouvillois (mars 2002).

Cette baisse de charge par rapport au début des années 2000 ne prend cependant en compte ni l'évolution de la fiscalité applicable aux ports d'Anvers et de Rotterdam, ni l'évolution de leurs coûts en général.

L'administration devrait procéder à l'actualisation du rapport de 2002 sur les surcoûts induits par la fiscalité.

e) Une meilleure communication à mettre en œuvre à destination des PME importatrices

La grande majorité des opérations d'importation bénéficient du report de paiement de la TVA, mais une partie de celles réalisées par de petites et moyennes entreprises (PME) reste encore hors du champ de ces facilités. Cette situation est de nature à handicaper les ports français par rapport à leurs concurrents étrangers. Même si les redevables que connaît la Douane sont majoritairement des représentants en douane qui agissent pour le compte de leurs clients PME, l'administration devrait davantage s'assurer que ses mesures d'assouplissement ont un impact réel sur ces derniers.

En outre, si la DGDDI a accompli ces dernières années un effort conséquent pour accompagner les grands opérateurs économiques (par exemple avec la création de la « mission grandes entreprises »), elle doit désormais mieux promouvoir ses procédures auprès des petites et moyennes entreprises. La création récente d'une « mission PME » va dans ce sens.

Enfin, le principal inconvénient du système actuel, du point de vue de l'entreprise, réside dans le coût du cautionnement demandé par la DGDDI. Il n'existe pas à l'heure actuelle de données disponibles dans les systèmes d'information des douanes permettant de déterminer la proportion des importateurs dispensés de cautionnement. La DGDDI devrait améliorer ses connaissances en ce domaine. Elle devrait aussi évaluer l'impact d'un décautionnement systématique de la TVA sur les importations. Cette étude devrait mettre en balance les gains induits pour les entreprises, et le risque de non recouvrement à l'échéance des créances fiscales gérées par la Douane. Une telle réforme ne saurait en effet être envisagée si elle devait conduire à dégrader les résultats aujourd'hui obtenus dans le recouvrement spontané des créances par l'administration douanière.

Les mesures susceptibles d'être prises à court terme devraient porter sur :

- la mesure de l'impact effectif des facilités douanières offertes actuellement aux redevables,

- *une communication directe auprès des entreprises au sujet de ces facilités,*
- *une évaluation des effets d'un décautionnement systématique de la TVA sur les importations,*
- *une actualisation des constats du rapport Rouvillois de 2002 sur les surcoûts induits par la fiscalité.*

C - Une gestion et un contrôle rendus plus difficiles

La diversité des taux et des régimes de TVA ainsi que la complexité des règles de déduction ont un effet sur la gestion de la TVA et plus encore sur son contrôle.

1 - L'impact des taux

La multiplicité des taux de TVA a, en première analyse, peu d'incidence directe sur le coût de gestion de l'impôt par l'administration fiscale. La TVA est autoliquidée par les entreprises et le système déclaratif s'appuie de plus en plus sur les téléprocédures (*téléTVA* pour la DGFiP, *DELT@* et *ISOPE* pour la DGDDI), ce qui contribue à limiter le surcoût de gestion lié à la présence de plusieurs taux.

Néanmoins, l'existence de plusieurs taux réduits augmente le nombre d'entreprises créditrices de TVA²¹, et par suite l'occurrence des actes de remboursement par l'administration fiscale. Le nombre d'entreprises, enregistrées au régime réel normal, créditrices de TVA est ainsi passé de 1 109 000 en 2004 à 1 269 000 en 2009. Il en résulte un effet indirect sur le coût de gestion de la TVA en raison des remboursements supplémentaires que cette situation entraîne. Ce phénomène, qui n'est pas quantifiable, est amplifié par le rythme accéléré de ces mêmes remboursements, devenu mensuels depuis 2009.

Les taux réduits ou les exonérations représentent surtout un enjeu pour le contrôle fiscal.

Ils multiplient les points de contrôle de l'administration, ce qui pèse nécessairement sur les délais d'intervention. Ils compliquent le travail des vérificateurs fiscaux qui doivent distinguer parmi les entreprises créditrices de TVA, celles qui le sont structurellement en raison de leur activité et celles susceptibles de frauder.

²¹ Cas, par exemple, d'une société dont les achats lui sont facturés à 19,6 % et dont les ventes sont taxées à 5,5 % ou à 7 %.

La diversité des taux est aussi de nature à alimenter des fraudes ou à nourrir des contentieux. A titre d'exemple, la TVA sur les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien portant sur des locaux à usage d'habitation achevés depuis plus de deux ans (article 279-0 bis du code général des impôts) est perçue à un taux réduit. Cette disposition n'est pas applicable aux travaux, réalisés sur une période de deux ans au plus, qui concourent à la production d'un immeuble neuf. Or, la notion d'immeuble neuf peut être d'interprétation délicate et nécessite parfois de la part du service vérificateur des investigations poussées sur place.

De même, la création du taux intermédiaire de 7 % à compter du 1^{er} janvier 2012 est de nature à susciter certaines difficultés d'application. Ainsi, la distinction entre les produits alimentaires (qui restent soumis à un taux de TVA de 5,5 %) et les produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate (qui passent à un taux de TVA de 7 %) repose sur des critères complexes. Le contrôle objectif de ces derniers pourrait s'avérer difficile et devenir source de nouveaux contentieux.

De façon plus générale, la mise en place de taux réduits s'accompagne souvent d'obligations multiples pour les redevables qui doivent conserver, à l'appui de leur comptabilité, des pièces justificatives de nature parfois très diverses. Outre la conservation des factures, le bénéfice du régime des travaux de rénovation sur des locaux à usage d'habitation est subordonné à la remise par le client à son prestataire d'un document attestant que les travaux à réaliser portent bien sur un immeuble d'habitation, achevé depuis plus de deux ans. Les locations d'emplacements sur terrains de camping classés par arrêté préfectoral relèvent, quant à elles, du taux réduit à la condition que soit délivrée à tout client une note indiquant les dates de séjour et le montant de la somme due. Ces exemples illustrent le risque que les nombreuses obligations induites par le développement des taux réduits ne soient pas respectées, ce qui est susceptible de compliquer là aussi l'activité du contrôle fiscal.

2 - L'impact des régimes de TVA

La mise en place de régimes particuliers de TVA répond au double souci d'alléger les démarches des petites et très petites entreprises et de réduire les coûts de gestion de l'administration.

Ces régimes simplifiés soulèvent cependant des difficultés de plusieurs types. Ainsi, le régime simplifié d'imposition (RSI) est souvent peu maîtrisé par les entreprises, ce qui occasionne un surcroît de charge pour l'administration en matière de gestion. Dans le domaine du contrôle,

le régime de franchise oblige l'administration à veiller à ce que des entreprises ne se déclarent pas artificiellement sous le seuil de la franchise.

3 - Des règles de déduction parfois difficiles à contrôler

La déduction de TVA s'opère dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins des opérations *imposables*. Lorsqu'un bien ou un service est utilisé alternativement pour des opérations imposables et non imposables, ou bien pour des opérations imposables ouvrant droit à déduction et des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, il est fait application de coefficients d'assujettissement et de coefficients de taxation dont la valeur est déterminée en fonction de plusieurs critères souvent délicats à établir (physiques, financiers, forfaitaire²² etc.).

Ces éléments de complexité peuvent en outre être aggravés par les divergences d'interprétation entre la jurisprudence communautaire et la pratique administrative des Etats, comme dans le cas de la déduction de certaines opérations à caractère financier (cf. ci-dessous).

La déduction de la TVA : l'exemple de l'arrêt *AB SKF* de la CJUE du 29 octobre 2009

Cet arrêt porte sur la question de la déductibilité de la TVA acquittée par une société holding suédoise au titre des prestations de service auxquels elle avait eu recours (services d'évaluation des titres, conseil juridique) pour préparer la cession de ses participations dans une filiale – cette dernière opération étant exonérée de TVA.

L'administration française considère traditionnellement que la TVA ayant grevé les dépenses engagées à l'occasion d'une opération de cessions de titres (situées hors du champ de la TVA ou exonérées de la TVA) ne sont pas déductibles dès lors que ces dépenses entretiennent un lien direct et immédiat avec une opération n'ouvrant pas droit à déduction. Pour pouvoir déduire la TVA, l'entreprise doit donc démontrer que ce lien direct n'existe pas.

²² Le coefficient forfaitaire de taxation est obtenu en rapportant le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, au montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables.

La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a renversé la charge de la preuve dans son arrêt *AB SKF* : la déductibilité est présumée, car les dépenses engagées en amont sont *a priori* considérées comme relevant des frais généraux de l'entreprise, et n'entretiennent pas, de ce fait, de lien direct et immédiat avec une opération n'ouvrant pas droit à déduction. L'administration française, pour remettre en cause la déductibilité, doit démontrer que le coût des prestations de services situées en amont de l'opération de vente des titres a été répercuté dans le prix de vente de ces mêmes titres.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

La TVA repose sur une logique relativement simple : son paiement est effectué par les redevables de façon fractionnée à chaque étape de la création de la valeur ajoutée. Elle est en principe économiquement neutre puisque les entreprises qui l'acquittent déduisent la TVA qui a grevé leurs achats. Impôt de rendement, elle constitue la première recette fiscale de l'Etat (132 Md€ de recettes nettes en 2011).

Ces principes de base ont cependant été altérés, en particulier par l'introduction de régimes particuliers (régime simplifié d'imposition, régime simplifié agricole, régime de la franchise en base ...) et une grande variété des taux (dix au total depuis le 1^{er} janvier 2012, dont quatre en France continentale).

Cette situation reflète la multiplicité des objectifs parfois contradictoires assignés en France à la TVA, à la fois impôt de rendement, outil d'appui à l'emploi dans certains secteurs économiques, et instrument à finalité sociale ou culturelle. Elle contraste avec celle de l'Allemagne qui a privilégié une logique de progression des recettes fiscales.

La neutralité de l'impôt est d'autre part toute relative, compte tenu des rémanences de TVA qui pèsent comptablement sur les entreprises et sans doute aussi, pour une part, économiquement.

La TVA présente de plus la spécificité d'être gérée par deux administrations, la DGFIP et la DGDDI qui disposent de leur propre réseau de recouvrement. Cette situation constitue un facteur de surcoût pour l'Etat. Malgré les assouplissements très importants apportés aux procédures de dédouanement, cette dualité peut aussi entraîner pour les entreprises des charges de trésorerie préjudiciables à leur compétitivité.

Cette complexité accrue a en outre un impact sur le rendement de l'impôt, comme en atteste l'importance des dépenses fiscales associées à la TVA. Elle pèse enfin sur sa gestion à travers en particulier

l'augmentation des demandes de remboursement de la part des entreprises créditrices de TVA, et, surtout, complique sensiblement les opérations de contrôle fiscal.

La Cour formule la recommandation suivante :

- Atténuer l'impact en trésorerie pour les entreprises de la TVA sur les importations en :

- mesurant l'impact effectif des facilités douanières offertes actuellement aux redevables ;

- assurant une communication directe auprès des entreprises au sujet de ces facilités ;

- évaluant les effets qu'aurait un décautionnement systématique de la TVA sur les importations ;

- actualisant les constats du rapport Rouvillois de 2002 sur les surcoûts induits par la fiscalité.

Chapitre II

Coûts de gestion : des marges de progrès significatives

Des initiatives ont été prises ces dernières années par l'administration pour faciliter les démarches déclaratives des redevables. Elles devraient aussi se traduire par un allègement de la charge administrative supportée par la DGFIP et la DGDDI. Le chiffrage de ce gain n'est pas disponible. Cette lacune est à l'image de la méconnaissance du coût global de la gestion de la TVA par l'administration. Cette situation doit d'autant plus être relevée que des marges de manœuvre existent pour améliorer encore significativement l'efficacité de la gestion de la TVA.

I - Des simplifications bénéficiant à la fois aux redevables et à l'administration

L'administration a accompli depuis plusieurs années des efforts importants pour faciliter aux redevables les formalités de déclaration et de paiement de l'impôt en général et de la TVA en particulier. Ces efforts devraient aussi aller dans le sens d'un allègement des coûts de l'administration fiscale, ainsi déchargée de certaines tâches de gestion.

A - Un développement des téléprocédures qui sécurise la recette fiscale

La généralisation des téléprocédures constitue l'une des principales traductions de cette démarche.

Celle-ci est dans l'ensemble bien acceptée par les entreprises. Un sondage commandé par la DGFIP et réalisé par l'institut *BVA* en 2009 montrait que 90 % des utilisateurs des téléprocédures pensaient que celles-ci avaient simplifié leurs démarches. Certains oppositions de principe se rencontrent encore, au motif que ces procédures obligeraient à utiliser du matériel informatique et qu'elles contreviendraient à la liberté de choisir son mode de déclaration. Selon le même sondage, 61 % des utilisateurs d'*EDI-TVA*²³ et 65 % des utilisateurs d'*EFI-TVA*²⁴ voyaient dans l'extension du champ des télé-procédures obligatoires un progrès en termes de gain de temps et d'argent. Ce taux était de 48 % pour les entreprises non adhérentes à *TéléTVA*.

Les avantages pour les professionnels sont, de fait, nombreux : la transmission des données et le règlement sont sécurisés, l'utilisateur a l'assurance de leur bonne réception par l'administration ; l'outil conserve l'historique de certains éléments antérieurs, ce qui facilite la déclaration (par exemple pour les reports créditeurs de la déclaration précédente). Le système contrôle en temps réel les montants de TVA en appliquant les différents taux aux bases déclarées.

Du côté de l'administration, le développement des téléprocédures accentue l'efficacité du recouvrement spontané des créances. En 2010, la part des professionnels respectant leurs obligations déclaratives dans les délais auprès de la DGFIP s'est élevée à 95,6 %, soit un taux de défaillance de 4,4 %. Pour ce qui est de la seule TVA, impôt pour lequel les téléprocédures sont les plus avancées, ce dernier taux s'est établi la même année à 4,0 % pour les entreprises enregistrées au régime réel normal et soumises à une échéance déclarative mensuelle. Il a été de 15,3% pour les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition, illustrant les difficultés évoquées ci-dessous²⁵.

Les seuils de chiffre d'affaires qui déterminent l'obligation de télédéclarer ont été progressivement abaissés. Depuis le 1^{er} octobre 2011,

²³ Echange de données informatisé (EDI), transmises à l'administration, notamment par le prestataire comptable de l'entreprise. C'est par ce moyen que procèdent les cabinets d'expertise comptable et les organismes agréés.

²⁴ Echange de formulaires informatisé (EFI) : procédure accessible sur Internet à partir du portail du ministère.

²⁵ Voir partie IV « Des gains d'efficience potentiellement importants ».

la télé-déclaration et le télépaiement de la taxe ainsi que la télé-transmission des demandes de remboursement de crédits sont obligatoires pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 230 000 €. Le déploiement total des télé-procédures est désormais inscrit dans la loi pour 2014.

S'agissant de la DGDDI, le taux de recouvrement des créances hors procédure contentieuse est supérieur à 99 %, notamment en raison de l'efficacité du droit douanier qui a été largement rendu applicable à la fiscalité gérée par la Douane.

D'autres facilités sont plus concentrées sur l'intérêt exclusif du redevable.

B - Des facilités douanières étendues

De nombreuses facilités douanières sont également accordées pour compenser les effets de la TVA sur les charges et la trésorerie des entreprises.

La simplification du dédouanement

La procédure de dédouanement domiciliée (PDD) permet de dédouaner les marchandises directement dans les locaux de l'opérateur, sans avoir à la présenter au bureau de douane.

La procédure de domiciliation unique (PDU) offre tous les avantages de la PDD et la possibilité de concentrer auprès d'un seul bureau de douane (« le bureau de domiciliation ») les formalités de dédouanement (déclaration en douane, crédits et paiement), selon une logique de guichet unique.

La procédure de dédouanement communautaire (PDC) permet d'effectuer des opérations d'importation/exportation dans plusieurs Etats membres de l'Union européenne, en centralisant les formalités douanières et le paiement des droits en France. Le paiement de la TVA et l'accomplissement des formalités statistiques s'effectuent toutefois auprès de chaque Etat membre dit « de rattachement ».

Pour bénéficier de ces procédures simplifiées, l'opérateur doit désormais avoir un statut d'opérateur économique agréé (OEA), délivré après un audit de la DGDDI.

En matière de produits énergétiques, la « TVA pétrole » qui était déclarée tous les dix jours jusqu'au milieu des années 2000, selon le

même rythme que la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques sur laquelle elle est assise, est aujourd'hui déclarée et payée en une seule fois le 15 (déclaration) ou le 16 (paiement) du mois suivant les mises à la consommation des trois décades précédentes.

Ces mesures allègent ainsi les charges de gestion tant des opérateurs que de l'administration, sans toutefois que cette dernière soit en mesure d'en quantifier les effets.

C - La consolidation du paiement par la société tête de groupe

Depuis le 1^{er} janvier 2012, les groupes de société peuvent opter pour un régime de consolidation du paiement de la TVA qui leur permet de centraliser au niveau de la société tête de groupe le paiement de la taxe due par l'ensemble, ou seulement certaines, des sociétés membres du groupe ou, le cas échéant, le remboursement des crédits de TVA. Si le paiement est ainsi « fongibilisé » au niveau du groupe, les membres de ce dernier continuent cependant à être assujettis distinctement à la TVA et déclarent donc séparément la taxe. L'intérêt du dispositif est son impact sur la trésorerie des membres : actuellement, si l'un d'eux a un crédit de TVA, il ne peut l'imputer sur les sommes dues à l'administration par les entreprises débitrices. Cet inconvénient est levé avec le nouveau mécanisme qui se met en place en 2012.

A la différence de ce qui se pratique dans plusieurs Etats voisins (Allemagne, Royaume-Uni, Pays-Bas), la France a maintenu le principe de déclarations séparées et les échanges intra-groupes continuent à supporter la taxe. Le maintien des déclarations au niveau de chaque entreprise interdit que le groupe puisse, du point de vue de la TVA, constituer une « boîte noire » dont les flux internes demeureraient opaques pour l'administration.

II - Une connaissance imparfaite des coûts globaux

Les performances de l'administration en matière de gestion de la TVA peuvent s'appréhender de deux manières : d'une part, selon le niveau absolu des coûts exposés et leur évolution dans le temps, d'autre part en fonction du taux d'intervention qui rapporte le coût de gestion de l'impôt à sa recette. C'est ce second indicateur que l'administration

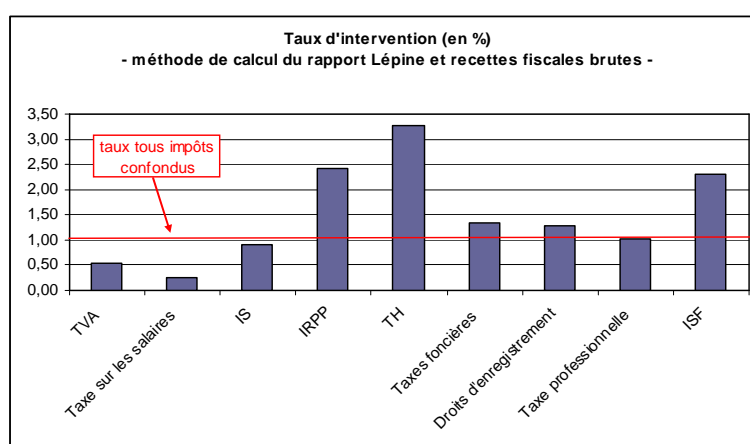
utilise, notamment dans les annexes au projet de loi de finances²⁶, pour communiquer sur l'efficacité de sa gestion.

A - Un taux d'intervention qui n'est pas pertinent pour apprécier la performance de l'administration

1 - Un taux d'intervention inférieur à celui de la plupart des autres impôts

Le taux d'intervention de la DGFIP en matière de TVA s'est élevé à 0,55 % en 2010, soit un niveau nettement inférieur au taux moyen de 1,04 % constaté pour l'ensemble des impôts perçus par la DGFIP. Ce rapport de un à deux est constant sur le moyen terme.

Graphique 1 : Taux d'intervention des impôts gérés par la DGFIP



Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

La DGDDI calcule de son côté un taux d'intervention global pour l'ensemble des droits et taxes qu'elle perçoit et ne différencie par ce ratio par impôt. Son taux d'intervention s'établit en 2010 à 0,51 %.

2 - Un ratio non pertinent

Le taux d'intervention n'est pas un instrument adapté pour mesurer objectivement la performance de l'administration dans la maîtrise de ses coûts de gestion. Il est tout d'abord très sensible aux évolutions du

²⁶ Projets annuels de performances des programmes 156 et 302, respectivement gérés par la DGFIP et la DGDDI.

dénominateur (recette brute de l'impôt). Une hausse de la valeur de celui-ci, consécutive à l'amélioration de la conjoncture économique ou à une augmentation du taux de la TVA, peut entraîner une baisse du taux d'intervention sans que cette évolution exprime une gestion plus efficiente. Le traitement des déclarations de chiffre d'affaires (CA 3, CA 12) par l'administration demeure en effet identique dans ses processus quelle que soit l'évolution des montants portés sur ces déclarations. A partir du 1^{er} janvier 2012, la hausse de la TVA à taux réduit, passé de 5,5 % à 7 %, devrait ainsi se traduire par une baisse mécanique du taux d'intervention de la DGFIP, sans que cela traduise une meilleure performance.

3 - Des comparaisons internationales peu éclairantes

L'OCDE recueille pour sa part des taux d'intervention fiscaux globaux, et non par types d'impôts. Ces données d'ensemble, tous impôts confondus, situent la France dans une position très médiocre par rapport à la plupart de ses voisins²⁷ : en 2009, son taux d'intervention s'élevait à 1,31 %, alors qu'il était inférieur en Allemagne (0,79 %), en Espagne (0,97 %), au Royaume-Uni (1,14 %), et en Italie (1,20 %).

La qualité des informations fournies par les administrations nationales demeure inégale. Surtout, le ratio employé ne corrige pas les biais liés aux différences d'organisation territoriale et administrative. La DGFIP estime que le ratio français est mécaniquement dégradé par le fait que l'Etat collecte des impôts pour le compte d'autres administrations (par exemple, les collectivités locales), contrairement à certains Etats fédéraux qui ne communiquent à l'OCDE que des informations portant sur les impôts nationaux.

Enfin, le mode de calcul du taux d'intervention (« coûts administratifs / recettes *nettes* perçues ») est différent de celui retenu par la DGFIP (« coûts administratifs / recettes *brutes* perçues ») et a encore moins de pertinence que celui-ci, car la gestion de l'administration s'applique bien à un impôt brut.

B - Un coût global inconnu pour la TVA

Compte tenu des imperfections liées à la notion de taux d'intervention, il est préférable de se référer à l'évolution des coûts de

²⁷ OCDE, *Tax administration in OECD and selected non OECD countries : comparative information series* (2010), mars 2011, p.126. Les séries antérieures sont consultables en français.

gestion sur moyenne période pour apprécier la performance de l'administration fiscale.

Les données disponibles ne sont pas satisfaisantes. Elles sont partielles puisque le système d'information de la DGDDI ne permet pas d'isoler les coûts d'administration de la seule TVA. Les opérations d'assiette de celle-ci sont étroitement imbriquées à celles du dédouanement et de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques, de sorte qu'un découpage fin du temps de travail des agents entre ces différentes fiscalités n'est pas disponible.

Le coût de gestion global de la TVA gérée par la DGFIP et la Douane ne peut par conséquent pas être lui-même connu.

III - Des coûts de gestion stables à la DGFIP

Des facteurs de nature diverse jouent sur le niveau et l'évolution du coût de gestion de la TVA. Les uns concernent les réformes d'organisation mais aussi de procédures conduites par l'administration en matière fiscale, les autres tiennent aux différentes composantes des dépenses de personnel, d'autres encore portent sur les caractéristiques mêmes de l'impôt.

A - Des coûts qui s'expliquent d'abord par les caractéristiques mêmes de l'impôt

Le coût de gestion de la TVA par la DGFIP s'est établi à 1 008,7 M€ en 2010, selon la comptabilité d'analyse des coûts (CAC). Il est la résultante :

- de la rémunération des agents affectés aux fonctions d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de contentieux²⁸ : celle-ci représente plus de 96 % des coûts de gestion de la fiscalité des professionnels, dont la TVA, affichés dans les annexes du budget de l'Etat. Le coût de gestion de la TVA et son évolution dépendent ainsi étroitement des décisions relatives à la rémunération des agents, aux effectifs, au financement des retraites ;

- de dépenses de fonctionnement et d'investissement²⁹, de manière plus accessoire ;

²⁸ Titre 2 des actions 1 et 2 du programme 156, *Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local*.

²⁹ Titres 3 et 5 des actions 1 et 2 du programme 156.

- des caractéristiques de la taxe, qui ont un effet modérateur sur les coûts.

La TVA se définit en particulier par l'absence d'émission de rôle et la liquidation de l'impôt par les assujettis, de sorte que le coût de la gestion est en grande partie assumé par les entreprises. De fait, les opérations d'assiette et de contentieux représentent 38,1 % des coûts totaux exposés par la TVA, alors que ce pourcentage est de 45 % pour l'ensemble des impôts gérés par la DGFIP.

Il existe en outre un système de déduction fiscale en cascade qui encourage les assujettis à contrôler eux-mêmes le système : les entreprises sont incitées à collecter la taxe sur leurs livraisons et prestations de services pour pouvoir déduire la TVA sur les achats supportés en amont. Une large partie des coûts est donc externalisée.

B - Des réformes passées qui ont eu peu d'impact sur les coûts de gestion

Le développement des téléprocédures devrait avoir pour effet de concentrer les charges de gestion de l'assiette sur la relance des défaillants déclaratifs et les remboursements de crédits de TVA. Il aurait déjà dû diminuer les coûts de gestion courante (réduction des saisies manuelles, amenuisement du « traitement papier » et des chèques, etc.).

