
CONSEIL DES IMPOTS

**LES RELATIONS ENTRE LES
CONTRIBUABLES ET
L'ADMINISTRATION FISCALE**

XXe RAPPORT AU PRESIDENT DE LA
REPUBLIQUE

SOMMAIRE

	Pages
Introduction	7
Chapitre introductif – Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale : état des lieux	9
1 - Les contacts entre l'administration fiscale et les contribuables	11
2 - Les attentes des redevables de l'impôt sur le revenu vis-à-vis du système fiscal : le sondage du Conseil des impôts	25
3 - Propositions pour supprimer le décalage d'un an entre la perception des revenus et leur imposition	33
Chapitre I – La qualité de la norme fiscale	37
1 - Les conditions d'élaboration de la norme fiscale sont peu propices à l'amélioration de sa qualité	39
2 - La codification actuelle du droit fiscal ne garantit plus l'intelligibilité et l'accessibilité de la norme	55
3 - Le degré de sécurité juridique en matière fiscale est encore perfectible	65
4 – L'insuffisante qualité des textes fiscaux débouche sur un contentieux fiscal important	83
5 - Propositions en vue d'améliorer la qualité de la norme fiscale	95
Chapitre II – L'organisation de l'administration et des juridictions fiscales	119
1 - Une administration fiscale cloisonnée	123

2 - La réforme des structures administratives a été engagée mais demeure inachevée	131
3 - L'organisation du contentieux fiscal	161
4 - Propositions pour rendre plus lisible l'organisation de l'administration fiscale	169
Chapitre III – Les comportements administratifs face aux contribuables	175
1 - La mise en œuvre du contrat d'objectifs et de moyens a influencé positivement les relations entre les contribuables et l'administration fiscale	179
2 - La modernisation du contrôle fiscal passe par la poursuite de l'évolution des comportements administratifs	195
3 - La culture du dialogue est encore insuffisamment développée	225
4 – Propositions pour rééquilibrer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale	241
Conclusion	253
Liste des personnes rencontrées	257
Liste des tableaux	259
Liste des schémas	261
Glossaire	263
Liste des annexes	267
Sommaire détaillé	287
Sondage	294

Le présent rapport a été arrêté et délibéré par le Conseil des impôts composé de :

M. François LOGEROT, premier président de la Cour des comptes, président du Conseil des impôts,

*M. André BARILARI, inspecteur général des finances,
M. Michel BOUVIER, professeur agrégé des universités,
M. Michel DELAHOUSSE, inspecteur général des finances,
M. André GAURON, conseiller maître à la Cour des comptes,
Mme Chantal LARDENNOIS, conseiller à la Cour de Cassation,
Mme Monique LIEBERT-CHAMPAGNE, conseiller d'Etat,
M. Pascal MAZODIER, inspecteur général de l'INSEE,
M. Pierre PAUGAM, conseiller maître à la Cour des comptes,
M. François ROGER, conseiller à la Cour de Cassation,
M. Philippe TURQUET de BEAUREGARD, conseiller d'Etat,
Membres du Conseil des impôts.*

Le projet, présenté par le rapporteur général, *M. Christophe STRASSEL, conseiller référendaire à la Cour des comptes,* a été adopté au cours de la séance du 10 octobre 2002.

Les études dont le rapport constitue la synthèse, ont été effectuées par :

*M. Pierre HANOTAUX, inspecteur des finances,
M. François KRUGER, conseiller référendaire à la Cour des comptes,
M. Olivier LINDENMEYER, inspecteur des finances,
M. Vincent MAHE, maître des requêtes au Conseil d'Etat,
Rapporteurs,*

*M. Philippe DAUTRY, administrateur des services de l'Assemblée Nationale,
Chargé d'études.*

Le secrétariat du Conseil des impôts a été assuré par :

*M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller référendaire à la Cour des comptes,
secrétaire général du Conseil des impôts,
Mme Madeleine GALLO, attachée au secrétariat général du Conseil des impôts.*

INTRODUCTION

L'administration de l'impôt et le civisme fiscal

En choisissant le thème des « relations de l'administration fiscale avec les contribuables », le Conseil des impôts a entendu souligner l'importance d'un sujet longtemps négligé dans notre pays. Forte du caractère régalien de sa mission, l'administration fiscale a traditionnellement entretenu avec des usagers qualifiés « d'assujettis », des relations fortement teintées d'unilatéralisme.

Or, la situation de l'administration fiscale vis-à-vis des citoyens est particulière. A l'inverse d'autres administrations, elle n'intervient pas au bénéfice de personnes individuellement identifiées, mais de la collectivité dans son ensemble. C'est pourquoi l'impôt n'est jamais ressenti comme une réalité agréable. Dès lors, ceux qui ont la charge de l'administrer sont souvent placés face à des rapports difficiles à gérer, allant même parfois à la limite du conflit ouvert. Par nature, l'administration fiscale ne saurait donc être la plus populaire. Tout au moins doit-elle être respectée et sa légitimité reconnue.

Dans une société où la qualité des services offerts par les entreprises du secteur privé et les administrations publiques a fortement augmenté, l'administration fiscale a dû s'adapter pour préserver cette légitimité. Aussi s'efforce-t-elle aujourd'hui de répondre pleinement à sa mission de service public et de promouvoir un civisme fiscal accru.

Assujetti, contribuable, usager ou client ?

La multiplicité des termes servant à qualifier les contribuables témoigne de l'évolution en cours. Ainsi, la notion d'« assujetti », qui renvoie au caractère le plus hiérarchique et autoritaire des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, a-t-elle été supplantée au sein de la direction générale des impôts (DGI), par celle connotée plus positivement d'« usager ». On notera toutefois que certaines administrations fiscales étrangères vont plus loin et n'hésitent pas à parler de « clients ».

On retiendra dans le cadre du présent rapport, les expressions de « contribuable » et d'« usager de l'administration fiscale ». En revanche, on récusera le terme de « client ». Celui-ci se rapporte en

effet à une situation de marché, impliquant concurrence et liberté de choix, qui n'est manifestement pas celle du contribuable.

Renforcer le consentement à l'impôt

Lors de l'installation du Conseil des impôts, le 5 avril 1971, le ministre de l'Economie et des Finances de l'époque, M. Valéry Giscard d'Estaing, avait souhaité que cet organisme devienne l'instrument de la « réconciliation des Français avec leurs impôts ».

Le contexte des travaux du Conseil est aujourd'hui sensiblement différent. Les manifestations d'antifiscalisme qui avaient marqué la France dans les années 1950 et 1970 ont disparu et les relations entre l'administration fiscale et les contribuables semblent s'être durablement apaisées. Pour autant, il revient aux pouvoirs publics d'assurer la permanence du consentement à l'impôt des citoyens. Ce principe est certes respecté par l'intervention du Parlement, représentant les contribuables, pour établir l'impôt. La mise en œuvre quotidienne des normes fiscales étant toutefois réservée à l'administration, il a paru utile au Conseil des impôts d'examiner les relations entre cette dernière et les contribuables. A la fois le reflet et la condition du consentement à l'impôt, la qualité de ces relations a été au cœur des préoccupations de l'administration fiscale au cours des dernières années.

L'objet du présent rapport est de faire un bilan de la situation actuelle. Il se compose de quatre chapitres :

- un chapitre introductif, consacré à la « cartographie » des relations entre l'administration fiscale et les contribuables. Ce constat s'appuie notamment sur un sondage effectué pour le Conseil des impôts auprès d'un échantillon représentatif de contribuables ;
- une analyse critique de la qualité de la norme fiscale et de ses conséquences sur les relations entre l'administration et les contribuables ;
- un développement consacré à l'organisation de l'administration fiscale ;
- des considérations sur l'évolution des comportements administratifs face aux contribuables.

Chacun de ces chapitres est suivi de propositions traçant des pistes de réflexion pour l'avenir.

CHAPITRE INTRODUCTIF

Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale : état des lieux

1

Les contacts entre l'administration fiscale et les contribuables

L'expression « contribuable » ne désigne pas une réalité homogène : aussi distinguera-t-on nettement le cas des entreprises de celui des particuliers, dont les besoins, les préoccupations et les occasions de contacts avec les administrations sont très différents.

I. – Les particuliers

L'administration ne s'est préoccupée que récemment de la mesure de ses contacts avec les contribuables. Encore les instruments utilisés pour améliorer la connaissance de ses relations avec les administrés demeurent-ils limités, puisqu'il ne s'agit que d'enquêtes ou de sondages, effectués de façon interne ou par des instituts de sondages. Cette situation est d'autant plus frappante que l'administration fiscale dispose, par ailleurs, de données précises et sans cesse actualisées sur le fonctionnement interne de ses services. Cette dissymétrie témoigne de la priorité longtemps accordée aux considérations de gestion, la qualité du service offert aux contribuables n'étant devenue une préoccupation que plus récemment.

Le Conseil des impôts s'est appuyé sur les principales enquêtes disponibles pour établir une cartographie des contacts entre l'administration fiscale et ses usagers. Le résultat ainsi obtenu demeure fragile et imprécis. C'est toutefois le seul dont il soit possible de disposer aujourd'hui. Les études utilisées sont recensées dans le tableau n°1. Elles seront désignées, dans la suite du rapport, par les lettres indiquées ci-dessous :

Tableau n° 1 : Enquêtes relatives aux contacts avec les administrations fiscales

Enquêtes effectuées par des instituts de sondage	Enquêtes internes au ministère
(A) Septembre 1999 Les Français et la modernisation des services des impôts et du Trésor public SOFRES	(a) Juillet 1999 Etude sur l'accueil des usagers de la DGI - Mission d'expertises et de liaisons (MEL)
(B) Octobre 1999 Enquête auprès des usagers des trésoreries SOFRES	(b) Janvier 2000 Etude sur l'accueil des usagers de la DGI - MEL
(C) Janvier 2001 Les maisons de services publics économiques et financier SOFRES	(c) Juillet 2001 Etude sur l'accueil des usagers de la DGI - Direction des services fiscaux (DSF) 04
- Novembre 1999 Etude de l'accueil téléphonique du Trésor public et de la DGI FRANCE TELECOM	(d) 2001 – flux des visiteurs à l'hôtel des impôts de Grenoble

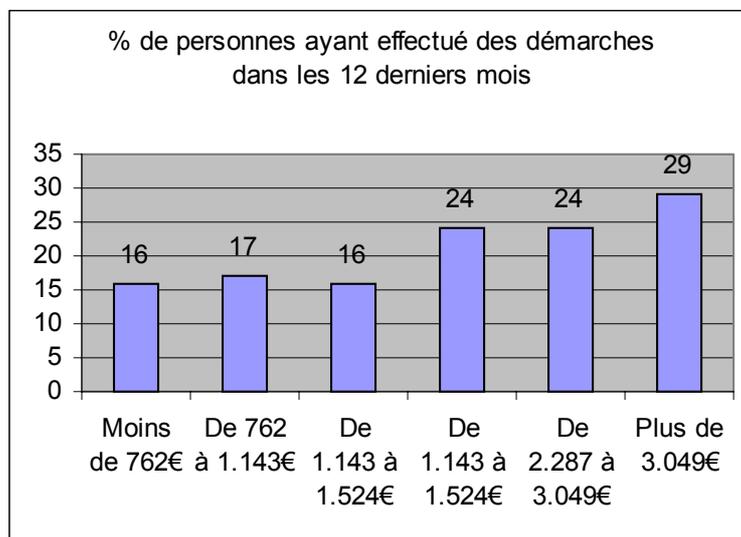
A. – Le nombre de contacts entre les contribuables et l'administration fiscale : chaque année, un à deux contribuables sur cinq

La part des contribuables ayant chaque année un contact par déplacement, téléphone ou courrier avec l'administration fiscale oscille, selon les enquêtes, entre 20 et 40%.

Ces démarches culminent pendant la période de la campagne annuelle d'accueil et d'information sur l'impôt sur le revenu, qui est un rendez-vous essentiel entre les administrations fiscales et les contribuables. Ainsi, en 2001, 6,6 millions de contacts ont été enregistrés au cours de la période de 19 jours précédant la date limite d'envoi de la déclaration de revenus. Les contacts ainsi recensés étaient constitués à 56% de déplacements et à 44% de contacts téléphoniques. On notera que le nombre de déclarations effectuées avec l'assistance d'un agent des impôts a, pour la première fois, dépassé un million en 2001.

De manière générale, le nombre de démarches auprès de l'administration fiscale croît avec le revenu. L'enquête (A) met en évidence cette tendance :

*Schéma n°1 : Propension à effectuer des démarches en fonction du
revenu*



On peut penser que la complexité des obligations déclaratives et l'attention portée aux dispositifs permettant un allégement du niveau d'imposition croissent avec le revenu.

B. – Les modes de contact utilisés : la prédominance statistique des déplacements

On observe une nette « préférence » des usagers de l'administration fiscale pour les déplacements (68% des personnes ayant effectué une démarche auprès de l'administration fiscale ont utilisé ce moyen). Ce mode de contact devance le téléphone (36%), le courrier (28%) et l'Internet (3%)¹. La tendance est particulièrement marquée parmi les personnes disposant de revenus modestes, qui sont inactifs ou retraités, et qui vivent en zone rurale. A l'inverse, elle est plus faible parmi les personnes actives et ayant des revenus élevés.

L'origine de cette situation est complexe. Elle est d'abord liée aux besoins et aux possibilités des usagers : plus ou moins grande disponibilité, degré variable de confiance dans la qualité des services dispensés par l'administration fiscale... Une étude détaillée des motifs de déplacements, conduite par la direction des services fiscaux des Alpes-de-Haute-Provence, montre ainsi que 42% de visites d'usagers avaient pour objet d'obtenir un imprimé et 13%, le dépôt d'une déclaration. Interrogés sur leurs motivations, les usagers ont indiqué préférer se déplacer « pour obtenir plus de garanties ».

Toutefois, la mise en évidence de ces motivations propres aux usagers de l'administration fiscale ne doit pas dissimuler le fait que les comportements relevés sont aussi le résultat de l'organisation et des pratiques de l'administration. En effet, une part importante des personnes qui se déplacent ne l'ont pas choisi d'emblée. Selon une enquête de 1999, les démarches par téléphone sont prédominantes au stade du premier contact entre l'administration et l'utilisateur. Ce n'est qu'après ce premier contact que les déplacements deviennent le principal mode de relation, comme le montrent les données ci-dessous :

Tableau n° 2 : Parts respectives des différents modes de contact utilisés

	Premières démarches	Total des démarches	Total des démarches en %	Démarches qui aboutissent
Déplacement	38	75	46	54
Téléphone	41	50	30	25

¹ Le total des pourcentages est supérieur à 100%, une même personne ayant pu recourir à plusieurs modes de contact avec l'administration fiscale.

Courrier	21	39	24	20
Total	100	164	100	99

Enfin, la préférence des usagers pour le déplacement n'est pas sans lien avec l'impression de proximité géographique des administrations fiscales et notamment des trésoreries. Selon les principaux résultats disponibles, il faudrait en moyenne moins d'un quart d'heure pour se rendre dans la trésorerie la plus proche et à peine plus de 20 minutes pour le centre des impôts. Dans 47% des cas, la trésorerie se trouverait dans la commune du domicile des usagers, contre 34% pour le centre des impôts.

C. – Les motifs des démarches : réclamations et demandes de rectifications

D'après l'enquête (c), les démarches des contribuables ont principalement pour motif de déposer des réclamations ou d'obtenir la correction des erreurs de l'administration (35% des cas), puis seulement d'effectuer un paiement (29%), de demander un renseignement d'ordre général ou un formulaire (26%), de notifier un changement de situation personnelle ou professionnelle (18%), de faire une démarche en liaison avec la mensualisation de l'impôt (15%), et enfin de demander une réduction d'impôt, une remise gracieuse, un délai ou un étalement de l'impôt (14%), pour se limiter aux principaux motifs évoqués.

Une diminution des déplacements simplement liés à une demande de formulaire devrait être observée dans les années à venir. En effet, « l'envoi de formulaires à domicile » constitue l'un des cinq standards de qualité que la DGI s'est engagée à respecter d'ici fin 2002 dans le cadre du contrat d'objectifs et de moyens signé avec la direction du budget.

D. – Le jugement des contribuables sur la qualité de leurs contacts avec l'administration fiscale : un constat plutôt positif

D'une façon générale, les contribuables se disent satisfaits de leurs contacts avec l'administration fiscale. Quelques nuances apparaissent cependant. Ainsi, d'après l'enquête (A), 31% des personnes ayant effectué des démarches ne sont pas satisfaites de

l'administration fiscale, contre 19% pour les personnes qui n'en ont pas effectué. Les principaux reproches sont liés au fait que les administrations fiscales sont « difficiles à joindre » (mentionné dans 46% des cas), que « les dossiers ne sont jamais traités par la même personne » (44%), que « les problèmes ne sont pas réglés rapidement » (30%) et que les administrations fiscales « ne prennent pas en compte les situations personnelles » (27%). A l'avenir, il est attendu des agents « qu'ils soient compétents » (mentionné par 58% des personnes, de façon croissante suivant le revenu) et « qu'ils soient aimables » (mentionné par 48% des personnes, mais de façon décroissante suivant le revenu). Cependant, dans cette même enquête, 87% des personnes interrogées estimaient que les agents des administrations fiscales étaient compétents, et 77% qu'ils étaient aimables, ce qui relativise la portée des attentes exprimées.

II. – Les entreprises

On désignera ici sous le nom d'« entreprise », l'ensemble des contribuables professionnels, quelle que soit leur situation juridique. Les enquêtes disponibles concernant les entreprises sont moins nombreuses que celles consacrées aux particuliers. Elles seront, dans la suite du rapport, désignées par les lettres suivantes :

Tableau n° 3 : Enquêtes relatives aux contacts avec les administrations fiscales utilisées dans le présent rapport

	Enquêtes effectuées par des instituts de sondage
Enquêtes spécifiques auprès des entreprises	(D) Septembre 1999 La modernisation du ministère de l'économie et des finances : les attentes des chefs d'entreprise IFOP (E) Janvier 2001 Les maisons de services publics économiques et financiers IFOP

Il convient de noter que les enquêtes (D) de 1999 et (E) de 2001 ne concernent pas exactement la même population : la première repose sur un échantillon représentatif d'entreprises de moins de 500 salariés, la seconde ne s'intéresse qu'aux entreprises de moins de 50 salariés.

A. – Le nombre de contacts : chaque année, une entreprise sur deux

1. – Une demande de contacts plus forte que pour les particuliers

L'enquête (E) réalisée en janvier 2001 montre qu'en moyenne 43% des entreprises interrogées ont eu un contact avec les administrations fiscales dans les 12 derniers mois. Les chiffres qui ressortaient de l'enquête (D) en 1999 étaient, pour ceux qui paraissent comparables, plus élevés, sans que les différences observées puissent être facilement explicables :

Tableau n° 4 : Part des entreprises ayant effectué des démarches auprès des administrations fiscales au cours des 12 derniers mois

	2001 enquête (E)	1999 enquête (D)
0 salariés	45	51
1 à 9 salariés	39	62
10 à 49 salariés	54	-
10 à 500 salariés	-	75

Environ une entreprise sur deux serait ainsi chaque année en contact avec les administrations fiscales. Ce chiffre n'est pas exactement comparable avec celui relatif aux particuliers (un à deux sur cinq) dans la mesure où la question posée aux entreprises était plus large que celle posée aux ménages.

Par ailleurs, d'après l'enquête (E), les entreprises en région parisienne affirment, dans 68% des cas, avoir eu un contact avec une administration fiscale, chiffre sensiblement plus élevé que la moyenne nationale.

2. – Des relations fréquentes, quelle que soit la taille des entreprises concernées

Il ne peut être observé de corrélation claire des comportements en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise. En effet, si la part des entreprises en contact avec les administrations fiscales dont le chiffre d'affaires est supérieur à 1,5 million d'euros est beaucoup plus élevée que la moyenne (72% contre 43%), ce phénomène s'explique avant tout par les relations qu'elles ont avec les services des douanes (29% contre 9% en moyenne). Par ailleurs, on notera que les petites

entreprises ont des besoins particuliers de contact avec l'administration : ainsi, les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 75 000 euros font plus de démarches que celles dont le chiffre d'affaires est compris entre 75 000 et 1,5 million d'euros.

Ces besoins spécifiques des petites entreprises ne sont pas pris en compte dans l'organisation actuelle de l'administration fiscale. A l'inverse, les 100 groupes français les plus importants ont désormais un interlocuteur fiscal unique dans le cadre de la direction des grandes entreprises mise en place en partenariat par la direction générale des impôts et la direction générale de la comptabilité publique.

B. – Les modes de contacts effectivement utilisés diffèrent sensiblement de ceux souhaités par les entreprises

1. – Un recours important aux déplacements

D'après l'enquête (E), les contacts se répartissent entre les déplacements (mentionnés par 53% des entreprises en moyenne), le téléphone (52%), et le courrier (42%). L'usage du Minitel ou de l'Internet était encore très limité (respectivement 3% et 2%)². Ce résultat diffère assez nettement de celui observé pour les particuliers, où le déplacement était prédominant.

La répartition entre les différents modes de contacts varie suivant la taille des entreprises : **les plus petites ont tendance à favoriser les déplacements** (contact mentionné par 60% des entreprises individuelles ayant effectué des démarches, contre 36% pour les entreprises de 10 à 49 salariés), **alors que les plus grandes privilégient les contacts téléphoniques** (mentionnés par 58% des entreprises de 1 à 9 salariés ou de 10 à 49 salariés ayant effectué des démarches, contre 48% pour les entreprises individuelles).

Les résultats de l'enquête (D) vont dans le même sens, avec des différences de comportements encore plus importantes selon la taille des entreprises :

² Il convient de prendre en compte la date de l'enquête (janvier 2001) dans l'interprétation de ces résultats. La progression rapide de l'utilisation de l'Internet peut avoir fait varier le taux de recours à ce moyen de communication de façon importante depuis lors.

Tableau n° 5 : Modes de contact privilégiés par les entreprises ayant effectué des démarches auprès des administrations fiscales au cours des 12 derniers mois

	2001 enquête (E)	1999 enquête (D)
0 salariés	Déplacement (60%)	Déplacement (43%)
1 à 9 salariés	Téléphone (58%)	Téléphone (41%)
10 à 49 salariés	Téléphone (58%)	-
10 à 500 salariés	-	Téléphone (43%)

2. – Des pratiques qui ne correspondent pas aux attentes des entreprises

D'après l'enquête (E), 47% des entreprises ayant effectué des déplacements avaient préalablement essayé de régler leur problème par téléphone. L'explication de cette situation était la suivante : les déplacements effectués à la suite des appels téléphoniques répondaient à une demande de l'administration (mentionné dans 29% des cas pour les entreprises et 41% pour les indépendants), ou faisaient suite à une réponse par téléphone jugée non satisfaisante (28% et 25%), voire à une incapacité d'obtenir une réponse par téléphone (25% et 33%).

Cette situation ne correspond pas à l'attente des entreprises, qui préféreraient recourir de façon plus large au téléphone dans leurs relations avec l'administration fiscale. Lors de l'enquête (D), en 1999, les usagers professionnels des administrations fiscales avaient été interrogés sur leurs attentes concernant les modes de contact possibles. A l'époque, les entreprises marquaient une nette préférence pour le téléphone, appelé à devenir le mode de contact le plus fréquent :

Tableau n° 6 : Modes de contact préférés par les entreprises (1999)

	Modes utilisés à l'époque	Souhaits exprimés
0 salariés	Déplacement (43%)	Téléphone (49%)
1 à 9 salariés	Téléphone (41%)	Téléphone (55%)
10 à 500 salariés	Téléphone (43%)	Téléphone (59%)

Les résultats de l'enquête (E) (Cf. tableau n°7 ci-dessous) mettent en évidence un décalage encore très net entre les attentes des contribuables en matière de contacts et la pratique effective.

D'importants gains en qualité de service sont manifestement possibles dans ce domaine.

Tableau n° 7 : Attentes des usagers professionnels en termes de mode de contact selon le type de démarche à effectuer (enquête de 1999) et démarches effectuées en 2001

Motifs des déplacements (classés par ordre décroissant selon leur fréquence en 2001)	Souhaits exprimés en 1999		Modes de contact effectivement utilisés en 2001
	Entreprises	Indépendants	Entreprises et indépendants
Demander des documents ou des formulaires	Téléphone (93%)	Téléphone (93%)	Téléphone (39%) ou déplacement (33%)
Payer les impôts et taxes de l'entreprise	Courrier (56%) ou téléphone (31%)	Courrier (57%) ou téléphone (25%)	Déplacement (33%) ou téléphone (31%) ou courrier (31%)
Faire une réclamation, signaler une erreur	Téléphone (83%)	Téléphone (82%)	Téléphone (37%) ou déplacement (30%) ou courrier (28%)
Demander un délai de paiement ou un étalement des paiements ³	Téléphone (73%)	Téléphone (74%)	Courrier (35%) ou téléphone (32%) ou déplacement (29%)
Signaler un changement d'adresse ⁴	Téléphone (87%)	Téléphone (89%)	Téléphone (35%) ou déplacement (31%) ou courrier (29%)

³ La question en 2001 portait également sur une réduction de l'impôt ou une remise gracieuse.

⁴ La question en 2001 portait également sur « un changement de situation fiscale ».

Faire le point sur la situation fiscale de l'entreprise ⁵	Téléphone (57%) ou déplacement (25%)	Téléphone (54%) ou déplacement (30%)	Déplacement (39%) ou téléphone (35%)
--	--------------------------------------	--------------------------------------	--------------------------------------

C. – Les résultats des démarches des entreprises auprès de l'administration fiscale : une satisfaction d'ensemble malgré quelques mécontentements

1. – Déplacements

D'après l'enquête (E), les entreprises ayant effectué des déplacements jugent, dans une grande majorité des cas, que leur interlocuteur a bien compris leur problème (92%), qu'elles ont obtenu une réponse (91%), qu'on leur a répondu rapidement (87%), que l'attente s'est effectuée dans de bonnes conditions (86%) et qu'elles ont été orientées rapidement vers la bonne personne (85%).

Toutefois, l'enquête montre que, dans de nombreux cas, les entreprises ont dû rencontrer plusieurs personnes ou services avant d'obtenir une réponse complète (36%), qu'elles n'ont pas pu prendre facilement rendez-vous avec un agent (31%), que les horaires d'ouverture n'étaient pas adaptés à leurs besoins (30%) et que leurs problèmes n'ont pu être réglés en une seule fois (28%).