D'autres réformes auraient dû aussi jouer en faveur d'une baisse des coûts de gestion, à l'instar de la mise en place au début des années 2000 de la direction des grandes entreprises qui concentre plus de 40 % des montants recouvrés et du développement de la logique d'interlocuteur fiscal unique pour les entreprises (avec la création des services des impôts aux entreprises).

C - Une inertie des coûts

Sur moyenne période, les coûts de gestion de la TVA évoluent peu. Entre 2007 et 2010, ils ont progressé de + 4,5 %, ce qui s'explique notamment par l'augmentation du poids des cotisations retraites, et par l'harmonisation des rémunérations au sein de la DGFIP à la suite de la fusion entre la DGCP et la DGI.

Un second mode de calcul, dit « méthode Lépine », fige la contribution de la DGFIP au financement des retraites de ses fonctionnaires, par convention, à sa valeur de 2001. Cette méthode permet d'avoir une approximation des coûts sur lesquels la DGFIP a la

possibilité d'agir. Son intérêt réside dans l'examen de l'évolution de ces derniers.

Selon ce mode de calcul, les coûts sont pratiquement stables en euros courants (+ 0,9 % sur la période 2007-2010).

Tableau 4 : Evolution du coût de gestion de la TVA à la DGFIP

Version CAC (M€)	2007	2008	2009	2010
Assiette / contentieux	368	362,1	368,8	384,8
Contrôle	324,3	312,2	317,1	336
Recouvrement	273	271	277,4	287,9
Total du coût de gestion de la TVA	965,4	945,3	963,3	1008,7

Version rapport Lépine (M€)	2007	2008	2009	2010
Assiette / contentieux	331,5	332,8	336	335,6
Contrôle	293,2	286,6	289	293,7
Recouvrement	247,7	248,7	252,5	250,7
Total du coût de gestion de la TVA	872,4	868,1	877,5	880

Source : comptabilité analytique de la DGFIP/BPIA.

Les réformes évoquées *supra* ne se sont manifestement pas accompagnées, pour l'instant du moins, par les réductions de coût auxquelles on pouvait spontanément s'attendre. Les coûts associés à l'assiette (et au contentieux) ont ainsi progressé sensiblement au même rythme que le coût de gestion totale de la TVA gérée par la DGFIP en 2007-2010 (respectivement +1,2 % et + 0,9 %).

IV - D'importants gains d'efficience possibles

A - Les effets attendus de la généralisation des téléprocédures

1 - La DGFIP

Si, en valeur, près de 80 % de la TVA est aujourd'hui traitée par téléprocédure, les entreprises qui y recourent ne représentent qu'environ 38 % de la population totale des professionnels. Les services des impôts des entreprises (SIE) sont donc encore largement mobilisés par la saisie des déclarations de TVA ou des demandes de remboursement de crédit de taxe dans l'application informatique *MEDOC*.

Les réductions d'emplois (en équivalents temps plein bruts, ETP) à attendre de la généralisation de ces procédures sont estimés par la DGFIP à 304 ETP entre 2011 et 2014 (360 ETP tous impôts confondus). Elles ne tiennent toutefois pas compte de la charge d'assistance supplémentaire des services des impôts des entreprises (SIE) aux usagers traditionnellement observée à chaque étape de l'extension des téléprocédures, ce qui a pour effet d'atténuer, dans un premier temps, les gains de productivité.

2 - La DGDDI

Concernant la DGDDI, la télé-déclaration est quasiment achevée : la totalité des déclarations d'importation s'effectue par les téléprocédures *DELT@* et la quasi-intégralité des déclarations de mises à la consommation de produits énergétiques passe par la téléprocédure *ISOPE* depuis plusieurs années.

En revanche, le télé-règlement n'existe pas encore. L'article 53 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 impose, à compter du 1^{er} janvier 2013, le télé-règlement pour les opérations de plus de 5 000 €, notamment en matière de TVA à l'importation et de « TVA pétrole ». Les gains en effectifs qui pourraient en résulter ne sont pas chiffrés avec précision par la DGDDI. Ceux-ci pourraient être importants, moins pour la TVA qui est acquittée par un nombre limité de redevables³⁰, que pour d'autres taxes gérées par la Douane.

Cette récente modification va dans le bon sens. Elle mérite à terme d'être généralisée, à l'instar de ce qui a été adopté pour la TVA recouvrée par la DGFIP.

B - La réforme nécessaire du régime simplifié d'imposition

1 - Un régime d'imposition souvent mal appréhendé par les redevables et lourd pour les services gestionnaires

Instauré en 1999 pour simplifier la gestion des entreprises moyennes, le régime simplifié d'imposition (RSI) a concerné 1 857 994 entreprises en 2010, soit 40,6 % des entreprises imposables à la

³⁰ S'agissant de la TVA sur les importations : 2 500 opérateurs du dédouanement agissent pour le compte de 75 000 importateurs ; s'agissant de la « TVA pétrole » : environ 200 opérateurs sont actifs.

TVA, mais représente un enjeu fiscal limité (environ 5 Md€, soit un peu plus de 3 % de la TVA nette collectée).

Le régime simplifié d'imposition au RSI

Les entreprises relevant du RSI sont tenues au paiement d'acomptes trimestriels en cours d'année, qui font l'objet d'une régularisation lors du dépôt de la déclaration fiscale annuelle. Ces acomptes sont versés en avril, juillet, octobre et décembre. Ils sont égaux au quart de la TVA due au titre de l'année précédente avant déduction de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations, à l'exception de l'acompte dû en décembre qui est égal au cinquième de cette taxe.

Les acomptes peuvent faire l'objet de modulations dans les cas suivants :

- les redevables peuvent suspendre le paiement des acomptes s'ils estiment que le montant des acomptes déjà versés au titre de l'année ou de l'exercice est égal ou supérieur au montant de la taxe qui sera finalement due ;

- ils peuvent diminuer un acompte si le paiement partiel effectué à ce titre représente le solde de la taxe dont ils estiment être débiteurs au titre de l'année ou de l'exercice ;

- ils peuvent imputer le crédit de TVA et/ou l'excédent de versement d'acomptes éventuels constatés sur la déclaration fiscale annuelle CA12, dont le remboursement n'a pas été sollicité, sur le ou les acomptes suivant le dépôt de ladite déclaration ;

- lorsqu'ils estiment que la taxe due à raison des opérations réalisées au cours d'un trimestre est inférieure d'au moins 10 % au montant de l'acompte correspondant, les redevables peuvent diminuer à due concurrence le montant de cet acompte ;

- lorsqu'ils estiment que la taxe sera supérieure d'au moins 10 % à celle qui a servi de base aux acomptes, les redevables peuvent modifier à la hausse le montant de ces derniers.

Enfin, une seule déclaration de chiffre d'affaires CA12 doit être déposée annuellement pour déterminer la TVA due au titre de l'année qui vient de s'écouler et le montant des acomptes trimestriels pour la période ultérieure. Elle fait apparaître le solde à verser, ou excédentaire.

La DGFIP souligne la mauvaise appropriation de ce régime par les assujettis, source d'importants surcoûts de gestion :

- malgré l'envoi d'un échéancier et des avis d'acomptes aux redevables par l'administration, les retards de paiement sont nombreux,

ce qui déclenche automatiquement le basculement du dossier en reste à recouvrer (RAR) et en mode « recouvrement forcé » ;

- les nouveaux redevables peinent à appréhender ce régime. Ils doivent, en effet, acquitter la TVA par acomptes trimestriels dont ils déterminent eux-mêmes le montant mais dont chacun doit représenter au moins 80 % de l'impôt réellement dû pour le trimestre correspondant ;

- le système complexe de la modulation des acomptes se fait « au réel » et il est souvent peu maîtrisé par les entreprises qui, faute d'être toujours en mesure de justifier leur modulation à la baisse, cessent leur paiement de TVA ou le réduisent sans en avertir l'administration ;

- enfin, la déclaration annuelle de chiffre d'affaires est souvent déposée avec retard ou n'est pas déposée, les entreprises ne comprenant pas sa nécessité dès lors que des acomptes sont versés.

2 - Un projet de réforme a été conçu par la DGFIP

La DGFIP a travaillé à un projet de réforme du RSI destiné à en simplifier le fonctionnement : le nombre d'acomptes versés passerait de quatre à deux, la modulation s'effectuerait sur une base forfaitaire et non plus au « réel ». Un nombre limité d'entreprises (environ 10 %) passerait au régime réel normal afin de neutraliser, pour la trésorerie de l'Etat, le coût de cette réforme. Des gains d'efficience, non chiffrés à ce stade par la DGFIP, devraient logiquement en découler, en raison notamment de la diminution du nombre de « relances » adressés aux entreprises qui maîtrisent mal le système actuel des modulations d'acompte.

Ce projet va donc dans le sens d'une simplification du RSI, tant pour le contribuable que pour l'administration. Il importe d'en maintenir la cohérence en veillant à ce qu'il ne pèse effectivement pas sur la trésorerie de l'Etat.

C - La rationalisation de la fonction de recouvrement

La DGDDI dispose de son propre réseau comptable et de recouvrement, en lien avec les recettes dont elle assure la gestion (droits de douane, taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques, TVA sur les importations et sur les produits pétroliers, droit annuel de francisation des navires, taxe générale sur les activités polluantes...). Il existe donc un double réseau de recouvrement à la DGFIP et à la DGDDI.

Cette dualité ne se justifie guère. Autant les tâches d'assiette et de liquidation concernent la « matière » douanière et entrent bien dans le cœur de métier de la DGDDI, autant le recouvrement s'en détache plus

nettement. En outre, la fusion récente des réseaux de l'ancienne DGI et de l'ancienne DGCP constitue un précédent dont les leçons doivent être tirées et qui tend à souligner plus nettement encore le caractère de survivance historique de l'organisation actuelle, sur ce point, de la DGFIP et de la DGDDI.

En termes d'efficience pour la gestion publique, l'enjeu n'est pas négligeable : l'action n°7 du programme 302 *Facilitation et sécurisation des échanges*³¹, qui regroupe les crédits liés à la fonction recouvrement de la Douane, recense à ce titre 657 équivalents-temps plein (ETPT) pour l'ensemble des droits et taxes collectés par la Douane.

Un transfert à la DGFIP du recouvrement de la TVA, sans augmentation d'effectifs dans la direction d'accueil par rapport à leur niveau actuel, ne paraît pas aujourd'hui soulever de difficulté technique majeure. Ses modalités devraient toutefois tenir compte de la qualité de l'importateur concerné.

³¹ Source : Projet de loi de finances initiale pour 2012.

Les modalités d'un transfert du recouvrement à la DGFIP

Pour les importateurs professionnels qui ne recourent pas à un représentant en douane, une telle réforme se traduirait par la mise en place d'un dispositif d'autoliquidation de la TVA que la DGFIP a déjà l'habitude de gérer (par exemple en matière d'acquisitions intra-communautaires de biens ou de services). L'importateur déduirait ainsi le montant de la TVA importation sur la déclaration fiscale de TVA qu'il dépose auprès de la DGFIP. Ce nouveau dispositif entraînerait une scission des obligations liées à l'importation (avec un dépôt de la déclaration en douane d'importation et le paiement des droits de douane auprès de la DGDDI d'une part, et la déclaration et le paiement de la TVA auprès de la DGFIP d'autre part).

Pour les importateurs professionnels qui recourent à un intermédiaire (par exemple, commissionnaire en douane), et qui représentent la très grande majorité des flux dédouanés (97,9 % des déclarations d'importation sous *DELT@C*³² et 48,5 % des déclarations d'importation sous *DELT@D*)³³, le rôle du représentant, parfois solidairement redevable de la dette douanière et fiscale de l'importateur, ainsi que les procédures d'agrément de celui-ci devraient être explicités.

En première analyse, les particuliers qui font entrer des marchandises sur le territoire national en provenance de pays tiers pourraient demeurer dans le système actuel. Un transfert à la DGFIP multiplierait en effet les interlocuteurs fiscaux. Aujourd'hui, les particuliers acquittent la TVA lors de leur passage en douane ou en cas de livraison (colis postal, fret express) par l'intermédiaire de la société de fret express ou de l'opérateur de la poste. Ils ne connaissent que la DGDDI et ne gagneraient pas nécessairement à ce que le recouvrement bascule au profit de la DGFIP.

Ce sujet constitue un chantier de modernisation de l'Etat qu'il convient désormais d'ouvrir. Il doit être pensé de manière globale, comme une étape dans la mise en place d'une fonction unique de recouvrement pour l'ensemble des impôts, à l'exception des droits et taxes dont la collecte nécessite une proximité géographique avec le redevable (cas, par exemple, des contributions indirectes). Ce transfert ne remettrait pas en cause les missions d'assiette et de liquidation actuellement assurées par la DGDDI.

³² Volet de l'application informatique du dédouanement, gérée par la DGDDI, normalement utilisé en cas de dédouanement dans un bureau de douane.

³³ Volet de l'application informatique du dédouanement normalement utilisé en cas de dédouanement dans les locaux de l'entreprise.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

La gestion de la TVA s'apprécie au regard de la relation à l'usager et de l'efficience.

Concernant le premier point, de nombreuses initiatives ont été prises par les administrations afin de faciliter les obligations déclaratives des redevables, avec le développement des téléprocédures dont le déploiement n'est cependant pas encore achevé ou la mise en place récente à la DGFIP du paiement de l'impôt par la société tête de groupe. La DGDDI accorde de son côté des facilités douanières étendues.

S'agissant de l'efficience, l'administration utilise comme indicateur le taux d'intervention, qui rapporte le coût de gestion de l'impôt à sa recette. Cette mesure n'est cependant pas satisfaisante. Un tel indicateur est en effet étroitement lié aux variations du cycle économique et aux changements de législation et ne traduit pas les performances de l'administration. Il ne permet pas davantage d'établir de comparaisons internationales en matière de TVA, l'OCDE calculant un taux global, tous impôts confondus.

L'efficience de la gestion de la TVA est mieux appréhendée par l'évolution des coûts d'administration de l'impôt sur le moyen terme. Malheureusement, il n'existe pas d'estimation d'ensemble relative à la TVA car la DGDDI n'est pas en mesure d'isoler la TVA du coût de gestion du dédouanement ou de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE). Les données disponibles ne concernent donc que la seule DGFIP.

Sur la période 2007-2010, ces coûts enregistrent une grande stabilité (1 008,7 M€ en 2010 pour la seule DGFIP) en dépit de réformes pourtant porteuses de gains d'efficience, telles que la mise en place d'interlocuteurs fiscaux uniques, ou le développement des téléprocédures.

Des marges de progrès importantes existent pour réduire le coût de gestion de la TVA. Trois peuvent être identifiées :

- les téléprocédures devraient avoir plus d'effet dans les années à venir car l'abaissement du seuil de chiffre d'affaires qui détermine l'obligation de télédéclarer et télépayer concernera des entreprises plus petites et plus nombreuses. La disparition progressive des tâches de saisies des déclarations fiscales de TVA par les services de la DGFIP devrait permettre selon cette dernière de dégager près de 300 équivalents temps plein d'ici 2014. Des gains, non quantifiés à ce jour, sont aussi à attendre du côté de la DGDDI qui initiera le télépaiement à compter du 1^{er} janvier 2013 ;*

- un aménagement du régime simplifié d'imposition, mal maîtrisé aujourd'hui par les petites entreprises et source de fréquentes « relances » de la part de l'administration, s'impose également. La DGFIP a élaboré un projet en ce sens, qui doit permettre de gagner en efficience et devrait être présenté prochainement au Parlement ;

- par ailleurs, des surcoûts sont attachés à l'existence de deux réseaux de recouvrement, à la DGFIP et à la DGDDI (représentant pour cette dernière 657 ETPT). Cette dualité constitue une survivance historique et ne se justifie pas en termes d'efficience pour ce qui est de la TVA. Une rationalisation du recouvrement devrait être engagée qui consisterait à basculer le recouvrement à la DGFIP. Ce transfert paraît a priori techniquement possible sans augmentation d'effectifs du côté de la DGFIP et pourrait bénéficier de l'expérience acquise avec la fusion des réseaux de l'ex-DGI et de l'ex-DGCP.

La Cour formule les recommandations suivantes :

- aménager le régime simplifié d'imposition afin de faciliter sa compréhension par le redevable, de sécuriser son recouvrement et d'alléger les coûts de gestion qui y sont associés ;

- confier la responsabilité du recouvrement de la totalité de la TVA au réseau comptable de la DGFIP.

Chapitre III

Fraude : un phénomène important, à mieux mesurer et analyser

La TVA est l'un des rares impôts pour lequel des évaluations de la matière fiscale éludée³⁴ sont disponibles tant à l'échelon communautaire qu'au niveau national. Ce montant éludé peut être estimé à environ 10 Md€. Malgré les récents efforts de l'administration en ce sens, il n'existe pas d'évaluation par secteur économique ou par zone géographique ni d'analyse permettant d'appréhender le poids respectif des différents types de fraude.

I - Une fraude élevée, dont la structure est mal connue

A - Des évaluations quantitatives convergentes

Il existe deux grands types d'évaluation de la matière fiscale éludée : le premier exploite des données macro-économiques, le second extrapole les résultats du contrôle fiscal.

³⁴ C'est-à-dire l'ensemble de la TVA qui aurait dû être recouvrée en l'absence de fraude, d'erreurs ou d'impayés.

1 - Les évaluations tirées de la comptabilité nationale

Au sein de la première catégorie, l'une des méthodes les plus courantes consiste à calculer, à partir des éléments de la comptabilité nationale, l'écart entre le montant de TVA qui devrait être théoriquement perçu compte tenu de la législation en vigueur, et le montant de TVA réellement perçu.

Au niveau communautaire, une étude a été publiée le 21 septembre 2009 par le cabinet RECKON pour le compte de la Commission européenne. Selon cette étude, en 2006, l'écart entre la TVA théorique et la TVA effectivement perçue s'élevait à 106,7 Md€ pour 24 Etats membres, soit une perte de recettes théoriques de 12 %. Ce pourcentage ne correspond pas seulement à de la fraude puisqu'il recouvre aussi, sans qu'il soit possible par cette méthode d'en assurer la ventilation, les impayés et les erreurs déclaratives. La France, avec une perte de TVA théorique de 7 % (soit un montant de 9,8 Md€), se situait au 10^{ème} rang des 24 Etats étudiés. Les dernières estimations connues de l'INSEE évaluent à 11,5 Md€ cet écart pour la France en 2008³⁵.

2 - Les évaluations à partir du contrôle fiscal

Les autres méthodes d'évaluation s'appuient sur une extrapolation des résultats du contrôle fiscal externe. Elles consistent à regrouper les redevables contrôlés en strates homogènes du point de vue du secteur d'activité et du chiffre d'affaires. Un taux de redressement est calculé pour chaque strate et appliqué ensuite à l'ensemble de la population correspondante. Au niveau national, le conseil des prélèvements obligatoires dans son rapport de 2007 relatif à la fraude aux prélèvements obligatoires avait estimé que la fraude à la TVA française était comprise entre 7,3 et 12,4 Md€. La DGFIP a elle-même évalué entre 7,7 Md€ et 9,7 Md€ sur l'exercice 2008 l'ensemble de la TVA qui aurait dû être recouvrée en l'absence de fraude, d'erreurs ou d'impayés.

Les études disponibles convergent donc aujourd'hui pour estimer la TVA éludée à environ 10 Md€, soit entre le quart et le tiers de l'ensemble des fraudes aux prélèvements sociaux et fiscaux évaluées par le Conseil des prélèvements obligatoires³⁶. La part de la TVA dans la fraude représente donc le double de son poids dans les prélèvements obligatoires (environ 1/6 de ceux-ci).

³⁵ Source : *Les comptes nationaux passent en base 2005*, INSEE, mai 2011.

³⁶ Source : *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, mars 2007, Conseil des prélèvements obligatoires. La fraude globale avait été estimée entre 29 Md€ et 40 Md€ pour 2006.

B - Une dégradation de la position française entre 2000 et 2006

D'après l'étude commandée par la Commission européenne déjà citée, la France, avec une perte de TVA théorique de 7 %, se situait en 2006 en bien meilleure position que l'Allemagne (10 %), le Royaume-Uni (17 %) et l'Italie (22%), mais derrière les Pays-Bas (3,3 %), la Suède (2,8 %) ou le Danemark (4,5 %). Si elle n'est pas la plus touchée par les phénomènes de fraude en Europe d'après l'étude commandée par la Commission européenne présentée plus haut, sa situation s'est toutefois dégradée entre 2000 et 2006³⁷.

Tableau 5 : Evaluation de l'écart entre la TVA perçue et la TVA théorique au sein de l'Union européenne

En Md	2000		2006		Variation 2000-2006	
	Ecart à la TVA théorique (en Md)	Ecart en % à la TVA théorique	Ecart en Md à la TVA théorique	Ecart en % à la TVA théorique	Evolution entre 2000 et 2006 (en Md)	Evolution entre 2000 et 2006 (en points de %)
Etats de la zone euro :						
Autriche	2,5	12,7 %	3,1	13,6 %	0,7	0,9
Belgique	2,1	10,4 %	2,8	11,0 %	0,7	0,7
Allemagne	18,5	11,7 %	17	10,3 %	-1,6	-1,3
Espagne	3,9	9,4 %	1,4	2,3 %	-2,5	-7,2
Finlande	0,2	2,1 %	0,8	5,0 %	0,5	2,9
France	5,2	4,7 %	9,8	7,0 %	4,6	2,3
Grèce	3,1	23,8 %	6,1	27,9 %	3	4
Irlande	0,4	5,4 %	0,2	1,7 %	-0,2	-3,7
Italie	22,4	22,4 %	26,3	22,1 %	3,9	-0,3
Luxembourg	0,2	11,7 %	0	1,0 %	-0,1	-10,6
Pays-Bas	2	6,6 %	1,4	3,3 %	-0,6	-3,2
Portugal	0,5	5,0 %	0,6	4,3 %	0,1	-0,7
Slovénie	0,3	15,9 %	0,1	4,2 %	-0,2	-11,7
Etats hors de la zone euro (monnaies nationales) :						
République tchèque	25,1	15,1 %	47,5	18,2 %	22,4	3,1
Danemark	11,9	8,7 %	7,8	4,5 %	-4	-4,3
Estonie	1,1	12,1 %	1,7	8,3 %	0,6	-3,8

³⁷ Il n'existe pas d'étude disponible pour les années suivantes.

Hongrie	206,5	15,1 %	546,9	23,3 %	340,4	8,2
Lituanie	0,6	15,5 %	1,8	21,8 %	1,1	6,4
Lettonie	0,1	30,7 %	0,3	21,6 %	0,1	-9,1
Malte	0	17,7 %	0	11,6 %	0	-6,2
Pologne	14,2	21,6 %	6,5	7,0 %	-7,7	-14,6
Suède	13,2	6,3 %	7,5	2,8 %	-5,7	-3,6
Slovaquie	24,1	26,9 %	48,8	28,3 %	24,8	1,4
Royaume-Uni	12,3	16,1 %	18,4	17,3 %	6,1	1,2

Source : *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States, RECKON Report – 21 septembre 2009.*

Comme l'illustre le tableau ci-dessus, elle enregistre la quatrième plus forte progression en valeur absolue de l'écart entre la TVA théorique et son recouvrement. L'écart passe de 4,7 % à 7 % alors que la majorité des autres Etats (14 sur 24) réduisent le leur.

Pour autant, ces comparaisons sont d'une part tributaires des données statistiques, particulièrement sensibles à la méthodologie utilisée et d'autre part à la qualité des informations fournies par chacun des Etats.

Sous ces réserves, elles présentent l'intérêt de fournir un cadre de référence à l'analyse des performances de l'administration en matière de contrôle fiscal. L'écart à la TVA théorique est déjà utilisé par certains Etats comme un indicateur. A titre d'exemples, la Suède a retenu comme objectif stratégique la réduction du « *manque à gagner fiscal de moitié* » dans son Plan stratégique pour 2006-2012 et le Canada a mis en place un objectif allant dans le même sens.

Dans cette perspective, la réduction de l'écart de TVA devrait être érigée en un objectif stratégique par la DGFIP. Lorsque les données et la méthodologie utilisée pour calculer cet écart auront été suffisamment vérifiées et précisées, il sera alors opportun d'en faire un indicateur du programme 156 « Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local » de la mission Gestion des finances publiques et des ressources humaines, où sont positionnés les crédits de la DGFIP.

C - Une connaissance qualitative de la fraude encore embryonnaire

La connaissance de la fraude souffre actuellement de deux limites :

- le montant de l'écart entre TVA théorique et TVA collectée doit être affiné afin d'isoler au sein de la TVA éludée la fraude, ce que ne permettent pas les méthodes « macro-économiques » ;

- une véritable typologie de la fraude doit être établie. L'administration ne dispose en effet pas aujourd'hui d'une évaluation du poids respectif des grands types de fraude à la TVA (minoration d'activité, « travail au noir », fraudes complexes ...), ni d'une décomposition par secteurs d'activité ou par zone géographique de la TVA éludée. Ces données sont pourtant essentielles pour améliorer les performances du contrôle fiscal.

Ces informations ne sont pas seulement nécessaires pour une meilleure connaissance de la fraude, mais également pour améliorer l'organisation du contrôle fiscal (cf. chapitre IV).

Afin d'affiner ces évaluations, la délégation nationale à la lutte contre la fraude (DNLF), chargée auprès du ministre de coordonner l'action des différentes administrations, a fait d'une meilleure connaissance des fraudes fiscales et sociales l'un de ses objectifs prioritaires. En liaison avec la DNLF, la DGFIP a lancé de façon aléatoire une campagne de 400 contrôles fiscaux externes dans son plan de charges 2011. Ceux-ci ont pour objet de corriger les biais statistiques liés au ciblage des contrôles. En effet, les strates peu représentées dans l'échantillon contrôlé (moins de cinq contrôles) peuvent avoir des taux de redressement très élevés. Extrapolés à partir d'une base aussi restreinte, les résultats obtenus peuvent avoir pour effet de surestimer les montants fraudés dans la population totale. Les résultats de cette campagne sont en cours d'analyse par la DGFIP.