En 1999, l'enquête (D) arrivait à des résultats comparables, ce qui tend à prouver à la fois que ces grandeurs sont relativement fiables et que les services des administrations fiscales n'avaient, en deux ans, pas sensiblement amélioré la qualité de l'accueil physique sur les quelques points jugés sensibles par les entreprises.

Qui plus est, l'enquête (D) montrait que l'attente la plus forte des professionnels en 1999 était précisément de pouvoir régler leurs problèmes en une seule fois (attente exprimée par 58% des entreprises et 55% des indépendants) et de disposer d'horaires d'ouverture plus étendus en semaine (55% et 52%). Ces points pourraient ainsi devenir une priorité des administrations fiscales en matière d'accueil physique, même si, pour le premier notamment, l'objectif peut paraître plus facile à énoncer qu'à mettre en œuvre concrètement.

⁵ Il n'y a pas de catégorie exactement équivalente dans l'enquête de 2001, la plus proche étant « demander des informations sur la création, la reprise ou la transmission d'une entreprise », exploitée ici sous toutes réserves.

2. – Contacts téléphoniques

D'après l'enquête (E), la plupart des entreprises ayant eu recours à des contacts téléphoniques déclarent qu'elles ont obtenu une réponse à leur demande (94%, soit un niveau encore supérieur à celui des entreprises qui se sont déplacées), qu'elles ont pu joindre quelqu'un facilement (85%) et qu'on leur a répondu rapidement (80%).

En revanche, de nombreuses entreprises signalent qu'elles ont dû parler à plusieurs personnes ou services avant d'obtenir une réponse complète (51%), qu'elles n'ont pas pu régler leur problème en une seule fois (38%) ou sans avoir besoin de se déplacer ou d'écrire (34%). Enfin, 28% des entreprises observent qu'elles ont attendu trop longtemps avant qu'un correspondant ne réponde au téléphone.

En 1999, l'enquête (D) arrivait à des résultats légèrement moins bons, un quart des entreprises considérant qu'elles n'avaient pas été orientées rapidement vers la bonne personne ou n'avaient pu joindre quelqu'un facilement. Les résultats des démarches réussies sans avoir besoin de se déplacer ou d'écrire étaient en revanche comparables.

De plus, l'enquête (D) montrait que l'attente la plus forte des professionnels en 1999 était d'être orientés rapidement vers la bonne personne (attente exprimée par 64% des entreprises et des indépendants). Venait ensuite le fait de pouvoir régler leurs problèmes sans avoir besoin de se déplacer ou d'écrire (attente exprimée par 40% des entreprises et 34% des indépendants).

Au total, on peut donc observer que ces deux points, sur lesquels les administrations fiscales étaient particulièrement attendues par les professionnels, sont restés les principaux sujets de mécontentement deux ans plus tard. Ils pourraient donc devenir des priorités en matière de contact téléphonique, notamment celui de l'orientation vers la personne compétente, qui ne paraît pas irréaliste, le second dépendant davantage de la nature des questions posées par les professionnels.

3. – Courriers

D'après l'enquête (D)⁶, 73 % des entreprises et 82 % des indépendants ayant adressé un courrier à l'administration fiscale ont

⁶ Il faut regretter que l'enquête (E) n'ait pas examiné ce point.

déclaré avoir obtenu une réponse. Celle-ci a été considérée comme claire par 82 % des entreprises mais seulement par 67 % des indépendants.

En revanche, les délais de réponse au courrier sont jugés insatisfaisants (33% des entreprises et 28% des indépendants). En outre, 28 % des entreprises et 49 % des indépendants regrettent que les courriers reçus ne soient pas toujours personnalisés et ne comportent pas systématiquement le nom d'un interlocuteur.

Les principales attentes exprimées à l'occasion de cette enquête corroboraient ces observations : les professionnels expriment le souhait de recevoir des courriers personnalisés avec le nom de l'interlocuteur (46% des entreprises et 40% des indépendants), de recevoir des réponses claires par courrier (34% des entreprises et surtout 42% des indépendants) et d'obtenir des réponses dans des délais plus rapides (31% et 28%).

4. – Comportement des agents

L'enquête (D), en 1999, montre que les principales attentes des usagers professionnels vis-à-vis des agents des administrations fiscales sont qu'ils sachent prendre en compte la situation de leur entreprise (attente exprimée par 51% des entreprises interrogées et 46% des indépendants), qu'ils soient compétents (43% et 32%) et qu'ils traitent rapidement les dossiers (35% et 28%). Or, dans cette même enquête, il apparaissait que si la question de la compétence des agents ne posait pas de difficulté (86% des entreprises et 84% des indépendants estimaient en effet que les agents étaient compétents), les deux autres points n'étaient pas satisfaisants, les usagers professionnels interrogés estimant que les agents des administrations fiscales prenaient trop peu en compte la situation de leur entreprise (pour 48% des entreprises et 39% des indépendants) et qu'ils traitaient trop lentement les dossiers (54% et 48%).

Au total, les résultats disponibles permettent d'esquisser un tableau relativement complet des relations entre l'administration fiscale et les contribuables. Celui-ci est contrasté : si le jugement général des usagers de l'administration demeure largement favorable, certaines pratiques restent encore éloignées des attentes des contribuables, notamment concernant les modes de contacts utilisés. Une « préférence » pour les déplacements, commune aux particuliers et aux entreprises, a pour double origine le manque de confiance des

usagers dans les autres modes de relations et l'organisation de l'administration. Cette caractéristique aboutit à des pertes de temps et d'efficacité pour les deux parties. Aussi, la réorientation déjà amorcée vers un renforcement des contacts téléphoniques ou par Internet doit-elle être encore accentuée.

2

Les attentes des redevables de l'impôt sur le revenu vis-à-vis du système fiscal : le sondage du Conseil des impôts

Malgré l'intérêt des résultats précédemment exposés, le Conseil des impôts a souhaité préciser ou réactualiser certaines données. C'est pourquoi il a organisé un nouveau sondage. Celui-ci a concerné les redevables de l'impôt sur le revenu, qui représentent environ 50% des ménages. L'enquête du Conseil a poursuivi deux objectifs principaux :

- **mieux connaître les attentes des contribuables concernant l'impôt sur le revenu** : fonctionnement des procédures actuelles de déclaration et de paiement, mais aussi réformes possibles avec la mise en place d'une retenue à la source et d'une déclaration pré-remplie ;
- **approfondir certains aspects concernant les relations quotidiennes entre l'administration fiscale et les redevables de l'impôt sur le revenu** (erreurs, charge de travail incombant aux contribuables du fait de leurs obligations déclaratives et de paiement...).

Ce sondage a été confié à l'institut BVA. Il a été réalisé par téléphone du 5 au 10 juillet 2002. L'échantillon retenu était composé de 600 personnes redevables de l'impôt sur le revenu. Les caractéristiques détaillées de l'échantillon ainsi que les principaux résultats du sondage sont présentés à la fin du rapport.

I. – Les attentes des contribuables concernant l'impôt sur le revenu

Deux grands aspects ont fait l'objet de questions dans le cadre de l'enquête du Conseil des impôts : la déclaration (A) et le paiement (B)

A. – La déclaration de revenus

1. – Les aspects matériels de la déclaration

Une attention particulière a été portée à la charge résultant, pour les contribuables, de leurs obligations déclaratives et de paiement de l'impôt.

a) Un contribuable sur quatre se fait assister pour remplir sa déclaration de revenus

Le degré d'autonomie des contribuables pour remplir leur déclaration a ainsi été évalué. Il est apparu que 76% des personnes interrogées remplissent leur déclaration sans aide particulière. Par ailleurs, 17% font appel à une aide extérieure et 7% confient entièrement cette tâche à une tierce personne.

Cette aide est recueillie dans environ un tiers des cas auprès d'un professionnel, avocat ou expert comptable. Elle résulte, pour un autre tiers, d'un proche, membre de la famille ou ami. Dans 19% des cas, l'assistance provient directement de l'administration fiscale. Ce chiffre est à rapprocher des quelque un million de déclarations remplies chaque année avec l'assistance de l'administration fiscale lors de la campagne de l'impôt sur le revenu. Les autres intervenants cités par les contribuables sont les banques (11%), les revues spécialisées (2%), les associations (2%), la mairie (1%).

b) Le temps passé à remplir la déclaration est, dans la plus grande partie des cas, inférieur à 2 heures

Il a paru intéressant, après avoir évalué le degré d'autonomie des contribuables face à leur déclaration de revenus, d'évaluer le temps passé pour la remplir. Pour 83% des contribuables, cette tâche est, au plus, l'affaire de deux heures et seuls 3% y consacrent plus d'une journée. Logiquement, le nombre de cases remplies par les contribuables dans leur déclaration est relativement faible : seuls 19% disent remplir plus de cinq cases.

2. – L'intérêt porté au projet de déclaration pré-remplie

Après avoir estimé la charge de travail résultant pour les contribuables de la satisfaction à leurs obligations déclaratives, il a

paru intéressant de mesurer leur intérêt pour le projet de déclaration pré-remplie. Celui-ci allégerait significativement la tâche des contribuables, qui n'auraient plus qu'à vérifier l'exactitude des informations détenues par l'administration concernant leurs revenus.

Ce projet est accueilli favorablement par une majorité de contribuables (58%). On notera toutefois qu'un quart des personnes interrogées considèrent ce projet « pas du tout intéressant ». Cette adhésion somme toute mesurée peut s'expliquer par le fait que les obligations déclaratives n'entraînent, pour une forte majorité de contribuables, qu'une charge de travail modérée, dont la suppression n'entraînerait qu'un avantage relativement marginal.

B. – Le paiement de l'impôt

1. – Près de la moitié des contribuables s'acquittent de leur impôt sur le revenu par le système du tiers provisionnel

L'administration fiscale encourage depuis longtemps le système de la mensualisation en ouvrant au maximum les possibilités d'adhésion à ce mode de paiement. Il convient toutefois de noter qu'elle n'est pas allée jusqu'à favoriser les contribuables optant pour ce mode de paiement.

54% des personnes interrogées dans le cadre de l'enquête du Conseil des impôts ont adhéré à la mensualisation tandis que 46% demeurent fidèles au système du paiement par tiers. On notera que ces résultats sont très proches de ceux publiés par l'administration fiscale, qui affichait en 2000, un taux réel de recours à la mensualisation de 53,3%. Il convient, par ailleurs, de préciser que 5% de l'échantillon était composé de personnes payant l'impôt sur le revenu pour la première fois et relevaient de ce fait du régime des tiers provisionnels.

La principale raison invoquée par les contribuables continuant à payer par tiers est l'habitude (40% de l'échantillon). Plus du tiers des personnes interrogées (34%) prétend pouvoir mieux gérer sa trésorerie ou son budget avec ce système. Pour 14% des contribuables, le système des tiers permet de « mieux contrôler le montant de ses paiements ». On retrouve ici les réticences classiques qu'entraîne tout système de prélèvement automatique. Enfin, les obstacles administratifs au passage à la mensualisation sont considérés comme faibles : seules 4% des personnes interrogées trouvent « trop

compliquées » les démarches à effectuer pour passer à la mensualisation.

A l'inverse, les personnes ayant adhéré à la mensualisation mettent en avant les avantages de ce système en termes de simplicité (52%) et de gestion de la trésorerie ou du budget du ménage (47%). A l'évidence, certaines structures de revenus se prêtent mieux à un paiement par tiers (c'est le cas des professions libérales et, plus généralement, de tous les non salariés) tandis que d'autres sont plus facilement compatibles avec la mensualisation (salariés, retraités).

Un résultat apparaît ici particulièrement frappant : le poids de l'habitude expliquerait que 40% des contribuables s'acquittant de leur impôt par tiers demeurent dans ce système. Ce résultat témoigne de l'attachement à la liberté de choix des contribuables entre l'une et l'autre des modalités de paiement. Il atteste aussi de la forte inertie des contribuables face à des réformes de fond, qui auraient pour effet de modifier substantiellement les procédures administratives en vigueur.

2. – La connaissance et l'intérêt porté au projet de retenue à la source

Deux tiers des personnes interrogées ont déclaré avoir « entendu parler » du projet de retenue à la source. Ce résultat témoigne d'un degré d'information satisfaisant des contribuables sur les projets de réforme de l'impôt sur le revenu.

Il doit toutefois être nuancé au regard des réponses obtenues concernant le contenu du projet. En effet, alors que les systèmes de retenue à la source prévoient en fait le maintien de la déclaration de revenus, 37% des personnes ayant « entendu parler » de ce système estimaient qu'il comportait également la suppression de la déclaration de revenus. De même, alors que le principal caractère distinctif de la retenue à la source est d'établir l'impôt sur les revenus de l'année en cours, 55% de ces mêmes personnes affirmaient que l'impôt resterait établi, comme dans le système actuel, sur les revenus de l'année précédente.

Cette méconnaissance de la nature – et donc d'une partie des avantages – de la retenue à la source témoigne d'un important besoin d'explication concernant ce projet. L'intérêt du système n'étant pas clairement perçu, il n'est pas étonnant qu'il ne mobilise que faiblement l'opinion : en définitive, plus de la moitié de l'échantillon déclare préférer le système de paiement actuel (51% de l'échantillon).

Seuls 42% souhaitent le passage à la retenue à la source et 7% sont sans opinion.

L'explication de ce choix est mêlé d'éléments très hétérogènes. Les partisans du *statu quo* mettent d'abord en avant le fait que le système actuel permet de mieux gérer le budget du ménage (34% de l'échantillon cite ce motif en premier parmi plusieurs réponses possibles). « L'habitude » arrive en deuxième position (19%). Le caractère de « geste citoyen » lié au paiement de l'impôt est cité en premier par 14% de l'échantillon. Viennent ensuite des préoccupations plus techniques : confidentialité des informations (9%), peur d'une augmentation dissimulée des impôts (9%) ou hostilité de principe aux prélèvements automatiques (4%).

A l'inverse, les partisans d'un passage à la retenue à la source concentrent l'essentiel de leurs réponses sur la « simplicité » de ce système (42% de citations en premier), la « facilité de gestion » qui résulte de la perception d'un salaire net d'impôt (29%) et le fait que ceux-ci soient calculés sur les revenus de l'année en cours et non plus sur ceux de l'année précédente (12%).

II. – Les redevables de l'impôt sur le revenu face à l'administration fiscale

A. – Des contacts variés

1. – Des déplacements courants pour des opérations qui pourraient, en théorie, être réalisées à distance

Il apparaît, comme cela était déjà suggéré dans les études réalisées au cours des dernières années, que les motifs de contacts directs entre l'administration fiscale et les contribuables relèvent de démarches qui pourraient souvent être réalisées par téléphone ou par courrier. Ainsi, 42% des personnes interrogées déclarent s'être déplacées dans un centre des impôts au cours des cinq dernières années afin d'y déposer une déclaration de revenus. 30% sont venues y chercher un formulaire, 18%, y signaler un changement d'adresse ou de situation personnelle. De même, 22% se sont déplacées dans une trésorerie pour y déposer un chèque ou payer un impôt. Toutes ces opérations ont en commun de pouvoir être réalisées, en théorie, sans déplacement. Au total, seules 29% des personnes interrogées ne

s'étaient pas rendues dans un centre des impôts ou une trésorerie au cours des dernières années.

Dans la plupart des cas, l'accueil est jugé satisfaisant : seuls 18% des contribuables ayant effectué une démarche auprès de l'administration fiscale portent un jugement négatif sur ce point. Si des améliorations sont souhaitées, elles ne concernent donc pas en priorité la compétence ou la qualité d'accueil des agents, mais l'organisation générale des services.

2. – Les réformes souhaitées par les contribuables

Interrogés sur leurs souhaits en matière d'amélioration de leurs relations avec l'administration fiscale, les contribuables privilégient la « simplification des formulaires et du vocabulaire administratif » (61% des premiers choix et 93% toutes réponses confondues). L'ensemble des autres améliorations proposées vient très loin après ce point : amélioration de l'accueil et des délais de réponse aux courriers (17% des premiers choix et 68% toutes réponses confondues), création de guichets uniques (12% des premiers choix et 53% toutes réponses confondues), développement plus important de l'information par téléphone et par Internet (10% des premiers choix et 65% toutes réponses confondues).

B. – La confrontation des contribuables à des erreurs de la part de l'administration fiscale

Il a paru intéressant de connaître les conditions dans lesquelles des contribuables peuvent être confrontés à des erreurs de l'administration fiscale. La première constatation est que ce type de situation n'est pas exceptionnel : 25% des personnes interrogées avaient été confrontées à des erreurs de l'administration fiscale au cours des cinq dernières années, dont 10% à plusieurs reprises.

Ces erreurs étaient le plus souvent relatives à l'impôt sur le revenu (68% des cas) ou aux impôts locaux (43% des cas⁷). Cette dernière information doit cependant être considérée avec précaution en raison de la composition particulière de l'échantillon, uniquement constitué de redevables de l'impôt sur le revenu. L'observation des types d'erreurs apparaît plus éclairante : 66% des erreurs relevées

⁷ On notera que plusieurs réponses étaient possibles, ce qui explique que le total soit supérieur à 100%.

concernant le calcul de l'impôt, 21%, la situation familiale, 21% l'adresse, et 11% le nom du contribuable. Le total est supérieur à 100% car certaines erreurs sont corrélées : ainsi, un mauvais enregistrement de la situation familiale peut entraîner une liquidation erronée de l'impôt.

90% de ces erreurs ont pu trouver une solution : 35% en plusieurs démarches et 55% en une seule démarche. Il convient de souligner que l'administration fiscale a pu montrer qu'elle ne s'était pas trompée dans 1% des cas seulement.

C. – Le recours aux nouvelles technologies dans les relations entre l'administration fiscale et les contribuables

22% des personnes interrogées avaient utilisé le réseau Internet pour trouver des informations sur la fiscalité. Parmi celles-ci, les deux tiers ont consulté le site de l'administration fiscale (impots.gouv.fr). Le taux d'échec des recherches d'informations est relativement faible puisque seules 15% des personnes n'ont pas trouvé les informations souhaitées. Enfin, le principal motif de non-utilisation de l'Internet est l'absence d'accès au réseau (61% des personnes n'utilisant pas Internet pour trouver des informations sur la fiscalité). Ce fait doit être considéré avec une attention particulière : l'administration fiscale ne pourrait faire de l'Internet son moyen de communication privilégié que dans la mesure où tous les contribuables auraient un moyen d'accès au réseau.

III. – Synthèse des résultats du sondage

Le sondage commandé par le Conseil des impôts aboutit à deux conclusions majeures :

- l'intérêt des grands projets de réforme fiscale (prélèvement à la source, déclaration pré-remplie) n'apparaît pas de façon très nette aux contribuables, qui n'expriment pour eux qu'une adhésion modérée ;
- les améliorations concrètes à apporter dans les relations entre l'administration fiscale et les contribuables (simplification du langage et des procédures, réduction du nombre d'erreurs...) constituent des préoccupations beaucoup plus nettes.

3

Propositions pour supprimer le décalage d'un an entre la perception des revenus et leur imposition

L'intérêt mitigé manifesté par les contribuables pour le système de retenue à la source témoigne de la nécessité d'un débat fiscal plus soutenu dans notre pays. En effet, comme le Conseil des impôts a pu le souligner dans des publications précédentes, ce système présente d'importants avantages, tant pour les contribuables que pour l'administration. C'est pourquoi l'objectif d'un passage à terme à la retenue à la source doit être maintenu. Toutefois, dans l'attente d'une solution, qui ne pourra être déterminée qu'après une large concertation avec les différentes parties concernées – notamment les employeurs, auxquels incomberont dans ce dispositif des tâches nouvelles –, le Conseil des impôts a souhaité rappeler la possibilité de la suppression à court terme du décalage d'un an entre la perception des revenus et leur imposition. Cette réforme, qui représenterait un pas en avant vers la mise en place d'un système de retenue à la source, mettrait également fin au principal inconvénient du système actuel, qui réside dans le décalage temporel entre la perception des revenus et leur imposition.

I. – Les obstacles au passage au système de la retenue à la source

La retenue à la source, qui est le mode de recouvrement de l'impôt sur le revenu en vigueur dans la plupart des pays comparables à la France, constitue une simplification importante, tant pour l'administration que le contribuable. A ce titre, elle demeure un axe de réforme dont notre système fiscal pourra difficilement faire l'économie à long terme.

Sa mise en œuvre à court terme est toutefois rendue difficile en raison des oppositions qu'elle suscite :

- les entreprises, dont les organismes représentatifs ont été consultés, n'y sont pas favorables, sauf si la réforme s'accompagne d'une réforme de l'IR lui-même ;
- les banques ne souhaitent pas voir leur rôle d'intermédiaire fiscal encore alourdi ;
- les organisations syndicales de salariés sont très partagées, surtout si le payeur doit être l'entreprise, et les organisations syndicales de l'administration fiscale paraissent plutôt hostiles au principe.

Au surplus, les contribuables eux-mêmes, dont le Conseil des impôts a sondé l'opinion à ce sujet, se sont déclarés majoritairement favorables à un statu quo en matière de recouvrement de l'impôt sur le revenu.

II. – La suppression du décalage d'un an entre la perception des revenus et leur imposition constituerait un premier pas vers un système de retenue à la source

Prenant acte des obstacles précédemment mentionnés, le Conseil des impôts a préconisé, dans son 18^{ème} rapport sur l'imposition des revenus (2000), de percevoir « *l'impôt sur le revenu comme l'impôt sur les sociétés* »⁸. Cette formule consiste à prendre comme assiette le revenu de l'année courante et non plus celui de l'année précédente. Elle implique une régularisation en fin d'année ou au début de l'année suivante. Elle se différencie toutefois de la retenue à la source dans la mesure où le contribuable continue à régler lui-même l'impôt.

Le principal avantage du système préconisé par le Conseil des impôts est de supprimer le décalage d'un an entre la perception des revenus et leur imposition. En effet, le système actuel, favorable aux contribuables en cas de croissance des revenus, leur est très défavorable lorsque ceux-ci viennent à diminuer : il peut même constituer une gêne réelle, voire empêcher l'acquittement normal de

⁸ Cf. Conseil des impôts, *L'imposition des revenus*, Journaux officiels, 2000 et notamment voir en annexe la simulation d'imposition des revenus de l'année courante, qui a été effectuée dans le cadre de ce rapport

l'impôt lorsque les revenus courants supportant la charge fiscale subissent une diminution forte (chômage, retraite...) (Cf. annexe 1).

En outre, la solution retenue par le Conseil évite certaines caractéristiques perçues comme des inconvénients de la retenue à la source et notamment le transfert aux entreprises de la charge administrative liée au paiement de l'impôt qu'elles ne souhaitent généralement pas assumer.

La proposition du Conseil des impôts a fait l'objet d'une étude par l'administration, communiquée notamment à la Commission des finances de l'Assemblée nationale à sa demande lors de l'examen du PLF 2002, à l'automne 2001. Cette étude conclut que le passage à l'imposition du revenu courant présenterait un bilan coûts-avantages moins favorable que celui du passage à la retenue à la source proprement dite. Ce système est en effet présenté comme moins complexe pour les contribuables et pour l'administration, et plus favorable pour le budget de l'État.

Si le Conseil partage avec l'administration l'idée selon laquelle la retenue à la source est, à terme, la meilleure solution possible, il souligne à nouveau l'avancée que constituerait la suppression du décalage d'un an entre la perception des revenus et leur imposition. En effet, une telle réforme constituerait une étape importante en direction de la retenue à la source. Ainsi, elle ne laisserait principalement subsister comme élément de réforme que le transfert des charges de gestion de l'impôt à l'employeur, soit l'un des obstacles empêchant aujourd'hui le passage à la retenue à la source

Le Conseil renouvelle les préconisations contenues dans son rapport de 2000 relatif à l'imposition des revenus et souligne à nouveau l'intérêt que présenterait une formule mettant fin au décalage d'un an entre la perception des revenus et leur imposition tout en n'impliquant pas les employeurs dans la collecte de l'impôt.

Chapitre I

La qualité de la norme fiscale

1

Les conditions d'élaboration de la norme fiscale sont peu propices à l'amélioration de sa qualité

I. – Les règles qui s'imposent au législateur national afin d'assurer l'intelligibilité de la loi fiscale demeurent relativement lâches

A. – Le récent principe constitutionnel « d'accessibilité et d'intelligibilité » de la loi n'a fait l'objet que d'une application limitée à ce jour

Dans une décision du 16 décembre 1999, le Conseil constitutionnel a posé un principe général « d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi ». Il n'existe toutefois pas, en droit français, de règle plus précise visant à assurer la qualité de la norme fiscale.

Cette situation est sensiblement différente de celle relevée dans d'autres pays européens. En effet, les Pays-Bas et l'Italie ont mis en place des règles visant à améliorer la qualité du droit fiscal. Ainsi, la Constitution des Pays-Bas enjoint le législateur d'arrêter des règles générales pour la production de normes de qualité. De son côté, l'Italie a souhaité poser des règles de qualité de la norme particulières à la législation fiscale, notamment avec la loi n° 212 du 27 juillet 2000 portant statut des droits du contribuable. Ces règles, qui ne sont ni constitutionnelles ni organiques, ne s'imposent pas aux autres lois, mais constituent plutôt des orientations générales.

La loi italienne du 27 juillet 2000 et la qualité de la norme fiscale

Cette loi pose des « *principes généraux du droit fiscal* » :

- limitation des lois interprétatives à des cas exceptionnels, interdiction des dispositions rétroactives et application des modifications concernant les impôts périodiques seulement à compter de la période d'imposition qui suit celle en cours à la date d'entrée en vigueur de la disposition ;

- l'interdiction de prévoir des obligations de nature ou à finalité fiscales dont l'échéance soit fixée moins de 60 jours après la date d'entrée en vigueur de la loi fiscale considérée ou des mesures d'application qu'elle prévoit expressément ;

- l'impossibilité de proroger les délais de prescriptions ;

- sur la procédure, l'interdiction, d'une part, de prévoir des dispositions fiscales dans d'autres lois que les lois à objet fiscal, sauf si ces dispositions sont strictement liées à leur objet, et, d'autre part, de recourir à la procédure des décrets-lois pour instituer des impôts ou étendre le champ d'application des impôts existants ;

- sur la forme, l'obligation que les titres des lois, subdivisions et articles mentionnent l'objet de leur contenu ; l'insertion du résumé du contenu des dispositions vers lesquelles les mesures nouvelles opèrent des renvois ; ainsi que l'exigence que les dispositions modificatives rapportent clairement le texte modifié.

Cette loi a également créé une procédure permettant à chaque contribuable d'interroger par écrit l'administration fiscale sur l'interprétation de sa propre situation au regard des textes en vigueur, avec une contrainte forte de délai de réponse. En effet, l'absence de réponse de l'administration dans un délai de 120 jours au courrier du contribuable équivaut à l'acceptation de l'interprétation du contribuable, qui devient alors opposable. Compte tenu de la complexité des lois fiscales italiennes, cette disposition constitue à la fois une mesure de nature à réellement faciliter l'accès de chaque contribuable à une interprétation de la norme opposable, et une contrainte potentiellement majeure pour l'administration, tempérée toutefois par le fait que la réponse peut se contenter de mentionner les textes répondant à la question, si celle-ci ne constitue pas un point de droit fiscal nouveau.

B. – La procédure d'examen des lois de finances au Parlement est dominée par le souci de l'urgence, ce qui ne favorise pas l'amélioration de la qualité de la norme

1. – Les délais d'examen des projets de textes sont courts

La procédure parlementaire d'examen des projets de lois de finances est placée sous le signe de l'urgence. Les délais d'examen des textes sont, en effet, fortement contraints par la Constitution⁹, l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 et, pour l'avenir, la loi organique du 1^{er} août 2001. Du fait de leur date de discussion tardive et de la nécessité de les promulguer avant la fin de l'exercice auquel ils se rapportent, les projets de lois de finances rectificatives de fin d'année connaissent des délais d'examen encore plus brefs que ceux des projets de lois de finances initiales. Si la procédure législative prévoit deux lectures des textes discutés devant chaque assemblée, la deuxième lecture est en pratique, extrêmement rapide.

⁹ Article 47 de la Constitution: « Si l'Assemblée nationale ne s'est pas prononcée en première lecture dans le délai de quarante jours après le dépôt d'un projet, le Gouvernement saisit le Sénat qui doit statuer dans un délai de quinze jours. Il est ensuite procédé dans les conditions prévues à l'article 45. Si le Parlement ne s'est pas prononcé dans un délai de soixante-dix jours, les dispositions du projet peuvent être mises en vigueur par ordonnance. Si la loi de finances fixant les ressources et les charges d'un exercice n'a pas été déposée en temps utile pour être promulguée avant le début de cet exercice, le Gouvernement demande d'urgence au Parlement l'autorisation de percevoir les impôts et ouvre par décret les crédits se rapportant aux services votés. (...)»

Ce dispositif est complété par l'article 38 de l'ordonnance organique de 1959, qui prévoit le dépôt du PLF au plus tard le 1^{er} mardi d'octobre, et par l'article 39: « (...) Le Sénat doit se prononcer en première lecture dans un délai de vingt jours après avoir été saisi. Si l'Assemblée nationale n'a pas émis un vote en première lecture sur l'ensemble du projet dans le délai prévu au premier alinéa, le Gouvernement saisit le Sénat du texte qu'il a initialement présenté, modifié le cas échéant par les amendements votés par l'Assemblée nationale et acceptés par lui. Le Sénat doit alors se prononcer dans un délai de quinze jours après avoir été saisi. Si le Sénat n'a pas émis un vote en première lecture sur l'ensemble du projet de loi de finances dans le délai imparti, le Gouvernement saisit à nouveau l'Assemblée du texte soumis au Sénat, modifié, le cas échéant, par les amendements votés par le Sénat et acceptés par lui. Le projet de loi de finances est ensuite examiné selon la procédure d'urgence dans les conditions prévues à l'article 45 de la Constitution. Si le Parlement ne s'est pas prononcé dans le délai de soixante-dix jours après le dépôt du projet, les dispositions de ce dernier peuvent être mises en vigueur par ordonnance ».

- Ainsi, en 2001, le projet de loi de finances initiale a été adopté par l'Assemblée nationale en deuxième lecture le surlendemain de son adoption en première lecture par le Sénat. On peut s'interroger sur la valeur ajoutée réelle d'une lecture supplémentaire dès lors qu'elle s'insère dans des délais aussi brefs ;
- le calendrier d'examen du collectif budgétaire est encore plus rapide et intervient, pour la première lecture, approximativement à la même période que la deuxième lecture du projet de loi de finances. La nouvelle lecture à l'Assemblée est effectuée, en commission et en séance, le lendemain de l'achèvement de l'examen du texte par le Sénat.

Des délais d'examen aussi rapides ne favorisent pas les discussions sur la qualité des textes. A l'Assemblée nationale comme au Sénat, le « contrôle de la qualité de la norme fiscale », sur la forme comme sur le fond, est donc principalement exercé par les personnels du secrétariat de la commission des finances, affectés auprès du rapporteur général (soit selon les années, de 5 à 7 cadres rédacteurs dans chaque assemblée)¹⁰, ainsi que, naturellement, par les services de la direction de la législation fiscale (notamment son bureau de synthèse, mais également l'ensemble des bureaux compétents pour chaque impôt considéré).

2. – La présentation tardive de certains amendements ne permet pas une discussion suffisante des dispositions proposées

L'introduction tardive de certains amendements peut avoir pour objet d'améliorer les dispositifs initialement arrêtés par les projets gouvernementaux. Le cas de la modification du mécanisme complexe de plafonnement des prélèvements (TIPP/TVA) sur les produits

¹⁰ Contrairement au cas de la DLF, les fonctionnaires parlementaires chargés de suivre les textes fiscaux n'ont pas vocation à demeurer dans ce domaine pour l'ensemble de leur carrière, mais seulement pour une durée allant de trois à dix ans. De même, pour des raisons de séparation des pouvoirs, leur est-il interdit statutairement d'exercer une fonction de gestion de l'impôt au sein de l'administration fiscale, même par la voie du détachement. Cette impossibilité n'est pas de nature à faciliter la prise en compte des contraintes de gestion de l'impôt dans la procédure d'élaboration de la loi fiscale. Elle n'est cependant pas propre au domaine fiscal, mais s'applique de la même manière en matière pénale. De ce fait, les fonctionnaires de l'Assemblée nationale et du Sénat sont avant tout des spécialistes de la procédure parlementaire et demeurent par nature des généralistes du droit.

pétroliers constitue un exemple clair de ce type de difficulté, puisque le gouvernement, faute d'avoir eu le temps de prévoir un dispositif parfaitement applicable et stabilisé avec les professionnels du secteur, a corrigé sa version initiale par la présentation de huit amendements à l'article 10 du projet de loi de finances (PLF) 2001, d'une lecture relativement difficile, déposés vingt jours après le PLF, mais, il est vrai, avant l'examen du texte par la commission des finances.

Dans d'autres cas, la présentation tardive d'amendements pose d'importants problèmes d'applicabilité, l'administration n'étant pas toujours à même de les mettre en œuvre. Ainsi, l'introduction, par voie d'amendement gouvernemental devenu article 41 de la loi de finances rectificative 1999, de l'obligation pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 100 millions de francs d'effectuer la souscription électronique des déclarations d'impôt sur les sociétés et de TVA, ainsi que le télépaiement de la TVA, à compter du 1^{er} mai 2001, témoigne de ce type de difficulté. Ce délai n'a pas pu être tenu, faute pour l'administration d'être prête à temps, et le délai prévu pour l'application des sanctions applicables en cas de non-respect de ces obligations a été reporté au 1^{er} septembre 2001, par un communiqué du ministre du 26 février 2001, précisé par une instruction du 4 avril 2001.

Dans d'autres cas, le dépôt tardif de l'amendement sous la forme d'un article additionnel peut résulter d'une certaine impréparation des arbitrages au sein de l'administration. Ainsi, une nouvelle imposition, la taxe destinée au financement du Fonds commun des accidents du travail agricoles (FCATA) a été créée par un amendement du gouvernement présenté très tardivement, le jour de sa discussion en séance, dans le cadre de la discussion du projet de loi de finances rectificative 2001 (devenu article 68 de la loi de finances rectificative 2001). Ce dispositif n'a quasiment pas pu être examiné préalablement à son adoption, la commission des finances de l'Assemblée nationale l'ayant d'ailleurs, dans un premier temps, globalement rejeté, avant que le Gouvernement n'en présente, en dernière minute, une version corrigée finalement adoptée. Par la suite, le Sénat, l'ayant rejeté globalement, ne l'a pas examiné non plus au fond. L'Assemblée nationale, compte tenu des délais de la nouvelle lecture, n'a pas non plus disposé du temps nécessaire lors de cette ultime phase de la procédure. La nécessité de ce dispositif était pourtant connue depuis la première discussion, au printemps 2001, de la proposition de loi relative à la réforme du régime des accidents du travail des non-salariés agricoles, dont elle ne constituait que la

conséquence. Certes, la loi en question n'a été définitivement promulguée que tardivement, le 30 novembre, soit une semaine avant le passage du projet de loi de finances rectificative en séance publique le 5 décembre - mais la réflexion sur la nouvelle taxe aurait sans doute pu être opérée avec un peu plus d'anticipation.

Enfin, l'exemple du III de l'article 6 de la loi de finances 2002, relatif à la fiscalité des associations, adopté après des modifications substantielles en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale à la demande cette fois des parlementaires, atteste pour sa part que le manque de recul peut conduire à retenir des solutions difficiles à mettre en oeuvre¹¹.

Cette précipitation parfois relevée dans la discussion des amendements peut se révéler d'autant plus préjudiciable à la qualité de la norme fiscale que, contrairement à la situation qui prévaut pour le projet de loi de finances, l'avis préalable du Conseil d'Etat n'est pas sollicité sur ces modifications.

3. – L'activité de lobbying exercée autour des parlementaires et de l'administration peut susciter des articles additionnels en grand nombre au moment de la discussion des projets de lois de finances

L'existence de groupes de pression s'efforçant de promouvoir leurs intérêts auprès des parlementaires est l'une des caractéristiques de la démocratie. Elle est particulièrement visible aux Etats-Unis où la discussion budgétaire donne lieu à un nombre d'amendements important qui a valu au projet de budget le surnom « d'arbre de Noël » (*Christmas Tree*).

Cette dimension, quoique plus discrète, n'est pas absente dans notre pays. Ainsi, la discussion des projets de loi de finances conduit à compléter sensiblement le projet élaboré par l'administration, par de nombreux dispositifs souvent hétérogènes et sans rapport entre eux. Les reproches adressés par le Conseil d'Etat dans son rapport public

¹¹ Par exemple avec l'introduction tardive d'une condition de quorum des deux tiers des membres des assemblées générales pour autoriser la rémunération de dirigeants sans faire perdre à la gestion de l'association son caractère désintéressé.

de 1991 aux lois « fourre-tout »¹² s'appliquent donc particulièrement aux lois de finances.

Par ailleurs, la préparation des amendements ainsi adoptés au cours de la navette peut parfois s'avérer insuffisante pour une application aisée et une bonne lisibilité du dispositif.

C. – L'évaluation de la norme fiscale est absente de la pratique française

Si l'on excepte le Conseil des impôts, dont les moyens ne lui permettent guère de produire plus d'un rapport par an, les dispositifs d'évaluation de la norme fiscale sont rares dans notre pays.

L'évaluation des mesures fiscales ressortit en pratique essentiellement à la direction de la prévision, la direction de la législation fiscale étant plutôt chargée de la technique fiscale et du chiffrage budgétaire. L'INSEE n'intervient dans le domaine fiscal que de manière incidente, souvent dans une problématique d'étude large mais ponctuelle, ou dans une problématique économique très transversale. Mais la direction de la prévision ayant pour mission de conseiller le ministre, - ce qui exige, à l'évidence, une confidentialité réelle -, ses travaux ne sont rendus publics que s'ils lui ont en réalité été demandés par une instance extérieure, à l'instar du conseil d'orientation pour les retraites (COR) ou du conseil d'analyse économique (CAE).

Les évaluations publiques des normes fiscales, du point de vue de leur efficacité, doivent en réalité être aujourd'hui effectuées par les institutions qui souhaitent en disposer, avec leurs moyens propres. De ce fait, elles ne sont guère fréquentes. Le Parlement a supprimé, pour des raisons d'inadaptation de la procédure, l'Office parlementaire d'évaluation des politiques publiques. La mission d'évaluation et de contrôle de l'Assemblée nationale (MEC) n'a pour sa part abordé les questions fiscales que sous l'angle du recouvrement de l'impôt. Les études parlementaires ayant un caractère d'évaluation sont rares¹³.

¹² du type Dispositions d'ordre économique et financier (DDOF), dispositions d'ordre social (DDOS), ..., qui se caractérisent par une proportion considérable, -dépassant 50%, d'articles additionnels, exclus de l'examen juridique du Conseil d'Etat.

¹³ Mais pas totalement inexistantes. cf. Rapport d'information du rapporteur général de la Commission des finances de l'Assemblée nationale sur la défiscalisation des investissements outre-mer, n° 1060, du 9 juillet 1998.

II. – La place croissante prise par le droit communautaire en matière fiscale n'a pas contribué à améliorer la qualité de la norme

A. – L'impact croissant du droit communautaire dans le domaine fiscal

La qualité de la norme fiscale nationale est tributaire des règles de droit supérieures qui s'imposent à elle, qu'il s'agisse de la Constitution et de la jurisprudence constitutionnelle, ou du droit communautaire.

En matière fiscale, le droit communautaire s'est essentiellement concentré sur la TVA, dont l'essentiel des règles résulte de la sixième directive de 1977 et de ses modifications successives, ainsi que de la jurisprudence communautaire. Ce sujet a été traité en détail par le 19^{ème} rapport du Conseil des impôts.

Dans le domaine des impôts directs, les règles communautaires sont beaucoup plus circonscrites, et résultent de la nécessité d'éliminer les surimpositions dont pourraient souffrir les opérations transfrontalières par rapport aux opérations internes aux Etats, en contradiction avec l'objectif de réalisation d'un véritable marché intérieur communautaire. L'intervention communautaire a cependant été jusqu'à présent réduite, avec deux directives seulement, toutes deux en date du 23 juillet 1990¹⁴, présentant globalement un régime suffisamment souple pour rencontrer l'unanimité nécessaire des Etats membres. Plus récemment, a été accepté le principe d'une harmonisation de la fiscalité des placements financiers à revenus fixes, qui n'a cependant pas encore abouti à l'adoption d'une directive, malgré des engagements ici encore relativement souples et contraignants seulement à moyen terme.

¹⁴ 90/434 concernant le régime fiscal commun aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, et 90/435 concernant le régime des sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.

B. – Les imperfections propres au droit communautaire

1. – L’adaptabilité des textes est limitée

L’irruption progressive du droit et de la jurisprudence communautaire dans la norme fiscale française ne constitue pas nécessairement un gage de qualité de celle-ci, comme le soulignent de multiples commentaires peu amènes¹⁵ sur la qualité de la norme communautaire elle-même. Les lois et règlements nationaux devant se conformer aux directives communautaires, sous peine d’annulation, ils peuvent être affectés à leur tour de certains défauts propres aux règles communautaires :

- les textes communautaires, adoptés à l’unanimité en matière de fiscalité indirecte comme de fiscalité directe, sont des textes de compromis. Ce mode de décision leur retire parfois une grande partie de leur cohérence ;
- pour des raisons identiques, l’adaptabilité dans le temps des directives une fois adoptées est limitée. Le Conseil des impôts a ainsi rappelé dans son 19^{ème} rapport relatif à la TVA l’impossibilité pratique rencontrée par les Etats de l’Union européenne à faire évoluer la 6^{ème} directive dont, pourtant, de nombreux aspects apparaissent aujourd’hui vieilliss.

2. – Les règles de présentation formelle de la norme fiscale communautaire sont souvent critiquées pour leur lourdeur, et leur « intelligibilité limitée »

« L’intelligibilité limitée » des directives européennes résulte de plusieurs facteurs cumulatifs : longueur excessive des textes et de certains articles¹⁶ ; pratique systématique des modifications ponctuelles n’indiquant que les dispositions modifiées sans rappeler

¹⁵ Cf. « L’écriture des textes fiscaux communautaires », par Gabriel Montagnier, RFFP, n°57-1997.

¹⁶ Notamment l’article 28 bis de la 6^{ème} directive sur le champ d’application de la TVA intracommunautaire, comprenant une quarantaine d’alinéas, eux-mêmes composés de sous-alinéas numérotés en chiffres, puis en lettres, puis en tirets, cf. article précité de Gabriel Montagnier.

l'ensemble du texte après modification¹⁷ ; pratique trop systématique des renvois, d'autant plus gênante pour la compréhension du lecteur qu'il n'existe pas de codification communautaire¹⁸. S'ajoutent à cette première liste de critiques, relatives à la présentation, d'autres concernant la rédaction elle-même : lourdeur fréquente de la rédaction, liée au processus itératif de négociation et à l'exigence d'unanimité ; référence à des situations peu transparentes, notamment lorsqu'elles n'existent pas dans le droit national mais traduisent la préoccupation juridique d'un autre Etat membre¹⁹. Enfin, le recours systématique des textes communautaires à la pratique des définitions préalables des concepts juridiques utilisés, dérivée des techniques d'écritures des conventions internationales, est certes garante d'une homogénéité des compréhensions par les différents Etats, mais est étrangère à l'ordre juridique français, qui renvoie en principe l'interprétation des termes utilisés au juge.

III. – Les contribuables sont insuffisamment associés à la réflexion sur la norme fiscale

A. – La consultation des contribuables-entreprises par le biais de leurs représentants est fréquente mais pas systématique

La consultation des contribuables entreprises est assez fréquente de la part de l'administration fiscale, en amont des projets de loi de

¹⁷ Cf. la directive 91/680 de passage au Marché intérieur en matière de TVA, consistant, comme toutes les directives successives en matière de TVA, en une suite de modifications ponctuelles de la 6^{ème} directive, qui fonctionne comme un texte de référence.

¹⁸ Avec le cas extrême du « renvoi en boucle », à l'instar de l'article 28 bis précité, dont le a) du 1 renvoie au 1 du titre B de l'article 28 ter, lequel renvoie lui-même, pour déterminer son champ d'application, au a) du 1 de l'article 28 bis.

¹⁹ La transcription directe en droit national, de ce type de disposition, pour éviter toute critique sur la fidélité de la transposition, peut ainsi conduire à des rédactions curieuses en droit français. Peut à cet égard être cité l'exemple, particulièrement illustratif parce que portant sur une disposition fondamentale, de l'article 5 de la 6^{ème} directive TVA, qui définit la livraison d'un bien comme « *le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* », et inscrit tel quel dans le 1^o du II de l'article 256 du CGI. Or, comme le fait remarquer M. Montagnier (cf. notes précédentes), en droit français, on ne dispose des pouvoirs d'un propriétaire que si l'on est propriétaire, contrairement au droit néerlandais, dans lequel il est parfois possible de disposer d'un bien avant d'en être juridiquement propriétaire.

finances ou des instructions. Les organismes professionnels représentant les entreprises - Mouvement des entreprises de France (MEDEF)²⁰, Chambres de commerce et d'industrie, notamment celle de Paris, Association française des entreprises privées (AFEP) pour les plus grandes, Confédération générale des petites et moyennes entreprises (CGPME) - sont souvent consultés. Les plus petites entreprises sont en revanche « représentées » par leurs conseils, c'est-à-dire les représentants des experts-comptables dont la profession, réglementée, est régie par une structure ordinale.

Les mesures sectorielles sont, pour leur part, généralement soumises ou préparées avec le concours des organisations professionnelles représentatives (par exemple la Confédération de l'artisanat et des petites entreprises du bâtiment (CAPEB), en ce qui concerne la deuxième grande instruction relative au dispositif de réduction du taux de TVA pour les travaux immobiliers). De même, les mesures relatives à la fiscalité des banques associent généralement le représentant légal des établissements de crédit qu'est la Fédération des banques françaises. De même, la Fédération française des sociétés d'assurances (FFSA) intervient, s'agissant des assurances, et les principaux syndicats agricoles en matière de fiscalité agricole. Par ailleurs, il n'est pas rare que ces différentes structures transmettent spontanément leurs demandes ou leurs suggestions, à intervalles plus ou moins réguliers, à l'administration fiscale ou au ministre, ainsi qu'aux commissions des finances²¹.

²⁰ Le MEDEF dispose d'une structure de concertation aux caractéristiques très particulières : le comité fiscal de la MOA (mission d'organisation administrative, créée en 1971 à l'initiative du Premier ministre et initialement placé sous l'autorité du SGG), organisme sans personnalité morale ni budget, présidé par le directeur fiscal du MEDEF, qui en assure la logistique matérielle. Ce comité, qui se réunit 2 à 3 fois par an, permet au MEDEF de transmettre à l'administration fiscale des questions diverses, de nature plutôt technique, par exemple, récemment, une question relative à l'intangibilité du bilan d'ouverture et la correction symétrique des bilans. L'ordre du jour est arrêté de manière conjointe par l'administration et par le MEDEF. La réponse de l'administration est considérée comme l'engageant, mais n'est actuellement diffusée que dans le BO rose. Il serait sans doute préférable, comme cela est envisagé, de la publier dans le BO blanc.

Cf. L. Vapaille, « La doctrine fiscale administrative », L'Harmattan, 1999

²¹ Cf. les Propositions fiscales et de simplifications pour l'entreprise, élaborées en 2000 par le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, après un premier rapport, à la fin 1997, intitulé « Quelles simplifications fiscales, notamment pour les très petites entreprises (TPE) », transmis au Secrétaire d'Etat aux PME, au commerce et à l'artisanat.

En tout état de cause, ces organes représentatifs des intérêts des entreprises ont généralement développé des structures de relations publiques leur permettant de faire entendre spontanément leur voix auprès des parlementaires, s'ils estiment que l'administration ne les a pas suffisamment écoutés. Il est vrai que celle-ci ne dispose pas toujours du temps nécessaire pour procéder à des consultations systématiques, notamment en ce qui concerne les mesures prévues par le projet de loi de finances, et qu'elle n'est pas toujours mandatée pour le faire.

Ce mode d'association présente cependant des inconvénients notables.

En premier lieu, son caractère non systématique et informel a pour effet que seules les organisations ayant une connaissance suffisante de la procédure parlementaire, et notamment de ses délais impératifs, sont en mesure d'exercer une influence. A cet égard, il n'est pas rare de constater que certaines organisations professionnelles font connaître des problèmes potentiels de mise en œuvre après l'adoption des dispositifs, ce qui est plus rarement le cas des « grands » représentants institutionnels.

En second lieu, les difficultés techniques d'application de l'impôt sont susceptibles d'être mieux prises en compte par l'administration, chargée du recouvrement, que par les parlementaires, qui ne sont chargés « que » de l'adoption des règles. De fait, la consultation des entreprises est sans doute davantage nécessaire pour l'élaboration des instructions fiscales que pour l'élaboration de la loi. Tel est d'ailleurs souvent le fond de la réponse du ministre à des questions ou des amendements proposant des mesures de précisions demandées par les entreprises, qu'il renvoie à l'instruction à venir.

Pendant, la consultation des contribuables entreprises n'est pas plus systématique s'agissant des instructions que des projets de loi de finances. L'exemple récent de l'instruction du 28 décembre 2001 modifiant le régime des distributions de dividendes ouvrant droit à l'avoir fiscal en constitue sans doute le contre-exemple récent le plus frappant : au caractère tardif du texte, s'est ajouté le problème de sa rétroactivité économique, et ses difficultés d'application concrètes²². La consultation des contribuables s'est alors déroulée *a posteriori*,

²² Notamment le fait que les établissements de crédit ne disposaient plus du temps nécessaire pour modifier leurs chaînes informatiques de traitement des IFU (imprimé fiscal unique).

sous la forme d'échanges de lettres rendues publiques avec le ministre, conduisant tout d'abord l'administration à considérer qu'elle ferait preuve de souplesse, avant de prendre une seconde instruction revenant sur la première moins de deux mois après, sans que, pour autant, la solution apportée résolve définitivement tous les problèmes liés à l'évolution de la notion de dividende²³ entérinée par ces deux instructions.

B. – Les particuliers rarement consultés, faute de représentants spécifiques

L'élaboration des mesures fiscales applicables aux particuliers ne prévoit pas de procédure particulière de consultation. Cette situation est d'abord liée au fait que le Parlement assure la représentation des contribuables citoyens. Par ailleurs, tout particulier étant un contribuable en puissance, nombreux sont les intervenants dans l'élaboration de la norme qui peuvent se considérer comme « compétents », qu'il s'agisse des fonctionnaires eux-mêmes, ou des responsables politiques. Enfin, une partie importante de la gestion de la fiscalité des particuliers est en réalité assumée techniquement par des tiers, qu'il s'agisse des contributions et impositions indirectes, des droits d'enregistrement, ou des multiples prélèvements à la source sur les revenus directs (CSG/CRDS, prélèvements proportionnels sur les revenus financiers, sur les plus-values, ...).

Néanmoins, on peut s'interroger sur l'absence de toute consultation des particuliers, contribuables et usagers de l'administration fiscale, notamment au regard de ce qui existe dans d'autres domaines, tels que le crédit ou le service bancaire en général²⁴, domaine qui demeure certes plutôt dans le cadre de relations contractuelles privées, mais dont la réglementation et la régulation émanent néanmoins des pouvoirs publics.

²³ Ainsi qu'en atteste le colloque qui s'est tenu au début du mois d'avril 2002, soit deux mois encore plus tard, au Sénat, sur ce même thème, en présence de l'administration.

²⁴ On peut ainsi penser au Comité consultatif, prévu par l'article L.614-6 du code monétaire et financier, et qui comprend, au sein d'une organisation formalisée quoique consultative, à parité, des représentants des consommateurs, et des représentants des entreprises. Peut également être mentionné le Conseil national du crédit et du titre, prévu par les articles L.614-1 à L.614-5 du même code, avec une composition beaucoup plus large, incluant des parlementaires, des représentants de l'Etat, des représentants des entreprises, des salariés des banques, des banques, et des personnalités compétentes.

Pour cette raison sans doute, il n'existe aucune organisation jugée représentative des contribuables particuliers. Les différentes associations privées existantes peuvent avoir tendance à confondre revendications en matière de fiscalité et abaissement des impôts, voire diminution des dépenses publiques. Quant aux organisations de consommateurs, notamment membres du Conseil national de la consommation, bien que souvent constitutives simultanément d'organisations d'usagers, la plupart ne disposent d'aucune compétence particulière en matière fiscale, compte tenu de la faiblesse de leurs moyens, et du fait que la fiscalité ne rentre pas, actuellement, dans le cadre de leur mission. A titre d'exemple, c'est son pôle fiscal que l'Institut national de la consommation (INC), établissement public industriel et commercial placé institutionnellement à la tête du dispositif de consultation des organisations de consommateurs, a supprimé en premier lorsqu'il a dû mettre en place un plan social. De même, seules cinq organisations²⁵, parmi les dix-huit consultées par le Conseil des impôts, ont répondu à celui-ci dans le délai proposé d'un mois, témoignant du faible intérêt, ou de la compétence limitée, pour les questions fiscales²⁶ des treize autres. En revanche, quatre de celles qui ont répondu ont manifesté - et prouvé par leur action passée - leur intérêt devant l'hypothèse d'une consultation plus systématique des représentants des contribuables particuliers.