Cette meilleure connaissance du phénomène devrait permettre de mieux organiser le contrôle fiscal et d'assurer une réallocation des moyens optimale, tant au niveau national qu'au niveau déconcentré.

II - De nouveaux défis liés à l'évolution du tissu économique

A - De nouveaux risques liés à la dématérialisation et à la globalisation de l'économie

1 - Une part encore faible du commerce électronique, mais en forte croissance

Une étude réalisée en octobre 2009 à la demande du Sénat³⁸ évaluait le marché du commerce électronique à près de 170 Md€. Il se répartissait ainsi :

- 150 Md€ pour les transactions interentreprises («B2B ») ;
- 17 Md€ pour les transactions entre entreprises et particuliers (« B2C ») ;
- 0,7 Md€ pour les échanges entre particuliers (« C2C »), qui s'effectuent sur des sites jouant le rôle de diffuseurs de petites annonces sans intervention directe du gestionnaire de site (*leboncoin, seloger.com* ...) ou sur des « places de marché », principalement dominées par *eBay* et *Priceminister*.

Le commerce électronique reste encore minoritaire dans les échanges commerciaux. En 2010, l'ensemble des ventes à distance (dont les ventes en ligne) se sont élevées en France à 36,2 Md€ selon la fédération du e-commerce et de la vente à distance (FEVAD), soit une faible part (environ 8 %) du total des ventes toutes taxes comprises du commerce de détail (457,2 Md€ en 2009³⁹). Si l'on reprend les données de l'étude précédemment citée, le commerce électronique entre entreprises et particuliers (17 Md€) représente donc environ 4 % du commerce de détail.

Néanmoins, la part du commerce électronique est d'ores et déjà significative. Les transactions entre entreprises et particuliers ont augmenté en moyenne de 40 % par an entre 2000 et 2008 et pourraient s'élever à 28 Md€ d'ici à 2014. La croissance des échanges inter-groupes s'est élevée à 30 % par an depuis la fin des années 1990. Le dynamisme

³⁸ *Evaluer l'impact du développement d'Internet sur les finances de l'Etat*, octobre 2009 – Greenwich consulting, annexé au Rapport d'information n° 398, Sénat, 7 avril 2010.

³⁹ Source : INSEE.

de ce nouveau type de transactions impose donc à l'administration d'anticiper les conséquences fiscales de son développement.

2 - La dématérialisation rend plus complexe la détection de la fraude

La dématérialisation et la globalisation de l'économie rendent particulièrement difficile la localisation des différentes phases d'une opération économique : elles brouillent les frontières entre Etats, mais aussi la distinction entre les échanges entre particuliers et le commerce inter-entreprise, ou encore le partage traditionnel entre les biens et les services.

La nature, l'origine et la destination finale des transactions peuvent être délicates à établir. Cela tient à toute une série de facteurs : la déconnection croissante entre les flux physiques, comptables et de facturation, l'absence de contrôle physique possible sur les prestations de services, mais aussi à la nature protéiforme et technique du commerce électronique qui est devenu un nouveau moyen de négociation et de paiement pour l'achat de biens et de services (matériels ou immatériels).

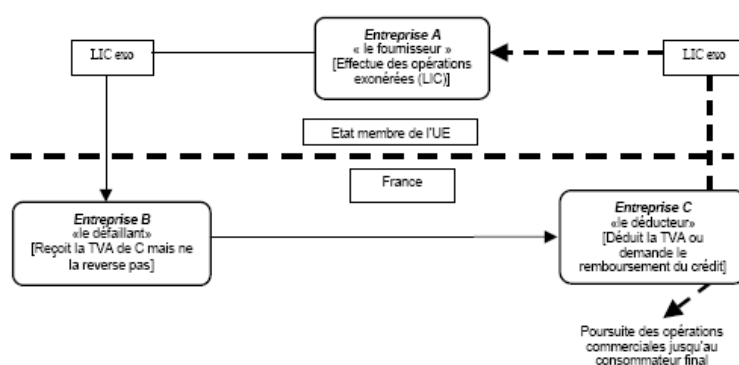
Au sein du commerce électronique, il convient de distinguer les échanges qui continuent de porter sur des flux matériels et ceux qui sont totalement dématérialisés.

Le risque est plus limité lorsque la vente par un réseau dématérialisé est suivie d'un flux physique de biens (achat sur Internet d'un bien matériel livré par voie postale ou par un autre prestataire) : dans ce cas en effet, la marchandise transite normalement sous couvert de documents de circulation douaniers, et la TVA est facilement collectée sauf cas de fausse déclaration au moment du franchissement des frontières. Dès lors, les fraudes les plus graves de type « carrousel de TVA » sont rendues sensiblement plus aisées lorsqu'elles concernent des prestations de services ou des biens totalement dématérialisés (cf. encadré ci-dessous).

En revanche, la détection et la répression des fraudes utilisant le vecteur du commerce électronique posent des difficultés techniques particulières, notamment lorsque les transactions portent sur des prestations de services, des biens dématérialisés (logiciel, livre électronique, jeux, vidéo, musique, vente de conseil, mentorat /*coaching*, etc.) ou des composés de biens et de services qui se concrétisent par un téléchargement en ligne : ceux-ci ne s'accompagnent pas d'un flux de fret sous-jacent et, dans le cas d'échanges internationaux ne font pas l'objet d'un contrôle douanier. La difficulté est encore plus importante dans le cas de téléchargements illégaux effectués sur Internet.

Un carrousel de TVA

La fraude « carrousel » est une fraude à la TVA, impliquant plusieurs entreprises généralement établies dans au moins deux Etats membres de l'Union européenne. Cette fraude consiste à obtenir la déduction ou le remboursement de la TVA afférente à une livraison intracommunautaire de biens (LIC) alors que celle-ci n'a pas été reversée, de façon abusive, au Trésor par le fournisseur.



L'entreprise A, située dans un autre Etat de l'Union, vend des marchandises à l'entreprise B établie en France. B revend ces produits à C, également établie en France.

La TVA est facturée à C mais n'est ni déclarée ni acquittée par B. L'entreprise C exerce son droit à déduction et revend les marchandises, éventuellement à l'entreprise A. Un second tour de fraude peut alors avoir lieu (d'où l'expression de « carrousel »).

Source : *D'après Bulletin officiel des impôts 3 A-7-07 n° 124 du 30 novembre 2007.*

Confrontée à cette situation, l'administration est parfois contrainte de modifier le dispositif fiscal en vigueur, soit pour mettre un terme à une fraude déjà développée (par exemple avec les quotas de carbone), soit pour la prévenir. La DGFIP et la DLF ont ainsi inspiré en février 2012 un amendement du Gouvernement au projet de loi de finances rectificative pour 2012, qui a pour objet d'instituer un système d'autoliquidation de la TVA pour certains services de communications électroniques (minutes téléphoniques) et pour les livraisons de gaz naturel ou d'électricité réalisées par un fournisseur établi en France (à l'exception des livraisons opérées auprès d'un consommateur final). Le paiement de la TVA n'est plus dû par le fournisseur, comme c'est normalement le cas en régime de paiement fractionné, mais par l'acquéreur, qui liquide lui-même la taxe grevant ses achats. Ainsi, les fournisseurs de minutes téléphoniques ne collecteraient plus de TVA pour leurs ventes à des acheteurs-revendeurs.

Le mécanisme du carrousel consistant à ne pas reverser cette TVA collectée ne pourrait donc plus s'appliquer. Ce dispositif d'autoliquidation revient dans les faits à créer une taxe unique, sur le modèle des anciennes taxes à la consommation qui préexistaient à la TVA.

3 - Une localisation de l'assiette plus difficile à contrôler sous l'effet de la globalisation des échanges

La globalisation des échanges est un facteur supplémentaire de complexité pour le contrôle. Ce mouvement d'ensemble favorise en effet la déconnection géographique entre les entités commerciales d'une entreprise, situées au plus près des pays de consommation, et la gestion des systèmes informatiques et comptables. Des fraudeurs peuvent utiliser ces facilités techniques afin de délocaliser artificiellement leur activité hors de France, de manière à tirer parti des taux de TVA inférieurs alors que leur activité réelle demeure en réalité en France.

A titre d'illustration, le contrôle des flux transfrontaliers entre entreprises d'un même groupe suppose de pouvoir :

- déterminer la localisation des opérateurs entre leur adresse de facturation, leur adresse de livraison, leur adresse IP⁴⁰ ;
- reconstituer les flux informatisés (échanges de données informatisées, ou EDI) afin de vérifier que les déclarations de TVA n'ont pas été minorées.

Il est ainsi particulièrement difficile de contrôler l'envoi d'un logiciel entre une société mère établie dans un pays tiers et l'un de ses établissements en France par le biais d'internet ou d'un intranet.

La perquisition, par la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF), dans les locaux de l'établissement reste le seul moyen de vérifier la territorialité française de l'opération⁴¹. Cette procédure est cependant particulièrement lourde à conduire. Une trentaine de « L. 16 B » ont été mises en œuvre en 2010-2011, portant sur des activités exercées sur l'Internet par des entreprises de toute taille. Ce chiffre demeure modeste si on le compare au nombre total de procédures de visite et de saisie réalisé (entre 150 et 200 annuellement).

⁴⁰ Une adresse IP (*Internet Protocol*) est un numéro d'identification attribué à chaque branchement d'appareil à un réseau informatique utilisant le protocole Internet.

⁴¹ Voir le détail de cette procédure, définie à l'article L. 16 D du livre des procédures fiscales, dans la partie IV-A du chapitre V.

4 - Des évolutions qui exigent une coopération renforcée entre les administrations nationales

Ces évolutions, et notamment la croissance du commerce électronique, posent aujourd'hui un problème d'attrition de l'assiette nationale de TVA, consécutif aux comportements d'optimisation fiscale de certains opérateurs étrangers. En effet, selon la réglementation communautaire actuelle, le professionnel redevable en matière de prestations de services fournis à un particulier par voie électronique doit acquitter la TVA dans l'Etat membre où il est établi. Cette disposition favorise l'implantation de multinationales étrangères dans les Etats membres qui enregistrent les taux de TVA les moins élevés, par exemple le Luxembourg dont le taux de TVA est à 15 %.

La directive 1008/8/CE relative à la réforme des règles de territorialité des prestations de services prévoit qu'à partir de 2015, la TVA devra être acquittée dans l'Etat membre où le consommateur (ou « preneur ») est établi, à son domicile ou sa résidence habituelle. Un consommateur établi en France s'adressant à un prestataire luxembourgeois acquittera donc une TVA au taux français, et non plus à 15 %. Cette évolution rejoint celle déjà existante en matière de vente à distance.

La mise en œuvre pratique de cette disposition posera cependant des problèmes d'ordre technique dans la mesure où il sera nécessaire de déterminer la localisation du consommateur, qui peut présenter un caractère « éclaté » (adresses de facturation, de livraison, adresse IP, etc.), dont peut user un client malintentionné. Ainsi, il est aujourd'hui possible à un internaute d'un pays A de transiter par un « proxy »⁴² dans un pays B pratiquant un taux de TVA inférieur à celui du pays A afin d'induire en erreur le prestataire de services. La détermination exacte du pays du consommateur supposera par conséquent, à compter de 2015, une coopération renforcée entre les administrations de l'Union européenne. Cette situation aura aussi pour conséquence que, désormais, l'Etat d'implantation du prestataire devra veiller à ce que les recettes de TVA ne lui soient plus attribuées (puisqu'elles iront au pays du consommateur). Ce nouveau contexte nécessitera que s'établissent un fort niveau de confiance réciproque entre administrations et une coopération développée pour réduire les délais de réponse aux demandes d'assistance administratives adressées à un Etat membre, voire pour conduire des

⁴² Un « proxy » est un composant logiciel qui se place entre deux autres composants pour faciliter ou surveiller leurs échanges. Dans le cadre plus précis des réseaux informatiques, un « proxy » est alors un programme servant d'intermédiaire pour accéder à un autre réseau, généralement Internet.

vérifications coordonnées ou en commun. Cette coopération est pour le moment encore limitée⁴³.

B - Un exemple de fraude « dématérialisée » : la fraude aux quotas de CO₂

Entre l'automne 2008 et le mois de juin 2009, s'est développée en France une fraude à la TVA sur les quotas de CO₂, qui s'est traduite selon les estimations de la Cour par 1,6 Md€ de perte fiscale pour le budget de l'Etat. La fraude a été arrêtée tardivement, après que l'administration a pris, le 11 juin 2009, une instruction fiscale permettant d'exonérer de la TVA les quotas de carbone⁴⁴.

Les échanges de quotas

Les quotas de CO₂ sont représentatifs des droits d'émission de dioxyde de carbone attribués annuellement par l'Etat, sous le contrôle de la Commission européenne, aux installations de certains secteurs industriels les plus polluants (11 000 en Europe, dont 1 000 en France). Conformément à une directive communautaire d'octobre 2003, les entreprises concernées doivent restituer chaque année un volume de quotas égal au plafond d'émissions qui leur a été fixé pour l'année précédente, ou acquérir sur le marché des quotas correspondant au dépassement de leurs émissions réelles vérifiées. Les entreprises qui ont émis moins que leur plafond peuvent librement céder leurs quotas excédentaires.

Les quotas peuvent être échangés en gré à gré ou sur des bourses, dont la principale se situe à Paris pour les opérations au comptant, et qui est gérée par la société BlueNext. L'ensemble des quotas de carbone font l'objet d'une inscription dans des registres nationaux. Le registre français ainsi que les comptes bancaires des clients de BlueNext sont tenus par la Caisse des dépôts et consignations.

1 - Une fraude de grande ampleur facilitée par un défaut de régulation et par des défaillances opérationnelles

Les fraudeurs ont appliqué le système classique du « carrousel » entre des entreprises situées dans différents Etats membres de l'Union européenne : des sociétés, souvent créées pour l'occasion, ont acheté,

⁴³ Cf. Chapitre V.

⁴⁴ Cf. les développements consacrés à ce sujet dans le rapport public annuel 2012.

hors taxe (conformément aux règles de territorialité en vigueur pour les échanges intracommunautaires), des quotas de CO₂ dans un Etat membre, les ont revendus en France en facturant la TVA au taux de 19,6 %, sans la reverser à l'administration fiscale, et ont « réinvesti » le produit de la vente dans une autre opération de fraude. Ils ont utilisé des sociétés qui n'étaient généralement que de simples paravents, ne disposaient souvent que d'un capital symbolique, d'une simple boîte aux lettres de domiciliation et de gérants fictifs qui dissimulaient les véritables commanditaires de la fraude.

Les sommes détournées ont été aussitôt transférées vers des pays peu coopératifs en matière de lutte contre la fraude ou peu concernés par le respect des engagements du protocole de Kyoto (Géorgie, Hong-Kong, Monténégro, Singapour, etc).

L'ampleur de la fraude a été facilitée par l'existence de failles originelles dans le système d'échanges européen : le régime de perception de la TVA n'avait pas été sécurisé pour éviter les fraudes ; le principe avait été retenu au plan communautaire d'un accès, quasiment sans contrôle, de toute personne physique ou morale aux registres nationaux de quotas ; le marché n'était soumis à aucune régulation externe.

Ces failles ont été aggravées par des défaillances opérationnelles de la part du gestionnaire de marché, BlueNext, et la Caisse des dépôts et consignations, ainsi que par les insuffisances de la politique de veille et de recherche de l'administration fiscale.

2 - Un cloisonnement entre les services de l'Etat

La coopération entre les services de l'Etat s'est révélée insuffisante. TRACFIN, la cellule de lutte anti-blanchiment dépendante des ministères de l'économie et du budget et la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) ont pris l'initiative d'échanger des informations à partir de février 2009 sur les dossiers de quotas, mais ils ne l'ont fait que sur un mode informel et oral.

De leur côté, les services de la DGFIP ont fonctionné de façon souvent beaucoup trop cloisonnée. Ainsi, la direction des grandes entreprises (DGE), chargée d'instruire les demandes de remboursement de la TVA émises par BlueNext, et la DNEF n'ont échangé des informations que très tardivement, à partir de mai 2009 – alors que la DNEF enquêtait pourtant sur la fraude depuis février.

3 - Une inadaptation des méthodes de contrôle habituelles de la DGFIP

Au sein de la DGFIP, la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) n'a pas perçu la dynamique de la fraude faute d'en avoir anticipé le développement sur un marché très récent qui, en raison de ses caractéristiques (dématérialisation, volumes financiers, absence de régulation externe), y était particulièrement vulnérable.

La DNEF a appliqué ses procédures d'enquête habituelles qui visent à cartographier de la façon la plus exhaustive le réseau des sociétés suspectées d'être impliquées dans la fraude avant de lancer les contrôles fiscaux et de sanctionner pénalement les fraudeurs. En l'occurrence, ce délai de quatre mois (février à mai 2009) consacré à un travail particulièrement minutieux a été mis à profit par les sociétés frauduleuses, constituées depuis peu et défaillantes du point de vue de leurs obligations déclaratives, pour collecter des sommes considérables de TVA qui n'ont pas été reversées au Trésor. La méthode déployée par la DNEF se concevait dans le cadre de fraudes habituelles, au développement moins rapide, mais s'est trouvée en défaut face à des montages complexes portant sur des flux financiers quasi-instantanés.

C - Une croissance des enjeux liés aux petites et moyennes entreprises

Le stock d'entreprises « imposables »⁴⁵ a augmenté de plus de 1,2 million d'unités entre 1999 et 2010. Toutes les catégories d'imposition à la TVA ont progressé à l'exception du régime simplifié agricole. Les années 2009 et 2010 ont d'autre part été marquées par une forte hausse du nombre d'entreprises situées sous le seuil de la franchise en base de TVA, et qui sont dispensées de paiement même si les opérations réalisées entrent dans le champ de la TVA.

⁴⁵ Le terme d'entreprise imposable est impropre car l'assiette de la TVA repose sur la notion d'opération imposable. Il est néanmoins employé par la DGFIP dans ses rapports annuels pour désigner une entreprise soumise à une obligation déclarative en matière de TVA ou dispensée de paiement (lorsqu'elle bénéficie du régime de franchise en base).

Tableau 6 : Nombre d'entreprises dont les opérations sont imposables à la TVA

	Régime réel normal	Régime réel simplifié	Franchise de base	Régime simplifié agricole	Total
1999	1 078 699	1 481 075	247 554	495 078	3 302 406
2010	1 308 511	1 857 994	933 515	474 335	4 574 355
var. (%)	+ 21,3 %	+ 25,4 %	+ 277,1 %	-4,2 %	+ 38,5 %

Source : données issues des rapports d'activité de la DGI puis de la DGFIP.

Cette évolution modifie les conditions du contrôle fiscal, en particulier pour les entreprises situées sous le seuil de franchise et celles bénéficiant du régime simplifié d'imposition.

L'accroissement très significatif du nombre d'entreprises bénéficiaires du régime de la franchise de TVA, en particulier avec l'apparition des auto-entrepreneurs, engendre de nouveaux enjeux pour la recherche et le contrôle fiscal. Il s'agit notamment de vérifier si les entreprises proches du seuil de la franchise ne sous-déclarent pas leur chiffre d'affaires en vue de rester en dehors des obligations fiscales déclaratives. Cette problématique n'est pas spécifique à la TVA et concerne plus largement l'ensemble de la législation fiscale et sociale. Elle n'est d'ailleurs pas ignorée par la DGFIP. En effet, ses orientations stratégiques, déclinées notamment dans les projets annuels de performance (PAP) et les plans interrégionaux du contrôle fiscal (PICF), appellent d'ores et déjà l'attention des services sur le « bas du portefeuille ». Celui-ci couvre les sociétés bénéficiant de la franchise en base de TVA. Cet effort, destiné à mieux tenir compte des évolutions du tissu économique et à assurer une réelle égalité de traitement devant l'imposition commune, doit être poursuivi.

Le poids croissant du régime simplifié d'imposition (près de 377 000 entreprises supplémentaires depuis dix ans) pose lui aussi des difficultés particulières en termes de contrôle fiscal, la DGFIP disposant de peu d'informations pour lui permettre de cibler en amont les entreprises à risque soumises à ce régime. En effet, les entreprises concernées n'ont aucune déclaration à remplir en cours d'année et sont simplement astreintes au versement d'acomptes trimestriels. La déclaration fiscale (modèle CA 12), qui détermine la taxe due au titre de la période et le montant des acomptes pour la période ultérieure, doit être souscrite au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année qui suit celle au titre de laquelle elle a été déposée. Ainsi, une entreprise créée sous le régime simplifié le 1^{er} janvier de l'année *n* n'est pas tenue

de déposer de déclaration détaillée avant le début du mois de mai de l'année $n+1$.

En l'absence de toute déclaration, il n'a longtemps pas été possible pour l'administration fiscale d'engager des contrôles sur ces entreprises qui, durant une période de près d'un an et demi, pouvaient se livrer à des opérations assujetties la TVA sans les déclarer. L'introduction d'un article L. 16 D dans le livre des procédures fiscales (LPF) par la loi de finances rectificative pour 2005 permet désormais à l'administration d'engager un contrôle sur les opérations réalisées ou facturées par les redevables de la TVA soumis au régime simplifié d'importation à compter du début du deuxième mois suivant leur réalisation ou leur facturation. Cet article est cependant peu utilisé, et quasiment pas dans les services déconcentrés de la DGFIP.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

La connaissance par l'administration de la fraude à la TVA est aujourd'hui embryonnaire. Le montant estimé de TVA éludé, c'est-à-dire l'ensemble des recettes qui auraient dû être recouvrées en l'absence de fraude, d'erreurs ou d'impayés, s'élèverait à environ 10 Md€ (pour 2006), selon une étude commandée par la Commission européenne. Ce chiffre est du même ordre de grandeur que celui calculé par l'INSEE sur la base des données de la comptabilité nationale (en 2008) qui le situe à 11,5 Md€. La DGFIP, à partir d'une extrapolation des résultats du contrôle fiscal, l'estime de son côté à un montant compris entre 7,7 Md€ et 9,7 Md€ (pour 2008).

Selon l'étude précédemment citée, la situation française semble meilleure si on la compare à celle des autres grands pays de l'Union européenne : la perte de recettes de TVA s'élève en France à 7 %, alors qu'elle est d'environ 10,3 % en Allemagne, 17,3 % au Royaume-Uni et 22,1 % en Italie. Cependant, la Suède, les Pays-Bas, ou le Danemark enregistrent de meilleurs résultats (respectivement 2,8 %, 3,3 % et 4,5 %) et la position française se serait dégradée entre 2000 et 2006.

Cette évolution s'inscrit dans un contexte économique qui contribue à rendre plus complexe le contrôle fiscal. Ce contexte est en effet caractérisé par la multiplication de petites entreprises, à la durée de vie souvent éphémère. De plus, la dématérialisation et la globalisation de l'économie induisent de nouveaux risques qui doivent être mieux anticipés, comme l'ont montré les travaux de la Cour sur les directions nationales du contrôle fiscal et sur la fraude aux quotas de carbone.

Une telle situation constitue un véritable défi qui ne peut être relevé que par une modification en profondeur des techniques de

recherche et de contrôle de l'administration. Une coopération plus étroite entre les services de la DGFIP est également indispensable.

La Cour formule les recommandations suivantes :

- établir une cartographie et une typologie sectorielle de la fraude à la TVA afin de mieux apprécier l'efficacité de l'allocation des moyens et des résultats du contrôle fiscal ;

- faire de la réduction de l'écart à la TVA théorique un objectif stratégique du contrôle fiscal, et, à terme, un indicateur de performance du programme budgétaire 156 de la mission « Gestion des finances publiques et des ressources humaines ».

Chapitre IV

Recherche et programmation des contrôles : mieux anticiper et décloisonner

Le nouveau contexte économique précédemment décrit appelle une adaptation des activités de recherche et de programmation des contrôles de la part de l'administration fiscale. Si des efforts ont été engagés en ce sens, ceux-ci restent insuffisants. Surtout, ce nouvel environnement appelle une coopération renforcée entre la DGFIP et la DGDDI qui n'est à l'heure actuelle qu'ébauchée et ne permet pas un enrichissement mutuel des activités de recherche et de programmation des contrôles.

I - Une action « recherche » à renforcer à la DGFIP

Pour détecter la fraude, la DGFIP fait appel à ses services de recherche qui comprennent 1 300 agents dans les services déconcentrés : brigades de contrôle et de recherche (BCR) rattachées aux DDFIP, brigades d'études et de programmation (BEP) rattachées aux DIRCOFI et, au niveau national, à la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF). Elle a également recours à l'échange d'informations avec les autres administrations (police, gendarmerie, douanes, administrations

sociales, etc), ainsi qu'aux données directement issues de ses services de contrôle.

L'organisation du contrôle des professionnels

Plusieurs niveaux peuvent être distingués :

Un premier contrôle de régularité est exercé dans les services des impôts des entreprises (SIE) par les agents de la DGFIP qui assurent à la fois un travail de gestion et des contrôles sur pièces.

Au sein des SIE, un contrôle de second niveau est effectué par des agents qui s'appuient sur des outils informatiques (*OASIS* ou *SYNFONIE*). Egalement dans le cadre des SIE, les agents des inspections de contrôle et d'expertise (ICE) et des pôles de contrôle et d'expertise (PCE) font du contrôle sur pièces (CSP) et du contrôle fiscal externe (CFE) sur de petits échantillons. Ils effectuent un contrôle des circuits longs des remboursements de TVA. Enfin, ils programment une partie des contrôles de troisième niveau, celui des brigades.

Les contrôles plus approfondis ou plus complexes sont assurés par les brigades de vérification des DDFIP dans les départements et des DRFIP dans les régions, ainsi que des directions du contrôle fiscal (DIRCOFI) au niveau des inter-régions. Ces dernières couvrent les entreprises de moyenne importance. Les brigades d'études et de programmation représentent les structures de recherche et de programmation des DIRCOFI. La programmation de ces dernières est également alimentée par les propositions en provenance des DDFIP ou des DRFIP.