Ne sont guère consultés en réalité par l'administration fiscale que les organismes « sectoriels », notamment représentant les familles, à propos de dispositions ayant trait à la fiscalité familiale²⁷, ou, régulièrement, en matière de conventions fiscales bilatérales, les

²⁵ Fédération nationale des familles rurales, Union nationale des associations familiales, Association Léo Lagrange pour la défense des consommateurs, Organisation générale des consommateurs, Confédération consommation, logement et cadre de vie.

²⁶ On peut, à cet égard, indiquer que l'une des réponses a insisté sur le fait que « même si une baisse des taux serait largement bénéfique, l'idée de supprimer l'abattement de 20% ne peut être envisageable ».

²⁷ Ainsi, l'UNAF (Union nationale des associations familiales) a été consultée par la commission Ducamin en 1995, et l'a également été sur des sujets plus immédiatement concrets : formulaires de déclaration, participation aux travaux de la mission qualité-services de la DGI. Elle s'est également exprimée, spontanément ou non, sur divers sujets, tels que la décote, le réaménagement des impôts locaux, la prise en compte de la dimension familiale des foyers fiscaux, la nature et l'évolution de la CSG, la prime à l'emploi, la problématique de la fiscalisation des allocations familiales, ... Ainsi, la fiscalité a fait l'objet de trois assemblées générales spécifiques de l'UNAF sur les douze dernières années, mobilisant l'ensemble de son réseau d'associations départementales membres.

résidents à l'étranger par l'intermédiaire du Conseil des Français de l'étranger.

Le développement de l'impératif de qualité de service de la direction générale des impôts (Cf. *infra*), exigera une meilleure organisation de la consultation des contribuables. Celle-ci permettrait d'éviter que certains problèmes n'apparaissent qu'*a posteriori*, et soient traités par le contentieux ou le Médiateur.

2

La codification actuelle du droit fiscal ne garantit plus l'intelligibilité et l'accessibilité à la norme

Le droit fiscal est un droit entièrement codifié. Toutefois, son accessibilité reste problématique. En effet, la structure du Code général des impôts est devenue inadaptée car complexe et trop peu cohérente tandis qu'une part de plus en plus importante de la fiscalité se trouve désormais dans d'autres codes.

I. – La problématique générale de la codification : privilégier l'accessibilité et l'intelligibilité de la norme

L'entreprise de codification a pour objectif général de simplifier l'accès aux textes juridiques. La prolifération normative que connaît notre pays, déjà soulignée dans le rapport général du Conseil d'Etat de 1992, a accentué le besoin d'une procédure performante de codification du droit. Cette exigence est particulièrement présente en matière fiscale en raison de la forte créativité législative et réglementaire propre à ce domaine.

Afin de faire face à ces évolutions, le cadre juridique de la codification a connu des évolutions importantes au cours des dernières années. Ainsi, le décret du 12 septembre 1989 a posé le principe d'une codification intégrale du droit. Par ailleurs, le Conseil constitutionnel a précisé la portée des opérations de codification. Dans sa décision du 16 décembre 1999, il a considéré que « *cette finalité (la codification) répond à l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi* ». Enfin, l'article 3 de la loi du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations dispose que : « *la codification législative rassemble et classe dans des codes thématiques l'ensemble des lois en vigueur à la date d'adoption de ces codes. Cette codification se fait à droit constant, sous réserve des modifications nécessaires pour améliorer*

la cohérence rédactionnelle des textes rassemblés, assurer le respect de la hiérarchie des normes et harmoniser l'état de droit ». Ces objectifs généraux ont été assortis de procédures rapides, permettant au gouvernement de procéder par ordonnance à l'adoption de la partie législative de neuf codes²⁸, selon un échéancier déterminé.

Au total, on peut aujourd'hui estimer que plus de la moitié du droit est codifiée. Pour l'avenir, l'achèvement de la procédure d'élaboration par ordonnance des neuf codes prévus par la loi d'habilitation de 1999 ne signe pas l'arrêt du processus de codification. Ainsi, les années 2001 et 2002 ont permis la mise en chantier ou l'aboutissement de plusieurs parties réglementaires de codes législatifs antérieurement adoptés. De même, ont été adoptés les projets de plusieurs codes législatifs : défense, tourisme, patrimoine, recherche.

La refonte du Code général des impôts n'a pas été envisagée à la lumière de ces nouvelles procédures. Or, force est de constater que le code général des impôts (CGI) répond mal aujourd'hui aux objectifs « d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi » posés par le Conseil constitutionnel.

II. – Le code général des impôts est devenu largement inintelligible

A. – Un vocabulaire parfois désuet

Le code général des impôts comprend, par son ancienneté, des dispositions qui se réfèrent plus à la France de Balzac qu'à celle d'aujourd'hui. Ainsi, l'article 1457 qui établit une liste de professions exonérées de taxe professionnelle constitue un florilège de professions, ou d'expressions, disparues : « *personnes qui vendent en ambulance dans les rues* » (...) « *de l'amadou, des balais, des statues et figures en plâtre, ...* », de même que « *les chiffonniers au crochet, les rémouleurs ambulants* ». Le CGI recèle également quelques exemples d'un français devenu anachronique. Ainsi, l'article 1455 prévoit l'exonération de TP des pêcheurs, « *lors même que la barque qu'ils montent leur appartient* ». Enfin, certains des termes utilisés

²⁸ deux livres du code rural ; code de la santé publique ; code de l'éducation ; code de la justice administrative ; code de commerce ; code de l'environnement ; code de la route ; code de l'action sociale ; code monétaire et financier.

dans le CGI ont pris un caractère péjoratif qui rend leur utilisation délicate. Ainsi, l'expression « d'indigence » est utilisée à maintes reprises sans d'ailleurs être jamais définie (remises d'impôts directs pour les contribuables dans l'impossibilité de payer par suite de « gêne et d'indigence »²⁹, condition d'indigence permettant l'exonération de taxe d'habitation³⁰, ...).

B. – Une rédaction souvent obscure

Certains articles du code sont difficilement lisibles. Ainsi, l'article 885 Q du code général des impôts, long de quinze lignes, ne comprend néanmoins qu'une seule phrase. De même, les différents articles relatifs au régime de fiscalité des groupes (223 A, B, C et D), dépourvus de toute structure évidente, constituent de longs alinéas, parfois uniques, dont la complexité de la lecture ne se justifie sans doute pas par celle de la réalité économique et comptable.

Sur un autre plan, on pourra souligner que la lisibilité formelle de certains dispositifs, et notamment des barèmes, à l'instar de l'article 1609 *duovicies* du CGI³¹ qui fixe les trop nombreux montants de la taxe spéciale sur le prix des places de spectacle cinématographiques en fonction du prix de la place, - réduits seulement de 26 à 19 par l'article 51 de la loi de finances rectificative 2001-, gagnerait sans doute sensiblement au recours à une formulation simplifiée.

De plus, les articles 1648 A à 1648 D concernant la péréquation de la taxe professionnelle, outre le fait qu'ils apparaissent quelque peu étrangers à l'objet du CGI, se singularisent par une rédaction, assez typique de la technicité des dispositifs relatifs aux finances locales.

C. – Des articles longs qui ont parfois perdu leur cohérence.

L'accès à l'état du droit positif est parfois rendu délicat à la suite d'aménagements législatifs successifs, comme n'ont pas manqué de le souligner les praticiens consultés.

²⁹ article L247 du LPF

³⁰ article 1408 II, 2° du CGI

³¹ Les occasions de simplifier la présentation du barème, sinon le barème lui-même, n'ont pourtant pas manqué. Cet article a été modifié tous les ans depuis trois ans, en LFR 1999, 2000 et 2001

Tel est notamment le cas du régime des provisions pour implantation à l'étranger. Celui-ci est traité par les articles 39 *octies* A à 39 *octies* D, alors que les investissements actuels ne sont pratiquement concernés que par le II de l'article 39 *octies* A et l'article 39 *octies* D. Mais le lecteur non averti doit lire l'intégralité des autres paragraphes composant ces articles, qui décrivent les conditions et modalités de constitution des provisions, avant de savoir qu'elles sont périmées, parfois depuis plus de dix ans.

Par ailleurs, certains articles présentent des rédactions manquant particulièrement de logique et se caractérisant par une lisibilité singulièrement dégradée, y compris pour des dispositifs fondamentaux propres à des impôts majeurs. Le célèbre article 39 du code général des impôts mérite à cet égard une mention particulière. En premier lieu, occupant 7 pages du code à lui seul, il traite de questions aussi diverses que les durées d'amortissement des immobilisations, les intérêts des comptes courants d'associés, le relevé des frais généraux, ou la déduction de certaines catégories de frais telles que les indemnités de congés payés versées aux salariés, les redevances de crédit-bail, ou encore de la non-déduction des « pots de vins » versés à des fonctionnaires étrangers. Une réécriture permettrait d'opérer un classement utile par sujets et par ordre d'importance³². En second lieu, des dispositions d'ordre général y sont imbriquées dans des dispositions particulières ou dérogatoires, comme dans le cas des règles de déduction des provisions par les entreprises. Dès le premier alinéa du 5° du 1. de cet article sont présentées, outre les conditions générales de déduction des provisions, les règles très spécifiques qui régissent les pertes à terminaison sur des contrats à long terme. Les alinéas suivants traitent successivement, sans aucun ordre logique, de la provision pour dépréciation d'œuvres d'art, de la provision pour fluctuation des cours (d'ailleurs supprimée depuis 1997) ou de la provision pour hausse des prix. Les règles générales de réintégration au résultat des provisions devenues sans objet sont quant à elles abordées au treizième alinéa, au milieu d'autres types de provisions. Ainsi, les provisions pour indemnités de licenciement sont reléguées à l'avant-dernier alinéa, précédées des provisions pour renouvellement des éléments d'actif, alors que les provisions pour dépréciation des titres du portefeuille sont placées entre les 14ème et 20ème

³² Et permettant d'éviter que sa rédaction ne procède, dès sa première phrase, d'un mécanisme juridiquement contestable par son imprécision : « Le bénéfice net est établi sous déduction de **toutes** charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, **notamment** : ... »

alinéas...On peut également s'interroger sur la lisibilité d'un dispositif, comme la provision pour renouvellement des biens amortissables mis à la charge d'un tiers, dont le dispositif fait référence aux dispositions des « *vingt-deuxième à vingt-cinquièmes alinéas* » du 5° du 1 du même article, alors que les alinéas ne sont pas numérotés.

Pour des raisons similaires, l'article 38 du code général des impôts mériterait également une révision assez complète. Outre la présentation des principes généraux, rédigés de manière synthétique, qui régissent la définition du bénéfice imposable (paragraphe 1, 2 et 2bis) et des règles d'évaluation des stocks (paragraphe 3), il comprend en effet des dispositions aussi longues que spécifiques, concernant par exemple les modalités de prise en compte des profits et pertes constatés sur le Matif (paragraphe 6), ou les modalités d'imposition de certaines plus-values résultant d'opérations d'échange ou de conversion de titres (paragraphe 7 et 7 bis).

La réécriture conjointe des deux articles 38 et 39 permettrait ainsi de dissocier opportunément la présentation des dispositions de principe qui régissent la détermination du résultat imposable des entreprises, des règles spéciales relatives à l'imposition de certains produits et à la déduction de certaines charges.

Des observations analogues peuvent être formulées à l'égard, entre autres, des articles 31 (charges déductibles des revenus fonciers), 125-0 A (bons ou contrats de capitalisation), 125 A (produits de placements à revenu fixe), 156 (charges du revenu global) et 219 (calcul de l'impôt sur les sociétés).

D. – Des renvois innombrables dont l'usage systématique nuit à la lisibilité du texte

La rédaction des textes législatifs par renvois présente un avantage indubitable, en termes de concision et d'économie de mots, comme en termes de précision et de cohérence juridique. Ainsi, plutôt que de redéfinir les mêmes concepts utilisés dans plusieurs articles, est-il plus sûr de faire référence à l'article qui en donne une définition valant pour l'ensemble des autres articles. De la sorte, une modification de cette définition se reportera *ipso facto* dans tous les articles qui y font référence.

Néanmoins, cette méthode empêche manifestement une lecture directe de la loi applicable (Cf. annexe 2). Lorsqu'elle se conjugue avec la rédaction par substitution des seules parties modifiées, elle conduit à un résultat effectivement économe de mots, mais d'une grande opacité pour le lecteur, pour lequel elle ne se suffit aucunement à elle-même. Dans ces conditions, il devient difficile de penser que le législateur sait exactement ce qui lui est soumis, et ce qu'il adopte, sauf à faire confiance, là encore, à l'exposé des motifs, ou aux explications qui sont données dans les travaux préparatoires.

Témoins de la bonne articulation des textes, et de l'utilisation de concepts uniques dans de nombreux articles du code général des impôts, certains articles, constituant des bases de référence importantes, sont ainsi mentionnés un grand nombre de fois dans d'autres dispositifs³³.

Mais, inversement, certains articles renvoient eux-mêmes à de multiples autres articles, ce qui rend leur compréhension difficile, même avec les possibilités de navigation logicielle moderne. Ainsi, à titre d'exemple, l'article 54 *septies* concernant le régime des plus-values s'applique, pour son paragraphe I, à des catégories d'entreprises visées dans trois paragraphes d'un article et cinq autres articles différents du CGI, et mentionne, dans son paragraphe II, trois paragraphes d'un même article, un paragraphe d'un autre, ainsi que huit autres articles concernant les régimes de report d'imposition. Enfin, son paragraphe III renvoie à deux articles législatifs et à un article réglementaire pris pour son application. Au total, cet article renvoie donc, en première étape, à vingt-trois articles ou paragraphes d'articles différents. De surcroît, les articles auxquels il est renvoyé renvoient eux-mêmes à d'autres articles, donnant lieu à une

³³ L'article 50-0 du CGI est mentionné à 25 reprises dans le CGI et ses annexes, dont 18 fois dans d'autres articles ; l'article 223 A est mentionné à 50 reprises dans d'autres articles; l'article 39, il est vrai particulièrement long, est mentionné 120 fois dans le CGI.

arborescence complexe qui rend, au total, particulièrement difficile la compréhension du dispositif initial³⁴.

III. – La norme fiscale est difficilement accessible

A. – La logique de la structure interne du code général des impôts s'est effacée

Le plan du code général des impôts a subi l'outrage des années, et l'accumulation des strates de législations fiscales successives, parfois contradictoires, pendant plusieurs décennies.

Ainsi l'annexe I, intitulée « mesures résultant de règlements d'administration publique », correspond désormais à une catégorie juridique éteinte, puisque son contenu a été entièrement vidé pour être transféré dans l'annexe II. Pour des raisons de suivi historique, le CGI maintient néanmoins le plan, sur quatre pages, et la structure vide, sur onze pages, de ladite annexe.

Par ailleurs, la cohérence de la numérotation des articles du code a été mise à mal par les nombreuses évolutions intervenues depuis sa conception. Ainsi, de nombreux articles abrogés et supprimés du CGI, rompent le séquençement des articles du code. Dans certains cas, les séquences de numéros d'articles ayant disparu, et non réutilisés, peuvent s'avérer relativement longues³⁵, dès lors que des dispositifs complets et cohérents du code ont été supprimés.

Au total, la structure du code pourrait être améliorée :

- sur la forme, par la suppression des multiples sections, voire chapitres, devenus vides ;

³⁴ Ainsi, à titre d'exemple, l'une des multiples branches de l'arborescence résultant de l'organisation de l'article 44 sexies, concernant l'exonération d'IS des entreprises nouvelles, et par nature susceptible d'intéresser un jeune entrepreneur pas nécessairement habitué aux méthodes de la codification, comprend 5 étages successifs de renvois : 53A (définition du régime du bénéfice réel) puis 302 septies A bis (définition des BIC), puis 50-0 (micro-entreprises), puis 39 duodecies (plus-values à court-terme), avant de mentionner l'article 38 et ses 3 pages et demie relatives à la définition du bénéfice fiscalement imposable, lequel renvoie lui-même... à 19 articles législatifs du CGI, 3 articles du code monétaire et financier, 3 articles d'annexes au CGI, et une directive communautaire....

³⁵ Par exemple, articles 16 à 27, 188 à 192, ...

- sur le fond, par des regroupements utiles à une meilleure compréhension. Pourrait notamment être envisagée, à titre d'exemple, une présentation plus lisible des dispositions relatives à la détermination de l'impôt sur le revenu des particuliers, ou de celles qui traitent de la détermination des résultats des entreprises (individuelles ou soumises à l'impôt sur les sociétés), actuellement dispersées dans l'ensemble du code.

B. – Le Code général des impôts ne comprend pas la totalité des impositions

Le CGI ne comprend pas la totalité des impositions, contrairement à ce que son intitulé pourrait laisser imaginer. En effet, de nombreux impôts, parfois importants, sont inscrits dans le code général des collectivités territoriales (CGCT), dans le code des douanes, ou, plus ponctuellement, dans divers codes sectoriels.

En outre, les règles de partage entre ces différents codes ne sont pas toujours parfaitement claires :

- le CGCT ne comprend, naturellement, que des impôts locaux, mais pas tous les impôts locaux. En effet, une partie importante de ceux-ci sont en réalité inscrits dans le CGI, notamment dans les cas où leurs modalités de gestion, de recouvrement ou de contrôle sont définies par analogie avec des taxes prévues par le CGI (selon une formule couramment usitée, « *comme en matière de ..* » taxes de chiffre d'affaires pour les impôts indirects par exemple). Il existe donc une répartition, d'une clarté perfectible, des textes relatifs aux impôts locaux indirects entre les deux codes ;
- le code des douanes comprend trois impôts, de montants parfois considérables – taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP), taxe générale sur les activités polluantes (TGAP), taxe spéciale sur certains véhicules routiers (TSVR). Il prévoit aussi, dans son article 284, une « taxe sur les voyageurs de commerce » qui n'est plus appliquée depuis plusieurs années ;
- le code de l'environnement comprend les bases législatives des redevances, perçues au profit des agences de l'eau, et qui sont en réalité des taxes ;

- le code de la sécurité sociale comprend un certain nombre d'impositions affectées aux organismes de sécurité sociale, - dont la CSG - et perçues par ceux-ci, ce qui exclut les taxes affectées perçues par le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie (MINEFI), dont la liste varie régulièrement ;
- le code rural, le code des assurances, le code de la santé publique et diverses lois ou ordonnances non codifiées prévoient également quelques impositions de toute nature, par exemple la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS).

3

Le degré de sécurité juridique en matière fiscale est encore perfectible

Il est souvent fait grief au droit fiscal français de ne pas garantir aux contribuables un degré suffisant de sécurité juridique. Ce reproche vise la situation dans laquelle une incertitude existe sur la norme juridique à appliquer ou encore l'interprétation que l'on peut faire de cette dernière.

Le Conseil des impôts a examiné les deux aspects de cette question.

I. – La stabilité de la loi fiscale peut être améliorée

La revendication la plus courante en matière de sécurité fiscale concerne la stabilité de la norme. Cette exigence est légitime : la stabilité de l'environnement législatif et réglementaire est un élément important de la visibilité à moyen terme de tous les agents économiques et donc, du bon développement de leurs activités. Mais cette stabilité ne se confond pas avec l'immobilisme : à cet égard, l'adaptabilité dont fait preuve le droit fiscal français conduit parfois à des modifications trop fréquentes (1). Le débat est plus vif encore concernant la possibilité pour le législateur de prendre, dans le domaine fiscal, des dispositions rétroactives, dont certaines apparaissent comme des menaces pour la sécurité fiscale (2).

A. – Un droit fiscal ponctuellement instable

La fréquence des modifications législatives en matière fiscale est nécessairement élevée. En effet, la fiscalité doit s'adapter à l'évolution du cadre économique et social dans lequel les contribuables exercent leurs activités : mondialisation des entreprises, innovations financières... Il convient à cet égard de remarquer que les modifications apportées à la loi fiscale sont, le plus souvent, demandées par les entreprises elles-mêmes.

Pour autant, quelques secteurs particuliers de la fiscalité apparaissent touchés par une mobilité excessive. Tel est, notamment, le cas du régime des groupes de sociétés des articles 223A et suivants du CGI, pour lesquels des modifications ont été apportées chaque année depuis quatorze ans. Les régimes des stocks options et du crédit d'impôt recherche sont également affectés d'une instabilité excessive : quatorze modifications en trente ans pour le premier, dix modifications en dix-huit ans pour le second. Si dans le premier cas la plupart des mesures ont conduit à un renforcement des mesures contraignantes pour les entreprises, dans le second, les modifications ont conduit à une extension du champ d'application de ce dispositif d'aide.

B. – La rétroactivité des normes fiscales est encadrée même si son principe peut être contesté

La rétroactivité de la loi fiscale, encore trop fréquente, peut apparaître choquante. Aussi bien sur le plan de la sécurité juridique que sur celui de l'efficacité économique, les contribuables doivent connaître exactement le montant des impositions auxquelles ils peuvent s'attendre afin de contracter des engagements en toute connaissance de cause. C'est une des conditions essentielles de l'Etat de droit et un des aspects de la concurrence que se livrent les différents pays pour attirer et retenir l'activité.

1. – Le principe de non rétroactivité de la loi ne connaît qu'une application limitée dans le domaine fiscal

L'article 2 du code civil pose le principe selon lequel la loi ne dispose que pour l'avenir. Mais, comme le Conseil constitutionnel l'a indiqué à plusieurs reprises, cette règle n'a pas valeur constitutionnelle en dehors du domaine pénal. D'autre part, les engagements internationaux souscrits par la France, notamment la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, n'ont que faiblement encadré l'activité du législateur en matière fiscale : la Cour européenne des droits de l'Homme et le Conseil d'Etat estiment en effet que l'article 6 de la convention, sur lequel le juge s'appuie pour contrôler les lois de validation, n'est pas

applicable à la matière fiscale, du moins lorsque aucune pénalité n'est en cause³⁶.

En matière fiscale, la rétroactivité de la norme prend deux aspects relativement différents :

- l'application des lois de finances à l'année en cours pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.
- les mesures de validation votées chaque année par le Parlement.

Les effets de ces mesures sur la sécurité juridique des contribuables sont différents et seront analysés successivement ci-dessous.

2. – Dispositions rétroactives et sécurité juridique

a) L'application des lois de finances à l'année en cours : la « petite rétroactivité »

Le fait générateur de l'impôt est fixé, pour l'impôt sur le revenu, à l'expiration de l'année civile, et pour l'impôt sur les sociétés, à la clôture de l'exercice, qui s'opère en général le 31 décembre. Il en résulte que la loi de finances pour l'année 2002, votée à la fin du mois de décembre 2001, s'applique en principe aux revenus et aux bénéfices réalisés pendant l'année 2001.

Ce phénomène, parfois appelé « petite rétroactivité » ou « rétrospectivité de la loi de finances » est souvent critiqué lorsqu'elle est défavorable au contribuable. Celui-ci peut en effet être gêné de ne pas savoir exactement à quel taux exact les opérations auxquelles il se livre seront taxées. La déconvenue est du reste parfois importante. Ainsi, les entreprises qui avaient enregistré des plus-values à long terme au cours de l'année 1997 pouvaient croire qu'elles bénéficieraient du taux réduit de l'impôt, alors en vigueur. Mais la loi de finances pour 1998, publiée au Journal officiel du 31 décembre 1997, a limité fortement le champ d'application du taux réduit.

³⁶ CEDH 12 juillet 2001 n° 44759/98, *Ferrazzini c/ Italie*. Il faut noter que la Cour de cassation, en divergence sur ce point avec la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, a reconnu l'applicabilité de l'article 6 devant les juridictions civiles statuant en matière fiscale : Cass. Ass. Plén. 14 juin 1996, *Kloekner*.

Le même phénomène joue, de manière plus contestable, pour les circulaires de l'administration. Bien qu'elle soit en principe opposable à l'administration, la doctrine n'assure pas davantage la sécurité du contribuable si l'administration décide de l'abroger avant le 31 décembre : un contribuable qui se sera fié aux directives de l'administration fiscale pour réaliser en juillet une opération ne pourra pas exciper de l'article L80 A si l'instruction de l'administration est rapportée quelques jours avant la fin de l'année³⁷.

Cette règle a trouvé une illustration très contestée dans l'actualité fiscale la plus récente. Le Conseil d'Etat ayant jugé qu'il n'existait pas, sur le plan fiscal, de conception autonome de la notion de dividende³⁸, l'administration a, par une instruction du 14 décembre 2001, modifié sa doctrine. Le régime des distributions de dividendes réalisées en 2001 se trouvait donc bouleversé sans que les contribuables puissent opposer à l'administration la circulaire qui était pourtant restée en vigueur presque jusqu'à la fin de cette année. L'administration a finalement décidé de reporter l'entrée en vigueur de sa nouvelle doctrine pour tenir compte de l'incompréhension rencontrée.

Cette rétrospectivité de la loi fiscale a pourtant des défenseurs. Ceux-ci insistent, le plus souvent, sur la nécessité de conserver à la fiscalité ses qualités d'instrument de régulation de la conjoncture économique en ne fixant pas trop tôt le taux de certaines impositions. Ils soulignent aussi le fait qu'il n'y a pas, à proprement parler, rétroactivité, puisque la modification de la loi est antérieure au fait générateur de l'impôt.

b) Les lois de validation : un « mal nécessaire », dont l'utilisation a été strictement encadrée par la jurisprudence du Conseil constitutionnel

Les lois de validation font depuis plusieurs années l'objet d'un débat nourri. Presque toutes les lois de finances comportent des dispositions de validation. Il faut en fait distinguer entre :

³⁷ CE Plén. 18 mars 1988, *Firino Martel*, RJF 8/88 n°627.

³⁸ CE 26 février 2001, *Ministre c/ Anzalone*, concl. Austray, RJF 5/01 n° 619.