Enfin, au niveau national, la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) est chargée de la vérification des grandes entreprises. La direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) a un rôle de détection des fraudes innovantes et complexes.

A - Une insuffisante anticipation des nouveaux risques et des fraudes les plus complexes

1 - La DNEF : une adaptation en cours, mais qui doit s'accélérer

La lutte contre les fraudes les plus complexes incombe à la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) qui, au sein de la DGFIP, développe une activité de recherche spécifique en direction des montages frauduleux les plus innovants (ceux qui empruntent le commerce électronique par exemple), et une activité répressive propre

dans la lutte contre les carrousels de TVA. Pour mener à bien cette tâche, la DNEF dispose de la faculté de pouvoir mettre en œuvre la procédure de visite et de saisie prévue à l'article L. 16 B⁴⁷ du livre des procédures fiscales.

L'affaire des quotas de CO₂, qui s'est développée en 2009-2010, a révélé, comme indiqué plus haut, une inadaptation des procédures habituelles de la DGFIP au contact de ce nouveau type de fraude. Depuis lors, la DNEF a engagé des actions correctrices, notamment dans la surveillance de nouveaux secteurs à risque comme l'électricité et le gaz. En matière de commerce électronique, elle a procédé à la perquisition des plus importants opérateurs, en concertation avec la DVNI. Elle a effectué des repérages auprès de sociétés se livrant à du commerce électronique et examiné les flux bancaires sous-jacents qui étaient déversés par des moyens dématérialisés.

Ces initiatives témoignent d'un effort visant à une meilleure prise en compte des nouveaux risques de fraude. Il est cependant encore trop tôt pour juger de l'efficacité des mesures récemment prises. En particulier, les redressements notifiés par la DNEF en matière de carrousels de TVA, prépondérants au sein de la DGFIP, demeurent faibles puisqu'ils s'élevaient en 2010 à moins de 200 M€ en droits. En 2011, l'ensemble des services de la DGFIP a notifié 557 M€ en droits et pénalités au titre des carrousels, et en moyenne sur 2008-2011 de l'ordre de 370 M€ par an. Ces montants ne donnent lieu à quasiment aucun recouvrement comptable pour le budget de l'Etat (à titre d'exemple, le taux de recouvrement des créances issues du contrôle fiscal de la DNEF s'est élevé à 1,5 % au 31 décembre 2009 pour les créances nées la même année).

Le paramétrage des requêtes dans l'infocentre de la DNEF n'est pas assez sélectif car il fait ressortir un trop grand nombre d'entreprises à risque. *L'appel à des compétences extérieures (recrutement de profils de statisticiens ou d'ingénieurs, d'experts) n'est pas assez développé ; le recours aux nouveaux outils méthodologiques (par exemple pour l'exploration de données, plus connue sous l'anglicisme de datamining) est insuffisant.*

2 - Les services déconcentrés : les « nouvelles fraudes » encore peu explorées

Les activités de recherche menées dans les services déconcentrés se concentrent quant à elles sur des fraudes traditionnelles (TVA sur les

⁴⁷ Voir le détail de cette procédure dans la partie IV.A du chapitre V (*infra*).

véhicules d'occasion, activité occulte, échanges intracommunautaires, fraude dans certains secteurs sensibles – gardiennage, bâtiment, restauration). Inversement, le commerce électronique reste un champ encore peu exploré par les brigades de contrôle et de recherche (BCR), même si certaines initiatives sont prises ici ou là⁴⁸.

Certes, cette faible implication peut s'expliquer en partie par le tissu économique local, parfois peu propice au développement de ce genre de fraude. Pour autant, ce secteur ne constitue quasiment jamais un axe de recherche spécifique.

Une recherche et une surveillance du commerce électronique plus performante nécessiteraient une plus grande spécialisation des agents des BCR. Une politique de formation mieux orientée sur les nouveaux risques de fraude doit être privilégiée. A défaut d'une plus grande efficacité des services dans le cadre territorial actuel, la constitution de pôles de recherche par la concentration du réseau des BCR devrait être envisagée.

B - Des politiques de programmation qui s'adaptent diversement à la fraude

Il existe de ce point de vue un contraste important entre les directions nationales et les services déconcentrés.

1 - Au niveau national : une meilleure prise en compte de la TVA par la DVNI

La direction des vérifications nationales et internationales (DVNI), est chargée du contrôle des grandes entreprises. Les redressements qu'elle effectue en matière de TVA relèvent d'un caractère technique prononcé (par exemple, contrôle du prorata des déductions) davantage que les fraudes moins sophistiquées constatées par les DIRCOFI sur le périmètre des entreprises qu'elles contrôlent (minoration de base, reconstitution de recettes). La DVNI est également confrontée à des fraudes « carrouselistes » et à de fausses livraisons intracommunautaires qui bénéficient indûment d'un régime hors taxes.

Dans son enquête sur les directions nationales du contrôle fiscal effectuée en 2011⁴⁹, la Cour des comptes a relevé la faiblesse des redressements en TVA effectués par la DVNI – en particulier si l'on

⁴⁸ A titre d'exemple, la DRFIP de Provence-Alpes-Côte d'Azur a mis en place une veille sur les activités de ventes d'or ou de vêtements à l'étranger qui utilisaient le vecteur du commerce électronique.

⁴⁹ Voir le 3 du chapitre III du rapport public annuel 2012.

compare le contrôle de cet impôt à celui de l'impôt sur les sociétés. Une enquête conduite par la DVNI en 2008 montrait de son côté une baisse de la fréquence des rappels de TVA plus forte (-10 %) que celui constaté dans les DIRCOFI (- 3,5 %) sur la période 2005-2007. Cette même enquête concluait en outre à une sous-utilisation des outils informatiques en matière de TVA. Or, de nombreux contrôles nécessitent le recours à un traitement informatisé pour vérifier la comptabilité des entreprises⁵⁰.

Ces constats ont conduit la DVNI à prendre plusieurs dispositions :

- sa note de programmation du contrôle fiscal pour 2012 a mis un accent particulier sur la TVA ;
- les requêtes d'analyse-risque destinées à programmer ses contrôles ont été enrichis de critères liés à la TVA ;
- ses orientations stratégiques pour 2012-2013 insistent désormais sur l'opportunité de recourir aux brigades de vérifications des comptabilités informatisées (BVCI) pour tous les dossiers présentant un enjeu potentiel en matière de TVA ;

En outre, les protocoles conclus par la DVNI avec d'autres services de la DGFIP (la direction des grandes entreprises - DGE, la direction des résidents à l'étranger et des services généraux - DRESG⁵¹, la direction nationale des enquêtes fiscales - DNEF⁵², et la direction nationale de la recherche et des enquêtes douanières - DNRED⁵³) comportent tous des dispositions relatives à la TVA.

Depuis 2007, les droits redressés sur la TVA par la DVNI ont progressé : leur part dans les droits redressés globalement par cette direction est passée de 9 % à 16 % en 2008 et 21 % en 2009 (soit 651 M€), sans dégradation des autres chefs de redressement dont les montants ont continué à augmenter.

En dépit des progrès déjà enregistrés, il est encore trop tôt pour tirer un bilan de ces initiatives sur l'efficacité de la programmation des contrôles qui appellent un suivi particulier à moyen et long terme. Il s'agira de veiller à ce que ces protocoles produisent tous leurs effets.

⁵⁰ Lors du contrôle d'une chaîne de supermarché, les vérificateurs de la DVNI ont mis en évidence que la société vérifiée avait arrondi systématiquement au centime d'euro inférieur, pour chaque article vendu, le montant TTC. Si, pour chaque transaction le montant de TVA en enjeu était très faible, l'écart entre le chiffre d'affaires perçu en caisse et celui déclaré auprès de l'administration s'est élevé à 708 M€ sur trois ans. Une telle démonstration n'a été possible que grâce à l'utilisation d'un logiciel.

⁵¹ Protocole du 9 juillet 2008.

⁵² Protocole du 9 juin 2008, amendé le 1^{er} septembre 2010.

⁵³ Protocole du 9 février 2009.

2 - Dans les services déconcentrés : une programmation plus lente à s'adapter aux évolutions de la fraude

a) Une insuffisante prise en compte de l'activité non déclarée

Dans son insertion au rapport public annuel publié en 2010, relative au contrôle fiscal dans les services déconcentrés, la Cour avait souligné la prépondérance des outils informatiques de ciblage exploitant les seules données déclarées et l'insuffisance de la programmation sur les entreprises clandestines ou défailtantes. Les services déconcentrés se focalisaient essentiellement sur le contrôle d'entreprises ayant déclaré leur impôt au moins une fois, sans suffisamment chercher à recouvrer la matière fiscale non déclarée.

Le constat porté en 2010 reste d'actualité. Les outils *OASIS* et *SYNFONIE*, alimentés par des données déclaratives, constituent la principale source de programmation des pôles de contrôle et d'expertise (PCE) et, à travers eux, des brigades de vérification (DDFIP, DRFIP)⁵⁴ ainsi que des DIRCOFI. Les brigades d'études et de programmation des DIRCOFI élaborent de leur côté une programmation à partir des mêmes outils informatiques. Ainsi, quelle que soit l'origine de la programmation, celle-ci repose pour une large part sur des outils exploitant des informations déclaratives, et réserve une place insuffisante au contrôle des entreprises se livrant à des activités occultes.

Ce constat est à relier au contraste entre les résultats du contrôle fiscal (en redressements notifiés, analysés dans le prochain chapitre), qui restent globalement stables sur le moyen terme (2,8 Md€ de droits redressés en TVA en 2000 et 2010), et la TVA éludée (de l'ordre de 10 Md€). Il devrait conduire la DGFIP à repenser sa politique de recherche et de programmation, en particulier en termes d'outils méthodologiques et à mettre davantage l'accent sur la détection des activités économiques non déclarées (« travail au noir »), à l'origine souvent d'une « petite fraude » diffuse.

b) Une articulation à parfaire entre services gestionnaires et de contrôle : l'exemple des véhicules d'occasion

Très fréquente, la fraude sur les véhicules d'occasion en provenance des Etats membres de l'Union européenne illustre

⁵⁴ 71 % de la programmation des brigades de vérification générale (BVG) sont issus des PCE, 48 % de la programmation des DIRCOFI sont issus des PCE. Données extraites du bilan du CFE 2010, source : DGFIP.

l'insuffisante exploitation de l'activité des services gestionnaires dans la programmation des contrôles des services déconcentrés⁵⁵.

Cette fraude associe un bien de consommation courant à des montages qui peuvent être particulièrement élaborés et faire intervenir des sociétés localisées dans plusieurs autres Etats européens (Belgique, Allemagne, Espagne, Portugal, et, de plus en plus, des pays d'Europe orientale comme la Pologne ou la Roumanie). Elle repose sur la possibilité, pour le fraudeur, de vendre une automobile achetée à l'étranger en prétendant que cette opération est passible d'une TVA sur la marge, c'est-à-dire sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat, alors qu'elle devrait l'être sur la totalité du prix de vente conformément au principe général de la TVA. Cette manœuvre lui permet notamment de vendre le véhicule à un prix inférieur à celui proposé par ses concurrents (voir le détail dans l'encadré ci-après).

La TVA sur la marge

Le régime de la marge est un régime dérogatoire qui s'applique aux ventes de biens d'occasion.

Sont soumises de plein droit au régime de la marge les livraisons de biens d'occasion achetés auprès d'un non redevable, c'est-à-dire :

- d'une personne non assujettie à la TVA ;
- ou d'un assujetti dans la mesure où la livraison du bien est exonérée.

Ce régime n'est pas applicable aux ventes de véhicules cédés par des assujettis qui ont eu la possibilité de déduire la taxe afférente à l'achat du bien.

La fraude consiste pour un revendeur à prétendre, faussement, que le bien acquis a été acheté sous le régime de la marge, c'est-à-dire que son fournisseur n'avait pas pu déduire la TVA ayant grevé son achat. Le revendeur facture ensuite à ses clients une TVA sur la marge alors qu'il aurait dû le faire sur le prix de vente total du véhicule. Il cause un préjudice financier pour le Trésor qui ne perçoit pas la TVA sur le prix de vente total. Il s'assure ainsi un avantage-prix qui lui permet de vendre le véhicule TTC à un prix inférieur à celui de ses concurrents.

Lors d'une revente en France d'un véhicule acquis dans un autre pays de l'Union, l'acquéreur français doit demander un quitus fiscal auprès de l'administration française pour l'immatriculation du véhicule et produire à

⁵⁵ Plus de 400 contrôles ont porté sur ce type de fraude en 2011. Les rappels (hors pénalités) ont été de 60 M€.

cet effet la facture d'achat. Celle-ci précise si le régime de la TVA sur la marge est appliqué ou bien si c'est le régime général (livraison intracommunautaire exonérée) qui l'est. Dans ce dernier cas, l'acquéreur français devra déclarer la TVA sur le prix de vente total pour obtenir son quitus.

Le démantèlement des filières repose sur l'action des brigades de contrôle et de recherche (BCR) mais ce type de fraude peut être déjoué, du moins dans ses manifestations les plus simples, à partir d'une analyse formelle des documents que l'acquéreur est tenu de fournir à l'administration fiscale pour pouvoir procéder à l'immatriculation du véhicule en France. Il doit en particulier se procurer auprès du service des impôts des entreprises (SIE) de son lieu de résidence un certificat fiscal appelé communément « quitus ». Ce document est obtenu sur présentation de l'original et d'une copie de la facture remise par le vendeur reprenant les éléments relatifs à l'identification du moyen de transport et de l'assiette de la taxe, ainsi que de l'original ou d'une copie du dernier certificat d'immatriculation délivré à l'étranger.

Au cours de son enquête, la Cour a constaté que, dans certains cas, un examen rapide des documents fournis par le vendeur étranger à l'assujetti français aurait pu suffire à démontrer que le régime de la TVA sur la marge ne pouvait être mis en œuvre. Les SIE, qui avaient accordé leur visa, n'ont pas alerté les services de contrôle sur une possible fraude. La programmation de ces dossiers s'est faite indépendamment de cette information, pourtant facilement disponible.

Ces exemples mettent en évidence :

- d'une part, la nécessité de mieux former les agents des SIE à la délivrance des quitus. Il existe certes un guide pratique rédigé par la DNEF à ce sujet, mais son appropriation par les personnels devrait être renforcée. L'éventualité de regrouper les services chargés d'apposer leur visa au certificat fiscal en quelques SIE professionnalisés et spécialisés pourrait également être envisagée ;

- d'autre part, le besoin d'une meilleure circulation de l'information entre les SIE et les services de programmation et de contrôle afin que ceux-ci puissent être alertés rapidement en cas de soupçons des premiers. Certaines pratiques déjà en vigueur pourraient être généralisées.

La formation des agents des services des impôts des entreprises, ainsi qu'une meilleure transmission de l'information par ceux-ci aux services de contrôle seraient de nature à réduire les risques de fraude à la TVA sur les véhicules d'occasion.

De manière plus générale, la mutualisation des bonnes pratiques de recherche, sous l'impulsion de la DNEF qui doit renforcer son rôle de pilote des services de recherche, devrait permettre de gagner en efficacité.

II - Une absence de programmation explicite de contrôle sur la TVA à la DGDDI

L'examen des documents stratégiques de la DGDDI montre que la TVA n'est pas définie comme un axe stratégique de contrôle.

A titre d'exemple, en 2007, aucune référence n'a été faite aux vérifications possibles en matière de « TVA pétrole » dans le plan national de contrôle bien que les contrôles des entrepôts fiscaux de stockage ou du régime de l'avitaillement des bateaux en produits pétroliers aient constitué un objectif opérationnel. Un constat identique a pu être fait en matière de TVA sur les importations

Seul le régime dit 42 (c'est-à-dire un régime de franchise de TVA sur les importations de marchandises immédiatement suivies de réexpéditions vers un autre Etat membre de l'Union européenne) est défini spécifiquement comme une priorité de contrôle.

A cette exception près, la TVA – qui pourtant représente la seconde recette fiscale perçue par la DGDDI (18,37 Md€ en 2010 sur 62 Md€ de recouvrements, soit 29,6 %), et la première source des redressements douaniers (158 M€ sur 296 M€ en 2010, soit 53,3 %) –, n'est donc pas mentionnée comme un axe stratégique de contrôle.

La DGDDI envisage, certes, le contrôle comme une opération globale qu'elle ne segmente pas en fonction des différents impôts dont elle a la charge (TVA, TICPE, etc.). Cette approche rejoint celle de la DGFIP qui privilégie les vérifications générales, tous impôts confondus, plutôt que les vérifications ciblées par taxe. La DGDDI souligne également que ses services de contrôle sont naturellement orientés vers le contrôle de la TVA par les indicateurs de gestion qui valorisent largement le montant des droits redressés.

Sans remettre en cause le bien-fondé de cette stratégie, sans doute la plus adaptée à la nature protéiforme de la fraude, la DGDDI aurait cependant intérêt dans certains cas à rappeler aux services les conséquences fiscales des contrôles douaniers plus classiques. Elle pourrait aussi ponctuellement définir la TVA comme un axe particulier de

contrôle, notamment lorsque se posent des problèmes de frontières dans l'application entre le taux normal et un taux réduit, à l'instar des produits pharmaceutiques.

III - Une coopération à intensifier entre les administrations fiscales

L'imbrication des compétences exercées par la DGDDI et la DGFIP nécessite une coopération étroite entre les deux administrations. Celle-ci demeure pour le moment limitée en pratique et le fonctionnement des deux directions reste très cloisonné. Le protocole conclu en mars 2011 entre ces deux administrations fournit désormais un cadre pour intensifier cette coopération

A - Une imbrication des compétences de la DGFIP et de la DGDDI qui rend impérative la coopération entre les deux administrations

En plus de la « TVA pétrole » et de la TVA sur les importations, différentes zones d'activité font intervenir à la fois la DGFIP et la DGDDI. Il s'agit notamment des importations en franchise de TVA, du « régime 42 », de la restitution de la TVA à l'exportation et de la TVA intracommunautaire.

Quelques exemples d'imbrication des compétences exercées par la DGDDI et la DGFIP

Les importations en franchise de TVA : un importateur assujetti à la TVA doit d'abord acquitter la TVA sur ses importations à la DGDDI avant de pouvoir la déduire un mois plus tard auprès de la DGFIP sur le chiffre d'affaires qu'il réalise sur des opérations aval. Afin de ne pas avoir à supporter des avances de trésorerie importantes et inutiles lorsqu'il ne fait que réexporter sa marchandise ou la livrer dans un autre Etat de l'Union européenne (opérations exonérées de TVA), il peut solliciter auprès de la DGFIP (le service des impôts des entreprises) l'obtention d'un contingent d'achat en franchise de taxe (dit *AI2*). Lorsque le contingent est atteint, les importations restant à effectuer jusqu'à la fin de l'année en cours doivent être effectuées avec paiement de la TVA. Le bénéfice de la franchise à l'importation est normalement subordonné à la présentation à la DGDDI de l'*AI2* (il s'agit soit d'un document papier, soit d'une simple mention dans l'application informatique du dédouanement *DELT@*). La DGFIP contrôle le respect du contingent.

Le « régime 42 » est un régime douanier qui permet d'importer des marchandises en exonération de TVA dès lors qu'une livraison intra-communautaire est subséquente à l'importation. Les droits de douane sont payés sur la déclaration d'importation, la TVA n'est pas à acquitter. La DGDDI contrôle ce régime soit au moment du dédouanement, soit *a posteriori*. Ce régime est susceptible d'être remis en cause par la DGFIP à l'occasion d'une vérification fiscale intervenant sur une entreprise qui s'est livré à ce type d'échanges.

La restitution de TVA à l'exportation : les livraisons de bien expédiés ou transportés par le vendeur ou pour son compte en dehors de l'Union européenne sont exonérées de TVA. Pour autant, les exportateurs conservent leur droit à déduction. L'exonération, dont le bien-fondé est contrôlé par la DGFIP ou la DGDDI, est subordonnée à la justification de la réalité de l'exportation, qui est vérifiée par la douane dans le cadre de ses activités traditionnelles.

La TVA intracommunautaire : la réglementation sur les échanges intra-communautaires favorise largement la circulation des biens et services hors taxes. En contrepartie, les opérateurs qui se livrent à ces échanges font face à deux types d'obligations : l'attribution d'un numéro individuel d'identification à la TVA, et le dépôt d'une déclaration d'échanges de biens (DEB) ou d'une déclaration européenne de services (DES) auprès de la DGDDI. Ces déclarations déclinent l'identité de leurs clients et alimentent la base de données communautaire *VIES* (*VAT Information and Exchange*

System)⁵⁶ dont la consultation permet aux services fiscaux de vérifier que l'exonération dans l'Etat membre du vendeur s'accompagne bien d'une taxation dans l'Etat membre de l'acquéreur.

Ainsi, la DGDDI collecte l'ensemble des informations sur les livraisons intra-communautaires (biens, services) des opérateurs nationaux : elle reçoit également les fichiers des 26 autres Etats membres reprenant les livraisons de biens et les prestations de services à destination d'opérateurs nationaux. Pour autant, la compétence de contrôle sur la TVA intra-communautaire incombe principalement à la DGFIP. Celle-ci dispose d'ailleurs d'un accès à la base nationale gérée par la Douane (l'application *TTC*) qui reprend les données présentes dans la base communautaire *VIES*. Le rapprochement des données déclaratives qui figurent dans les déclarations fiscales (CA 3, CA 12) avec les données extraites de la base *VIES* est de nature à permettre l'identification d'anomalies dont certaines peuvent traduire l'existence de fraudes entre Etats membres de l'Union européenne, de type « carrousel ».

Les contrôles *a priori* effectués pour la mise en œuvre de ces dispositions sont en général formels et reposent surtout sur un examen de cohérence des déclarations faites par les opérateurs. Un contrôle approfondi a lieu *a posteriori*, lorsque la DGFIP et la Douane engagent des vérifications et des enquêtes. La coopération effective entre les deux administrations reste toutefois insuffisante et ne permet pas d'enrichir leurs activités de recherche et de programmation des contrôles, même si elle est juridiquement bien définie.

B - Un cadre juridique d'échanges d'informations organisé

La collaboration entre la DGFIP et la DGDDI, dont la base juridique est codifiée depuis longtemps, repose principalement sur l'exercice du droit de communication et un dispositif d'échange spontané d'informations.

⁵⁶ Voir le détail de son fonctionnement dans l'annexe n°5 (« Alimentation de la base *VIES* par la DGDI).

Le cadre juridique de la coopération entre DGDDI et DGFIP

L'article 59 ter du code des douanes autorise la DGDDI à communiquer les informations qu'elle détient en matière de commerce extérieur et de relations financières avec l'étranger aux services relevant des autres départements ministériels et de la Banque de France qui, par leur activité, participent aux missions de service public auxquelles concourt l'administration des douanes.

L'article 64 A du code des douanes habilite les agents des douanes à exercer un droit de communication sur les documents de service détenus par les différentes administrations.

Les articles L. 81 et L. 83 du LPF permettent aux agents de la DGFIP et de la DGDDI d'avoir accès aux renseignements et documents détenus par les services de l'autre direction et nécessaires à l'établissement de l'assiette, au contrôle ou au recouvrement des impôts, droits et taxes prévus par le CGI.

L'article L. 83 A permet un échange spontané entre les agents de la DGFIP et de la DGDDI de tous renseignements et documents recueillis dans le cadre de leurs missions respectives, sans recours au droit de communication.

Le cadre juridique de cette coopération est particulièrement développé, à la seule exception des informations obtenues par chacune des deux administrations dans le cadre de l'assistance fiscale ou douanière internationale : en effet, celles-ci ne peuvent pas être partagées sauf mention expresse de la convention internationale.

Il serait nécessaire de négocier des avenants pour celles des conventions qui présentent cette lacune afin qu'elles prévoient la possibilité d'utiliser par la DGFIP et la DGDDI toutes les informations obtenues dans le cadre de l'assistance administrative internationale par l'une ou l'autre de ces administrations.

C - Des échanges trop rares pour améliorer la programmation et le ciblage des contrôles

1 - Des amorces déjà anciennes de coopération

Des protocoles bilatéraux ont été conclus entre les grandes directions d'enquête des deux directions générales. Ainsi, le protocole conclu le 9 février 2009 entre la direction nationale de la recherche et des enquêtes douanières (DNRED) et la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) prévoit des rencontres régulières sur les

secteurs du pétrole et de la chimie, des transports et des produits alcooliques. Chaque année, la DNRED transmet la liste des principales infractions constatées pour les entreprises qui relèvent du portefeuille de la DVNI. Inversement, la DVNI transmet à la DNRED les rappels les plus importants ayant une incidence sur le commerce extérieur ou la fiscalité douanière. Le protocole prévoit enfin l'organisation d'au moins une opération de contrôle simultanée par an sur une même entité.

Des actions de formation sont organisées afin de mieux faire connaître la réglementation douanière ou de maîtriser de nouveaux outils informatiques (par exemple formation de douaniers au logiciel *ACL* de contrôle des comptabilités informatisées géré par la DGFIP). Des sessions communes sont organisées dans les écoles des deux administrations.

Une mise à disposition conjointe de collaborateurs est en place depuis les débuts du marché intérieur, c'est-à-dire depuis 1993 : un agent de la DNRED apporte son concours aux vérificateurs de la DNEF lorsque des régimes douaniers sont en cause. Deux agents de la DNEF sont également mis à disposition de la DNRED.

2 - Des échanges effectifs réduits et sans impact profond sur l'activité des deux directions

a) Des actions communes peu nombreuses

En dépit des dispositions du code des douanes et du livre des procédures fiscales précédemment évoquées, les instructions communes ont été peu nombreuses depuis la mise en place du marché intérieur : une note du 21 février 1997 relative à l'échange d'informations entre les deux directions a été mise à jour le 27 juin 2000, et un nouveau bulletin de transmission d'information (BTI), formulaire qui structure l'information échangée entre les deux administrations, a vu le jour en 2003.

Les actions opérationnelles conjointes sont épisodiques : un plan d'action commun sur la TVA intra-communautaire a été conduit le 21 février 1997, une action concertée a été menée dans le domaine des alcools en 2008, quelques initiatives locales se sont développées. Enfin, un contrôle multilatéral sous l'égide de la Communauté européenne, dénommé FISCALIS 121 « Bow Wave » a débuté en avril 2009 pour lutter contre la fraude fiscale dans le domaine de la grande plaisance. Il a permis de contrôler 145 navires pour un montant total de 87 M€ de TVA redressés (chiffres provisoires). Les opérations entre la DGDDI et la DGFIP ne sont pas toujours le fruit de leur propre initiative, comme le montre ce dernier exemple, et sont très ponctuelles.

b) Une faible mutualisation des informations

De nombreux services de la DGFIP évoquent comme seule relation avec la DGDDI la consultation de certaines bases de données gérées par l'administration douanière : *DELT@AV*, afin de vérifier la réalité douanière d'une opération d'exportation, ou la base *TTC* pour contrôler la cohérence des déclarations d'échanges de biens (DEB) déposées auprès de la Douane et des déclarations de chiffre d'affaires déposées auprès de la DGFIP.

Tous impôts confondus, le nombre de bulletins de transmission d'information (BTI) reste particulièrement faible et principalement orienté de la DGDDI vers la DGFIP. A titre d'exemple, en 2010, la DGFIP a communiqué 3 bulletins à la DNRED alors que cette dernière en a transmis 53. Aucun retour n'est fait sur la qualité des BTI transmis ni sur les suites qui y sont données. La DGDDI ne représente que 8 % des informations extérieures ayant donné lieu à une fiche de programmation de la DGFIP, bien loin derrière la gendarmerie (16 %) et la police nationale (26 %). La faiblesse de ce chiffre paraît en décalage avec l'exploitation qui pourrait être faite par la DGFIP du cœur de métier de la douane (lutte contre les activités illicites, les contrefaçons, etc.). Elle atteste aussi que le travail de recoupement entre les deux administrations des opérateurs à risque ou ayant déjà fraudé est très peu effectué.

De fait, les redressements effectués par l'une des deux administrations servent rarement à enrichir la politique de ciblage de l'autre. Lorsqu'à la faveur d'un contrôle *a posteriori*, la DGDDI constate que les conditions ouvrant droit au bénéfice du régime douanier « 42 » ne sont pas réunies (ainsi pour la mise à la consommation sur le marché national d'une marchandise qui aurait dû être livrée dans un autre Etat membre de l'Union européenne), ou qu'une exportation est fictive, elle notifie en principe l'infraction constatée et en informe la DGFIP. Dans la pratique, ces cas restent rares (par exemple, un seul cas signalé par le service de recherche et d'enquête de la DRDDI du Havre⁵⁷). Au surplus, cette information n'est pas utilisée par la DGFIP pour cibler spécifiquement l'opérateur sanctionné en vue d'une vérification ultérieure. Si ce même opérateur fait l'objet d'un contrôle fiscal, c'est surtout parce qu'il ressort comme étant « à risque » dans les outils de requêtage de la DGFIP. Inversement, lorsque la DGFIP notifie un

⁵⁷ Cas d'un transitaire dont la douane a invalidé le régime « 42 » faute de preuve d'arrivée à destination de la marchandise (il s'agissait de crevettes congelées, pour un montant de droits redressés de 65 000 €) dans un autre Etat membre de l'Union européenne. En l'absence de soupçon de reversement du produit sur le territoire national, la DRDDI n'a pas informé la DGFIP.

redressement à une entreprise exportatrice, aucun retour d'information n'est fait auprès de la DGDDI afin que celle-ci puisse enrichir sa programmation.

Enfin, les performances de la DGFIP dépendent pour partie de la qualité des contrôles douaniers sur la réalité physique des opérations d'importations et d'exportations. La perte des parts de marché du dédouanement français au profit de leurs concurrents européens constitue un autre handicap, car les vérifications nationales doivent dès lors faire appel à l'assistance administrative internationale, procédure souvent longue et aléatoire.

L'activité traditionnelle de lutte contre les activités illicites et les contrefaçons de la DGDDI est sous-exploitée par la DGFIP. Inversement, l'activité répressive de la DGFIP ne sert pas la programmation des contrôles douaniers alors que la fraude d'un opérateur peut être protéiforme. Cette situation est d'autant plus regrettable que les deux administrations interviennent sur des périmètres parfois très profondément imbriqués.

3 - Un nouveau protocole de coopération, qui doit maintenant être décliné en actions concrètes

Prenant acte de ces lacunes, les deux administrations ont conclu un nouveau protocole de coopération le 3 mars 2011.

Sa principale avancée est que la DGDDI doit, à terme, bénéficier d'un accès à l'application *SIRIUS PRO* de la DGFIP, outil modernisé de requêtage permettant la programmation de contrôles portant sur les entreprises, ainsi qu'à l'application *TSE*⁵⁸ (transparence des structures écran) qui répertorie l'identité des actionnaires des entreprises.

Sous l'égide de la délégation nationale à la lutte contre la fraude (DNLF), la DGFIP et la DGDDI doivent également examiner la faisabilité d'une mutualisation dans une base commune des informations qu'elles détiennent. *Il est nécessaire que cette action soit engagée sans délai.*

Le protocole pallie en théorie et pour partie les insuffisances de la coopération identifiées *supra*, notamment en prévoyant un retour mutuel sur la pertinence et l'utilité des informations échangées. La lutte contre la fraude à la TVA est mise en valeur. Une annexe du protocole est

⁵⁸ Base de données qui restitue les liens entre personnes morales et personnes physiques.

consacrée à la coopération en matière de TVA intracommunautaire, de TVA à l'exportation et de carrousels.

Des protocoles entre les services déconcentrés doivent désormais décliner les orientations définies nationalement. La Cour des comptes a pu constater que ceux-ci étaient mis en œuvre dans la plupart des services rencontrés. Selon la DGDDI, au 31 janvier 2012, 74 % des protocoles étaient signés. Il appartient maintenant aux deux administrations de leur donner une traduction opérationnelle. Pour cela, la définition de thèmes communs de travail est nécessaire, ainsi qu'une meilleure connaissance mutuelle des besoins des différents services de recherche et de programmation.

Les deux administrations auraient également tout intérêt à échanger entre elles sur les risques de fraudes préalablement à la mise en place de tout nouveau régime douanier ou fiscal, et d'intégrer ces risques dans l'étude d'impact qui doit accompagner toute modification législative ou réglementaire.

Au total, dans le cadre du nouveau protocole qu'elles ont signé en 2011, la DGFIP et la DGDDI doivent maintenant se donner des objectifs annuels de coopération, tant quantitatifs que qualitatifs, en assurer un suivi au niveau national et dans les services déconcentrés.

Ce texte est une première étape qui doit être suivi d'initiatives concrètes, telles qu'une coopération renforcée entre les services de chaque direction générale et la mise en place d'une base de données commune.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Certaines initiatives ont été prises par l'administration pour améliorer la recherche des informations nécessaires à la programmation des contrôles et s'adapter aux nouveaux risques de fraude. La Direction nationale des vérifications nationales (DVNI) s'efforce ainsi de mieux prendre en compte la fraude à la TVA dans sa programmation et développe les traitements informatisés afin de vérifier la comptabilité des entreprises.

Cette adaptation doit cependant être accélérée. Il est encore fait insuffisamment appel à des compétences extérieures pourtant nécessaires à l'analyse de certains marchés potentiellement frauduleux (statisticiens, ingénieurs, spécialistes des nouveaux marchés). De même, les outils méthodologiques tardent parfois à être renouvelés, par exemple dans le cas de l'exploitation des données, y compris au niveau de la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) chargée au plan national de la

recherche de la fraude élaborée. Dans les services déconcentrés, ces nouvelles fraudes sont encore peu explorées.

Les outils informatiques de requêtage les plus fréquemment utilisés par la DGFIP sont alimentés par les données déclaratives des entreprises et ne permettent donc pas d'appréhender les activités occultes. Cette lacune doit faire l'objet d'une attention spécifique de la part de la DGFIP.

Une coopération plus étroite entre les services de la DGFIP est également nécessaire pour faire face à la fraude plus classique (par exemple pour les véhicules d'occasion).

La TVA présente la particularité d'être gérée à la fois par la DGFIP et la DGDDI. L'imbrication des compétences entre ces deux administrations devrait donner lieu à une coopération poussée destinée à alimenter chacune d'entre elles en informations susceptibles de déboucher sur la programmation de vérifications fiscales.

De fait, le cadre juridique de la coopération existe depuis longtemps, mais il est insuffisamment exploité. Les échanges d'informations sont en conséquence rares. Surtout, ils ne modifient qu'à la marge la programmation des contrôles de chacune des administrations. Il est ainsi paradoxal que l'un des cœurs de métier de la Douane (la lutte contre les trafics illicites) soit si peu exploité par la DGFIP pour mieux détecter la matière fiscale non déclarée.

Le nouveau protocole conclu entre la DGFIP et la DGDDI en 2011 marque un progrès, du moins au niveau des objectifs (qui ciblent notamment la TVA et prévoient l'accès réciproque à certaines bases de données).

Il appartient maintenant aux administrations de faire vivre ce nouvel instrument qui devrait être assorti d'objectifs quantitatifs et qualitatifs ambitieux et faire l'objet d'un suivi attentif, tant au niveau national qu'au niveau déconcentré. La consultation mutuelle et préalable à la mise en place de nouveaux régimes fiscaux sur les risques de fraude qu'ils induisent constituerait aussi un véritable progrès.

La Cour formule les recommandations suivantes :

- renforcer le rôle de la DNEF en matière de pilotage du réseau de la recherche, et de mutualisation des bonnes pratiques ;*
- en matière de fraude à la TVA sur les véhicules d'occasion :
 - améliorer la formation des agents des services des impôts (SIE) ;**

- *veiller à une meilleure transmission de l'information par ceux-ci aux services de contrôle ;*
 - *inscrire, dans les futures conventions fiscales et douanières internationales, la possibilité, pour la DGFIP et la DGDDI, d'utiliser les informations obtenues par chacune d'entre elles dans le cadre de l'assistance administrative internationale, et renégocier les avenants nécessaires ;*
 - *généraliser l'accès réciproque aux bases d'informations des deux administrations ;*
 - *engager sans délai la constitution d'une base de données commune ;*
 - *mieux prévenir les risques de fraude induits par tout nouveau mécanisme ou régime fiscal en consultant systématiquement l'autre administration avant sa mise en œuvre.*
-

Chapitre V

Contrôle fiscal : des résultats décevants

Les résultats du contrôle fiscal sont à mettre en perspective avec l'ampleur de la TVA éludée. Ils se caractérisent sur moyen terme par une stagnation. Face à une fraude protéiforme, les outils dont dispose l'administration sont nombreux mais parfois sous-utilisés. Enfin, si la coopération administrative internationale est désormais perçue comme une priorité, ses progrès sont encore trop lents ou trop récents pour avoir pu donner tous leurs effets.

I - Des résultats insuffisants au regard de l'ampleur de la TVA éludée

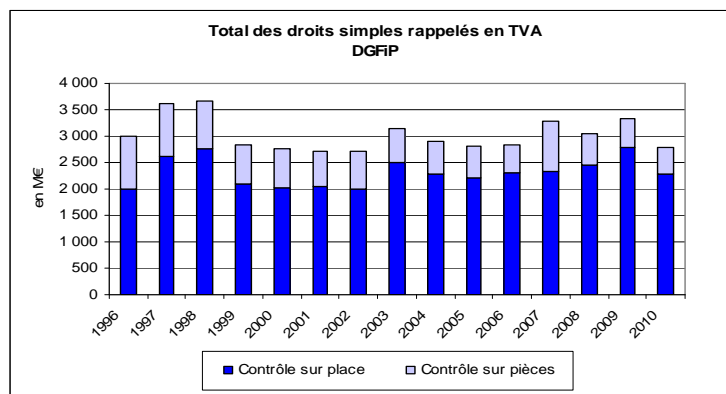
Les services de la DGFIP peuvent conduire des contrôles, dits « sur pièces », à partir des éléments à leur disposition dans le dossier du contribuable, ou engager des investigations plus poussées impliquant des recherches extérieures et un examen sur place avec le contribuable (contrôle dit « externe » ou « sur place »). Une mention spécifique doit être faite, dans le cas de la TVA, au contrôle des remboursements afférents, qui sont à la fois sur pièces (CSP) et sur place. Les résultats de ces différents types de contrôle sont analysés ci-dessous.

A - Un écart important entre les estimations de la fraude et les résultats du contrôle fiscal

Les estimations de la fraude à la TVA auraient suivi pour la France, on l'a vu, une tendance à la hausse selon les évaluations de la Commission européenne, avec des montants éludés qui seraient passés de 5,2 Md€ en 2000 à 10 Md€ en 2006.

Or, les droits redressés en matière de taxes sur le chiffre d'affaires⁵⁹ oscillent entre 2,7 Md€ et 3,3 Md€ (en euros courants) depuis le début des années 2000.

Graphique 2 : Evolution du total des droits redressés en TVA



Source : Données du contrôle fiscal, Voies et moyens, tome I, projets de lois de finances initiales.

Un constat plus général peut être fait à partir d'une comparaison avec l'évolution des recettes nettes de TVA. Celles-ci ont progressé de 22 % entre 2000 et 2010 alors le montant total des droits est demeuré inchangé.

⁵⁹ *i.e.* TVA et taxes annexes sur le chiffre d'affaires.

Tableau 7 : Comparaison entre recettes nettes de TVA et droits redressés (2000-2010)

en Md€	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Montants TVA nette	105	105	108	109	121	127	127	132	129	118	127	132
Droits redressés	2,8	2,7	2,7	3,1	2,9	2,8	2,8	3,3	3,1	3,3	2,8	nd

Source : Cour des Comptes

B - Des résultats qui ne sont pas proportionnés à l'enjeu de la fraude

La TVA et l'impôt sur les sociétés (IS) représentent chacun de l'ordre du tiers des droits redressés par la DGFIP chaque année. Cet équilibre entre les deux grands impôts professionnels dans l'intensité du contrôle fiscal est en décalage avec la répartition des risques de fraude.

En effet, le Conseil des prélèvements obligatoires avait évalué la fraude à l'IS à 4,6 Md€ en 2006, soit un montant nettement inférieur à celui de la fraude relative à la TVA (entre 7,3 et 12,4 Md€).

Comme l'illustre le tableau ci-dessous, la TVA est sous-représentée dans les performances du contrôle fiscal par rapport à sa part estimée dans l'évaluation de la fraude aux prélèvements obligatoires.

Tableau 8 : Sous-représentation de la TVA dans les données du contrôle fiscal par rapport à son poids dans les estimations de la fraude

	TVA	IS	TVA + IS	Part de la TVA	Part de l'IS
Droits redressés en CSP et CFE (M€)	3 280	3 054	6 334	52 %	48 %
Estimation de la fraude (M€)	7 300	4 600	11 900	61 %	39 %
	12 400		17 000	73 %	27 %

Source : données du contrôle fiscal, Voies et moyens, tome I, projets de lois de finances initiales, et évaluations du Conseil des prélèvements obligatoires (2007).

Commentaire : L'estimation de la fraude est la donnée 2006, évaluée par le CPO dans son rapport précité relatif la fraude aux prélèvements obligatoires (2007).

L'absence d'objectif stratégique en matière de réduction de l'écart entre TVA théorique et TVA réelle, déjà mentionnée plus haut, trouve ici une traduction concrète. Sa mise en place permettrait de mieux proportionner l'action de la DGFIP aux enjeux de la fraude.

C - Un taux de recouvrement pour la TVA inférieur à celui de l'ensemble des impôts

1 - Par rapport à la fraude éludée, un taux de recouvrement faible

Les résultats du contrôle fiscal ne doivent pas être appréciés seulement à l'aune des redressements mais aussi à celui des sommes recouvrées *in fine*.

Fin 2010, le taux de recouvrement des créances de TVA issues du contrôle fiscal s'élevait à 53,5 % pour les vérifications effectuées en 2008 par la DGFIP. Ainsi, sur les 10 Md€ de TVA éludés, environ 3 Md€ font l'objet d'un redressement de la part de l'administration fiscale ; sur cette somme, environ la moitié est effectivement recouvrée, soit le sixième du total éludé.

Dans le détail, les taux de recouvrement pour la DGFIP se décomposent entre contrôle fiscal externe (CFE) et contrôle fiscal sur pièces (CSP) de la façon suivante :

- à la fin de l'année 2010, le taux de recouvrement sur les créances de TVA issues du contrôle fiscal externe s'établit à 51,7 % pour les

vérifications effectuées en 2008, et à 43 % pour les vérifications de 2009. Ce taux de recouvrement de la TVA est inférieur à celui constaté pour l'ensemble des impôts auto-liquidés qui atteint 62,1 % pour les créances issues du CFE de 2008 (59,1 % pour celui de 2007). Le taux de recouvrement des pénalités de TVA est encore plus faible : 11,1 % pour les CFE de 2008, et 11,3 % pour ceux de 2007 ;

- le recouvrement des créances issues du contrôle sur pièces est un peu plus élevé. Fin 2010, il s'élève à 67,2 % pour les contrôles de 2008, et à 56 % pour les contrôles de 2007. Il reste faible pour les pénalités : respectivement 12,3 % et 24,1 %. Le taux de recouvrement est là aussi inférieur à celui observé pour l'ensemble des impôts.

Le poids des créances liées au démantèlement de carrousels de TVA, par nature très difficilement recouvrables, n'est pas un facteur explicatif : les droits notifiés par la DNEF au titre de cette fraude s'élèvent ainsi à 179 M€ en 2010, soit une très faible proportion des notifications issues du contrôle fiscal de la DGFIP (2 789 M€ en 2010).

2 - Les outils permettant d'améliorer le recouvrement ont un effet encore limité

Les outils susceptibles d'améliorer le recouvrement sont principalement au nombre de deux : la procédure de régularisation et le recouvrement « offensif » des créances.

La procédure de régularisation codifiée à l'article L. 62 du livre des procédures fiscales permet aux contribuables, sur leur demande de régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances (pourvu qu'elles aient été commises de « bonne foi », c'est-à-dire involontairement) relevées au cours d'une vérification de comptabilité par le vérificateur. Ceux qui y recourent bénéficient d'un rabais de 30 % sur les intérêts de retard, mais doivent s'acquitter impérativement de leur dette fiscale dans un délai de trente jours. Dans un contexte tendu de trésorerie pour les entreprises, comme c'est le cas aujourd'hui pour de nombreuses entreprises, les bénéfices de l'article L. 62 n'apparaissent pas immédiats. Cette raison est déterminante pour expliquer, à l'heure actuelle, le faible recours à cette disposition.

Les pôles de recouvrement spécialisés (PRS) sont chargés du recouvrement offensif des créances des professionnels et des particuliers dont le montant, le risque de non-recouvrement ou la complexité des procédures nécessitent le recours à une équipe spécialisée. Les instruments à leur disposition sont variés : avis à tiers détenteur, saisies ventes, saisies immobilières, mises en cause des dirigeants, garanties prises pour préserver les intérêts du Trésor (cautions, saisies

conservatoires, sûretés judiciaires : hypothèques, nantissements de fonds de commerce). Toutefois, les PRS sont dans l'immédiat orientés vers le recouvrement des créances sur l'impôt des particuliers. Pour la TVA, les créances continueront d'être principalement prises en charge dans les services territorialement compétents (SIE).

De son côté, la DGDDI ne dispose pas d'un système d'information lui permettant de calculer un taux de recouvrement en année $n+2$ des créances issues du contrôle fiscal de l'année n , comme le fait la DGFIP. Les comparaisons entre les deux administrations sont donc impossibles. L'amélioration substantielle du système d'information de la DGDDI s'avère de ce point de vue indispensable⁶⁰.

Les enjeux du recouvrement doivent donc être pris en compte dès les premières étapes du contrôle fiscal. Les résultats actuels, encore très perfectibles, sont de nature à affaiblir le caractère dissuasif du contrôle, et nuisent à l'objectif de rendement budgétaire. La fusion opérée entre l'ex-DGCP et l'ex-DGI au sein de la DGFIP doit permettre d'inscrire l'enjeu du recouvrement au centre des préoccupations des services chargés du contrôle fiscal.

II - Des redressements qui stagnent pour les différents types de vérification

A - Une diminution des résultats du contrôle sur pièces qui n'est pas intégralement imputable aux effets du plan de relance

Sur longue période, la proportion de la TVA dans les enjeux du contrôle sur pièces a sensiblement diminué au profit d'autres impôts. En 2010, la TVA représente ainsi 36,4 % du total des redressements effectués par la DGFIP à la suite d'un contrôle sur pièces (cette donnée intègre les redressements sur les remboursements ainsi que sur les taxes annexes sur le chiffre d'affaires), contre 44,3 % en 1996.

⁶⁰ La DGDDI dispose d'un indicateur construit aujourd'hui sur la base d'une sélection de dossiers représentant au moins 70 % du montant des droits et taxes redressés au titre de l'année considérée. Sur la base de cette sélection, une enquête est faite auprès des directions régionales qui renseignent l'état du processus de recouvrement pour chaque créance identifiée. Un projet a cependant été engagé, qui doit permettre à terme aux postes comptables des douanes de disposer d'une application de recouvrement. Le premier livrable de cette application est prévu au cours du second semestre 2012.

En 2010, hors remboursement de crédits de TVA, le montant des droits redressés baisse de 9,5 %. Sur la période 2007-2010, où les effets de la crise économique sont davantage lissés, le même constat peut être dressé (- 46,9 % en droits)⁶¹. Comparativement à la TVA, les montants de droits ont connu une baisse moins prononcée en matière d'IS sur la même période (-16,6 %). En nombre d'opérations, les rectifications accusent également une baisse pour la TVA (-9,4 %, avec 69 832 redevables ayant fait l'objet d'un redressement en contrôle sur pièces).

Selon la DGFIP, *« les diminutions constatées peuvent trouver en partie une explication par le surcroît de charges résultant de la mise en œuvre des mesures en faveur des entreprises dans le cadre du plan de relance de l'économie et notamment l'augmentation des demandes de remboursement de crédits de TVA ainsi que d'autres dispositifs »*⁶². La mobilisation des services sur l'activité des remboursements de crédits de TVA aurait ainsi eu une incidence sur l'activité de contrôle des autres champs de la réglementation en matière de TVA.

Si cet argument est recevable pour l'année 2009 (année de mise en œuvre du plan de relance), il explique mal en revanche que les résultats du contrôle sur pièces aient continué de diminuer en 2010.

B - Les remboursements de crédits de TVA : une vigilance à maintenir sur le contrôle

Les remboursements de crédits de TVA par l'Etat interviennent pour les entreprises dont la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée. Celles-ci peuvent soit imputer ces crédits de taxe sur leurs déclarations suivantes, soit en demander le remboursement.

Ces demandes sont analysées par les services de la DGFIP à partir d'une grille d'analyse-risque définie au niveau national, mais aménageable localement en fonction du tissu fiscal. Une cotation du risque, en fonction d'une centaine de critères, trie les demandes aux fins d'un traitement en « circuit court » (pour mise en paiement, après prise en compte des restes à recouvrer, par le service comptable du service des impôts des entreprises (SIE)) ou en « circuit long » (pour analyse complémentaire par le pôle de contrôle et d'expertise (PCE)).

⁶¹ La DGFIP mentionne que l'année 2007 a été marquée par un redressement exceptionnel de 370 M€, ce qui a pour effet d'amplifier la baisse des montants redressés entre 2007 et 2010. Cependant, si l'on compare les rectifications effectuées en 2010 par rapport à celles de 2006, une baisse des montants redressés, même moins accusée, se constate toujours (- 7,5 %).

⁶² Evaluation des Voies et Moyens, PLF 2011 et 2012.

Le PCE peut classer en circuit long des demandes pré-ciblées en circuit court, de sa propre initiative ou suite à des lignes directrices de la DDFIP ou de la DRFIP. Il émet alors un avis de rejet, d'admission, partielle ou totale, ou décide de programmer ultérieurement une vérification (ponctuelle ou générale).

1 - Le plan de relance de l'économie s'est accompagné d'un allègement du dispositif

A l'occasion du plan de relance, la grille d'analyse-risque a été modifiée. A la suite d'une instruction du directeur général des finances publiques, les contrôles sur les secteurs de l'automobile et de l'immobilier ont été allégés (ces deux secteurs ayant été retirés des critères de cotation d'analyse-risque), avant d'être réintégrés au début de l'année 2011. Surtout, le remboursement des crédits de TVA a été accéléré à partir de 2009 et de trimestriel, il est devenu mensuel. Cette dernière mesure correspond en fait à la généralisation d'une procédure spéciale (« procédure spéciale exportateurs ») de remboursement qui n'était accordée auparavant qu'à quelques entreprises exportatrices. Les conditions de remboursement ont également été assouplies : avant le 1^{er} janvier 2009, il était notamment nécessaire, pour demander le remboursement de son crédit de TVA à l'issue de chaque trimestre civil, que chacune des déclarations (mensuelles) faites au cours de ce trimestre présente un solde créditeur. Cette contrainte a été levée avec la mensualisation des demandes dans le cadre du plan de relance.

La DGFIP est parvenue à traiter un afflux supplémentaire de 300 000 demandes de remboursement de TVA depuis 2009 sans dégrader la qualité de service rendue aux assujettis : en 2008, 89 % des demandes étaient traitées en moins de 30 jours, en 2009 ce ratio est monté à 93 % en dépit de la mensualisation. Il se situe aujourd'hui à 91 %. La Cour avait déjà eu l'occasion de souligner la réactivité de la DGFIP dans sa communication relative à la mise en œuvre du plan de relance de l'économie française adressée à l'Assemblée nationale en juillet 2010.

2 - Les remboursements à l'issue de contrôles sur pièces

Le contrôle effectué par les services à l'occasion d'une demande de remboursement peut s'appréhender à travers l'importance des droits redressés et le taux de rejet des demandes.