- les dispositions de validation proprement dites, par lesquelles le législateur valide pour le passé des impositions qui, si leur légalité venait à être contestée devant les juges, feraient l'objet d'une décision de décharge, soit du fait de leur absence de base juridique, soit en raison des irrégularités ayant affecté la procédure d'imposition. Il a ainsi été nécessaire, au début de l'année 2002, de valider la perception de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française, qui, en raison d'un incident juridique, était dépourvue de base textuelle solide.
- les dispositions interprétatives par lesquelles le législateur précise le sens qu'il fallait donner à un texte, en général pour faire échec à une interprétation contraire de la jurisprudence.

Dans les deux cas, la loi agit de manière rétroactive : elle modifie la règle applicable dans le passé.

Les lois de validation sont un mal nécessaire. Elles sont particulièrement justifiées dans les cas où un accident de procédure conduirait à des décharges massives, au détriment de l'égalité devant l'impôt³⁹.

Toutefois, compte tenu de leur caractère rétroactif, le Conseil constitutionnel a fortement encadré l'usage des lois de validation⁴⁰ :

- celles-ci doivent d'abord respecter les décisions de justice passées en force de chose jugée, c'est-à-dire qu'elles ne peuvent revenir sur une décharge accordée par une juridiction statuant en dernier ressort⁴¹.

³⁹ Dans certains cas, un revirement de jurisprudence peut en effet modifier les obligations auxquelles l'administration est astreinte au cours de la procédure d'imposition. Cette modification vaut pour le passé, la jurisprudence étant naturellement rétroactive. Pourtant, on ne saurait reprocher à l'administration de ne pas avoir respecté des règles que le juge ne lui avait pas encore imposées. Dans ce cas, une loi de validation peut être utile pour limiter à l'avenir les effets de la modification de jurisprudence, en préservant aussi bien les intérêts financiers du Trésor que l'égalité des contribuables devant l'impôt.

⁴⁰ Voir la mise au point de Jean-Eric Schoettl, « La validation de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française est-elle constitutionnelle ? », *Petites affiches*, 19 février 2002, n° 36.

⁴¹ D.C. n° 80-119 du 22 juillet 1980.

- la validation doit intervenir dans un but d'intérêt général⁴². Le juge constitutionnel contrôle de plus en plus strictement l'existence de cet intérêt général. Il doit être suffisant⁴³ et il ne peut se réduire à un enjeu financier⁴⁴ limité.
- en vertu du principe de non-rétroactivité de la loi pénale, les validations ne peuvent pas intervenir en matière de sanctions ni faire échec aux prescriptions légalement acquises⁴⁵.
- la portée de la validation doit être strictement limitée : en d'autres termes, elle ne peut pas purger l'acte en cause de toutes les inégalités possibles, mais seulement faire échec à ce que les requérants puissent se prévaloir d'un moyen particulier, le plus souvent de procédure⁴⁶.
- enfin, l'acte validé ne doit pas être contraire à la Constitution, sauf à ce que le motif de validation soit lui-même de rang constitutionnel⁴⁷.

De son côté la Cour européenne des droits de l'homme a jugé, sur la seule base de l'article 6 de la Convention et par conséquent en dehors du champ de la matière fiscale, que la validation n'est pas condamnable en elle-même, mais qu'elle doit être justifiée par un intérêt général impérieux et ne pas intervenir trop tard dans le déroulement des procédures juridictionnelles⁴⁸. La Cour retient par ailleurs comme pertinente la bonne ou mauvaise foi de l'Etat et des requérants⁴⁹.

L'évolution de la jurisprudence du juge constitutionnel a ainsi réduit les marges de manœuvre du législateur et contribué à un

⁴² D.C. n° 96-375 du 9 avril 1996.

⁴³ D.C. n° 98-404 du 18 décembre 1998.

⁴⁴ D.C. n° 95-369 du 28 décembre 1995.

⁴⁵ D.C. n° 88-250 du 29 décembre 1988.

⁴⁶ D.C. n° 99-422 du 21 décembre 1999.

⁴⁷ D.C. n° 97-390 du 19 novembre 1997.

⁴⁸ CEDH 28 octobre 1999, *Zielinski, Pradal et Gonzalez*.

⁴⁹ CEDH 23 octobre 1997, *National, provincial building societies et autres c/ Royaume-Uni*.

meilleur contrôle de la condition d'intérêt général, à laquelle est subordonné le bien-fondé d'une loi de validation.

Les dispositions de validation restent néanmoins encore trop nombreuses. Si elle se garde de mettre en avant le seul préjudice financier que peut occasionner la remise en cause d'une imposition, l'administration invoque de plus en plus souvent la charge de travail qu'une vague de dégrèvements est susceptible de faire peser sur les services. Le Conseil constitutionnel a récemment validé ce raisonnement⁵⁰.

II. – Le foisonnement de la doctrine administrative est préjudiciable à la sécurité juridique des contribuables

A. – La doctrine est, en principe, un simple commentaire de la loi

Parallèlement aux textes législatifs ou réglementaires, l'administration élabore différents documents d'accompagnement, circulaires, instructions, notes de services, directives ou encore, réponses ministérielles à des questions écrites. Ceux-ci répondent à des besoins variés et peuvent se répartir selon trois catégories :

- **des instructions de commentaire de la loi** : elles sont diffusées le plus rapidement possible, afin que les agents disposent d'instruments efficaces d'application de la loi la plus récente. L'administration peut, à cette occasion, pallier des lacunes de la loi, ou régler certaines incohérences. Cette documentation est publiée au bulletin officiel des impôts (BOI), dont la « documentation de base » constitue la synthèse. Ces textes sont opposable à l'administration et constituent une garantie pour les contribuables ;
- **des instructions purement internes à l'administration** : elles ont pour objet de préciser la marche à suivre pour l'application administrative des différents dispositifs fiscaux. Ces documents, publiés notamment dans un « bulletin officiel » de couleur rose, ne sont destinés qu'à

⁵⁰ D.C. n° 2002-458 du 7 février 2002.

l'administration et ne lui sont pas opposables par le contribuable ;

- **des documents d'information pour les contribuables** : ce sont des instruments d'accès à la norme. Publiés sous des formes diverses (pages Internet, notices, brochures, précis de fiscalité), ils ne sont pas opposables à l'administration.

B. – La doctrine administrative se distingue parfois de la loi fiscale

La doctrine administrative va parfois au-delà du simple commentaire de la loi pour devenir à son tour une source autonome du droit fiscal.

1. – L'anticipation de l'évolution de la norme législative

La doctrine précède parfois la loi fiscale. En réalité, il s'agit le plus souvent d'une préfiguration d'une solution législative à venir. C'est ainsi que les instructions relatives aux abaissements de taux de TVA sont systématiquement publiées avant la loi, voire avant le projet de loi, de façon à limiter les effets économiques néfastes des annonces de modifications des taux⁵¹. Cela a notamment été le cas lors de la diminution du taux normal d'un point au 1^{er} avril 2000, puis du passage au taux réduit pour les travaux, à compter du 20 septembre de la même année.

De même, la qualification de prestations de services au regard de la TVA, avec le taux normal correspondant, des opérations réalisées via Internet (vente et transfert en ligne de logiciels, de livres, d'œuvres musicales), a été opérée par la voie d'une réponse à une question écrite⁵². Celle-ci traduisait une position communautaire non encore prise en compte dans la sixième directive.

⁵¹ L'annonce, trois mois avant l'entrée en vigueur de la mesure, d'une baisse des taux de TVA, pourrait avoir pour conséquence de perturber le marché en retardant les opérations correspondantes jusqu'à la baisse effective. Le raisonnement vaudrait tout autant pour les hausses de taux, dont l'annonce préalable entraînerait une anticipation des opérations concernées.

⁵² Réponse de Chazeaux, 5 juin 2000

2. – La doctrine, complément nécessaire de la loi lacunaire

La doctrine peut être amenée à compléter certains dispositifs fiscaux. Le cas de l'impôt de solidarité sur la fortune apparaît à cet égard particulièrement illustratif⁵³. En effet, son régime est en grande partie précisé par la doctrine administrative, en raison du caractère parfois elliptique du texte législatif qui le fonde. Ainsi, c'est elle qui a précisé, dans le silence de la loi, la notion de bien professionnel⁵⁴.

3. – La doctrine contraire à la loi

La doctrine est parfois contraire à la loi. Elle peut se révéler plus restrictive que la loi et ajouter des conditions supplémentaires à celles prévues par cette dernière pour que le contribuable ne puisse bénéficier du régime favorable auquel il pourrait prétendre. C'est le cas de celle relative à l'exonération des entreprises nouvelles qui a retenu une définition trop étroite de la notion « d'activités nouvelles » censurée par la jurisprudence du Conseil d'Etat, ou encore de celle relative à la « loi Malraux » qui retenait des critères d'application non fondés en droit.

La doctrine peut aussi se révéler plus favorable que la loi, sans d'ailleurs que l'administration ait eu l'intention d'octroyer des avantages indus. Un exemple bien connu concerne l'instruction du 13 janvier 1983 qui comportait des dispositions d'assouplissement par rapport à la loi du 13 juillet 1979 définissant les FCP. Ces assouplissements avaient créé les conditions d'apparition et de développement des « fonds turbo » dont la rentabilité tenait à la prise en compte de crédits d'impôts fictifs accordés au titre de ces fonds, sans que le législateur l'ait, bien entendu, envisagé.

⁵³ La doctrine administrative et l'imposition sur la fortune, par Laurence Vapaille, RFFP, n°75, sept. 2001.

⁵⁴ Aux termes de la loi, le bien professionnel exonéré doit être la propriété du redevable ou de son conjoint. En revanche, les biens mis à disposition ou donnés à un tiers ne peuvent bénéficier de cette exonération. Cependant, les loueurs de biens immobiliers ont bénéficié d'une solution favorable, assimilant les biens donnés en location à des biens professionnels exonérés. De même, l'administration a admis des solutions de tempérament, notamment pour les fonds de commerce. Cf. article précité, L. Vapaille.

C. – Les articles L80 A et B du LPF garantissent la sécurité juridique des contribuables en cas de contradiction entre la loi fiscale et la doctrine administrative

1. – Une protection efficace contre les changements de doctrine de l'administration

Les articles L80 A et L80 B du LPF visent à protéger le contribuable contre les changements de doctrine de l'administration. Ainsi, aux termes de l'article L80 A, le redevable ayant appliqué un texte fiscal « selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportées à la date des opérations en cause » ne peut faire l'objet d'aucun rehaussement à raison des opérations concernées. L'article L80 B prévoit que ces garanties valent également « lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ».

Ces dispositions n'ont de véritable intérêt que dans le cas où la doctrine administrative, profitable au contribuable, a un caractère illégal. Elles créent donc un mécanisme de régulation difficilement compatible avec la cohérence de l'ordre juridique et de la hiérarchie des normes. Toutefois, elles instituent, au prix de cette entorse aux principes, une plus grande sécurité des rapports juridiques en matière fiscale.

2. – Les limites du dispositif

a) *Le foisonnement de la doctrine administrative*

La doctrine administrative est abondante : plus de 40 000 pages au total en 2000, diffusées sur divers supports : documents papier, cédérom, pages Internet⁵⁵. L'abondance des documents publiés et leur degré de technicité en réserve la lecture, de facto, aux seuls spécialistes. Au surplus, on peut se demander si les interprétations fournies par l'administration correspondent à une demande réelle de la part des contribuables.

⁵⁵ L'ensemble de la documentation (précis, BOI et documentation de base) sera disponible sur Internet à la fin de l'année 2002.

Quoi qu'il en soit, le format même de la doctrine administrative contribue à rendre plus complexe encore un droit fiscal déjà très volumineux.

b) Des textes nombreux au statut juridique parfois incertain

La doctrine opposable est essentiellement constituée des bulletins officiels (BO) dits « blancs ». Il convient toutefois de noter que les modalités de publicité de la doctrine sont considérées par le juge administratif comme susceptibles de faire courir le délai habituel de deux mois à l'égard des personnes ayant intérêt à agir.

Cette appréciation peut encore être accentuée dans divers cas pour lesquels la publication est encore moindre que le BO dit blanc, et pour lesquels il y a lieu de se demander si le contribuable n'a pas alors affaire à une forme de « norme cachée ».

Tel est notamment le cas du bien mal nommé « Bulletin officiel » de couleur rose, qui n'a précisément rien d'officiel puisqu'il n'est destiné qu'aux seuls services, et n'est pas opposable à l'administration. Tel est également le cas des notes autographiées, non publiées, dont le contenu est proche de celui du BO rose et qui sont envoyées par la direction générale aux directions des services fiscaux.

Comme le montre l'existence de nombreux contentieux⁵⁶, des contribuables peuvent être amenés à considérer que ces documents recèlent quelques éléments de la norme, telle qu'entend du moins l'appliquer l'administration. Certaines instructions⁵⁷ et notes

⁵⁶ Par exemple, CE section, Artola, 5 juillet 1991 ; plus récemment, CE Clément, 17 mai 2000.

⁵⁷ Par ex. Instruction 4 H-2-98 du 15 septembre 1998, publiée au bulletin fiscal Francis Lefèbvre, 11/98 p. 695, indiquée comme étant « *d'une grande importance pratique* » en matière de fiscalité des associations par M. Guillaume Goulard dans sa contribution au rapport public 2000 du Conseil d'Etat sur les associations, compte tenu du fait que c'est elle qui a accordé une longue phase transitoire pour prendre connaissance des nouvelles dispositions et pour se mettre en règle.

administratives⁵⁸ de ce type peuvent en effet prêter à confusion. La jurisprudence a toutefois précisé que ces documents ne sont pas opposables à l'administration dans le cadre de l'article L80 A du livre des procédures fiscales. En effet, ils ne constituent pas une interprétation formelle d'un texte fiscal, faute d'avoir été publiés.

Dans un autre registre, les organisations représentatives des contribuables entreprises ont souligné l'importance quantitative des lettres ministérielles non publiées prévoyant des mesures relatives à une situation particulière. Dans ce dernier cas, la norme susceptible d'être appliquée par analogie n'est en effet connue que des contribuables concernés et de leurs conseils fiscaux.

c) La doctrine : une norme fragile

La doctrine est une norme certes opposable, mais qui reste toutefois fragile.

Ainsi, pour les raisons indiquées supra, le délai du recours en excès de pouvoir ne court pas à l'égard de la doctrine, qui peut donc être contestée à tout moment devant le juge administratif.

Par ailleurs, l'intérêt à agir et la recevabilité des recours en excès de pouvoir ont été sensiblement assouplis il y a une dizaine d'années. Le contentieux fiscal appartenant en principe au domaine du plein contentieux et non du contentieux de l'excès de pouvoir, le juge applique normalement la règle de non-recevoir des recours en excès de pouvoir dès lors qu'existe un recours de plein contentieux parallèle aussi efficace, et n'admet le recours en excès de pouvoir que lorsque celui-ci permet d'obtenir un résultat plus efficace que le recours fiscal normal. Une jurisprudence novatrice a sensiblement élargi cette

⁵⁸ Par ex. note 5 G-3-99 du 17 juin 1999, par laquelle le directeur général des impôts a indiqué aux agents placés sous son autorité que la décision de cassation du Conseil, défavorable à l'administration, relative au cumul d'abattements sur le revenu par les médecins conventionnés devait être regardée comme constituant une affaire d'espèce et que, par suite, les services devaient continuer à faire application de l'instruction infirmée par ledit arrêt. Cette note est citée par le Commissaire du Gouvernement Gilles Bachelier, dans ses conclusions relatives à l'avis du Conseil d'Etat. En l'occurrence, toutefois, le Conseil d'Etat a été saisi d'un recours en excès de pouvoir contre cette note, qu'il a rejeté en considérant qu'elle était dépourvue de portée réglementaire, puisqu'elle se limitait à un simple commentaire de jurisprudence, sans méconnaître l'autorité relative de la chose jugée.

possibilité en 1990⁵⁹, en posant le principe que les recours sont recevables non seulement de la part de contribuables à l'égard desquels la doctrine administrative durcit la loi fiscale - sans que cette doctrine puisse leur être opposée devant le juge, mais en considérant que celle-ci va néanmoins dicter l'attitude des services fiscaux - mais aussi de contribuables se plaignant de la distorsion de concurrence créée à leur égard par un assouplissement de la loi fiscale admis par la doctrine administrative. L'intérêt à agir est ainsi accepté de manière plus large que dans la jurisprudence classique des autres domaines du droit. Cette jurisprudence est de nature à réduire l'arbitraire et l'inégalité des décisions ministérielles plus favorables à certaines catégories de contribuables qu'à d'autres, pourtant proches.

Cette ouverture très large du contentieux constitue une protection pour les contribuables, mais aussi un facteur de fragilité de la doctrine, d'autant plus grande qu'une éventuelle annulation du texte faisant l'objet du recours produit ses effets à l'égard de tous et non seulement à l'égard du requérant. Ainsi, les instructions annulées disparaissent de l'ordre juridique, y compris pour le passé, et sont réputées n'avoir jamais existé. Qu'advient-il des contribuables qui se sont appuyés sur celles-ci, plus favorables que la loi, antérieurement à leur annulation, en application de l'article L80 A du livre des procédures fiscales ? Cette difficulté n'a pas été résolue jusqu'à présent, les avis étant d'ailleurs partagés. Mais elle gagnerait à l'être, soit par la jurisprudence, soit par un complément de l'article L80 A, dès lors que les recours en excès de pouvoir seraient appelés à se développer, et ce, tout particulièrement en matière de TVA, pour laquelle il est économiquement difficile pour le redevable de supporter le versement d'une taxe qu'il ne savait pas être due et qu'il n'a donc pas lui-même facturée. En tout état de cause, il paraît peu justifiable pour le contribuable de ne faire jouer la garantie juridique de l'article L80 A qu'à l'égard des doctrines rapportées par l'administration, et non à celles annulées par le juge.

⁵⁹ CE, arrêt de section association freudienne, 4 mai 1990, n°55.124-55. Par cet arrêt, la juridiction administrative a admis le recours de psychanalystes non médecins et non titulaires d'un diplôme de psychologie à l'encontre d'une instruction du 17 septembre 1983 prévoyant l'exonération de TVA pour les activités de soin exercées par les psychanalystes non médecins mais titulaires d'un diplôme de psychologie. Ce faisant, la juridiction administrative n'a pas annulé l'instruction pour rupture d'égalité, mais pour illégalité, faisant ainsi disparaître l'exonération illégale, contrairement sans doute à ce qu'attendaient les requérants qui en souhaitaient plutôt l'élargissement à leur endroit. Cf. chronique de Jérôme Turot, RJF, 8-9/90, p.535 s

Pour autant, le risque exposé ci-dessus est demeuré potentiel : le nombre de recours contre des instructions est encore limité, même s'il a connu une augmentation sensible. En avril 2002, seuls 8 recours étaient en cours, dont 4 concernent la TVA, 3 le régime des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), et un la procédure. Le risque de « voir tomber des pans entiers de la doctrine administrative »⁶⁰ ne s'est donc pas encore fait jour, d'autant que la position de l'administration n'est pas systématiquement infirmée. Ainsi, sur les 12 recours en excès de pouvoir contre des instructions ayant fait l'objet d'un arrêt entre 2000 et la mi-2002, soit sur deux ans et demi - concernant pour la moitié la TVA (6 recours) et pour l'autre moitié l'imposition des revenus (6 recours) - les deux tiers (8 recours) se sont conclus en faveur de l'administration, un tiers seulement (soit 4 recours), l'étant en faveur des requérants.

III. – Le système fiscal français offre un degré de sécurité juridique, malgré tout, plutôt satisfaisant

Le tableau contrasté dressé ci-dessus ne doit pas dissimuler le fait qu'au total, la loi fiscale française offre un degré de sécurité que l'on peut juger satisfaisant malgré ses faiblesses. Le faible intérêt suscité par deux dispositifs ayant pour vocation de renforcer la sécurité juridique des contribuables en constitue un indice.

A. – Le recours au rescrit fiscal reste exceptionnel

La loi du 8 juillet 1987 (article L64 B du LPF) a introduit en droit français une procédure proche de celle connue à l'étranger sous l'appellation de « *ruling* » (Cf. encadré ci-dessous). Ce dispositif prévoit que l'administration ne pourra pas mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit à l'encontre des contribuables ayant consulté l'administration centrale sur la portée d'un contrat ou d'une convention sans recevoir de réponse dans les six mois. La demande doit être préalable à la conclusion du contrat ou de la convention et adressée par écrit à l'administration centrale de la direction générale des impôts. Le rescrit a été également autorisé dans le domaine de l'évaluation des titres de sociétés non cotées faisant l'objet de donation.

⁶⁰ Les recours en annulation contre la doctrine administrative, par Jérôme Turot, chronique précitée.

Cette procédure est peu utilisée, tant par les entreprises que par les particuliers.

Le rescrit fiscal à l'étranger

Le rescrit fiscal existe dans de nombreux pays autres que la France et sous des formes plus ou moins étendues.

Aux Etats-Unis, le rescrit (ou ruling) se présente sous deux aspects. Il peut s'agir d'abord d'une interprétation des textes fiscaux qui est publiée par l'administration (revenue ruling) et qui s'apparente aux instructions administratives françaises. Il peut s'agir aussi d'une réponse écrite de l'administration à un contribuable (private ruling) qui l'avait interrogée préalablement à une opération qu'il envisageait de réaliser. La notion d'abus de droit n'existant pas dans la législation américaine, le private ruling s'étend ainsi à toutes les situations. La prise de position de l'administration, non publiée, ne lui est pas légalement opposable (néanmoins, le contribuable l'utilise systématiquement devant le juge en cas de litige).

En Allemagne, le procédé est limité aux consultations des contribuables en matière d'impôts sur les salaires, de droits de douane ou concernant l'appréciation de situations de fait relatives à un contrôle fiscal. Rendues publiques, ces prises de position deviennent opposables à l'administration sans pour autant lier le juge.

En Suède, le rescrit fiscal présente la particularité d'une consultation qui est confiée à un comité rattaché à l'administration fiscale ; le comité est composé de fonctionnaires, de magistrats et de représentants du secteur privé. Sa réponse doit être donnée dans le délai d'un an. Bien que non publiée, elle lie à la fois l'administration et le juge de l'impôt.

B. – L'utilisation des régimes d'agrément est de plus en plus faible

Les agréments fiscaux⁶¹ sont des procédures administratives permettant à un contribuable de bénéficier d'un régime fiscal dérogatoire pour certaines opérations prévues par la loi. Leur obtention est subordonnée à une demande de l'intéressé et une décision de l'autorité compétente. En contrepartie, le contribuable

⁶¹ Etudiés en détail par le Conseil des impôts dans son XIIIème rapport (1994) sur la fiscalité et la vie des entreprises.

prend des engagements précis. Les agréments peuvent être généralement rattachés à des considérations financières (apports partiels d'actifs, reports de déficits en cas de fusions, transferts de créances...), géographiques (aménagement du territoire, départements d'outre-mer...) ou pour favoriser la création, la transmission ou la reprise d'entreprises.

La délivrance d'un agrément constitue un élément incontestable de sécurité juridique pour le contribuable puisque dès l'instant où l'opération a été agréée et dans la mesure où elle respecte les prescriptions de l'agrément, l'administration n'a plus la possibilité de la remettre en cause. Toutefois, sa compatibilité avec le principe d'égalité des contribuables devant l'impôt est problématique et le Conseil constitutionnel⁶² comme le Conseil d'Etat ont tendu à en limiter l'application au cours des dernières années. L'arrêt Frappaz⁶³, rendu en 2000 par le Conseil d'Etat, est l'une des illustrations les plus récentes de cette orientation de la jurisprudence. En annulant une décision de l'administration sur le fondement de l'erreur manifeste d'appréciation, le juge administratif a désormais étendu son contrôle à la motivation des agréments accordés par le ministre de l'économie et des finances.

Après la décision du Conseil constitutionnel, le nombre de régimes d'agrément a été restreint. Il existe aujourd'hui 25 principaux, dont 20 peuvent être qualifiés de discrétionnaires, les 5 autres étant de droit. On observe que, malgré cette réduction du nombre de régimes d'agrément, certains d'entre eux demeurent faiblement utilisés. Peuvent être ainsi cités les cas des agréments suivants :

- pour déduction du prix ou de la valeur des œuvres acquises par les entreprises et données à l'Etat (art. 238 bis-O A du CGI), aucun agrément depuis 1999;

- pour exonération des droits de mutation pour donations d'œuvre d'art à l'Etat (art. 1131), un agrément en 1999 ;

⁶² Décisions n°84-184 DC du 29 décembre 1984, et 87-237 du 30 décembre 1987, qui ont toutes deux considéré qu'un régime d'agrément fiscal entièrement à la discrétion d'une autorité ministérielle était incompatible avec l'article 34 de la Constitution qui réserve la détermination des éléments d'assiette de l'impôt (ou du champ d'application d'un avantage fiscal) à la loi.

⁶³ Cf. CE 29/11/2000 Frappaz, n° 197 319 à propos du transfert d'une créance de « carry back » de la société absorbée à la société absorbante

- pour amortissement exceptionnel en faveur des biens permettant une économie d'énergie (art. 39 AB), aucun agrément depuis 1999 ;

- pour constitution de provision pour reconstitution des gisements de substances minérales solides (art. 39 ter B), un seul agrément depuis 1999;

- pour l'amortissement exceptionnel des immeubles industriels et commerciaux (art. 39 quinquies D), un seul agrément depuis 1999 ;

- pour le régime favorable prévu pour les sociétés inactives à leur dissolution (art. 239 bis B) , d'un coût quasi-nul depuis 2000 faute d'agréments (2 agréments en 2001, 1 en 1999).

La faible utilisation du rescrit et des régimes d'agrément conforte l'idée selon laquelle le degré de sécurité juridique atteint par le système fiscal français est plutôt satisfaisant.

4

L'insuffisante qualité des textes fiscaux débouche sur un contentieux fiscal important

I. – L'analyse de l'évolution du nombre de réclamations contentieuses portées par les contribuables devant l'administration

Le contentieux fiscal n'a pas de lien nécessaire et direct avec la qualité de la norme. De nombreux facteurs interviennent en effet dans son évolution : activité de contrôle de l'administration, judiciarisation de la société, complexité croissante des opérations économiques réalisées par les entreprises et les particuliers. Toutefois, l'existence d'un contentieux de masse spécifique à certaines impositions met en évidence la complexité d'interprétation ou le caractère difficilement applicable de certaines règles fiscales. C'est notamment le cas de la fiscalité locale, qui nourrit à elle seule un nombre de réclamations sans commune mesure avec sa place dans les recettes publiques. Cette caractéristique est particulièrement visible au stade de la réclamation préalable, lorsque le contribuable conteste auprès de l'administration le bien-fondé ou simplement les modalités d'établissement d'une imposition.

A. – Le nombre des réclamations contentieuses a sensiblement décliné au cours des dernières années

Aux termes de l'article R. 190-1 du livre des procédures fiscales, le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord déposer une réclamation auprès de l'administration. Initialement instaurée pour les impôts directs par la loi du 27 décembre 1927, cette règle a été étendue à toutes les impositions par celle du 27 décembre 1963. L'intérêt de ce type de réclamation est d'éviter de porter devant les tribunaux des litiges liés à de simples erreurs matérielles.

1. – L'administration fiscale reçoit chaque année entre 2,5 et 3 millions de réclamations

Pour saisir l'administration, où sa demande sera le plus souvent traitée par l'agent qui a établi l'imposition contestée, le contribuable dispose d'un délai courant généralement jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement⁶⁴.

Cette durée doit être conservée à l'esprit pour la lecture des statistiques qui vont suivre : l'impôt sur le revenu mis en recouvrement en 1996 pourra donner lieu à réclamation en 1996, 1997 ou 1998, voire plus tard en cas de redressement.

Le tableau n°8 présente l'évolution du nombre de réclamations contentieuses reçues par la direction générale des impôts au cours des vingt dernières années. Ces chiffres ne concernent que le contentieux de l'assiette, les réclamations relatives au recouvrement devant être formulées auprès des services de la direction générale de la comptabilité publique, mais ils donnent une image exacte de plus de 95 % des réclamations.

⁶⁴ Par dérogation à ce principe général, l'article R. 196-2 du LPF instaure en matière d'impôts directs locaux un délai plus court, expirant au 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement. A l'inverse, lorsque le contribuable a fait l'objet d'une procédure de reprise ou de redressement, le LPF prévoit qu'il dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres observations, de sorte que la réclamation est recevable jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant la mise en recouvrement. Enfin, lorsqu'un événement nouveau apporte la connaissance certaine que des cotisations d'impôt direct ont été établies à tort, l'impôt peut à nouveau être contesté jusqu'au 31 décembre de l'année suivant cet événement.

Tableau n° 8 : Réclamations contentieuses reçues par les services d'assiette

	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
IMPOTS D'ETAT										
I.R.	604 526	751 558	966 213	774 238	805 537	877 501	799 543	634 623	920 094	863 226
T.L.V.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Autres impôts directs	-	-	-	-	-	-	-	-	-	39 287
Enregistrement	46 535	52 156	56 590	67 141	70 391	60 736	75 223	66 835	77 957	71 902
T.C.A.	72 511	82 518	99 250	96 570	113 515	121 051	105 328	92 441	110 346	111 520
TOTAL I.E.	723 572	886 232	1 122 053	937 949	989 443	1 059 288	980 094	793 899	1 108 397	1 085 935
IMPOTS LOCAUX										
Taxe foncière	493 446	489 648	677 124	710 719	630 410	635 666	556 757	479 787	597 881	557 601
Taxe d'habitation	1 086 063	1 201 766	1 643 941	1 821 256	1 772 873	1 635 777	1 520 316	1 184 995	1 685 889	1 581 289
Taxe professionnelle	288 431	305 594	308 707	322 518	341 150	348 140	334 158	325 478	374 770	469 629
Plafonnement V.A.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Autres taxes	-	-	-	647	649	1 199	1 036	895	1 639	4 152
TOTAL F.D.L	1 867 940	1 997 008	2 629 772	2 855 140	2 745 082	2 620 782	2 412 267	1 991 155	2 660 179	2 612 671
TOTAL	2 591 512	2 883 240	3 751 825	3 793 089	3 734 525	3 680 070	3 392 361	2 785 054	3 768 576	3 698 606

LES RELATIONS ENTRE LES CONTRIBUABLES ET L'ADMINISTRATION FISCALE

89

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
IMPOTS D'ETAT										
I.R.	800 598	771 001	836 496	889 595	1 019 720	936 696		1 068 903	995 076	1 217 406
T.L.V.								45 508	57 611	34 951
Autres impôts directs	34 688	32 744	34 695	48 933	56 092	60 608	58 683	56 118	48 563	47 480
Enregistrement	72 813	68 988	67 750	66 226	71 467	73 970	96 614	87 234	69 735	38 013
T.C.A.	106 307	102 848	106 411	110 941	72 869	71 276	65 962	77 754	112 388	99 659
TOTAL I.E.	1 014 406	975 581	1 045 352	1 115 695	1 220 148	1 142 550	1 119 956	1 335 517	1 283 373	1 437 509
IMPOTS LOCAUX										
Taxe foncière	464 932	450 346	394 797	368 277	371 654	344 577	328 410	302 592	305 337	286 147
Taxe d'habitation	1 369 446	1 314 660	1 223 251	1 160 273	1 213 631	1 188 957	1 083 899	1 035 854	751 868	682 723
Taxe professionnelle	568 542	441 898	555 654	564 364	627 708	648 512	608 420	556 534	447 195	194 289
Plafonnement V.A.										150 870
Autres taxes	3 482	1 689	1 387	679	832	774	599	-	-	-
TOTAL F.D.L	2 406 402	2 208 593	2 175 089	2 093 593	2 213 825	2 182 820	2 021 328	1 894 980	1 504 420	1 314 029
TOTAL	3 420 808	3 184 174	3 220 441	3 209 288	3 433 973	3 325 370	3 141 284	3 230 497	2 787 793	2 751 538

(*) Source : DGI

Ce tableau montre qu'après un maximum atteint au cours des années 1980, le nombre annuel de réclamations s'est désormais stabilisé à un niveau proche de 3 millions par an. Le poids des impôts directs locaux, et notamment de la taxe d'habitation, explique à lui seul l'essentiel de l'évolution des réclamations contentieuses. Quantitativement, la phase administrative est donc dominée par le contentieux lié à la fiscalité directe locale. Le nombre des réclamations enregistrées (entre 50 et 75 % du total) est sans commune mesure avec le place relativement modeste que ces impôts occupent dans les recettes publiques (entre 12 % et 15 %).

Les statistiques de la DGI ne permettent pas d'opérer une analyse de détail des réclamations. La plupart restent néanmoins d'importance limitée et visent à rectifier de simples erreurs matérielles ou à prendre en compte certains droits à dégrèvements. Elles peuvent être instruites dans les plus brefs délais sans difficulté particulière, mais n'en représentent pas moins une charge importante pour l'administration.

2. – Des dysfonctionnements dans le mode de calcul de certains impôts locaux explique le poids des impôts locaux dans les réclamations d'assiette

Le poids statistique des impôts locaux dans la phase administrative du contentieux est en partie trompeur. En effet, en raison des ajustements apportés à ces prélèvements par les réformes successives, les redevables se voient parfois contraints de passer par le stade de la réclamation pour calculer le montant exact de leur impôt.

Le plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée fournit une bonne illustration de ce phénomène : les services calculent le montant de l'impôt sans pouvoir prendre en compte ce plafonnement, d'une part parce que la valeur ajoutée de l'entreprise n'est pas encore connue et d'autre part parce que le prélèvement est calculé établissement par établissement. C'est donc l'entreprise qui, lorsqu'elle clôture ses comptes, doit se tourner vers l'administration pour solliciter, par le biais d'une réclamation, un dégrèvement auquel elle était en droit de prétendre dès le stade de l'établissement de l'impôt. Le flux de réclamations qui en résulte est loin d'être négligeable : 150 870 demandes en 2001, seule année où il est possible d'isoler le chiffre. Le nombre de réclamations pour les

années antérieures est vraisemblablement encore plus important (entre 200 000 et 250 000), la réforme de la part salariale de la taxe professionnelle ayant contribué à réduire fortement les cas où le mécanisme de plafonnement est susceptible de jouer.

Le même phénomène s'observe pour la taxe d'habitation : le régime complexe de ce prélèvement qui, jusqu'à sa dernière réforme, comprenait cinq types de dégrèvement, ne permet pas à l'administration, en effet, de calculer correctement le montant de l'impôt au moment de l'envoi du rôle. Les contribuables sont donc obligés de déposer une réclamation pour bénéficier des dégrèvements auxquels ils ont droit⁶⁵. Le système est à la fois complexe et potentiellement inéquitable, puisqu'il fait appel à l'initiative ou la pugnacité du contribuable pour établir le montant de l'impôt.

B. – Le nombre de réclamations est souvent lié aux modifications des règles d'imposition

1. – La simplification de certains éléments du régime des impôts locaux a toutefois permis une baisse de la part du contentieux lié à ces derniers dans le total des réclamations

Les constatations précédentes sont relativisées par le fait que la place des impôts directs locaux ne cesse de reculer tout au long des vingt dernières années (tableau n° 9). Elle passe de 75 % en 1985 à 64 % en 1998 avant de reculer à 48 % en 2001. La baisse est encore plus marquée pour la taxe d'habitation, qui passe de 45 % en 1988 à 35 % en 1998 et 25 % en 2001. Ces évolutions positives s'expliquent largement par les réformes des dernières années. En unifiant les différents modes de dégrèvement, la simplification du régime de la taxe d'habitation a indéniablement eu un impact très positif sur le nombre de réclamations. La réforme de la part salariale de la taxe professionnelle s'est également traduite par une diminution très sensible des réclamations relatives à cet impôt.

⁶⁵ Les services s'efforcent dans la mesure du possible de prononcer des dégrèvements d'office, ce qui ne pose généralement pas de difficultés pour les bénéficiaires du R.M.I., mais ne peut en revanche pas être fait de manière systématique pour les titulaires de l'allocation de fin de droits.

Tableau n° 9 : Part des impôts directs locaux dans le nombre de réclamations d'assiette

	82	85	88	91	94	95	96	97	98	99	00	01
Taxe d'habitation	42%	48%	45%	43%	38%	36%	35%	36%	35%	32%	27%	25%
Impôts directs locaux	72%	75%	71%	71%	68%	65%	64%	66%	64%	59%	54%	48%

(*) Source : DGI

2. – Les réformes peuvent avoir des incidences sur le nombre de réclamations

La réforme de la taxe sur les véhicules à moteur semble avoir eu un impact très fort sur les réclamations en matière de droit d'enregistrement, qui baissent de 46 % entre 2000 et 2001. Cette évolution n'a toutefois que très peu d'effet sur le flux global des réclamations, compte tenu de la faible importance quantitative du contentieux des droits d'enregistrement.

Le contentieux de l'impôt sur le revenu - plus d'un million de réclamations annuelles - connaît une augmentation tendancielle qui semble être largement liée à la mise en place de la prime pour l'emploi. Celle-ci s'est en effet appliquée trop rapidement pour permettre une information complète des bénéficiaires, ce qui s'est traduit par un flux de 293 000 réclamations en 2001, expliquant l'essentiel de la progression par rapport à l'an 2000. Il n'est toutefois pas certain que la poussée observée au cours des deux dernières années se maintienne.

D'une manière générale, la mise en place d'un dispositif nouveau s'accompagne fréquemment d'une augmentation du nombre de réclamations. Celui-ci diminue ensuite progressivement, à mesure que l'information des contribuables s'améliore et que les règles du nouveau prélèvement sont fixées avec plus de clarté. On pourrait appeler « *contentieux frictionnel* » ce contentieux lié à l'instabilité de la loi fiscale. La mise en place de la prime pour l'emploi en fournit l'exemple le plus saillant au cours des dernières années. La taxe sur les logements vacants semble également illustrer ce phénomène, d'une manière d'autant plus marquée que les modalités de perception de ce prélèvement restent encore à améliorer. Il est évident qu'une meilleure préparation des réformes permettrait de réduire considérablement le contentieux frictionnel : l'instabilité législative a un coût.

II. – La réclamation devant l'administration est utile

A. – Un filtre qui demeure efficace : plus de neuf réclamations sur dix aboutissent à une admission totale de la requête

L'issue réservée aux réclamations montre que la phase administrative joue efficacement son rôle de filtre et permet de corriger rapidement les erreurs entachant de manière évidente la détermination de l'impôt. Dans plus de neuf cas sur dix, elle aboutit à une décision d'admission totale de la requête comme le montre le tableau suivant qui récapitule l'évolution générale du sens des décisions.

Les services de la direction générale des impôts ont mis en place des indicateurs de délai afin de s'assurer du traitement rapide des réclamations. Plus de neuf sur dix reçoivent une réponse dans un délai de trois mois, le solde faisant en général l'objet d'une lettre d'attente.

B. – Un indice de la complexité croissante de la loi fiscale : le taux de rejet des réclamations a triplé au cours des vingt dernières années

En dépit de la part encore élevée des décisions d'admission, on remarque que le taux de rejet n'a cessé de croître au cours des dix dernières années : 2,8 % en 1990 contre 7,4 % en 2001, avec un maximum de 9 % en 2000. Il n'est pas facile d'expliquer le sens de cette évolution. L'administration est dans une situation de compétence liée et statue en fonction de pures considérations de droit. L'évolution observée peut par ailleurs difficilement être attribuée à un effet de structure tel que la croissance du poids relatif des réclamations portant sur l'impôt sur le revenu aux dépens de celles portant sur les impôts locaux, car la hausse du taux de rejet est un phénomène commun à toutes les impositions, quelle que soit leur nature. La relative stabilité du nombre total des réclamations ne conduit pas non plus à penser que les contribuables se montreraient plus revendicatifs que par le passé. A s'en tenir à une analyse objective, qui ne présage pas du caractère fondé ou infondé de la position prise par le contribuable ou par l'administration, cette évolution indique en tout cas que les deux

parties s'opposent plus souvent que par le passé *sur le sens même de la loi fiscale*. Elle pourrait donc être un indice, au demeurant assez préoccupant, de **la complexité croissante de la loi fiscale**.

Tableau n° 10 : Sens des décisions prises sur les réclamations contentieuses

	1984	1987	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Admissions totales														
I.R, I.S	917 276	837 666	862 206	836 172	762 475	768 251	819 123	877 836	997 771	911 998	869 380	1 024 290	972 855	1 181 350
Taxe sur les logements vacants												30 513	62 882	36 946
Impôts directs locaux	2 472 553	2 600 326	2 503 849	2 450 038	2 191 851	2 284 935	2 062 737	1 977 375	2 079 709	2 035 348	1 885 714	1 804 878	1 406 572	1 204 444
Enregistrement	51 173	55 658	70 082	62 837	63 631	61 809	59 583	59 891	62 750	66 293	84 650	80 442	64 100	32 501
Taxe sur le chiffre d'affaires	74 886	93 495	86 759	86 870	81 433	81 676	83 596	84 130	53 494	51 840	48 280	59 747	94 995	84 175
TOTAL	3 515 888	3 587 145	3 522 896	3 435 917	3 099 390	3 196 671	3 025 039	2 999 232	3 193 724	3 065 479	2 888 024	2 999 870	2 601 404	2 539 416
Admissions partielles														
I.R, I.S	12 565	17 780	20 833	24 633	25 372	23 626	21 306	18 581	18 520	18 921	19 876	18 237	14 268	12 034
Taxe sur les logements vacants													122	105
Impôts directs locaux	24 139	34 263	10 321	59 747	70 277	67 968	55 130	50 424	47 655	50 804	45 745	31 975	26 073	20 085
Enregistrement	1 261	2 265	1 656	1 776	3 144	3 021	2 086	2 487	2 629	4 414	3 735	4 320	4 093	3 317
Taxe sur le chiffre d'affaires	8 357	11 863	7 663	6 758	6 355	7 193	6 638	6 694	4 171	3 438	3 981	4 193	6 283	6 477
TOTAL	46 322	66 171	40 473	92 914	105 148	101 808	85 160	78 186	72 975	77 577	73 337	58 725	50 839	42 018

Rejets														
I.R, I.S	23 893	28 742	28 204	30 143	30 521	33 833	40 777	47 975	62 342	70 552	69 353	75 861	116 931	74 568
Taxe sur les logements vacants												356	4 308	2 863
Impôts directs locaux	52 191	51 032	56 356	67 850	87 559	103 523	121 151	135 054	159 650	166 087	153 731	151 910	126 046	113 782
Enregistrement	2 880	4 054	4 538	4 790	5 088	6 587	7 088	6 052	5 898	5 727	5 729	6 150	5 088	3 915
Taxe sur le chiffre d'affaires	10 164	14 526	11 846	12 398	11 837	12 874	14 386	15 890	8 524	8 724	9 339	10 032	8 948	10 174
TOTAL	89 128	98 354	100 944	115 181	135 005	156 817	183 402	204 971	236 414	251 090	238 152	244 309	261 321	205 302
TOTAL DES DECISIONS	3 651 338	3 751 670	3 664 313	3 644 012	3 339 543	3 455 296	3 293 601	3 282 389	3 503 113	3 394 146	3 199 513	3 302 904	2 913 564	2 786 736
Taux de rejet (Rejets/Décisions)	2,4%	2,6%	2,8%	3,2%	4,0%	4,5%	5,6%	6,2%	6,7%	7,4%	7,4%	7,4%	9,0%	7,4%

(*) Source : DGI

5

Propositions en vue d'améliorer la qualité de la norme fiscale

I. – Moderniser les procédures d'élaboration de la norme fiscale

A. – Améliorer la qualité du débat public en matière de fiscalité

L'association de représentants des contribuables à la réflexion sur la fiscalité demeure limitée dans son champ, souvent informelle et non systématique. Cette situation peut être considérée, selon le point de vue adopté par les observateurs, comme la cause ou la conséquence de la faiblesse du débat public sur les sujets fiscaux dans notre pays. Quoi qu'il en soit, elle différencie la France de la plupart de ses partenaires, où le débat fiscal apparaît mieux structuré.

On peut ainsi remarquer l'existence aux Etats-Unis ou au Royaume-Uni, d'organismes indépendants chargés de produire des analyses sur les questions fiscales. Dans un rapport récent, le Conseil des impôts avait détaillé le fonctionnement de l'*Institute for Fiscal Studies* britannique. Créé dans la deuxième moitié des années 1960, cet organisme a eu pour origine le constat de la pauvreté des débats et l'absence d'expertise fiscale indépendante. Publiant depuis 1982 une analyse annuelle sur les enjeux du budget en matière fiscale (*IFS Green budget*), il a vu ses moyens augmenter progressivement et est désormais animé par une équipe permanente d'une trentaine de personnes, majoritairement économistes. Utilisant de manière intensive les possibilités de communication offertes par l'Internet, cet organisme a pu améliorer la diffusion de ses publications au cours des dernières années. Enfin, on observera qu'il a joué un rôle important en matière de qualité de la norme fiscale, en créant une structure dédiée à la réécriture de la loi fiscale (le *Tax Law Review Committee*, créé en 1994). Les travaux de cette dernière ont fortement contribué à la

démarche, entreprise en 1996 par le gouvernement britannique, de réécriture progressive de la loi fiscale⁶⁶.

Aux Etats-Unis, c'est un organisme plus ancien encore, la *National Tax Association* créée en 1907, qui assure la continuité d'une réflexion indépendante sur les questions fiscales. Ses moyens de communication sont étendus et comportent notamment la publication d'une revue reconnue (*National Tax Journal*), l'organisation de colloques et symposiums annuels et un site Internet développé (www.ntanet.org).

Ces organes indépendants visant à alimenter le débat public sur la fiscalité n'ont pas d'équivalent en France, tant pour ce qui est de leurs moyens que de leur composition. En effet, si le Conseil des impôts est indépendant et se saisit des sujets de son choix, ses moyens sont limités. De ce fait, il ne peut matériellement se livrer aux exercices d'analyse systématique de la loi fiscale ou de réécriture de celle-ci, qui ont été développés par l'IFS britannique.

Il apparaît donc utile de renforcer dans notre pays les moyens d'étude et de réflexion en matière de fiscalité.

Dans un prochain rapport, le Conseil des impôts fera part de ses propositions à ce sujet.

B. – Evaluer régulièrement la qualité de la loi fiscale

L'étude du Conseil des impôts a mis en évidence une carence dans l'évaluation de la loi fiscale. Non que la volonté d'évaluation fasse défaut, mais ni le Parlement ni l'administration n'ont, pour l'heure, abouti à des résultats susceptibles d'être publiés à ce sujet.

Des perspectives intéressantes ont pourtant été ouvertes par les travaux de la direction générale des impôts tendant à caractériser par un indice le degré de complexité de la loi fiscale. La méthode retenue consiste à quantifier divers paramètres participant à la complexité de la norme afin d'en mesurer l'évolution dans le temps. Quatre critères font d'ores et déjà l'objet d'une mesure : le volume des règles, celui des réclamations, le coût de gestion de l'impôt pour l'administration et pour les contribuables.

⁶⁶ Cf. *infra*

Cette méthodologie, en cours d'élaboration, n'est pas totalement stabilisée. Quelques résultats sont toutefois d'ores et déjà disponibles.

1/ La mesure du volume de la norme fiscale met en évidence la complexité propre à certaines impositions. En effet, le volume des règles applicables n'est pas proportionnel au produit des différents impôts. On peut ainsi distinguer certaines impositions particulièrement complexes au regard de leur rendement. Le cas de l'impôt sur le revenu est, à cet égard, particulièrement illustratif. En effet, il fait l'objet de 126 pages dans la partie législative du code général des impôts alors que seules 38 pages sont consacrées à la TVA dont le produit est pourtant près de trois fois supérieur. A l'évidence, même si la longueur des textes applicables ne peut être considérée comme le seul facteur de complexité, le régime de l'impôt sur le revenu ne se caractérise pas par son accessibilité et sa simplicité.

Tableau n° 11 : Quantification de la norme fiscale législative

	IR	IS	dispositions communes IR/IS	TVA	taxe sur les salaires	ISF	taxe sur les logements vacants
nombre de pages du CGI (édition publique) – partie législative	126	31	22	38	3	3,5	0,5

(*) Source : Conseil des impôts

2/ Le nombre des réclamations contentieuses devant l'administration constitue un autre moyen d'approche de la qualité de la norme fiscale. En effet, elle témoigne entre autres facteurs, des difficultés particulières de compréhension des textes applicables par les contribuables. Les premiers résultats disponibles (Cf. tableau ci-dessous) montrent que tous les impôts ne se valent pas à cet égard, même si les plus importants connaissent des taux de réclamation relativement homogènes, entre 3% et 5%. On soulignera toutefois le cas particulier de la taxe professionnelle et de la taxe sur les logements vacants, dont les taux apparaissent particulièrement élevés, s'établissant respectivement à 14,3% et 55%.

Tableau n° 12 : Nombre de réclamations par impôt en 2000

	Nombre de redevables (ou nombre de cotes pour la TH et d'établissements pour la TP) en milliers	nombre de réclamations en milliers	taux de réclamations par redevables, en %
IR	17.884	995	5,6%
TVA	3.122	112	3,6%
TH	22.450	752	3,3%
TP	3.117	447	14,3%
Taxe sur les logements vacants	104	58	55%

(*) Source : Données DGI, direction juridique ; calculs Conseil des impôts

3/ L'évolution des coûts de l'administration fiscale met en évidence une certaine stabilité. Depuis quatre ans, dans le prolongement des travaux de la mission de l'inspection générale des finances sur le coût des administrations fiscales, la DGI calcule son taux d'intervention (coût de la collecte rapporté au total des recouvrements effectués). Celui-ci s'établit à 1,42% en 2001, soit un niveau identique à celui mesuré en 1999.

Tableau n° 13 : Coût de gestion de l'impôt (en % du produit de l'impôt)

	1997	1999	2000	2001
TVA	1,05	1,07	1,10	1,12
IR	2,58	2,36	2,37	2,39
IS	1,19	0,92	0,91	0,80
TP	1,00	0,91	1,06	1,13
TH	4,17	4,05	3,87	4,23
TF	2,03	2,02	2,03	2,07
DE	2,29	2,23	1,88	1,87
ISF	1,89	1,64	1,75	1,63
taxe sur les conventions d'assurance	0,02	0,02	0,05	0,06
taxe sur les salaires	0,45	0,47	0,39	0,38
<i>Total</i>	<i>1,60</i>	<i>1,42</i>	<i>1,43</i>	<i>1,42</i>
Vignette (*)	2,73	Nc	Nc	6,25

(*) Source : DGI, (*)MINEFI cité par la Commission des finances

4/ Le coût de gestion pour le contribuable reste mal connu.

Le calcul du coût de gestion pour le contribuable constitue aujourd'hui l'élément le plus difficile à estimer, faute de données disponibles. De nombreux paramètres peuvent en effet contribuer à son calcul, qui ne sont pas tous aisément accessibles avec une précision et une fiabilité suffisante : durée nécessaire pour remplir les formulaires, en tenant compte du nombre de cases à remplir ou du nombre de cases effectivement remplies ; modalités de valorisation en euros du temps nécessaire pour permettre le calcul d'un taux de collecte déterminé par rapport au produit de l'impôt, mais dont le choix s'avère mécaniquement hautement sensible⁶⁷, ...

En tout état de cause, le souci d'exhaustivité devrait commander, pour ce paramètre, de tenir compte de l'ensemble des coûts supportés par les contribuables, et éventuellement les intermédiaires. En effet, l'administration impose de nombreuses charges à des opérateurs autres que le contribuable, - établissements de crédits notamment, dont les obligations déclaratives sont importantes, les sanctions à d'éventuels manquements lourdes, et la rémunération en général faible ou inexistante. De même, le calcul du coût pour le contribuable interfère avec la question du versement de l'impôt par des tiers : si la contribution sociale généralisée (CSG) ne génère aucun coût pour celui qui l'assume, tel n'est pas le cas pour celui qui en assure le versement effectif.

Le Conseil des impôts ne peut qu'encourager le développement de ces méthodes d'évaluation. En effet, la production régulière d'indicateurs et leur publication constituent un important facteur de changement.

⁶⁷ La valorisation peut notamment dépendre de la difficulté et de la compétence nécessaire pour remplir le formulaire, et osciller entre le SMIC, le salaire moyen, et le salaire horaire d'un expert comptable. Inversement, les dispositifs de déclarations d'impôts prélevés à la source peuvent résulter de traitements informatiques, dont le coût analytique est difficile à évaluer, notamment parce qu'il peut considérablement différer d'un redevable à l'autre.

II. – Rendre la loi fiscale plus facilement compréhensible par les contribuables

A. – L'écriture de la loi fiscale : valoriser davantage les exposés des motifs afin de mieux connaître la volonté du législateur

En raison de leur caractère technique, les textes fiscaux peuvent être porteurs de difficultés d'interprétation. Un premier recours du contribuable pour surmonter ces dernières devrait être la lecture de l'exposé des motifs de la loi, texte introductif dont l'une des fonctions est de souligner l'intention du législateur.