Les droits redressés en matière de remboursement de crédits à l'issue d'un contrôle sur pièces varient sensiblement d'une année sur

l'autre : ils s'élèvent à 1 375 M€⁶³ en 2010, contre 861 M€ en 2009, et retrouvent un niveau comparable à 2008 (1 246 M€). Le taux de rejet a quant à lui baissé entre 2008 et 2010 (tableau-ci-dessous).

Ces variations s'expliquent principalement par l'évolution de l'activité de la DGE, qui concentre plus de 42 % des enjeux du remboursement (en montant). Ses résultats sont orientés fortement à la baisse en 2009, notamment du fait de la crise économique, mais repartent à la hausse en 2010, ce qui s'explique notamment par la réforme de ses méthodes de travail. Pour faire face aux conséquences du plan de relance de l'économie, et notamment à l'accroissement du nombre de demandes de remboursement de crédit de TVA consécutives à leur mensualisation, la DGE a adapté son organisation et ses méthodes de ciblage des contrôles. Ainsi, alors qu'elle a dû faire face à un surcroît d'activité supérieur à celui des services déconcentrés (+ 75,8 % du nombre de demandes de remboursement en 2009 et +18,4 % en 2010, contre respectivement + 27,9 % et +4,5 % dans les DDFIP et DRFIP), elle a amélioré son taux de rejet des demandes entre 2008 et 2010 (2,8 % en 2008, 3,5 % en 2010).

Tableau 9 : Evolution de l'activité de contrôle des remboursements de crédits de TVA

		2008	2009	2010
DGFIP	Nombre total de demandes de RCTVA	1 050 539	1 343 976	1 404 482
	Montant remboursé (en M€)	46 782	49 209	42 989
	Taux de rejet des demandes	5,94%	4,01%	3,89%
DGE	Nombre total de demandes de RCTVA	19 297	33 916	40 146
	Montant remboursé (en M€)	19 368	20 450	18 339
	Taux de rejet des demandes	2,79%	2,17%	3,49%
DGFIP hors DGE	Nombre total de demandes de RCTVA	1 031 242	1 310 060	1 364 336
	Montant remboursé (en M€)	27 414	28 759	24 650
	Taux de rejet des demandes	6,00%	4,06%	3,91%

Source : données DGFIP.

Les résultats des services déconcentrés évoluent différemment puisque le taux de rejet des demandes de remboursement s'est au contraire dégradé (6 % en 2008, 3,9 % en 2010). Cette baisse s'explique par une diminution du nombre de remboursements qui ne répondent pas à des conditions de forme (demande anticipée de remboursement par exemple). Les assouplissements introduits dans le cadre du plan de relance ont réduit ce type d'occurrences. Plus globalement, la baisse à la

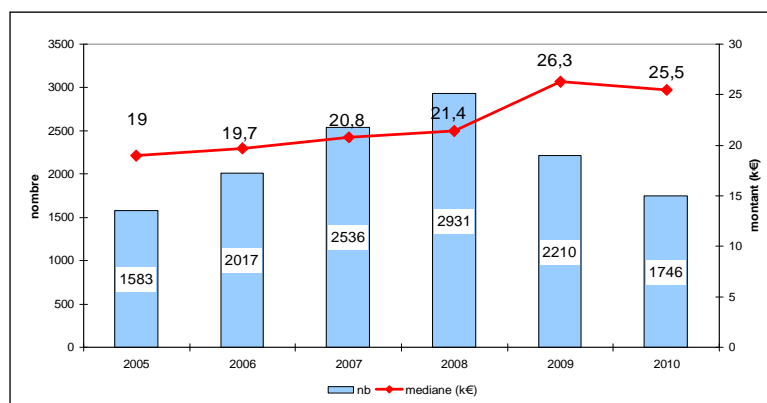
⁶³ Source : données du contrôle fiscal, *Voies et moyens*, tome I, projet de loi de finances initiale pour 2012.

DGFIP du taux de rejet recouvre deux évolutions de sens contraire : une diminution des rejets pour forme, une légère progression des rejets pour motifs de fond.

3 - Les remboursements à l'issue de contrôles externes

S'agissant du contrôle fiscal externe, l'année 2009 est marquée par une diminution de 24,6 % du nombre de vérifications ponctuelles préalables aux remboursements de crédits de TVA. Dans son bilan du contrôle fiscal externe 2009, la DGFIP précise là encore que cette évolution s'explique par le contexte du plan de relance de l'économie. Néanmoins, postérieurement à celui-ci, la diminution est à nouveau significative en 2010 (- 21 %).

Graphique 3 : Evolution du nombre de vérifications préalables au RCTVA et de leur montant



Source : DGFIP

Le montant des droits redressés sur des demandes de remboursement de crédit de TVA à la suite d'une vérification préalable est également orienté à la baisse sur la période récente : 119,7 M€ en 2007, 161,1 M€ en 2008, 112,8 M€ en 2009 et 82,3 M€ en 2010. L'évolution en nombre de vérifications est significative puisqu'une baisse de 40 % se constate entre 2008 et 2010. Les droits redressés remontent légèrement en 2011 (88,3 M€), sans retrouver leur niveau antérieur à 2009.

Ainsi, alors même que le contrôle sur pièces des remboursements de crédits de TVA a subi d'importantes variations ces dernières années, le contrôle fiscal externe n'a pas pris le relais.

Une vigilance particulière doit donc être maintenue au niveau des contrôles sur les demandes de remboursement de crédits de TVA dans les services déconcentrés lorsque ceux-ci traitent des demandes en circuit long.

C - Un contrôle sur place qui doit être mieux centré

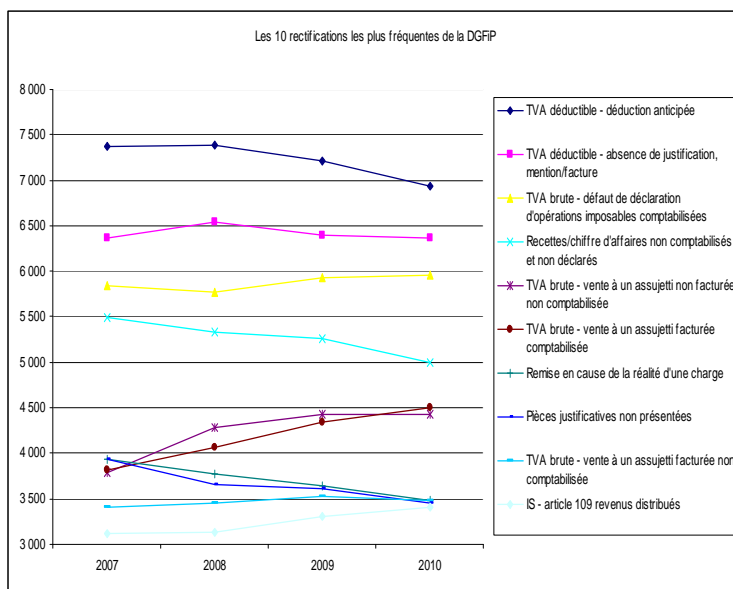
1 - Un nombre important de redressements concerne des décalages, sans enjeu budgétaire pour le Trésor

En 2010, les droits redressés en TVA à la suite d'un contrôle fiscal externe (hors remboursement de TVA) s'élèvent à 2 287 M€ contre 2 777 M€ en 2009, soit une diminution de 17,6 %. La TVA représente 30,6 % des redressements effectués à l'occasion d'une vérification de comptabilité, en net repli par rapport aux années précédentes. En termes de montants, les redressements atteignent le point bas de 2005, contrastant avec une progression constante sur 2006-2009.

Le repli est général et concerne aussi bien les directions territoriales, les DIRCOFI que les directions nationales.

Ce résultat comprend en outre un nombre non négligeable de redressements portant sur des décalages de TVA. Il s'agit en particulier de déductions anticipées qui constituent en nombre le premier chef de redressement. Ces décalages représentaient 16,2 % des montants redressés en contrôle fiscal externe en 2010 et 15,2 % en 2011, soit respectivement 371 M€ et 391 M€.

Tableau 10 : Les 10 rectifications les plus fréquentes de la DGFIP en matière de TVA



Source : DGFIP

Ces chiffres confirment les analyses de la Cour consacrées au contrôle fiscal dans les services déconcentrés⁶⁴. Nombre de redressements visent des opérations qui n'ont pas d'impact véritable sur les recettes fiscales. Elles relèvent plutôt d'un contrôle formel, évidemment nécessaire pour vérifier la bonne application de la législation, mais qui a aussi pour effet de majorer les montants rectifiés, sans effet réel autre que de trésorerie sur le budget de l'Etat.

2 - Un contrôle encore déséquilibré selon les régimes de TVA et selon les secteurs

a) Les contrôles externes des secteurs et des régimes de TVA

Comme la Cour a pu le constater au cours de ses enquêtes menées dans les services déconcentrés de la DGFIP, certains secteurs d'activité sont, par rapport à leurs poids économique, sur-représentés dans le contrôle fiscal externe. Il s'agit en particulier des secteurs liés à la restauration et à l'hôtellerie, à la construction, au gardiennage, au

⁶⁴ Cf. Rapport public annuel 2010 (« Les méthodes et résultats du contrôle fiscal »).

nettoyage ou au commerce et à la réparation d'automobiles. Ces secteurs sont statistiquement plus exposés à des risques d'activités occultes. Ces fraudes sont parfois favorisées par de nombreuses facilités « techniques » telles que les caisses enregistreuses utilisant des logiciels permissifs qui faussent la comptabilité et qui peuvent facilement être acquis dans le commerce. Des vérifications informatisées, effectuées par les brigades spécialisées des DIRCOFI, voire de la DVNI, sont alors nécessaires pour démontrer la fraude.

Il est donc normal que l'intensité du contrôle puisse varier fortement d'un secteur à un autre, en fonction des spécificités du tissu économique régional que s'efforcent d'intégrer les grilles d'analyse-risque utilisées au niveau local par les services de la DGFIP pour planifier leurs contrôles.

Cependant, alors que les entreprises soumises au régime réel normal représentent, en 2010, 28,6 % des entreprises dont les opérations sont imposables à la TVA, elles concentrent 58,3 % du nombre de contrôles fiscaux externes réalisés en TVA. Inversement, les redevables agricoles (forfait, régime simplifié) représentent 10,4 % du total des entreprises imposables à la TVA, mais ne sont concernés que par 1,3 % des contrôles (voir tableau ci-dessous).

Tableau 11 : Répartition des contrôles externes par type de régime

Nombre de CFE	2007	2008	2009	2010	Evolution 2009-2010	Evolution 2007-2009
Régime réel normal	19 792	19 329	19 131	17 890	-6,5%	-3,3%
Régimes forfait, réel simplifié	10 182	10 489	10 650	11 476	7,8%	4,6%
Régimes agricoles	278	380	270	393	45,6%	-2,9%
Autres*	1 128	1 096	1 077	911	-15,4%	-4,5%
Total	31 380	31 294	31 128	30 670	-1,5%	-0,8%

* dont : entreprises en sommeil, activités occultes

Source : DGFIP, ALPAGE.

La volonté de mieux couvrir son portefeuille, indiquée par la DGFIP dans plusieurs documents stratégiques, a toutefois permis d'infléchir légèrement cette tendance. Ainsi, depuis 2007, le nombre de contrôles fiscaux externes sur le régime réel diminue (-3,3 % entre 2007 et 2009, -6,5 % entre 2009 et 2010) alors que celui sur les régimes simplifiés ou du forfait progresse (+ 4,6 % entre 2007 et 2009, +7,8 % entre 2009 et 2010). Cette réorientation, souhaitable au regard du principe de l'égalité devant l'impôt, reste néanmoins trop faible pour compenser le déséquilibre initial.

b) Un contrôle qui touche peu les activités occultes

La détection des activités occultes représente moins de 3 % des redressements en TVA (ligne « autres » dans le tableau ci-dessus). La prédominance de la préoccupation budgétaire peut en partie rendre compte de ces écarts, le montant d'un redressement sur le régime réel étant supérieur en moyenne aux redressements effectués au titre des autres régimes.

Les grilles d'analyse-risque sont élaborées à partir d'un historique des contrôles précédents afin de déterminer les secteurs économiques « à risque ». Par définition, elles ignorent ou sous-estiment les fraudes qui ont jusque là échappé aux vérificateurs ou dont l'importance n'a pas été perçue dans toute son ampleur. Elles ne suffisent pas à fournir une typologie permettant d'orienter les contrôles vers les activités occultes.

III - Des efforts à poursuivre dans le contrôle de la « TVA pétrole »

La TVA sur les produits énergétiques se singularise par la particularité de son régime réglementaire et la dévolution principale de sa gestion à la DGDDI. La compétence de cette dernière se justifie historiquement par l'adossement de l'assiette de la « TVA pétrole » à la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE), elle-même recouvrée par l'administration douanière depuis 1928. La compétence de la DGDDI n'est toutefois pas exclusive et le partage des responsabilités avec la DGFIP s'avère complexe.

Le régime de la « TVA pétrole », défini à l'article 298 du code général des impôts, est issu d'une dérogation communautaire notifiée le 23 décembre 1977. Celle-ci permet notamment aux opérateurs d'effectuer en suspension de TVA les opérations portant sur les produits pétroliers avant la mise à la consommation de ceux-ci sur le marché intérieur français.

A - Une « sous-représentation » de la « TVA pétrole » dans les montants redressés qui n'est pas en soi anormale

Avec 146,9 M€ en 2010, la TVA représente 53 % des droits redressés et 57 % du nombre de redressements effectués par la DGDDI. Au sein des redressements de TVA, la TVA sur les importations occupe

une place prépondérante, aussi bien en nombre de dossiers (11 190, soit 87,6 % en 2010) qu'en montants redressés (133,5 M€, soit 91,0 %).

De son côté, la « TVA pétrole » représente 6,4 % (soit 9,3 M€) des droits redressés suite à contrôle fiscal en TVA en 2010, ce qui contraste avec son importance dans les recouvrements TVA de la Douane (44,8 % en 2010).

Cette faible part de la « TVA pétrole » dans les redressements peut trouver une explication dans le caractère limité de la fraude aux accises sur les produits énergétiques.

En effet, la principale source « d'évasion fiscale » concerne la sous-déclaration auprès de la DGDDI des volumes de produits énergétiques mis à la consommation. Or, pour bénéficier d'une suspension d'accises (taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques) et par suite de « TVA pétrole », les produits énergétiques circulent « sous douane » jusqu'en sortie de raffinerie ou d'entrepôt fiscal de stockage. Dans ce contexte, les volumes mis à la consommation font l'objet de contrôles douaniers réguliers. Le nombre d'opérateurs agissant en suspension de taxes est, par ailleurs, suffisamment réduit (environ 200 opérateurs actifs) pour permettre un contrôle efficace de la DGDDI.

De plus, les différents intermédiaires professionnels sont incités à procéder aux mêmes types de contrôle en interne afin d'identifier tout écart par rapport aux volumes commandés, vendus ou facturés. La sévérité potentielle des sanctions douanières exerce aussi un effet dissuasif.

B - Un dispositif de déduction qui appelle des ajustements

1 - De larges facilités de déduction accordées aux entreprises

Le régime de « la TVA pétrole » se caractérise aussi par des dispositions spécifiques sur le droit à déduction. La TVA ayant grevé les biens ou les services utilisés pour l'extraction, la fabrication, le transport par pipeline ou le stockage des produits pétroliers visés au tableau B de l'article 265 du code des douanes, ne peut être déduite que de la « TVA pétrole ». Lorsque les opérateurs n'effectuent pas suffisamment de mises à la consommation pour imputer leurs droits, l'article 298 du code général des impôts les autorise à transférer ces derniers à d'autres opérateurs pétroliers à l'aide de certificats de transferts délivrés par la DGDDI. Enfin, devant les difficultés résiduelles pour trouver acquéreur de ces certificats, une instruction de la DGFIP du 20 septembre 2007 autorise les

entreprises pétrolières à imputer la TVA due sur ces mêmes dépenses auprès des services de la DGFIP. La TVA déductible est donc, selon les situations, déclarée auprès des services de la DGDDI ou des services de la DGFIP (cf. annexe n° 4).

2 - Un dispositif bien maîtrisé par les redevables mais qui présente certaines fragilités

En dépit de son apparente complexité, le dispositif actuel est bien maîtrisé par les opérateurs pétroliers. Peu nombreux (environ 200 opérateurs actifs), souvent adossés à de grands groupes, ils sont familiers des procédures douanières et soucieux d'une grande souplesse dans les modalités d'imputation de la TVA afin d'optimiser leur gestion de trésorerie.

Du point de vue de la gestion effectuée par l'administration, il n'a pas été identifié de surcoût lié spécifiquement à la TVA pétrolière dont le traitement est largement incident à celui de la TICPE. La question de l'existence de deux réseaux de recouvrement, l'un à la DGDDI, l'autre à la DGFIP, relève d'une interrogation plus globale, comme évoqué *supra*.

Cependant, deux types de fragilité peuvent être identifiés au niveau de l'articulation des systèmes d'information DGDDI / DGFIP et au plan juridique :

- d'une part, la situation actuelle appelle une coopération renforcée entre les services de la DGDDI et de la DGFIP afin, notamment, d'éviter le risque de double déduction. Même sans doute aujourd'hui circonscrit, ce risque ne peut être écarté dans la mesure où les applications informatiques de la DGDDI (*ISOPE*) et de la DGFIP (*MEDOC/COPERNIC*) ne sont pas interconnectées et que la gestion des droits à déduction par l'administration des douanes n'est elle-même pas dématérialisée ;

- d'autre part, un aménagement juridique est nécessaire : la faculté de déduire auprès de la DGFIP la TVA ayant grevé les biens et services utilisés pour l'extraction, la fabrication, le transport par pipeline ou le stockage des produits pétroliers ne repose actuellement que sur une instruction de la DGFIP.

Une modification législative de l'article 298 du CGI est donc nécessaire pour conforter l'assise juridique des redressements effectués par la DGFIP lorsqu'elle contrôle le droit à déduction.

3 - Un contrôle des déductions à améliorer

Lorsqu'ils exercent ce droit à déduction auprès de l'administration douanière, les opérateurs remplissent une déclaration relative au calcul de la TVA auprès du bureau de douane de rattachement du dépôt pétrolier qui met le produit à la consommation.

Le bureau de douane local ne vérifie pas le caractère fondé ou non de la déduction de taxe, ni la juste répartition de la déduction de TVA entre la DGFIP ou la DGDDI, mais effectue un simple contrôle de cohérence. Ce travail n'est pas non plus effectué à l'occasion de contrôles *a posteriori* par les services d'enquête de la Douane (service de recherche et d'enquête, direction nationale de recherche et des enquêtes douanières), au motif que l'article 1790 du code général des impôts exclut du champ de compétence de la douane le contentieux des déductions. Un bureau de douane centralisateur situé à Paris récapitule pour sa part l'ensemble des droits à déduction de chaque opérateur aux fins de transmission d'un état statistique à la DGFIP, qui est chargée de contrôler *a posteriori* le droit à déduction. Ce bureau de douane, éloigné des sites pétroliers, ne vérifie pas la réalité du droit à déduction.

Les contrôles sont donc effectués par la DGFIP (en l'occurrence par la DVNI), qui se fonde sur les visas formels apposés par l'administration des douanes.

Le contrôle du droit à déduction en matière de « TVA pétrole » est donc réduit et présente un caractère essentiellement formel.

Afin d'améliorer cette situation, deux solutions peuvent être envisagées :

La première consisterait à étendre les compétences de la DGDDI afin qu'elle vérifie aussi la réalité des opérations de déduction de TVA sur les produits pétroliers visés à l'article 298 du code général des impôts. Cette extension supposerait une modification législative et obligerait la DGDDI à effectuer des contrôles de comptabilité au siège des entreprises pétrolières, activité à laquelle ses agents sont peu familiers. Un coût d'adaptation et de formation serait donc à prévoir. Par ailleurs, la DGFIP et la DGDDI étant désormais présentes sur le même type de contrôle, une telle situation pourrait engendrer des risques de « doublons » et, faute d'une bonne coordination, paradoxalement aboutir à ce que chaque administration se repose sur son homologue pour engager les vérifications adéquates.

La seconde, qui doit être privilégiée, consisterait à intensifier les relations entre la DGFIP et la DGDDI sur ce sujet particulier, de telle sorte que les contrôles programmés par la DVNI le soient en concertation

avec les services douaniers et puissent être enrichis à l'occasion de ces échanges. La déclinaison du protocole conclu en 2011 entre la DGFIP et la DGDDI pourrait être l'occasion de mettre en œuvre cette disposition.

IV - De nombreux outils à utiliser plus activement

A - Un ensemble d'outils juridiques complet mais insuffisamment exploité

1 - Des dispositifs étendus de lutte contre la fraude

En TVA comme en matière d'impôts directs, la DGFIP et la DGDDI disposent de nombreux outils juridiques pour lutter contre la fraude.

Les particularités du droit douanier, initialement conçu pour lutter contre les contrefaçons, la contrebande et les trafics illicites, en font un outil particulièrement efficace (droit de visite des marchandises, des moyens de transport et des personnes, droit d'accès aux locaux à usages professionnels sans l'accord d'un juge, etc.). Le régime de sanction codifié à l'article 411 du code des douanes est dissuasif car il prévoit des amendes comprises entre une et deux fois le montant des droits et taxes éludés ou compromis.

Le législateur a doté la DGFIP depuis le milieu des années 2000 de moyens juridiques très significativement accrus, du point de vue tant de la lutte contre la fraude en général (droit de visite et de saisie, procédure de flagrance fiscale) que contre celle spécifique à la TVA (droit d'enquête, mise en cause du droit à déduction, solidarité de paiement entre le fournisseur et l'acquéreur pour le paiement de la TVA). Le ministère du budget recense ainsi 23 mesures d'ordre législatif, prises ces dernières années contre la fraude fiscale⁶⁵. En matière de TVA, l'article L. 16 D du livre des procédures fiscales, créé par la loi de finances rectificative du 30 décembre 2005, permet ainsi à l'administration fiscale de contrôler les redevables enregistrés au régime simplifié d'imposition (RSI) avant même le dépôt de leur acompte trimestriel. Des dispositions « anti-carrousels » ont également été adoptées. Elles permettent de remettre en

⁶⁵ Conférence de presse, « La lutte contre la fraude », 24 novembre 2011. La plaquette rédigée à cette occasion par le ministère du budget indique que la France a pris « ces dernières années » 60 mesures pour renforcer la lutte contre les fraudes fiscales, sociales et douanières.

cause le droit à déduction pour un acquéreur complice de la fraude carrousel ou qui ne pouvait ignorer celle-ci (art. 272-3 du CGI) ; institution d'une solidarité de paiement avec l'opérateur défaillant situé en amont dans la chaîne des transactions (art. 283-4 bis du CGI) ; taxation des livraisons communautaires lorsqu'il est démontré que le fournisseur français savait ou ne pouvait ignorer que son client est dépourvu d'activité réelle.

Deux outils juridiques pour lutter contre la fraude

(tous impôts confondus)

Le droit de visite et de saisie (article L. 16 B du livre des procédures fiscales) permet de rechercher la preuve d'agissements frauduleux lorsqu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement de la TVA en se livrant à des achats ou des ventes sans factures, en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures, ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives, dans des documents comptables dont la tenue est prescrite par le code général des impôts.

La DGDDI peut, de son côté, recourir à la procédure de la visite domiciliaire prévue par l'article 64 du code des douanes après ordonnance du juge des libertés et de la détention, sauf le cas de flagrant délit.

La procédure de flagrance fiscale, instituée par la loi de finances rectificative n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 et codifiée à l'article L. 16-0 BA du livre des procédures fiscales, ouvre pour sa part la possibilité d'un contrôle en matière de TVA ou d'impôts directs avant qu'aucune obligation déclarative ne soit échue. Un procès-verbal de flagrance fiscale peut être dressé sous certaines conditions en cas de menace sur le recouvrement d'une créance fiscale.

2 - Des outils dans l'ensemble peu utilisés

Ces outils sont en général sous-exploités.

L'article L. 16 D du livre des procédures fiscales est ainsi peu mis en œuvre par les services (166 opérations terminées en 2009, 158 en 2010, 194 en 2011), principalement par les directions franciliennes (69 %) et la DNEF (12 %). Les droits redressés ne sont toutefois pas négligeables et ont augmenté entre 2010 et 2011 (respectivement 25 M€ et 237 M€). Le constat est plus net pour la procédure de flagrance fiscale qui n'a donné lieu jusqu'au premier semestre 2011, donc en plus de trois

ans, qu'à 27 opérations (dont 19 à la DNEF et 8 dans les BCR). Même s'il s'agit de procédures présentant un caractère particulier par définition, leur très faible nombre est à rapporter au volume des contrôles fiscaux externes (de l'ordre de 51 000 chaque année)

Les causes de cette situation sont de deux ordres.

D'une part, le cadre juridique est très strict. C'est le cas pour la procédure de flagrance fiscale dont le champ d'application est concentré sur la mise en évidence d'activités occultes. Elle ne peut donc s'appliquer à des situations telles que les minorations de recettes (comptabilisées mais non déclarées fiscalement), l'utilisation abusive d'un régime simplifié d'imposition (régime des micro-entreprises, régime simplifié d'imposition, etc.), la défaillance déclarative. De plus, le procès-verbal de flagrance ne peut être notifié qu'au seul représentant légal de la société redevable de la TVA, bien souvent absent. L'un des freins majeurs est que cette procédure ne porte que sur la période d'imposition en cours, ce qui a pour effet de la rendre peu « attractive » pour les services. Cette limitation aboutit à vider largement de sa portée la procédure.

Celle-ci mériterait d'être aménagée afin qu'elle puisse porter sur l'ensemble des exercices non prescrits. Un tel aménagement nécessiterait une modification législative.

D'autre part, ces procédés sont perçus non sans raison par l'administration comme présentant un caractère exceptionnel, soit qu'ils comportent une dimension fortement « intrusive » (cas de la visite et de la saisie de documents), soit qu'ils dérogent aux principes du contrôle fiscal (qui porte en principe sur une déclaration, et ne doit donc intervenir qu'une fois le terme déclaratif échu). La retenue qui en découle, particulièrement à la DGFIP, est renforcée par le cadre juridique complexe où s'inscrivent ces démarches. Il apparaît cependant que la DGFIP pourrait certainement davantage les utiliser. Ce recours plus fréquent nécessiterait aussi une plus grande sensibilisation des équipes de vérificateurs et une meilleure formation.

Ces résultats renvoient aussi aux difficultés de l'administration à détecter l'économie souterraine et la fraude sophistiquée, précédemment évoquées.

B - Les numéros de TVA : la nécessité d'une surveillance accrue

Outre les dispositifs juridiques, la lutte contre certaines fraudes (dont les carrousels) appelle une vigilance particulière sur la validité des numéros de TVA. Deux problèmes se posent à ce sujet :

- en amont, l'attribution d'un numéro de TVA aux entreprises par les Etats membres de l'Union européenne s'effectue le plus souvent sans vérification préalable des opérations qui en motivent la demande ;

- en aval, les délais intervenant entre la décision de procéder à la radiation d'un numéro et la mise en œuvre de cette décision sont généralement longs. Il peut arriver qu'un numéro continue d'être enregistré comme valide alors que l'activité de l'opérateur ne le justifie plus.

1 - L'intérêt d'une vérification de premier niveau au moment de l'attribution du numéro de TVA

Alors que la France délivre les numéros de TVA de manière automatique, certains Etats membres ont développé des pré-contrôles théoriques et un étroit suivi des sociétés inactives (cf. ci-dessous).

Quelques exemples étrangers : l'attribution du numéro de TVA

En **Belgique**, l'administration fiscale se doit d'attribuer le numéro de TVA à un nouveau demandeur dans un délai de trois jours en se basant sur les données mentionnées par ce dernier dans un formulaire de demande. Si l'opérateur rentre dans l'un des quatre critères d'alerte prévus par la législation⁶⁶, une enquête préalable plus étendue est lancée (questionnaire complémentaire à remplir par l'opérateur, visite sur place éventuelle de l'administration). En 2006, 94 % des nouvelles demandes de numéro ont été traitées selon la procédure normale. Au terme de l'enquête complémentaire subséquente, dans près de 3 % des demandes, il a été décidé de soumettre l'assujetti à un régime de suivi avec une surveillance accrue de l'exactitude et de la ponctualité de l'introduction des déclarations pendant une période de deux ans. Enfin, les sociétés ayant déclaré des activités « néant » au cours des deux dernières années ont fait l'objet d'une enquête. La Cour des comptes belge a d'ailleurs estimé que ce délai était inapproprié et a proposé de le raccourcir à un an.

En **Allemagne**, une pré-évaluation est effectuée lors de l'enregistrement des sociétés à l'aide de listes de contrôle détaillées fondées sur l'expérience accumulée par l'administration en matière de fraudes à la TVA.

⁶⁶ Existence d'une activité à haut risque, dans une liste prédéfinie de huit secteurs ; non indication du siège social ou administratif ; non réception par l'opérateur du n° TVA envoyé en recommandé par l'administration ; doute quant au profil d'une personne impliquée dans l'entreprise. La Belgique a aussi développé un système d'enregistrement et de partage de données concernant des personnes connues défavorablement de l'administration fiscale ou qui présentent des caractéristiques suspectes.

Aux **Pays-Bas**, des contrôles supplémentaires peuvent être diligentés soit avant soit après l'enregistrement. Les refus de demandes de numéro de TVA sont rares, mais si aucun signe d'activité économique n'est relevé à l'adresse indiquée, ou s'il est impossible de prendre contact avec le demandeur, le numéro de TVA peut être refusé ou retiré.

Source : Cour des comptes européenne, *Fraude intracommunautaire à la TVA* (mars 2009).

Les exemples relevés ci-dessus montrent qu'il est possible d'effectuer des vérifications de base, destinées à repérer des sociétés frauduleuses, sans remettre en cause les politiques destinées à faciliter la création d'entreprise. L'administration française devrait s'en inspirer.

2 - Une réorganisation nécessaire des procédures de radiation

Une procédure de suspension du numéro de TVA intracommunautaire a été mise en œuvre par la DGFIP en 2008. Elle vise les entreprises défaillantes ou sans activité réelle et n'est exercée que dans le cadre d'une demande initiée par la DNEF. Les services peuvent cependant transmettre à la DNEF des propositions de suspension.

Le service des impôts des entreprises (SIE) dont dépend l'entreprise est ensuite chargé de la mise en œuvre de la décision après avis de la division du contrôle fiscal dont il relève. Une « lettre d'information » est adressée à l'entreprise lui demandant de justifier dans un délai de 30 jours son intention de réaliser des opérations impossibles en France.

Cette procédure est très peu mise en œuvre et n'a été appliquée depuis sa création qu'à 165 opérateurs (soit une cinquantaine par an), à l'initiative de la DNEF dans l'écrasante majorité des cas. Elle souffre de plusieurs défauts :

- un délai exagérément long (4 mois en moyenne) entre la demande faite par la DNEF et sa mise en œuvre dans les directions territoriales. Ce délai peut avoir de lourdes conséquences budgétaires lorsque l'administration doit faire face à des fraudes particulièrement graves et rapides ;

- une centralisation poussée puisque toutes les demandes sont traitées par la DNEF. Cette démarche ne permet guère de responsabiliser les services déconcentrés et contribue à la lourdeur du dispositif.

Consciente des difficultés induites par cette situation, la DGFIP réfléchit à une réforme.

La décision devrait être déconcentrée, la DNEF se réservant les cas les plus complexes ou ceux dont le périmètre géographique excède le niveau territorial des services déconcentrés. Il importerait toutefois que l'information ne demeure pas fragmentée et que les radiations soient mutualisées dans une base commune, gérée par la DNEF. Les délais de transmission aux SIE de la décision de radier une entreprise devraient en outre être substantiellement raccourcis.

C - Une assistance administrative internationale qui n'est pas encore à la hauteur des enjeux

Les caractéristiques de la fraude, de plus en plus développée dans un cadre communautaire, obligent à une coopération renforcée entre administrations. La TVA est particulièrement touchée par cette dimension intracommunautaire, en particulier avec le développement des fraudes de type carrousel qui y trouvent un cadre propice. Bien qu'en progrès, cette coopération est pourtant encore loin de répondre aux défis qui lui sont posés.

1 - Une coopération encore limitée

a) Un bilan modeste au niveau communautaire

Définie par le règlement (CE) 1798/2003 du 7 octobre 2003, l'assistance administrative en matière de TVA souffre de nombreuses difficultés de mise en œuvre.

Dans l'un de ses rapports d'évaluation sur la coopération administrative, la Commission européenne avait ainsi souligné, en 2009, la fréquence des réponses tardives aux demandes de coopération, et, parfois, leur insuffisante qualité. Le faible nombre d'échanges automatiques d'informations sans demande préalable était relevé (« *pour la vente à distance, par exemple, seuls 5 échanges d'informations ont eu lieu en 2007* »). La Commission mentionnait l'absence d'un « *système de retour d'information* », l'Etat à l'origine de l'information ignorant si son exploitation par l'Etat destinataire avait abouti à des résultats concluants. Le rapport relevait enfin la non-validité des numéros de TVA et les retards enregistrés dans la correction des données contenues dans la base de données VIES.

Le bilan de l'assistance en matière de recouvrement est encore plus décevant. Cette assistance joue dans les cas où la TVA est due dans un Etat membre par un redevable établi dans un autre Etat de l'Union européenne. Selon la Commission européenne, le taux global de

recouvrement afférent aux demandes de recouvrement entre Etats membres est de l'ordre de 5% (tous impôts confondus). La directive du 16 mars 2010 renforçant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement d'impôts et de taxes, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2012, doit en principe permettre d'accélérer le recouvrement forcé des créances fiscales par la mise en place d'un titre exécutoire européen et l'application de mesures conservatoires dans l'Etat membre requis.

Les données fournies par la DGFIP illustrent le niveau d'implication inégal des Etats dans la coopération administrative en matière fiscale. La France sollicite beaucoup plus les Etats étrangers qu'elle n'est elle-même sollicitée par ces derniers. Les montants recouverts restent très faibles.

Tableau 12 :

Bilan du recouvrement au niveau communautaire (2010-11)

En M€	Créances françaises à recouvrer à l'étranger	Créances étrangères à recouvrer en France
Prises en charge	614	51
Apurements ⁶⁷	329	33
Prises en charge nettes (prises en charge - apurements)	285	18
Recouvrement	6	2
	2%	11%

Source DFGIP

b) Des échanges bilatéraux à peine plus importants qu'au début des années 2000

En ce qui concerne la France, le tableau ci-dessous montre une tendance à la stagnation des échanges d'informations depuis le début des années 2000. Une accélération se constate en 2010 (du moins pour les demandes d'assistance adressées par la France), mais il est encore trop tôt pour savoir s'il s'agit d'un mouvement isolé ou s'il correspond à une dynamique véritable.

⁶⁷ Le montant des apurements correspond aux dossiers qui sont clos car il n'existe aucune perspective de recouvrement sur le territoire de l'Etat requis ou parce que l'Etat requis a retiré sa demande.

Tableau 13 : Nombre de demandes d'assistance internationale

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Demandes émises par la France	2 322	1 433	1 671	1 121	1 349	1 442	1 469	1 608	2 530
Demandes reçues par la France	1 804	1 601	2 155	1 896	1 677	1 648	1 821	2 033	1 853

Source : DGFIP.

Le pourcentage de réponses faites par les autorités françaises aux demandes étrangères dans un délai de trois mois (prévu par un règlement communautaire de 2003) se situe à 85 % en 2010. Il est stable depuis plusieurs années. La durée moyenne de réponse est de 112 jours (contre 97 jours en 2009).

Le pourcentage de réponses faites par les autorités étrangères aux demandes françaises dans un délai de trois mois est de 64 % en 2010, en forte baisse par rapport aux années précédentes (75 % en 2008, 81 % en 2009). Le délai moyen de réponse est de 119 jours. Il varie cependant fortement selon les pays et, pour ceux-ci, selon les années. Ainsi, le délai moyen des réponses de l'administration espagnole est passé de 207 jours en 2009 à 92 jours en 2010.

Le principal secteur visé par l'assistance française et étrangère concerne le négoce des véhicules automobiles qui représente en moyenne, sur la période 2008-2011, 40 % des demandes formulées par la France en matière de TVA. Il explique en particulier l'émergence, parmi les interlocuteurs de la France, de plusieurs Etats d'Europe orientale (Pologne, Roumanie) qui servent souvent de plate-forme pour ce type de fraude. Celle-ci se développe de plus en plus fréquemment de façon ramifiée, entre plusieurs pays (Pologne, Allemagne, France, ou bien Portugal, Espagne, France) afin de multiplier les structures-écran.

Les contrôles multilatéraux entre les autorités de ces Etats demeurent pourtant encore rares, alors qu'ils constituent souvent la réponse adaptée pour démanteler ce type de réseaux : 3 seulement ont eu lieu au plan communautaire entre 2007 et 2011. Ils ont conduit à rappeler 66,5 M€ de droits.

2 - Des données de masse issues de la base VIES

Les échanges entre administrations existent depuis plusieurs années à partir de la base communautaire VIES (*VAT Information and Exchange System*) qui est alimentée par les états récapitulatifs (numéros

de TVA du vendeur et de l'acquéreur, montant facturé) des entreprises procédant à des livraisons communautaires. Cette base, longtemps incomplète, puisqu'elle ne comprend d'états récapitulatifs relatifs aux prestations de service que depuis 2010, peut permettre de relever des discordances entre les informations qu'elle comporte (montants des livraisons déclarées par les Etats membres vers la France) et celles qui sont déclarées par les opérateurs français.

L'exploitation de ces données à des fins de contrôle fiscal suppose un traitement de masse, réalisé en France par la DNEF. Ce dispositif est cependant lourd et dépend de la qualité des sources nationales. Même s'il a été décidé au niveau communautaire de ramener les délais d'alimentation de trois mois à un mois en 2010, cet outil doit être complété par des dispositifs plus réactifs pour appréhender les fraudes plus diffuses.

3 - Une initiative prometteuse mais à confirmer : EUROFISC

Le caractère insuffisant du bilan de l'assistance administrative en matière de TVA a suscité très récemment de nouvelles initiatives de la part de la Commission et des Etats membres. L'accent a tout d'abord été mis sur l'échange rapide d'informations ciblées entre Etats et le partage d'analyses de risques pour lutter contre les fraudes les plus graves (par exemple les carrousels).

EUROFISC, constitué depuis 2011 à la suite d'une initiative française (conseil Ecofin du 7 octobre 2008), répond justement à cet objectif.

Il s'agit d'un réseau regroupant les services de 26 Etats de l'Union spécialisés dans les fraudes les plus élaborées, constitué dans le but d'alimenter un système commun d'alerte sur des sociétés soupçonnées de participer directement ou indirectement à des fraudes complexes ou de grande ampleur. EUROFISC est composé de quatre groupes de travail :

- un groupe généraliste d'échanges d'informations spontanées afin de mettre sous suivi des sociétés en relation avec des sociétés défaillantes ;

- un groupe dédié à la lutte contre les carrousels de voiture (« AUTOCANET ») ;

- un groupe traitant des fraudes au « régime 42 » ;

- un groupe de veille sur les nouveaux types de fraudes.

Par rapport à son prédécesseur constitué en 2004 (« EUROCANET »), EUROFISC ambitionne de se signaler par une plus

grande réactivité. Les informations sur des entreprises suspectes sont ainsi transmises de façon informelle, en continu et en temps réel. Depuis sa création en 2011, plus de cent mille informations ont été traitées au niveau européen portant sur 25 000 sociétés et 3 000 entreprises ont été placées sous « surveillance ».

Ce cadre souple, reposant sur le volontarisme des Etats membres, peut en particulier constituer une réponse adaptée aux fraudes complexes. Il suppose cependant une étroite coopération entre Etats, et au sein de chacun d'eux entre les différents services. On relève à cet égard que, si l'administration centrale de la DGDDI, participe aux travaux d'EUROFISC, la direction nationale de la recherche et des enquêtes douanières (DNRED) n'y est pour l'instant pas suffisamment impliquée alors même qu'un groupe de travail traite des fraudes au régime douanier dit « 42 » dans ce nouveau cadre coopératif.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Les droits redressés par la DGFIP sont stables depuis une dizaine d'années, alors même que l'ampleur de la fraude s'est accrue. Les résultats du contrôle fiscal, au-delà d'une constance apparente, enregistrent donc une véritable dégradation. Celle-ci est encore plus sensible si l'on considère non seulement les droits redressés mais aussi les sommes effectivement recouvrées (qui sont de l'ordre de 50 % des droits rectifiés en contrôle fiscal externe).

Les résultats du contrôle des remboursements de crédits de TVA présentent une grande variabilité annuelle depuis 2008 qui n'est pas seulement imputable à la mise en œuvre du plan de relance de l'économie. Le contrôle fiscal externe des remboursements est orienté à la baisse. Une vigilance doit être maintenue pour ne pas affaiblir le niveau du contrôle.

La couverture du contrôle fiscal externe reste déséquilibrée selon les régimes de TVA, malgré une légère inflexion depuis ces dernières années. De plus, les rectifications qui n'ont qu'un impact sur la trésorerie de l'Etat et sont sans effet sur la situation budgétaire représentent un nombre élevé de motifs de redressements.

Une plus grande coopération entre la DGFIP et la DGDDI est d'autre part nécessaire pour améliorer le contrôle de la « TVA pétrole », plus particulièrement du droit à déduction. Une modification législative permettrait aussi de mieux asseoir juridiquement les contrôles de la DGFIP.

L'ensemble de ces constats renvoie aux difficultés, précédemment mentionnées, de l'administration à déceler et réprimer une fraude de plus en plus diverse.

Face à cette situation, l'administration dispose d'outils juridiques nombreux qui constituent aujourd'hui un ensemble très complet. Les voies d'amélioration sont surtout à rechercher au niveau de leur mise en œuvre, même si un assouplissement législatif s'avère nécessaire pour une utilisation plus effective de la procédure de flagrance fiscale. L'administration n'a en effet bien souvent recours à ces outils (L. 16 D notamment) qu'une fois certaine d'aboutir à un redressement.

Des progrès peuvent également être accomplis en matière de contrôle des numéros de TVA. L'accélération des procédures de suspension d'un numéro exige en outre une révision de ces procédures qui, actuellement centralisées au niveau de la DNEF, pourraient utilement être déconcentrées dans les directions territoriales.

Enfin, la coopération internationale doit encore progresser. Des avancées récentes ont certes été enregistrées avec la mise en place du réseau EUROFISC qui permet un échange rapide d'informations entre Etats membres de l'Union européenne sur les fraudes les plus graves. Cependant, la réduction des délais de réponse aux demandes de coopération entre Etats doit être poursuivie. Cette intensification nécessaire de la coopération entre Etats européens pourrait en particulier revêtir la forme de contrôles coordonnés entre les administrations nationales.

La Cour formule les recommandations suivantes :

- renforcer le contrôle des droits à déduction en matière de « TVA pétrole » en :

- assurant une meilleure transmission des informations entre la DGDDI et la DGFIP ;

- modifiant l'article 298 du code général des impôts qui consoliderait juridiquement le pouvoir de contrôle de la DGFIP.

- accroître la portée de la procédure de flagrance fiscale en prévoyant qu'elle puisse s'appliquer à l'ensemble des exercices qui ne sont pas prescrits, et non comme aujourd'hui à la seule période d'imposition en cours.

- accélérer le délai de mise en œuvre de la suspension des numéros de TVA intracommunautaire en déconcentrant cette procédure au niveau des directions territoriales.

Conclusion générale

L'enquête sur la gestion et le contrôle de la TVA a mis en évidence des problématiques dont certaines sont spécifiques à la TVA, tandis que d'autres présentent un caractère plus général.

Des marges de progrès significatives existent pour réduire les coûts de gestion, qu'il s'agisse de la généralisation des téléprocédures, de la réforme du régime simplifié d'imposition ou de la rationalisation du recouvrement qui s'opère aujourd'hui à travers deux réseaux comptables, celui de la DGFIP et de la DGDDI.

La connaissance détaillée de la fraude importante qui caractérise cet impôt reste encore très insuffisante. La DGFIP en est consciente et a pris l'initiative de lancer des contrôles fiscaux aléatoires sur une grande échelle afin d'affiner son chiffrage et de mieux en percevoir les déterminants. Ce travail doit être le prélude à l'établissement d'une cartographie et d'une typologie sectorielle de la fraude afin de pouvoir adapter en conséquence l'organisation et les méthodes du contrôle fiscal.

Face à une fraude très diverse dans ses caractéristiques, de la plus diffuse et la plus fruste (activités occultes, fausses factures) à la plus complexe (à dimension internationale, empruntant le vecteur de la dématérialisation), l'administration a procédé à diverses adaptations au niveau des directions nationales et des services territoriaux. Les méthodes traditionnelles de recherche, de programmation et de contrôle fiscal doivent néanmoins s'adapter en profondeur aux évolutions tant du tissu économique que de la nature des échanges.

Les compétences de la DGFIP et de la DGDDI sont souvent très imbriquées. Pourtant, l'examen des modalités pratiques de gestion et de contrôle révèle une articulation insuffisante entre les deux administrations, sans que les inconvénients induits par cette dualité (absence de compte fiscal unique pour un même opérateur, segmentation des services de recherche et de contrôle) soient compensés par un niveau de coopération adéquat. Cette coopération est en effet demeurée jusqu'à présent trop formelle et trop ponctuelle.

Les résultats du contrôle fiscal mettent en évidence une situation contrastée du point de vue des outils à disposition de l'administration. Le législateur a considérablement étoffé depuis le milieu des années 2000 l'arsenal juridique de lutte contre la fraude. Certaines des procédures qui ont alors vu le jour (flagrance fiscale, « L. 16 D ») sont cependant peu

utilisées, ce qui appelle à la fois des modifications de pratiques et des ajustements de texte.

Au-delà de ces constats relatifs à la gestion et au contrôle de la TVA, des questions plus larges sont aussi soulevées.

La première concerne l'organisation de la DGFIP. Celle-ci abrite à la fois une organisation territorialisée, proche du redevable et au contact d'une fraude localisée, et des directions à périmètre beaucoup plus large (DIRCOFI et directions nationales) qui sont chargées d'une fraude de plus grande ampleur, fréquemment transnationale. Comme la Cour l'a déjà relevé, cette organisation, héritée de l'histoire, n'a pas été modifiée à l'occasion de la fusion entre la DGI et la DGCP. Elle permet en théorie d'embrasser les divers types de fraude, de la plus simple et la plus territorialisée à la plus dématérialisée et à la mieux insérée dans les flux d'échanges globalisés. L'équilibre entre les structures nationales spécialisées et les structures territoriales mériterait néanmoins d'être revu au bénéfice des premières. En outre, pour que fonctionne efficacement une telle organisation, deux conditions s'avèrent nécessaires : d'une part, il importe que les moyens soient mieux alloués en fonction des enjeux, ce qui suppose une cartographie de la fraude constamment ajustée et un management adéquat. Or, la fraude est encore mal connue et l'allocation des moyens demeure étroitement liée à un objectif d'équilibre territorial entre départements ou grandes régions. D'autre part, il est nécessaire que le réseau formé par l'administration de la DGFIP soit irrigué par un double mouvement : descendant, depuis les directions nationales jusqu'aux directions territorialisées pour que ces dernières se familiarisent davantage avec les fraudes les plus élaborées ; ascendantes, pour que les directions nationales soient alimentées en permanence par de nouveaux sujets. La tendance spontanée à un développement cloisonné contrarie la réalisation de cet impératif. Cet obstacle ne peut être levé que par un pilotage renforcé de ce réseau.

La TVA offre également un exemple de l'insuffisante articulation entre les différents systèmes d'information de l'Etat. La juxtaposition des applications informatiques, souvent conçues sans souci d'interopérabilité entre elles au sein d'une même direction, et a fortiori entre administrations différentes, nuit à la fois à la qualité de la relation au redevable et à l'efficacité du contrôle. En matière de TVA, il n'existe ainsi pas de compte fiscal unique pour les assujettis qui doivent s'adresser à deux administrations distinctes. La DGDDI et la DGFIP ne bénéficient pas non plus d'outils communs pour mieux lutter contre la fraude. Elles trouvent des substituts dégradés à cet optimum dans l'ouverture conjointe mais pas toujours total de leurs applications (SIRIUS PRO, TSE, FICOBA, DELT@, etc.). Cette situation n'est pas propre à la gestion et

au contrôle de la TVA. Les avancées sont encore trop timides et devraient aller entre les deux administrations jusqu'à la constitution d'une base de données commune.

Un troisième sujet soulevé à l'occasion de cette enquête, mais qui a aussi une portée plus générale, concerne la coopération internationale. Alors que la nécessité de ce renforcement est incontestable, force est de constater que ses résultats sont encore limités malgré quelques avancées significatives dont la plus notable est EUROFISC, d'ailleurs à l'initiative de la France. Le renforcement de la coopération internationale doit constituer une priorité afin de mieux faire face à la fraude et implique de mobiliser davantage les divers outils (échanges d'informations, vérifications coordonnées) utilisables à cet effet.

L'ampleur actuelle de la fraude à la TVA et les défis que représente pour l'avenir, en ce domaine, le mouvement croissant de dématérialisation des échanges et de globalisation des économies appellent de la part des pouvoirs publics une réponse à la hauteur des enjeux.

Plusieurs dispositions législatives ont été adoptées récemment en ce sens de même que diverses initiatives ont été prises par la DGFIP pour renforcer l'efficacité de son action.

Ces initiatives dispersées doivent aujourd'hui être rassemblées, mises en cohérence et amplifiées en y associant les autres administrations, au premier rang desquelles la DGDDI.

Ce devrait être l'objet d'un plan d'ensemble à trois ans de lutte contre la fraude en matière de TVA, énonçant la stratégie mise en œuvre, les objectifs visés, les moyens mobilisés ainsi que les conditions de pilotage et de suivi de l'action engagée.

Annexes

Annexe 1 :

Demande de l'Assemblée nationale

Annexe 2 :

Réponse du Premier président de la Cour des comptes au Président de la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée nationale

Annexe 3 :

Liste des entretiens réalisés

Annexe 4 :

La répartition des compétences en « TVA pétrole »

Annexe 5 :

Alimentation de la base *VIES* par la DGDDI

Annexe 6 :

Liste des sigles utilisés

Annexe 1 : Demande de l'Assemblée nationale

ASSEMBLÉE NATIONALE

COMMISSION DES FINANCES,
DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU PLAN

LIBERTÉ

Le Président

PARIS, le 7 décembre 2011

n° 1265

Monsieur le Premier Président,

J'ai l'honneur de vous faire connaître les sujets sur lesquels la commission des Finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire demande à la Cour des comptes la réalisation d'enquêtes en application du 2° de l'article 58 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances :

- la gestion et le contrôle de la TVA ;
- la réintégration de la France dans le commandement intégré de l'OTAN : quel coût et quelles pistes d'économies possibles ?
- le coût du dossier médical personnel depuis sa mise en place ;
- l'organisation des secours en montagne et de la surveillance des plages ;
- l'orientation à la fin du collège : la diversité des destins scolaires selon les académies.

La Commission ne verrait que des avantages à ce que les communications de la Cour lui reviennent de façon étalée dans le temps, dans le respect du délai fixé à l'article 58, afin de lui permettre d'en tenir pleinement compte au cours du débat budgétaire. Ainsi, il serait souhaitable que la communication concernant la gestion et le contrôle de la TVA soit disponible en premier lieu, les autres pouvant, si possible, nous parvenir dans l'ordre indiqué ci-dessus.