Or, ce texte est souvent peu éclairant en l'état actuel des pratiques. En effet, l'exposé des motifs des mesures fiscales des projets de lois (projet de loi de finances, projet de loi de finances rectificative, projet de loi de finances pour la sécurité sociale, autres projets) demeure souvent succinct, - malgré les recommandations du Conseil d'Etat, notamment dans son rapport public 1991- et ne correspond en tout état de cause qu'à l'état originel du projet de loi, quel qu'il soit. Ainsi, son contenu demeure souvent éloigné de l'étude prévue, certes de manière ambitieuse, par la circulaire du Premier ministre du 26 janvier 1998.

On peut d'ailleurs, dans certains cas extrêmes, constater une forme de relation inverse entre la longueur du texte de la mesure et l'explication qui en est donnée par l'exposé. Ainsi les trois pages du dispositif juridique de l'article 50 du projet de loi de finances 2002, concernant la modernisation du régime juridique et fiscal des fonds communs de placement à risques (FCPR) et des fonds communs de placements dans l'innovation (FCPI), ont-elles été résumées par cinq lignes de présentation, remarquables par leur esprit de synthèse, mais peut-être insuffisamment précises.

De la même manière, l'exposé sommaire des amendements examinés est souvent réduit à une demi-page, d'une clarté variable⁶⁸.

Les articles des projets de lois font, en revanche, l'objet de commentaires écrits dans le rapport⁶⁹ publié au nom de la commission concernée, rapport approfondi et nourri des données et des explications transmises par l'administration, en particulier en matière fiscale où l'interlocuteur administratif est organisé pour répondre aux demandes d'informations du rapporteur général de chaque commission des finances dans le court temps de l'examen des projets de lois de finances et des projets de lois de finances rectificatives. Mais, malgré la bonne volonté de l'administration fiscale d'une part, et des secrétariats des deux commissions des finances d'autre part, le laps de temps séparant l'examen en commission du passage en séance publique étant très réduit, les rapports ne paraissent que quelques jours avant le débat en séance. De plus, il demeure possible, après leur parution, de déposer des amendements, y compris pour le Gouvernement et le rapporteur général. En tout état de cause, ces rapports parlementaires s'inscrivent dans la procédure parlementaire et ne sont destinés à l'opinion publique qu'à titre, en quelque sorte, secondaire.

En revanche, le commentaire du texte fiscal final, qui pourtant entre souvent en vigueur dès le lendemain ou surlendemain de sa publication, n'est pas assuré par le Parlement⁷⁰, mais, et parfois très rapidement, par les éditeurs privés, ainsi que par les structures de communication du ministère des finances, enfin, dans un délai variable, par le biais des instructions fiscales.

⁶⁸ Dans certains cas extrêmes, lorsque le dispositif paraît suffisamment lisible, ou lorsque les délais de dépôt sont trop courts, l'exposé peut se limiter, pour les amendements parlementaires, à une phrase purement formelle du type « *Cet amendement se justifie par son texte même* », leur contenu en étant alors en principe précisé oralement par leur auteur en séance. Par ailleurs, en l'absence de tout contrôle portant sur l'exposé sommaire des amendements, qui, en tout état de cause, n'a aucune portée juridique sauf en matière budgétaire, il peut parfois exister un certain décalage, ou une certaine imprécision, entre l'exposé sommaire et l'objet ou l'effet du dispositif lui-même.

⁶⁹ Le commentaire de l'article précité dans le rapport général sur le PLF 2002 de la commission des finances de l'Assemblée nationale comprenait 17 pages.

⁷⁰ Seules quelques lois « phares » ont fait l'objet de rapports de présentation du texte promulgué. V. par ex. rapport d'information de la commission des affaires culturelles, familiales et sociales de l'Assemblée nationale, « CMU : mode d'emploi », doc AN n°1787 du 30 juillet 1999 .

La pratique laissant ainsi à des éditeurs privés le monopole du premier commentaire de la loi fiscale ne peut être considérée comme satisfaisante. La généralisation des rapports de présentation des lois promulguées, ainsi que l'enrichissement des exposés des motifs – à l'aide, notamment, d'études d'impact éclairant les choix du législateur – pourraient contribuer à améliorer cette situation.

B. – La codification de la loi fiscale : entreprendre la réécriture du Code général des impôts

La faible lisibilité du Code général des impôts justifie la mise en œuvre d'un processus de recodification, indépendant des simplifications de fond proposées *infra*.

Le Conseil des impôts ne sous-estime pas l'ampleur de la tâche à accomplir mais une étude de faisabilité apparaît urgente. Celle-ci pourrait être conduite selon les principes suivants :

- une première expérimentation pourrait concerner un impôt donné, autre que l'impôt sur le revenu, de manière à dresser un premier bilan coûts-avantages des opérations de recodification. Elle s'attacherait à améliorer la lisibilité et l'accessibilité du code, tant par la simplification du vocabulaire employé que par la refonte de la numérotation ou un système de renvois entre articles plus simple ;
- une instance consultative associant l'administration, des magistrats ainsi que des représentants des contribuables pourrait être formée afin de donner un avis technique sur les modifications envisagées ;
- si les coûts de l'opération n'apparaissent pas excessifs au regard des avantages susceptibles d'en être retirés, un programme pluriannuel de refonte complète du code pourrait être élaboré ;
- afin d'obtenir une codification plus cohérente, ces travaux de réécriture devraient intégrer dans le Code général des impôts toutes les impositions actuellement prévues par d'autres codes.

Enfin, l'expérience du Tax Law Rewrite britannique, dont l'objet est proche de celui de la recodification ci-dessus proposée, pourrait faire l'objet, dans le cadre de ces travaux, d'une étude approfondie.

**Un exemple étranger de réécriture de la loi fiscale : la
procédure britannique (Tax law rewrite)**

Le Royaume-Uni a mis en œuvre depuis 1996 un projet de réécriture complète de ses lois fiscales (« *Tax law rewrite* »), suivant une procédure particulière, qui présente les caractéristiques et objectifs suivants :

- une démarche par étape, par type d'impôt, planifiée sur plusieurs années, plutôt qu'une démarche de « *big bang* », avec un rapport annuel de l'*Inland revenue* sur les réalisations et les objectifs sur les deux années à venir ;

- une réécriture à droit constant, sauf changements mineurs susceptibles d'améliorer la législation ainsi réécrite ;

- une structure des textes plus claire et logique ;

- la prise en compte des principales préconisations du TLRC (*Tax law review committee*)⁷¹, formulées dans son premier rapport⁷², proposant en particulier des méthodes de simplification de la norme fiscale, notamment avec des exemples concrets : utilisation d'une langue accessible, avec des phrases plus courtes et/ou des méthodes d'écritures plus modernes, meilleur usage des définitions⁷³, regroupement des notions plus fonctionnel; mise en place d'une expérience pilote de réécriture de la législation permettant de dresser un bilan coûts transitionnels-avantages de long terme précis, concret et documenté de l'opération, avant de décider éventuellement de la généraliser. Le TLRC a également recommandé, cette fois pour les nouvelles normes fiscales, de les accompagner systématiquement de

⁷¹ commission mise en place en son sein par l'IFS en 1994, avec une composition faisant place à un large éventail de la communauté économique et fiscale, allant de représentants de l'industrie et du commerce, aux magistrats, universitaires, professionnels privés de la fiscalité, représentants de l'administration et des parlementaires de toutes les sensibilités. La présidence en a été confiée notamment à Lord Howe, ancien chancelier de l'échiquier, puis, depuis 1998, à un associé d'un cabinet spécialisé.

⁷² finalisé en juin 1996, après une large consultation.

⁷³ L'utilisation des définitions est généralement considérée comme étrangère au droit français, dans lequel cette tâche revient plutôt au juge. Toutefois, l'imprégnation progressive du droit communautaire dans notre droit fiscal tend peut-être à relativiser cette position traditionnelle.

notes d'explications complètes⁷⁴, et pris position, dans un rapport de novembre 1996, sur les procédures parlementaires susceptibles d'être suivies pour l'adoption des lois réécrites.

Du point de vue de la procédure, celle-ci fait place, en amont, à une très large association de l'ensemble de la communauté fiscale britannique, avec plusieurs organes et plusieurs niveaux :

-un groupe de projet comptant plus de quarante personnes, -dont cinq professionnels recrutés à cet effet dans le secteur privé-, regroupées en groupes de travail de réécriture multidisciplinaires spécialisées par secteur fiscal ;

-un comité de surveillance, chargé de l'orientation stratégique du projet et du contrôle du respect des objectifs et de la qualité du projet de réécriture, composé de parlementaires des deux chambres, de magistrats, de représentants des professions du chiffre et du droit, des consommateurs, et du monde des affaires. Ce comité se réunit plusieurs fois par an et ses comptes-rendus sont publiés sur Internet ;

-une commission consultative permanente, chargée de garantir la continuité de la consultation de l'ensemble du secteur privé, au-delà des membres représentés au sein du groupe de projet.

La consultation prend également un tour plus général, avec la publication des projets, ainsi que des réponses aux observations formulées par le public.

La procédure parlementaire a également fait l'objet d'une adaptation⁷⁵ dans le sens de la souplesse, compte tenu de l'impossibilité assez largement reconnue d'utiliser la procédure normale pour ce type de démarche. Cette adaptation a consisté à confier un rôle important à une commission mixte non paritaire, en suivant les prescriptions de la commission du règlement de la Chambre des communes⁷⁶. La première loi de simplification a été déposée à la Chambre des communes, suivant cette procédure, en janvier 2001, et adoptée en mars 2001, soit quatre ans après le lancement du projet.

⁷⁴ équivalant à la notion d'études d'impact, avec une information sur le contexte économique, sur les objectifs de la mesure, sur son mécanisme et sur tous les détails nécessaires pour la comprendre et l'interpréter. Le TLRC recommandait également que la publication de résumés de ces notes soit laissée au secteur privé.

⁷⁵ Difficilement envisageable dans le cadre de notre actuelle Constitution.

⁷⁶ Dans son rapport sur la procédure législative pour les textes de simplification fiscale, publié le 30 janvier 1997.

C. – La simplification des textes en vigueur : identifier les chantiers prioritaires d'action

Le thème de la simplification ressortit d'une logique différente de celle concernant l'amélioration de la codification. Elle concerne en effet à la fois la rédaction des textes et la qualité des dispositifs qu'ils instituent. Dans ce domaine, la prise de conscience de difficultés a conduit à un mouvement de suppression de petits impôts qui peut être poursuivi (1). La démarche de simplification appelle également une réduction du nombre de sanctions fiscales actuellement en vigueur (2), et une indexation du taux des intérêts de retard (3).

1. – Poursuivre le mouvement engagé de suppression de certains impôts à faible rendement

Une stratégie possible en matière de simplification de la loi fiscale est la suppression des impositions les plus inefficaces, c'est-à-dire de celles dont le faible rendement est sans proportion avec le coût de leur gestion par l'administration. Cette politique a été mise en œuvre au cours des années précédentes : ainsi, depuis 1996, 59 taxes ont été supprimées.

Tableau n° 14 : Impositions supprimées depuis cinq ans

	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Nombre d'impôts supprimés	1	1	8	50	1	4 (*)
Principaux impôts ou types d'impôts supprimés	-taxe sur les aéronefs	-timbre sur les contrats de transport	-timbre sur les cartes d'identité -droit d'examen pour l'obtention du permis de conduire	-en deux ans : contribution représentative du droit au bail -droit d'apport en cas de création d'entreprises -taxe forestière et papetière -contribution annuelle sur les logements sociaux -droits divers perçus lors d'examen -droits divers perçus sur les moyens de transport -taxes parafiscales	-taxe sur les passagers (remplacée par un droit de port commun)	-droits de sseau -taxe sur les entreprises spécialement intéressées à la prospérité des stations touristiques (jamais appliquée) -taxe communale perçue au titre de la validation des permis de chasser -taxe perçue sur les duplicata de la validation annuelle du permis de chasser - extension de l'exonération de vignette

(*) Source : MINEFI et Commission des finances de l'Assemblée nationale

Supprimée en 2001, la vignette automobile ne rentre manifestement pas dans la même catégorie que les taxes précédemment énumérées : en effet, elle produisait des ressources budgétaires beaucoup plus importantes et son recouvrement, effectué notamment par les buralistes, n'entraînait pas de complexité particulière.

La politique de suppression des impôts à faible rendement a toutefois vu son efficacité limitée du fait de la création concomitante de nombreuses impositions nouvelles :

- la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP), en tant que regroupement de taxes préexistantes affectée en 1999 à l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie, (ADEME) ;

-
- la Contribution sociale sur les bénéficiaires -3,3% de l'impôt sur les sociétés - créée en 2000 et affectée au Fonds de financement de la réforme des cotisations patronales de sécurité sociale (FOREC) ;
 - la taxe sur les logements vacants, créée en 1998 ;
 - la contribution de 5% sur la cession à un service de télévision des droits de diffusion de manifestations ou de compétitions sportives, créée en 2000;
 - la taxe exceptionnelle assise sur la provision pour hausse des prix, supportée uniquement par une demi-douzaine d'entreprises pétrolières, créée en 2001;
 - la taxe communale sur les activités saisonnières, optionnelle, créée en 2001 ;
 - la redevance relative à l'archéologie préventive, créée en 2001;
 - la contribution sur les abondements des employeurs aux efforts d'épargne des salariés, créée en 2001 au titre des plans partenariaux d'épargne salariale volontaire à long terme, dans le cadre de la loi sur l'épargne salariale, affectée au fonds de réserve pour les retraites ;
 - la taxe pour le financement du Fonds commun des accidents du travail agricoles, créée en 2002.

Ces deux mouvements sont contradictoires et tendent à s'annuler. C'est pourquoi le Conseil des impôts ne peut que recommander la poursuite de la suppression des impositions les moins efficaces tout en limitant autant que possible la création parallèle de nouveaux impôts.

2. – Réduire le nombre de sanctions fiscales

a) Des sanctions trop nombreuses

Les dispositifs de sanctions fiscales et pénales prévus par le code général des impôts sont à la fois très nombreux et très différents

selon la nature de l'impôt concerné. Cette situation ne répond à aucune raison autre qu'historique : ainsi, en matière de retard de paiement, les sanctions diffèrent selon que les impositions concernées sont recouvrées par la direction générale des impôts ou par la direction générale de la comptabilité publique. Dans le premier cas, une majoration de 5% des paiements différés est appliquée tandis que dans le second, cette majoration est de 10%. Cette différence résulte du fait que la loi « Aicardi » a redéfini, il y a quinze ans, les sanctions applicables aux recouvrements effectués par la direction générale des impôts sans toucher à celles relatives aux impositions recouvrées par le réseau du Trésor public.

A ces pénalités de recouvrement s'ajoutent les sanctions en cas d'insuffisance de déclaration dont les taux dépendent de la qualification retenue entre bonne foi, mauvaise foi ou manœuvre frauduleuse.

La complexité du dispositif est encore accentuée, pour le contribuable comme pour l'administration, par la dualité des ordres de juridiction compétents - judiciaire pour toutes les sanctions pénales et les sanctions fiscales relatives aux droits d'enregistrement et contributions indirectes ; administrative pour les seules sanctions fiscales relatives aux autres impôts - dont les jurisprudences ne concordent pas systématiquement, notamment en matière de modulation de la sanction par le juge.

Au total, les dispositifs de sanctions fiscales sont régis par 107 articles du CGI, sans compter les 30 articles de sanctions pénales, et les nombreux articles correspondant à d'autres types de sanctions (Cf. tableau ci-dessous). Cette profusion nuit à la bonne connaissance des dispositifs par les contribuables à l'égard desquels ils ont pourtant le rôle essentiel de garantir le respect du système déclaratif.

*Tableau n° 15 : Nombre de dispositifs de sanctions fiscales et pénales
prévues par le code général des impôts*

	Sanctions fiscales	Sanctions pénales
TVA et taxes sur le chiffre d'affaires	15	1
Contributions indirectes	22	9
Enregistrement et publicité foncière	9	3
Droits de timbre et autres	10	3
Impôts directs et assimilés	13 majorations de droit 18 sanctions fiscales	10
Dispositions communes	33	14

(*) Source : CGI édition MINEFI 2001

b) Des sanctions parfois inéquitables

Le rapport Aicardi de 1986 avait sévèrement critiqué la méconnaissance du principe de proportionnalité des sanctions à la gravité des infractions. Toutefois, les amendes sans relation avec une assiette imposable et sanctionnant de manière forfaitaire le non-respect de règles de formalisme se sont néanmoins multipliées depuis cette date. Peuvent être ainsi citées :

- l'amende de 5 % du montant des subventions intragroupes en cas d'omission de déclaration de ces subventions (article 1734 bis du CGI), ramenée à 1% seulement en l'absence d'autre cas d'omission au cours des trois années précédentes ;
- l'amende de 5% sur la TVA autoliquidée non déclarée (article 1788 septies), pourtant pour l'essentiel dépourvue de conséquence financière pour le Trésor ;
- l'amende de 5 % des "résultats omis" en cas de défaut de production de l'état de suivi des plus-values à l'occasion d'une fusion ou d'un apport (article 1734 ter du CGI).;

- les amendes de 0,2 % du montant de la TVA ou de l'impôt sur les sociétés déclarés par un moyen autre que la télédéclaration, ou en cas de paiement par un moyen autre que le télèrèglement, lorsque ceux-ci sont exigés (notamment avec les art. 1740 undecies et 1762 sexies, septies et nonies).

A la situation objective décrite ci-dessus s'ajoute le comportement de l'administration fiscale, parfois accusée par les entreprises d'utiliser ces dispositifs de sanctions comme des menaces lourdes parce que disproportionnées. Au total, le dispositif de sanctions apparaît au mieux inadapté et au pire, inéquitable. De ce fait, l'incompréhension qu'il suscite parmi les contribuables n'est pas de nature à améliorer leurs relations avec l'administration.

C'est pourquoi le Conseil des impôts recommande de réexaminer rapidement afin de les simplifier les trop nombreux dispositifs de sanctions fiscales. Une attention particulière devrait être consacrée à cette occasion aux sanctions forfaitaires les plus élevées, dont le principe apparaît difficilement justifiable et qui ne sont pas de nature à encourager des relations confiantes et responsables entre l'administration fiscale et les contribuables.

3. – Indexer le taux des intérêts de retard sur le loyer de l'argent

Le contribuable est susceptible de devoir payer deux types d'intérêts :

- aux termes des articles 1728 et 1729 du code général des impôts, en cas de défaut de déclaration ou lorsque les bases déclarées par le contribuable sont insuffisantes, inexactes ou incomplètes, le montant des droits mis à sa charge est assorti, indépendamment de toute sanction, du paiement d'un **intérêt de retard** dont le taux est précisé par l'article 1727 du même code. Ces intérêts de retard d'assiette courent du moment où la déclaration aurait dû être déposée jusqu'à la notification de redressement ;

- le crédit résultant du sursis de paiement donne lieu, en cas de rejet de la réclamation par le tribunal administratif, au versement **d'intérêts moratoires au taux légal**. On rappellera par ailleurs que, sauf décision contraire du juge, le sursis de paiement prend en principe fin avec la décision du tribunal administratif.

Si le second cas ne constitue pas une source de difficultés, il n'en va pas de même pour les intérêts de retard de l'article 1727 du CGI. En effet, ceux-ci ont en théorie le caractère de réparations pécuniaires et non de sanctions. Cette distinction a été introduite par le Conseil constitutionnel⁷⁷ pour différencier les sanctions fiscales proprement dites qui peuvent être assimilées à des sanctions pénales des « majorations de droits et intérêt de retard » qui ont le caractère d'une réparation pécuniaire afin de compenser le préjudice financier subi par l'Etat à la suite de la retenue irrégulière par un contribuable d'une somme qui lui était due. Elle a été reprise par la loi du 8 juillet 1987 et formalisée à l'article 1727 du CGI qui précise que « le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établies par la direction générale des impôts donne lieu au versement d'un intérêt de retard qui est dû indépendamment de toute sanction ».

Le taux légal de cet intérêt de retard est fixé à 0,75% par mois. Ce taux, qui a pu à certaines périodes être proche du loyer de l'argent est désormais, faute de réactualisation, nettement supérieur à ce dernier. Une comparaison avec le taux en vigueur dans quelques pays étrangers montre que le taux français se classe aujourd'hui parmi ceux qui sont les plus défavorables au contribuable.

⁷⁷ (DC. du 30 décembre 1982)

Tableau n° 16 : Comparaisons du niveau du taux de l'intérêt de retard dans différents pays

	niveau du taux	déductibilité
Allemagne	-0,5% par mois (id. pour intérêts en cas d'erreur de l'administration) à compter du 16 ^{ème} mois après l'année au titre de laquelle l'impôt est dû, et jusqu'à la date de fixation de l'avis d'imposition -0,5% par mois en cas de fraude fiscale -1% par mois à compter de l'exigibilité en cas de non-paiement de la dette fiscale -0,5% par mois pour sursis de paiement Ces différents intérêts peuvent s'imputer les uns sur les autres	non
Belgique	0,80% par mois pour TVA, soit 7% par an, ramené en 1999 à 0,58% par mois pour impôts directs	non
Espagne	Intérêt légal + 25%, sauf ajustement particulier en loi de finances -1997 : 9,5% -2001 : 6,5%	n.c.
Etats-Unis	taux fédéral court terme + 3%, calculé trimestriellement (3 ^{ème} et dernier trimestre 2001 : 7%, + 5% pour les grandes entreprises	non
Italie	taux bancaire + 3% pour intérêt en cas de paiement tardif après avis de mise en recouvrement suite à contrôle intérêt pour insuffisance de déclaration ou paiement spontané tardif : 5%	non
Royaume-Uni	6,50% par an, calcul au jour le jour (intérêt en cas de trop-versé du contribuable : 2,50%)	Non

(*) Source : attachés fiscaux

Il convient de noter, par ailleurs, que le taux des intérêts moratoires est inférieur au taux des intérêts de retard. Ainsi, le contribuable qui obtient la restitution d'un impôt illégalement prélevé ne peut prétendre au paiement des intérêts moratoires qu'au taux légal qui est aujourd'hui sensiblement inférieur à celui de 9 % propre aux intérêts de retard. On peut s'interroger sur le motif d'intérêt général qui justifie la position asymétrique dans laquelle l'Etat et le contribuable se trouvent ainsi au regard des dettes involontaires qu'ils contractent l'un envers l'autre. Cette situation, évoquée par tous les organismes consultés par le Conseil des impôts, a fait l'objet d'une proposition de réforme par le Médiateur de la République et a été

abordé à plusieurs reprises⁷⁸ par des amendements parlementaires. Elle a également fait l'objet de questions parlementaires récurrentes - notamment lorsque l'intérêt de retard est perçu sur un contribuable reconnu de bonne foi - et appelé des critiques dépourvues d'ambiguïté de la part de la doctrine privée⁷⁹.

Le caractère inéquitable de cette situation est aggravé par la non-déductibilité des intérêts de retard, qui apparaît peu justifiable sur le plan économique dès lors qu'ils n'ont pas le caractère de sanctions⁸⁰.

Le Conseil des impôts suggère donc que le taux des intérêts de retard soit lié à l'évolution du loyer de l'argent (par le jeu de révisions annuelles, par exemple) et que la déduction des intérêts versés soit admise lorsque la bonne foi du contribuable a été reconnue.

Il préconise toutefois de retenir un taux sensiblement supérieur à celui du marché afin d'éviter que les contribuables en mesure de placer avantageusement leur trésorerie ne soient incités à différer le paiement de l'impôt. La différence entre l'intérêt de retard et les taux de marchés gagnerait à être limitée à une prime de l'ordre de 5 points⁸¹, correspondant à la pratique des pays étrangers comparables à la France.

D. – Le commentaire de la loi fiscale : réduire la taille des instructions administratives

Le commentaire de la loi fiscale par l'administration est caractérisé par une abondance de détails qui nuit à son intelligibilité

⁷⁸ il y a plus de dix ans, en juin 1987, mais également dans le cadre des débats sur le PLF 1999, 2000 et 2001, y compris parfois avec un certain assentiment du Rapporteur général de l'Assemblée nationale. Le Sénat a également adopté une disposition abaissant le taux de l'intérêt de retard, en première lecture du PLF 2002.

⁷⁹ V. par exemple « Il faut baisser le taux de l'intérêt de retard », chronique du Bulletin fiscal, éd. Francis Lefebvre 6/98, p. 344.

⁸⁰ La Cour de cassation (arrêt de principe du 9 octobre 2011) et le Conseil d'Etat (avis du 12 avril 2002) ont confirmé que l'intérêt de retard n'a pas, même partiellement, le caractère d'une sanction.

⁸¹ Cette prime peut en effet difficilement être plus élevée sans dépasser d'une part le taux applicable en cas de refus d'exécution d'une décision de justice (5 points au-dessus de l'intérêt légal) et, d'autre part, celui des découverts non négociés auprès des banques commerciales.

pour le contribuable. Le tableau ci-dessous rend compte de ce foisonnement :

Tableau n° 17 : Importance de la doctrine administrative pour les trois principaux impôts

	IR	IS	TVA
nombre de lignes de textes au sein du CGI –édition MINEFI	19 530	4 819	7 341
nombre de pages de doctrine	6 205	2 170	4 000
Nombre de pages de doctrine/nombre de lignes de CGI	0,31	0,45	0,54

(*) *Source : DGI, sous-direction des études juridiques*

On constate ainsi que l'impôt sur le revenu suscite 19 530 pages de commentaires de la part de l'administration, soit un tiers de page pour chaque ligne du Code général des impôts ! La situation est plus caricaturale encore pour la TVA ou chaque ligne du CGI fait l'objet de plus d'une demi-page d'exégèse en moyenne.

Cette situation n'est pas étrangère au souci de perfectionnisme de la direction de la législation fiscale. Ce service, dont le total des effectifs s'élève à plus de 180 agents, constitue en effet un instrument puissant de production de projets de textes et de doctrine. Sa culture le porte à un souci d'exhaustivité et de finesse qui est un puissant facteur d'inflation de la taille du commentaire.