Par ailleurs, la commission des Finances a adopté ce jour le dernier rapport de la mission d'évaluation et de contrôle de cette année, et je tenais, à cette occasion, à remercier bien vivement les magistrats de la Cour des comptes pour la qualité de leur contribution aux travaux de la mission.

Je vous prie de croire, Monsieur le Premier Président, à l'assurance de mes sentiments les meilleurs.


Jérôme CAHOZAC

Monsieur Didier MIGAUD
Premier Président de la Cour des comptes
13 rue Cambon
75001 PARIS

**Annexe 2 : Réponse du Premier président de la Cour des comptes au
Président de la commission des finances, de l'économie
générale et du plan de l'Assemblée nationale**

*Le Premier Président
de la
Cour des Comptes*

Paris, le 11 01 12

Monsieur le Président,

En réponse à votre courrier en date du 7 décembre 2011, relatif à la réalisation d'enquêtes en application de l'article 58-2 de la loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, j'ai le plaisir de vous confirmer que la Cour devrait être en mesure de vous faire parvenir un rapport sur la gestion et le contrôle de la TVA pour le mois de février 2012.

Les enquêtes suivantes devraient pouvoir vous être remises par la Cour au 14 septembre 2012 :


- la réintégration de la France dans le commandement intégré de l'OTAN : quel coût et quelles économies possibles ?
- l'organisation des secours en montagne et de la surveillance des plages ;
- l'orientation à la fin du collège : la diversité des destins scolaires selon les académies.

Enfin, l'enquête relative au coût du dossier médical personnel depuis sa mise en place vous parviendrait le 28 septembre 2012.

Je vous propose que, comme les années précédentes, des échanges entre les rapporteurs spéciaux et les présidents de chambre concernés puissent avoir lieu dans les semaines qui viennent afin de préciser le champ et la portée de ces enquêtes.

Je vous rappelle enfin que M. Jean-Marie Bertrand, président de chambre, rapporteur général, se tient à la disposition de la commission des finances de l'Assemblée nationale pour tous les sujets qu'elle souhaiterait aborder avec la Cour.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Président, l'expression de ma haute considération.


Didier MIGAUD

Monsieur Jérôme CAHUZAC
Président de la Commission des finances,
de l'économie générale et du Plan
126, rue de l'Université
75355 PARIS CEDEX 07 SP

Annexe 3 : Interlocuteurs interrogés

ASSEMBLEE NATIONALE

- Thierry Carcenac, député, membre de la commission des finances,
- Charles de Courson, député, vice-président de la commission des finances.

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES (DGFIP)

- Jean-Marc Fenet, directeur adjoint chargé de la fiscalité.
- Maxime Gauthier, chef du service de la gestion fiscale.
- Jean-Louis Gautier, sous-directeur du contrôle fiscal (CF).
- Jean-Marc Valès, sous-directeur des professionnels et action de recouvrement (GF-2)
 - Edouard Marcus, chef du bureau stratégie et méthodes de contrôle (CF1), Maud Daniel-Prevel et Joelle Massoni, bureau CF1, Chantal Campagnolo, sous-direction du contrôle fiscal.
 - Maïté Gabet, chef du bureau des affaires internationales, CF3.
 - Régine Dupuy, chef du bureau de l'animation de la fiscalité des professionnels (GF-2A), François Rollo et Hélène Ausseil, bureau GF-2A.
 - Christine Mangas, chef du bureau des droits et outils du recouvrement (GF-2B), Dominique Fenouil et Frédéric Dague, bureau GF-2B.
 - Dariusz Kaczynski, chef du bureau des études générales, pilotage et documentation, JF-2A, Patricia Lechard, bureau JF-2A.
 - Véronique Rigal, chef du bureau du contentieux et recours gracieux relatifs aux taxes sur le chiffre d'affaires, JF-2C.
 - Bernard Salvat, directeur national des enquêtes fiscales (DNEF), David Gilles, responsable de la cellule d'analyse et de recherche des fraudes (DNEF).
 - Philippe Moutié, directeur des grandes entreprises (DGE), Valérie Christien, chef de la deuxième division (DGE).
 - Olivier Sivieude, directeur des vérifications nationales et internationales (DNVI), Laurent Guillon, Nicolas Clement, directeur divisionnaire, 2^{ème} division (DVNI), Christian Bery.
 - Alain Lelouey, directeur du programme Copernic, Catherine Lemesle, bureau Copernic 5, Stéphane Lemoine, bureau Copernic 3, Michel Gautier, bureau Copernic 6, Jean-Louis Botto, bureau Copernic 6, Nadine Louis, bureau Copernic 5.

- DRFIP Ile de France et Paris : Olivier Machu (responsable du pôle gestion fiscale Nord Est), Pierre Broussole (chef de la brigade de contrôle et de recherche de Paris Est), Mme Merigoux, Hubert Baysson (chef de la 5^e brigade de vérification de Paris Nord), Claire Simonot (chef du PCE du 12^e arrondissement), Claude Duvert (chef du SIE), Jean-Yves Istria (pôle gestion fiscale Nord Est).

- DRFIP de Rhône-Alpes et du département du Rhône : Bernard Moncere (directeur régional), Patrick Vargiu (responsable du pôle gestion fiscale de la DRFIP), Laurent Didier (chef du SIE de Lyon Presqu'île), Chantal Seimandi (chef du PCE de Lyon Presqu'île), Cécile Jullien (chef de la 2^e brigade départementale de vérification de Lyon), Aubert Equibet (chef de la brigade de contrôle et de recherche du département du Rhône).

- DRFIP de Champagne-Ardenne et de la Marne : Jean-Marc Ferrali (directeur régional), Gabriel Gazenmuller (responsable du pôle gestion fiscale).

- DRFIP Nord Pas-de-Calais et département du Nord : Christian Ratel (directeur), François Cousin (responsable du pôle de gestion fiscale), Gilles Dubost (pôle gestion fiscale).

- DRFIP Est : Michel Deville (directeur), Philippe Herbourg, Philippe Paysant (coordination interrégionale, contrôle de gestion), Jean Gravina (chef de la brigade de Metz).

- DRFIP Seine-Maritime : Jean-Jacques Le Roux (directeur), Jean-Noël Costerg (adjoint), Didier Nivelles (responsable du pôle Contrôle Expertise de Dieppe), Alain Berreville (responsable du SIE Le Havre Estuaire), Nathalie Pouliquen (responsable de la BCR).

- DRFIP de Provence Alpes Côte d'Azur et du département des Bouches du Rhône : Claude Reisman (directrice).

- DDFIP des Hauts de Seine : Jean-Louis Bourgeon (directeur), Gilbert Bibollet (directeur du pôle gestion fiscale), Christine Bessou Nicaise (adjointe au pôle fiscal), Jean-Louis Fourquet (chargé de la maîtrise des risques), Eloïse Borg (chef du PCE d'Issy-les-Moulineaux), Marie-Hélène Lapp (responsable du SIE de Nanterre Ville), Katia Archer (adjointe à la division du contrôle fiscal de la DDFIP des Hauts de Seine), Gilles Hoarau (responsable de la 11^e brigade de vérification).

- DDFIP de Seine-Saint-Denis : Jean Labayen (responsable du pôle gestion fiscale de la DDFIP), Chrytel Germain (responsable de la 8^e brigade départementale de vérification), Nadine Leroy (responsable du PCE d'Aubervilliers), Roselyne Tenoudji-Cohen (responsable du SIE d'Aubervilliers).

- DIRCOFI Ile de France Est : Martine Meunier (directrice), Isabelle Mosconi (responsable de la 2^e division du contrôle fiscal), Alan Vaillant (chef de la 2^e brigade de vérification générale).

- DIRCOFI Rhône-Alpes Bourgogne : Chantal Marchand (directrice), Françoise Petipe (administratrice des finances publiques, Philippe Carron (responsable de la division animation), Thierry Cavalieri (responsable de la division contentieux), Caroline Mornand, Pierre Mas, Isabelle Pourcelot, Christine Traissard, Sophie Tondoux, Michel Achard, Jean-Yves Picard, Marie-Laure Doly (chefs de brigade), Lisette Panis, Christine Chambre, Sébastien Prodhomme, Bénédicte Lempereur, Régis Carron, Julien Paoli, Jean-Marc Illy, Jean-Marie Denis de Trobriand, Youssef Bouima, Michel Bordat (vérificateurs).

- DIRCOFI Nord : Paul Touzet (directeur), Patrick Leguy, Alain Betourne et Benoît Demeulemesteer (équipe de direction), Jean-Luc Legrand (chef de la 11^e brigade régionale de vérification de Béthune), Christian Delpierre (vérificateur à la brigade de Béthune).

DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE (DLF)

- Marie-Christine Lepetit, directrice de la législation fiscale.
- Antoine Magnant, sous-directeur de la fiscalité des transactions (D).

DIRECTION GENERALE DES DOUANES ET DES DROITS INDIRECTS (DGDDI)

- Jérôme Fournel, directeur général.
- Francis Bonnet, chef de service.
- Gérard Schoen, sous-directeur des affaires juridiques, du contentieux, du contrôle et de la lutte contre la fraude (D).
- Jean-Michel Thillier, sous-directeur du commerce international (E).
- Henri Havard, sous-directeur des droits indirects (F).

- Christophe Cuidard, chef de la cellule contrôle de gestion.
- Claire Lefebvre, chef du département des statistiques et des études économiques (DSEE), Jean-Thierry Rouaix (DSEE).

- Hélène Ehrburger, chef du bureau du budget, programmation, affaires financières et réseau comptable (B1), Yann Ambach, adjoint au chef du bureau B1.

- Pascal Pons, chef du bureau des études et projets du système d'information (C1) Didier Calizzano, adjoint au chef du bureau C1, Christine Dulon et Karine Vendroux, bureau C1.

- Thomas Charvet, chef du bureau des affaires juridiques et du contentieux (D1), Frédérique Louis, adjointe au chef du bureau D1.

- Gil Lorenzo, chef du bureau de la politique des contrôles (D2).

- Annick Bartala, chef du bureau de la politique du dédouanement (E3), Nadine Lebourdier, adjointe au chef du bureau E3.

- Sandrine Le Gall, chef du bureau de la fiscalité, des transports et politiques fiscales communautaires (F1), Laure Salaün, adjointe au chef du bureau F1, Karine Moreau, bureau F1.

- Sébastien Cetti, adjoint au chef du bureau de la fiscalité de l'énergie, de l'environnement et lois de finances (F2), Claire Grouffal, bureau F2.

- Jean-Paul Garcia, directeur national de la recherche et des enquêtes douanières (DNRED), Denis Millet, directeur des enquêtes douanières, B. Bodin, direction du renseignement douanier, Guy Nestar et François Monin, enquêteurs – troisième division des enquêtes.

- Mohamed Anflous et Thomas Fevre, service national de la douane judiciaire (SNDJ).

- Direction régionale des douanes de Roissy Fret : Philippe Legue (directeur régional), Alain Lefevre (chef du bureau Principal Nord), Laurent Sierra (chef du pôle d'action économique), Christophe Verbois (chef du bureau de Roissy Banale), Emilie Lamarque et Florent Braud (bureau de Roissy Banale).

- Direction régionale des douanes du Havre : Eric Dupont-dutilloy (directeur régional), Maurice Ruel (receveur régional), Michel Marin (chef du pôle d'action économique), Sophie Houssin-Letellier (pôle d'action économique), Soizic Bento Da Costa Tesniere (pôle d'action économique), Serge Vera (adjoint à la direction régional), Guy Chatelain (chef de la cellule de renseignements et d'orientation des contrôles), Jean-Christophe Ruel (chef du service régional d'enquête), Sandra Francerie Deliau (adjointe au chef de la division du Havre Port), Christian Belenger (chef de la division du Havre extérieur), Eric Bocquillon (chef du bureau

de douane du Havre Antifer), Jean-Pierre Musard (chef du bureau de douane de Gonfreville Raffinerie).

- Direction régionale des douanes de Paris : Norbert Bach (chef de la division des opérations commerciales et des contributions indirectes, Dominique Jacomy-Faup (chef du bureau de douane Paris Principal), Nicole Monville (adjointe au chef du bureau), Robert Rimbon (chargé de la centralisation des transferts de droit à déduction en TVA pétrole), Michel Adraste (chef du service régional d'enquête).

- Direction régionale des douanes de Paris Est : Jean-Louis Bouvier (directeur régional), Guy Gouin (receveur régional), Philippe Bracco (chef du bureau de douane de Marne La Vallée), Corinne David (adjointe au chef du bureau).

DIRECTION GENERALE DU TRESOR

- Stéphane Lhermitte, chef du bureau des études fiscales (FiPU2).

ADMINISTRATIONS ETRANGERES

- Yannic Hulot, président d'EUROFISC, coordinateur de l'OCS en Belgique.

- Donato Raponi, chef de l'unité TVA et autres taxes sur le chiffre d'affaires, DG-TAXUD, Commission européenne.

OPERATEURS

- Michel Taly et Marc Brocardi, avocats, cabinet Arsene TAXAND.

- Marie-Pascale Antoni, (responsable de la fiscalité du MEDEF), Jean-Paul Ouaksel (président du groupe de travail sur la TVA, MEDEF), Jean-Philippe Lacroix (président du groupe de travail sur la douane, MEDEF), Marc Bouzigues (PSA Peugeot Citroën, MEDEF), Jacques Antzenberger (MEDEF).

- Pascal Labet, directeur des affaires économiques et fiscales de la confédération générale des petites et moyennes entreprises (CGPME).

- Dominique Picard, directeur général de l'union nationale des professions libérales (UNAPL), Régine Colas, présidente de la

conférence des associations régionales agréées des professions libérales (ARAPL).

- Michèle Petitgenet, présidente, Evelyne IRIGARAY, déléguée générale de l'Office de développement par l'automatisation et la simplification du commerce extérieur (ODASCE).

- Jean-Pierre Flouzat et Joël Gouyet, direction fiscale du groupe EXXONMOBIL.

- Jean-Marie Thonnon, chef de la division douanes accises, Stéphane Francois, responsable TVA, TOTAL RAFFINAGE MARKETING.

- Vincent Muller, Rémi Thomas et Philippe Michoudet, département Energies et alimentaire du groupe SIPLEC (groupement d'achats des centres E.LECLERC).

Annexe 4 : La répartition des compétences en « TVA pétrole »

	Avant la mise à la consommation	Lors de la mise à la consommation	Après la mise à la consommation
Régime particulier de la "TVA pétrole"	<p>Opérations portant sur les produits pétroliers du tableau B de l'art. 265 du CDN (y compris transport par pipe du pétrole brut) → DGDDI (régime suspensif)</p> <p>Opérations de transport portant sur les produits pétroliers du tableau B de l'art. 265 du CDN autres que le transport par pipe → DGFIP (acquittement de la TVA, régime de droit commun)</p>	<p>Opérations portant directement sur les produits pétroliers du tableau B de l'art. 265 du CDN (dont transport par pipe du pétrole brut) → DGDDI (acquittement de la TVA pétrole, régime spécial)</p> <p>Principe : droit à déduction sur les biens et services utilisés directement dans la production des produits pétroliers : exclusivement auprès de la DGDDI</p> <p>1e souplesse : possibilité de transférer ce droit à déduction auprès d'un autre redevable de la TVA pétrole. Gestion par la DGDDI. Article 298, 4.4° du CGI.</p> <p>2e souplesse : possibilité de déduire sur les déclarations de CA3 auprès de la DGFIP. Aucune base légale.</p> <p>Principe : droit à déduction sur les biens et services autres que ceux utilisés pour l'extraction, la fabrication, le transport par pipe ou le stockage des produits pétroliers : auprès de la DGDDI ou de la DGFIP. Article 298, 5. du CGI.</p>	<p>1e livraison du produit pétrolier (soit revente par un intermédiaire, soit utilisation comme consommation intermédiaire) → DGFIP (acquittement de la TVA, régime de droit commun, sur les opérations aval)</p>
Régime classique de TVA import (DGDDI) ou TVA intérieure (DGFIP)	<p>Opérations portant sur les produits pétroliers <u>importés</u> du tableau C de l'art. 265 du CDN → DGDDI (régime droit commun de la TVA importation)</p> <p>Opérations portant sur les produits pétroliers <u>non importés</u> du tableau C de l'art. 265 du CDN → DGFIP (acquittement de la TVA, régime de droit commun)</p>		<p>1e livraison du produit pétrolier (soit revente par un intermédiaire, soit utilisation comme consommation intermédiaire) → DGFIP (acquittement de la TVA, régime de droit commun)</p> <p>1e livraison du produit pétrolier (soit revente par un intermédiaire, soit utilisation comme consommation intermédiaire) → DGFIP (acquittement de la TVA, régime de droit commun)</p>

Annexe n° 5 : Alimentation de la base VIES par la DGDDI

La base de données communautaire VIES (*VAT Information and Exchange System*) a pour but le contrôle du régime intracommunautaire de la TVA. Elle doit permettre aux services fiscaux de vérifier que l'exonération de la TVA accordée dans l'Etat membre du vendeur ou du prestataire, s'accompagne bien d'une taxation correspondante dans l'Etat membre du client.

Avant le 1^{er} janvier 2010, la base VIES ne reprenait que les états récapitulatifs des clients relatifs aux livraisons intracommunautaires de biens⁶⁸. Les vendeurs déposaient des états mensuels ou trimestriels selon la réglementation applicable dans leur Etat, et les 27 Etats membres disposaient d'un délai de trois mois pour alimenter la base.

Depuis le 1^{er} janvier 2010, deux évolutions majeures sont intervenues afin de renforcer l'efficacité de la base VIES dans le cadre de la lutte contre les fraudes carrousel :

- les délais d'alimentation de la base VIES ont été raccourcis : la directive 2008/117/CE du Conseil du 16 décembre 2008, transposable au 1^{er} janvier 2010, généralise le principe d'un dépôt mensuel des déclarations VIES. Les Etats membres doivent transmettre leurs fichiers à la base VIES dans un délai n'excédant pas un mois à partir de la fin du mois d'exigibilité de la taxe (et non plus trois mois) ;

- la base VIES reprend également les prestations de services intracommunautaires : corrélativement à la mise en place du nouveau régime de taxation à la TVA des prestations de services, les prestataires de services sont désormais tenus d'établir un état récapitulatif reprenant les services pour lesquels la TVA est autoliquidée par le client. La directive autorise les Etats à accorder à leurs assujettis un rythme de dépôt trimestriel mais la base VIES doit être alimentée dans un délai n'excédant pas un mois à partir de la fin du trimestre.

S'agissant de l'état récapitulatif des clients relatifs aux biens, la France n'a jamais fait usage de la disposition communautaire autorisant un dépôt trimestriel. En 1993, cet état a en effet été fusionné avec la déclaration INTRASTAT qui est due mensuellement. Toutefois, jusqu'au 1^{er} janvier 2010, la France n'alimentait la base VIES que selon une

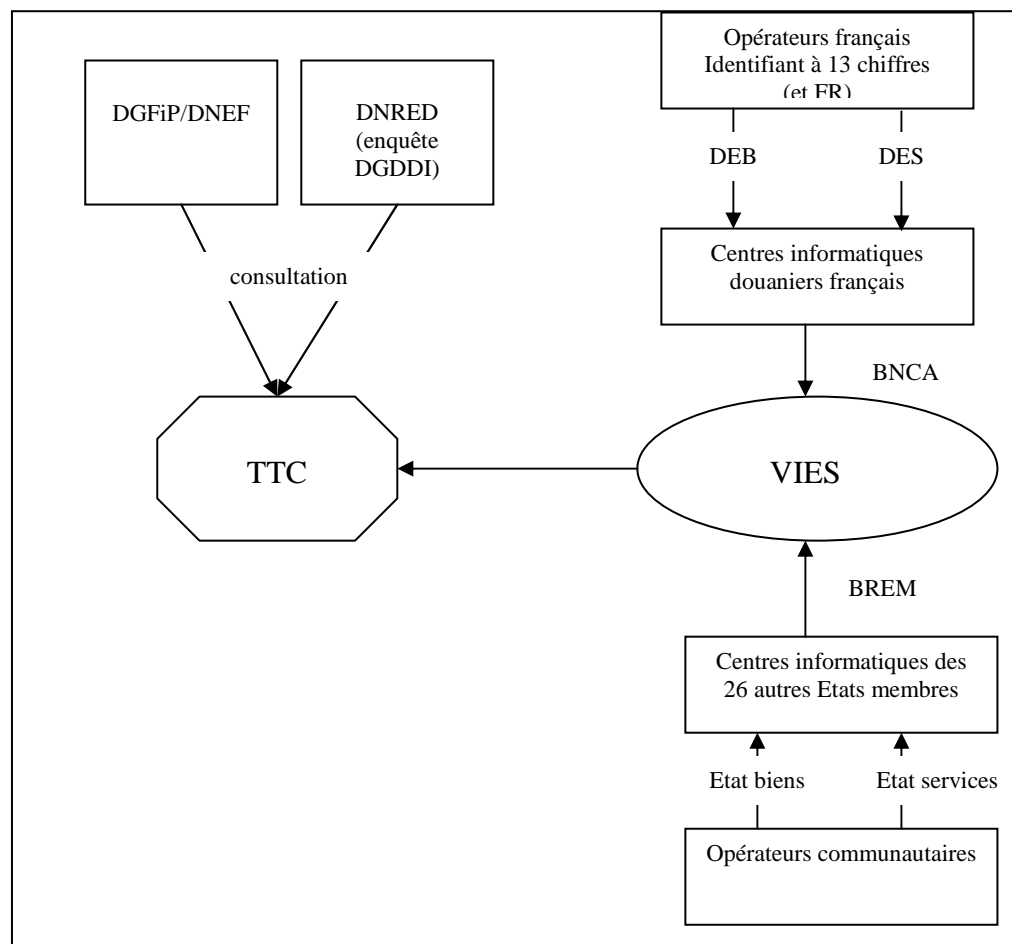
⁶⁸ L'état récapitulatif comprend les données suivantes : numéro de TVA vendeur, numéro de TVA acquéreur, montant facturé.

périodicité trimestrielle. Depuis cette date, elle transmet des fichiers mensuels.

L'état récapitulatif aux services est également collecté par la DGDDI depuis le 1^{er} janvier 2010. Le téléservice DES, accessible via le portail Prodouane, est ouvert depuis le 25 janvier 2010. Depuis cette date, la DGDDI injecte les fichiers DES dans la base VIES en même temps que les fichiers DEB.

La DGDDI reçoit par ailleurs les fichiers des 26 autres Etats membres reprenant les livraisons de biens et les prestations de services.

Enfin, elle met à la disposition de la DGFIP, l'outil TTC qui permet de restituer à la fois les données issues des états récapitulatifs des clients déposés par les sociétés françaises et ceux établis par les assujettis communautaires à destination des entreprises françaises.



BNCA : base nationale de chiffre d'affaires : livraisons et prestations intracommunautaires réalisées par des assujettis français.

BREM : base de recoupement entre Etats-membres : livraisons et prestations réalisées par les assujettis communautaires à destination des assujettis français.

Source : DGDDI/DSEE.

Annexe n° 6 : Liste des sigles utilisés

- BCR : brigade de contrôle et de recherche,
- BEP : brigade d'étude et de programmation,
- BIC : bénéfice industriel et commercial,
- BTI : bulletin de transmission d'informations,
- BNC : bénéfice non commercial,
- BVCI : brigade de vérification des comptabilités informatisées,
- CAC : comptabilité d'analyse des coûts,
- CAS : compte d'affectation spéciale,
- CFE : contrôle fiscal externe,
- COPERNIC : projet applicatif unique à l'ensemble de la DGFIP,
- CSP : contrôle sur pièces,
- DDFIP : direction départementale des finances publiques,
- DEB : déclaration d'échange de biens,
- DELT@ : téléprocédure permettant d'effectuer l'ensemble des déclarations liées au dédouanement,
- DES : déclaration européenne de services,
- DGDDI : direction générale des douanes et droits indirects,
- DGE : direction des grandes entreprises,
- DGFIP : direction générale des finances publiques,
- DIRCOFI : direction interrégionale du contrôle fiscal,
- DNEF : direction nationale des enquêtes fiscales,
- DNLF : délégation nationale à la lutte contre la fraude,
- DNRED : direction nationale de la recherche et des enquêtes douanières,
- DNVSF : direction nationale des vérifications de situations fiscales,
- DRESG : direction des résidents à l'étranger et des services généraux,
- DRFIP : direction régionale des finances publiques,
- DVNI : direction des vérifications nationales et internationales,
- EDI : échange de données informatisé,
- EFI : échange de formulaires informatisé,
- ETP : équivalent temps plein,
- EUROCANT : réseau communautaire anti-fraude, prédécesseur d'EUROFISC,
- EUROFISC : réseau communautaire anti-fraude,
- IFU : interlocuteur fiscal unique,
- INSEE : institut national de la statistique et des études économiques,
- IS : impôt sur les sociétés,
- ISOPE : téléprocédure permettant de déclarer la TICPE et la TVA sur les produits pétroliers auprès de la Douane,
- MEDOC : application informatique d'assiette de la TVA gérée par la DGFIP,
- NAF : nomenclature d'activité française,

- OCDE : organisation de coopération et de développement économiques,
- OEA : opérateur économique agréé,
- PAP : projet annuel de performances,
- PCE : pôle de contrôle et d'expertise,
- PDD : procédure de dédouanement domiciliée,
- PDU : procédure de domiciliation unique,
- PDC : procédure de dédouanement communautaire,
- PICF : plan interrégional de contrôle fiscal,
- PME : petite et moyenne entreprise,
- PRS : pôle de recouvrement spécialisé,
- RAR : reste à recouvrer,
- RSA : régime simplifié agricole,
- RSI : régime simplifié d'imposition,
- SIE : service des impôts des entreprises,
- télé-TVA : téléprocédure permettant de déclarer et payer la TVA auprès de la DGFIP
- TICPE : taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques,
- TRACFIN : traitement du renseignement et action contre les circuits financiers clandestins,
- TVA : taxe sur la valeur ajoutée,
- VIES : *VAT information and exchange system*, base de données communautaire des assujettis à la TVA.