Le Conseil des impôts préconise donc une réduction de la taille des instructions administratives. Pour cela, les principes suivants pourraient être mis à l'étude et expérimentés par l'administration :

- les textes de commentaire de la norme fiscale pourraient viser les cas les plus courants. Raccourcie, rendue plus générale et publiée plus rapidement, la doctrine administrative verrait sa lisibilité renforcée ;

- *il reviendrait alors aux contribuables, estimant que leur situation diffère de celles décrites dans les instructions de l'administration, de solliciter auprès de cette dernière une interprétation de la norme applicable. Celle-ci ferait l'objet d'une réponse de l'administration, qui serait publiée et opposable à cette dernière dans les mêmes conditions que la doctrine actuelle.*

III. – Renforcer la sécurité juridique en droit fiscal

A. – Encadrer strictement la rétroactivité de la norme fiscale

L'analyse de la rétroactivité de la norme fiscale conduit à distinguer deux types de rétroactivité : la « petite rétroactivité » ou rétrospectivité, qui résulte des dispositions fiscales des lois de finances à l'année en cours ; la rétroactivité pure et simple dans les autres cas. Ces deux cas feront l'objet de deux groupes de propositions distincts.

a) Rendre exceptionnels les cas de rétrospectivité de la loi fiscale

En dépit de ses inconvénients pour les contribuables, qui peuvent être gênés de ne pas savoir à quel taux vont être taxées les opérations auxquelles ils se livrent, la rétrospectivité demeure utile pour conserver au budget de l'Etat une certaine souplesse face aux fluctuations de la conjoncture. En supprimer la possibilité reviendrait à rendre beaucoup plus inertes les ressources de l'Etat. C'est pourquoi une telle issue n'apparaît pas souhaitable. Toutefois, *il semblerait plus naturel d'inverser le principe qui prévaut aujourd'hui : les lois de finances ne s'appliqueraient qu'aux exercices commencés après leur entrée en vigueur, sauf disposition expresse.* Le législateur ne perdrait ainsi pas toute possibilité d'action, mais la rétrospectivité ne jouerait que dans des cas exceptionnels.

Par ailleurs, il pourrait être précisé que la doctrine en vigueur au début d'un exercice fiscal est opposable à l'administration pour la durée de cet exercice, sauf lorsque sa modification en cours d'exercice vise à prendre en compte une intervention expresse du législateur. Cette réforme, qui pourrait passer par une modification de l'article L. 80 A du LPF, viserait à bannir toute rétrospectivité autonome de la doctrine administrative.

b) Eviter la remise en cause des situations en cours

Il ne saurait être question de remettre en cause la liberté dont dispose le législateur pour infléchir les conditions de la vie économique. Mais il importe toutefois de trouver un meilleur équilibre entre l'exercice du pouvoir législatif, la sécurité juridique des contribuables et le respect de contrats en cours.

Contrairement à la Cour de justice des communautés européennes⁸², à la Cour européenne des droits de l'homme⁸³ et à certaines cours constitutionnelles étrangères, le Conseil constitutionnel s'est refusé à reconnaître en droit français un principe de sécurité juridique ou de « confiance légitime »⁸⁴. Cette orientation a le mérite d'éviter l'introduction d'une notion aux contours encore flous et de laisser au législateur une grande latitude pour adapter la loi fiscale.

En la matière, les progrès les plus importants sont sans doute à attendre de l'attitude du Gouvernement, à l'origine de la majorité

⁸² CJCE 14 juillet 1972, 57/69, *Azienda Colori Nazionali c/ Commission* pour une reconnaissance du principe de sécurité juridique.

⁸³ CEDH 13 juin 1979, *Marckx c/ Belgique*.

⁸⁴ D.C. n° 96-385 du 30 décembre 1996 et D.C. n° 97-391 du 7 novembre 1997 : "Aucune norme de valeur constitutionnelle ne garantit un principe dit de 'confiance légitime'". La notion de confiance légitime implique que le sujet de la règle de droit n'ait pas à regretter son comportement passé en raison des modifications apportées par la suite à cette règle.

des projets de loi, qui gagnerait à se poser des règles plus stables pour limiter la rétroactivité en matière fiscale et ne la faire jouer que dans les cas exceptionnels où l'intérêt général le commande impérieusement.

A défaut, et si l'on souhaitait poser un cadre plus contraignant, une modification de l'article 34 de la Constitution serait nécessaire afin de préciser que les règles relatives à l'assiette et au taux des impositions ne peuvent être rétroactives, sauf dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique. Une telle proposition a d'ailleurs été déposée devant le Parlement en 1999. Son contenu est détaillé dans la réponse écrite que le rapporteur général de la Commission des finances du Sénat, a apportée au questionnaire que lui a soumis le Conseil des impôts. La loi organique pourrait, dans ce schéma, réserver quelques exceptions au principe de non-rétroactivité, notamment pour autoriser les lois de validation lorsque, conformément à la jurisprudence du Conseil constitutionnel, elles sont justifiées par un motif d'intérêt général. Elle pourrait toutefois se montrer plus restrictive que le Conseil constitutionnel en interdisant toute rétroactivité dans le cours d'une procédure litigieuse déjà entamée, ou en tout cas dans le cadre d'une procédure entamée avant l'événement ayant justifié l'intervention de la loi fiscale. Cette approche, que la Cour européenne des droits de l'homme a d'ailleurs considérée comme pertinente dans certaines décisions⁸⁵, serait en effet de nature à renforcer l'équité du contentieux fiscal.

De façon moins formelle, la stricte limitation de la rétroactivité pourrait faire l'objet d'un code de conduite que le Parlement et le gouvernement s'engageraient à respecter. Ce code de conduite pourrait poser des principes clairs pour l'application de la loi fiscale aux situations en cours. Ainsi, la remise en cause avant leur terme d'exonérations préalablement consenties pourrait-elle être exclue⁸⁶. En effet, de telles interventions peuvent conduire à compromettre l'équilibre financier de décisions d'investissements qui n'auraient pas été prises en l'absence d'avantages fiscaux⁸⁷. La loi fiscale doit certes évoluer, mais elle ne saurait ajouter aux

⁸⁵ Cf. la décision précitée du 23 octobre 1997, *National, provincial building societies et autres c/ Royaume-Uni*.

⁸⁶ Dans la mesure où ces exonérations ne dépassent pas un délai qui pourrait être fixé à cinq ans.

⁸⁷ Pour une illustration de cette problématique, voir CE 30 novembre 1994, *SCI Résidence Dauphine*, concl. G. BACHELIER, RJF 1/95 p. 9.

risques que courent déjà les opérateurs économiques une inconnue supplémentaire liée à l'instabilité potentiellement rétroactive du cadre légal.

B. – Préciser les conditions d'opposabilité de la doctrine administrative

Les conditions d'opposabilité de la doctrine, décrites *supra*, apparaissent aujourd'hui satisfaisantes. En étendre encore le champ ouvrirait la porte à des contentieux de procédure qui contribueraient à engorger davantage encore les juridictions fiscales.

En revanche, il importe que les commentaires de la loi fiscale diffusés par l'administration, mais qui ne lui sont pas opposables (par exemple, le Précis de fiscalité ou les notices diverses destinées à faciliter les opérations de déclaration), ne puissent pas se révéler préjudiciables aux contribuables. *C'est pourquoi le Conseil des impôts préconise qu'en cas de contradiction entre la loi fiscale et l'un de ces documents, le contribuable ayant suivi ces derniers ne puisse faire l'objet d'aucune pénalité ou intérêt de retard.*

Chapitre 2

L'organisation de l'administration et des juridictions fiscales

Pour être réels, les défauts de la loi fiscale n'expliquent pas l'ensemble des difficultés rencontrées dans les relations entre les contribuables et l'administration. En effet, l'organisation de cette dernière, ancienne et complexe, constitue un obstacle non négligeable à la qualité du service rendu aux contribuables (1). Les récents efforts de modernisation de l'organisation administrative ont toutefois conduit à des progrès sensibles dans les relations entre l'administration et les contribuables (2). Enfin, si la dualité de juridictions qui marque le contentieux fiscal ne constitue pas un obstacle majeur pour le justiciable, la lenteur des procédures est un facteur d'insécurité économique pour les contribuables (3).

1

Une administration fiscale cloisonnée

I. – Une lecture organique du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables

A. – Des origines historiques anciennes

Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables est, avec la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables, un principe fondateur de la comptabilité publique française. Elle se traduit, en matière de recouvrement des impôts directs, par la séparation entre les services chargés d'établir et de contrôler l'assiette de l'impôt et ceux chargés de le recouvrer.

Cette logique administrative trouve son origine dans des considérations historiques relatives à l'organisation de la collecte sous l'Ancien Régime. En effet, celle-ci était organisée selon un système d'affermage où le responsable de la collecte se portait garant devant le Trésor du recouvrement d'un certain montant d'impôts directs. Ce système a donné lieu à de nombreux abus concernant la répartition des impositions. C'est pourquoi, l'établissement de rôles d'imposition – listes sur lesquelles figurent les bases d'imposition ainsi que les montants dus par chaque contribuable – est apparu comme une garantie pour les contribuables. Bien que le principe des rôles soit connu depuis les 13^{ème}- 14^{ème} siècles, leur usage ne s'est développé qu'à partir du 18^{ème} siècle pour être généralisé après la Révolution de 1789.

La physionomie de l'administration fiscale française, qui institue schématiquement une séparation physique entre une direction chargée de l'établissement et du contrôle de l'assiette – la direction générale des impôts – et une autre, chargée du recouvrement – la direction générale de la comptabilité publique - résulte de cette évolution historique.

B. – Une conception maximaliste de la séparation entre les ordonnateurs et les comptables

La distinction organique entre les services d'assiette et de recouvrement résulte d'une lecture maximaliste du principe de séparation entre les ordonnateurs et les comptables.

En effet, rien n'impose que les services de recouvrement dépendent d'une administration différente de celle qui a pour charge l'évaluation et le contrôle de l'assiette. Il suffit, en réalité, que la séparation soit fonctionnelle. Cela est d'ailleurs déjà le cas pour certains impôts, qui sont à la fois établis et recouverts par une même direction. Ainsi, la direction générale des douanes et des droits indirects ou le service de la redevance audiovisuelle – qui dépend de la direction générale de la comptabilité publique – établissent et recouvrent les impôts dont ils ont la charge. Par ailleurs, les impôts pour lesquels le contribuable calcule lui-même les sommes dues à l'Etat, dont la TVA, l'impôt sur les sociétés ou encore l'impôt de solidarité sur la fortune sont des exemples – ne nécessitent pas à proprement parler de services d'assiette mais exigent un contrôle a posteriori. Dans ce cas de figure, une séparation organique des tâches entre services chargés du contrôle et du recouvrement ne se justifie pas. Elle existe pourtant pour certaines impositions : ainsi, la direction générale de la comptabilité publique est compétente pour le recouvrement de l'impôt sur les sociétés, tandis que la direction générale des impôts effectue les contrôles a posteriori. Cette organisation multiplie les interlocuteurs fiscaux pour le contribuable, sans réelle valeur ajoutée en matière de sécurité des procédures.

Au total, le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables, qui n'est pas contesté en lui-même, ne requiert pas une distinction organique qui n'est déjà plus appliquée dans un grand nombre de cas par l'administration fiscale. Au surplus, lorsqu'elle persiste, cette séparation organique se révèle particulièrement malcommode pour les contribuables. Ce diagnostic, formulé à plusieurs reprises, notamment dans un rapport de 1999 « Mission 2003 » établi en vue de la réforme de l'administration fiscale (Cf. annexe 3), n'a pas pour conséquence nécessaire de fusionner les différents services actuellement chargés de l'administration de l'impôt. Il plaide néanmoins pour une rationalisation des structures lorsque celles-ci engendrent des complications excessives pour le contribuable.

II. – Une organisation malcommode pour les contribuables

A. – Des difficultés et incompréhensions nombreuses parmi les contribuables

1. – Six interlocuteurs fiscaux pour chaque contribuable

La multiplicité des administrations fiscales entraîne des difficultés non négligeables pour les contribuables. Ainsi que l'a montré le rapport de la Mission 2003 « Construire ensemble le service public de demain », les situations les plus courantes font intervenir un grand nombre de services administratifs différents.

Ainsi, pour les particuliers, les interlocuteurs fiscaux sont au nombre de six :

- les **centres des impôts du domicile**, compétents pour le dépôt de la déclaration de l'impôt sur le revenu, pour la réclamation sur cet impôt et sur la taxe d'habitation et pour les recours gracieux sur tous les impôts ;
- les **recettes des impôts** pour les achats de vignettes et timbres fiscaux hors période (les débitants de tabac sinon), la déclaration et le paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune, les déclarations de succession, donations, prêts, baux ruraux, etc. ;
- les **centres des impôts fonciers** pour la réclamation sur la taxe foncière et les bases de la taxe d'habitation ;
- les **trésoreries** pour le paiement de l'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation et de la taxe foncière, pour les délais de paiement, les remises de pénalité et la mensualisation ;
- les **centres d'encaissement des trésoreries générales de région** pour la mensualisation ou l'envoi des TIP ;
- le **service de la redevance** pour le paiement de la redevance audiovisuelle.

Pour les entreprises, le niveau de complexité est identique, avec six services administratifs compétents en matière de fiscalité⁸⁸ :

- les **centres des impôts du siège de l'entreprise**, compétents pour le dépôt de la déclaration de résultats, la taxe professionnelle et les réclamations sur tous les impôts ;
- les **recettes des impôts** pour le paiement de la TVA, les délais de paiement et la remise gracieuse des pénalités sur cet impôt ;
- les **recettes des douanes** pour l'acquittement de la TVA à l'importation, les droits sur les opérations d'import-export et les droits d'enregistrement ;
- les **trésoreries** pour le paiement de la taxe professionnelle, de la taxe sur les salaires et de l'impôt sur les sociétés supplémentaire ;
- les **trésoreries spécialisées** pour le paiement spontané de l'impôt sur les sociétés ;
- les **trésoreries générales** pour les restitutions de la TVA et de l'impôt sur les sociétés.

Cette organisation est source de confusions nombreuses de la part des contribuables, qui doivent fréquemment être aiguillés par les services vers l'interlocuteur pertinent.

2. – Des difficultés récurrentes lors d'un changement de situation personnelle des contribuables

La diversité des services administratifs compétents en matière de fiscalité est également une source de difficultés et d'erreurs dès lors qu'un contribuable souhaite faire connaître un changement dans sa situation personnelle. En effet, les données des différentes administrations ne sont pas nécessairement partagées en l'état actuel de l'informatique dont elles disposent. De ce fait, un changement d'adresse signalé par un contribuable au centre des impôts dont il relève ne sera pas connu, sans démarche supplémentaire de sa part, des services de la direction générale de la comptabilité publique.

⁸⁸ Seules connaissent un interlocuteur fiscal unique les cent plus grandes entreprises françaises, dont le traitement relève de la direction des grandes entreprises (DGE), service commun à la DGI et à la DGCP.

Ces difficultés, qui affectent pourtant de façon très fréquente les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, n'ont pas fait à ce jour l'objet d'une analyse approfondie de la part de cette dernière. En effet, celle-ci connaît mal, quantitativement et qualitativement, les changements qui lui sont notifiés par les contribuables (première déclaration à l'impôt sur le revenu, déménagement, accession à la propriété, rattachement ou non d'un enfant à la déclaration d'impôt sur le revenu, chômage, décès du conjoint, divorce, vente immobilière, etc.) Ainsi, le nombre des contribuables se trouvant dans l'une de ces situations ne fait pas l'objet d'un suivi rigoureux⁸⁹, de même qu'il n'est fait aucun recensement des difficultés rencontrées.

Ces constatations ne sont pas nouvelles : dans son rapport général de 1994, le Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics avait étudié les formalités liées au changement de domicile, et notamment celles des particuliers ayant mensualisé le paiement de l'impôt sur le revenu, ainsi que celles relatives à la taxe d'habitation et aux taxes foncières. Le Comité avait relevé que le traitement d'un changement d'adresse nécessitait un grand nombre d'intervenants (outre la Poste, les comptables du Trésor public concernés, le département informatique de la direction générale de la comptabilité publique et le centre informatique de la direction générale des impôts dans le cas d'un impôt sur le revenu mensualisé), que leur coordination était délicate en raison notamment de « *l'absence d'un identifiant national unique et stable pour la gestion de l'impôt* » et que divers désagréments en résultaient pour les contribuables (Cf. *infra*).

La principale cause de ces dysfonctionnements réside dans l'architecture de l'informatique utilisée par les administrations fiscales. En effet, les applications existantes sont spécialisées par impôts (impôt sur le revenu, TVA, taxes foncières...) et les données qu'elles contiennent concernant la situation des contribuables ne sont ni uniformisées, ni partagées, ni même actualisées de façon synchronisée. De ce fait, les erreurs d'adresses ou de rattachement des paiements ne sont pas rares.

Il convient de noter, pour tempérer les constatations précédentes que le programme Copernic (application informatique commune aux

⁸⁹ La DGI indique, sous toutes réserves, qu'il y aurait eu, en 1999, environ 300 000 mariages enregistrés via les déclarations IR, 100 000 divorces et 200 000 veuvages. Le nombre des primo-déclarants en 2000 serait de plus de 2,9 millions.

différentes administrations fiscales), dont la mise en œuvre est prévue pour 2008, a pour objet de mettre fin à ces difficultés.

B. – Un coût de gestion important

Il n'entre pas dans le propos du Conseil des impôts d'évoquer de façon détaillée, dans le cadre du présent rapport, les coûts de gestion de l'administration fiscale. Toutefois, dans la mesure où ils sont, en dernier ressort, supportés par les contribuables, ces coûts ne peuvent être écartés de la présente réflexion.

On rappellera ainsi que, dans un rapport rendu en 1999, la « mission d'analyse comparative des administrations fiscales » mandatée par le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie a constaté le coût plus élevé de l'administration fiscale française par rapport à celui de la plupart des administrations étrangères : seule l'Allemagne, dont la structure fédérale a pour conséquence une structure administrative très morcelée, affichait un coût supérieur à celui observé dans notre pays. Parmi les explications possibles de cette situation, le nombre des organisations intervenant dans la gestion des recettes fiscales et sociales arrivait en bonne place. En effet, seule l'Italie met en œuvre un nombre d'administrations intervenant dans les prélèvements fiscaux et sociaux identique à celui de la France (4 administrations au total⁹⁰). Les autres pays développés n'ont qu'une ou deux administrations fiscales, comme le montre le tableau ci-dessous :

⁹⁰ Pour la France : DGI, DGCP, DGDDI et URSSAF

Tableau n° 18 : Nombre d'administrations intervenant dans la gestion des recettes fiscales et sociales

France	4
Italie	4
Espagne	2
Royaume-Uni	2
Canada	1 (+ 10)
Etats-Unis	1 (+ 50)
Irlande	1
Pays-Bas	1
Suède	1
Allemagne	3 (+ 21)

(*) Source : mission d'analyse comparative des administrations fiscales

C. – L'inadaptation des structures administratives aux besoins des contribuables : le cas emblématique de l'impôt sur les sociétés

L'impact de l'inadaptation des structures administratives sur les relations avec les usagers est variable suivant les impositions observées. Il est particulièrement important lorsque la distinction entre services d'assiette et services de recouvrement recoupe une frontière entre plusieurs directions du ministère des finances. Le cas de l'impôt sur les sociétés est emblématique à cet égard.

Créé en 1959, l'impôt sur les sociétés a succédé à l'impôt sur le revenu des personnes morales, qui était inclus jusqu'ici dans la cédule « bénéfiques industriels et commerciaux » de l'impôt général sur le revenu. Pour cette raison et malgré son caractère autoliquidé comme les impôts recouverts par la direction générale des impôts, il a continué d'être recouvré, comme l'impôt sur le revenu, par le réseau du Trésor Public⁹¹. La gestion de l'impôt sur les sociétés s'en est trouvée considérablement compliquée et la séparation de l'assiette et du recouvrement entre la direction générale des impôts et la direction générale de la comptabilité publique a fait l'objet de multiples critiques.

⁹¹ En 1959, au moment de la mise en place de l'I.S, l'administration des contributions directes, intégrée au sein de la DGI, ne disposait pas de réseau comptable.

On rappellera notamment celles formulées par le service de l'inspection générale des finances, qui recommandaient déjà en 1987 le transfert du recouvrement de l'impôt sur les sociétés aux comptables des impôts : *« il est techniquement aisé ; il présente des avantages certains du point de vue des contribuables, du point de vue de l'efficacité du recouvrement et du point de vue des économies de gestion ; il n'a pas d'autre inconvénient que de réduire, sans doute faiblement mais sans contrepartie, les tâches actuelles du réseau des comptables du Trésor »*.

Un deuxième rapport, aboutissant à des conclusions identiques a été remis en 1994. Enfin, un groupe de travail commun à la direction générale des impôts et à la direction générale de la comptabilité publique a constaté en 1997 la permanence des difficultés relatives à l'organisation du recouvrement de l'impôt sur les sociétés : absence de liens d'information entre les deux directions, parcellisation des compétences, inexistance des liaisons inter-directionnelles... Au total, les agents de la direction générale des impôts n'étaient pas concernés par le recouvrement de l'impôt sur les sociétés tandis que ceux de la direction générale de la comptabilité publique géraient celui-ci en aveugle, méconnaissant crédits d'impôts, reports de déficits ou insolvabilité des contribuables.

Ces constats convergents n'ont toutefois pu aboutir aux réformes structurelles dont ils mettaient en lumière l'utilité.

2

La réforme des structures administratives a été engagée mais demeure inachevée

I. – L'échec de la « mission 2003 »⁹² n'a pas permis la mise en place d'une administration fiscale unique

A. – La mission 2003 s'est réclamée d'une approche
privilégiant le point de vue des usagers

1. – Un souci de mieux prendre en compte les besoins des usagers

Lors de l'engagement des travaux devant conduire à la réforme
des structures de l'administration fiscale, trois grands objectifs avaient
été fixés :

- donner la priorité aux usagers, en facilitant leurs démarches et en simplifiant l'organisation ;
- faire en sorte que les agents des administrations soient à la fois les acteurs et les bénéficiaires de cette réforme ;
- construire un service public plus efficace, en apportant à la collectivité nationale le meilleur service possible au meilleur coût.

Il s'agissait ainsi, à l'horizon de l'année 2003, de :

- mettre en place pour chaque contribuable, qu'il s'agisse d'un particulier, d'une PME ou d'une grande entreprise, un **correspondant fiscal unique** se substituant à la multiplicité d'interlocuteurs auxquels ils avaient à faire ;

⁹² Nom de la mission interne au Ministère de l'Economie, des finances et de l'industrie qui avait été chargée de préparer la réforme de l'administration fiscale.

- **simplifier au maximum les procédures** de déclaration et de paiement des impôts, qu'il s'agisse de ceux des particuliers ou de ceux des professionnels.

Parmi les axes de travail prioritaires identifiés figuraient le rapprochement de l'assiette et du recouvrement, le décloisonnement des services chargés de la gestion des dossiers, l'amélioration de leur accessibilité, la rénovation de l'informatique et la simplification de la législation, de la réglementation et des procédures.

2. – Le constat d'une qualité de service perfectible

Le diagnostic des forces et faiblesses des administrations fiscales conduit dans le cadre de la mission 2003 a montré que, si les agents sont généralement appréciés pour leur compétence, leur rigueur et leur loyauté, l'organisation des administrations fiscales faisait l'objet de nombreuses critiques, brièvement rappelées ci-dessous :

- **les usagers sont perdus face à l'organisation des administrations fiscales.** Un contribuable qui n'a pas de résidence secondaire a affaire en règle générale à au moins cinq interlocuteurs pour faire le tour de ses obligations fiscales. Or, les usagers ne comprennent pas pourquoi il faut s'adresser à des services différents, qui ne sont pas situés au même lieu, dont les horaires d'ouverture ne sont pas les mêmes, et qui communiquent mal entre eux, pour obtenir des documents, demander des renseignements, formuler des réclamations, ou demander des délais de paiement. Comme l'ont montré les enquêtes et les sondages d'opinion réalisés à ce sujet, les contribuables pensent qu'il s'agit "*de la même maison*" et ont le sentiment de s'adresser "*aux impôts*";
- **ils ont du mal à contacter les services fiscaux.** La qualité du service téléphonique est jugée insatisfaisante. De ce fait, les usagers subissent l'obligation de se déplacer, même s'ils souhaitent conserver la possibilité d'accéder physiquement à un responsable pour expliquer les problèmes qu'ils rencontrent. Ils souhaiteraient pouvoir traiter plus

rapidement leurs problèmes, quel que soit le moyen de contact qu'ils utilisent (téléphone, courrier, déplacement). C'est la raison pour laquelle 80% d'entre eux approuvent l'idée d'un correspondant fiscal unique. Ils attendent du service de référence, qu'il soit compétent sur l'ensemble de leurs dossiers, en mesure de répondre et de décider sur les questions qu'ils posent, et qu'il leur permette de régler leurs problèmes en une seule fois ;

- **les lois, règlements et procédures sont jugés trop complexes.** La demande de simplification est massive. Les usagers ne font toujours pas la différence entre ce qui relève des lois et règlements, et ce qui relève de l'organisation administrative. Tout cela leur paraît injuste car les contribuables les plus aisés ont plus de facilités pour dominer une complexité que les autres doivent subir ;
- **le décloisonnement des tâches est un besoin urgent** car les circuits d'information et de traitement des dossiers sont parfois aberrants (impôt sur les sociétés, taxes sur les salaires), et toujours lourds et complexes (schéma joint en annexe). Ces observations s'appliquent quand la gestion du dossier est éclatée entre les services d'assiette et les services de recouvrement appartenant à des réseaux différents. Mais elle vaut aussi pour la situation de la direction générale des impôts, au sein de laquelle les services d'assiette (centre des impôts) et les services de recouvrement (recettes des impôts) sont séparés ;
- **les dysfonctionnements des systèmes informatiques** font également l'objet de vives critiques. Fortement éclatés, les systèmes d'informations sont compartimentés sur le plan géographique et individualisés par impôts et non par contribuables. Les numéros d'identification des contribuables diffèrent selon les procédures (absence d'identifiant unique). L'informatique du recouvrement communique mal avec l'informatique d'assiette, en raison de choix techniques différents.

B. – Les principales propositions de la mission 2003

Pour mettre fin à ces dysfonctionnements, la mission 2003 a proposé un renouvellement en profondeur des structures de l'administration. A l'organisation des administrations fiscales par types d'impôts, il a été proposé de substituer une structure par types d'usagers. Par ailleurs, la traditionnelle césure entre services d'assiette et de recouvrement s'effaçait devant une logique fonctionnelle distinguant les services chargés des relations avec le public et ceux responsables de la gestion et du contrôle de l'impôt. Trois grands axes de réforme ont été suggérés :

- l'institution d'un correspondant fiscal unique ;
- la rénovation de l'informatique fiscale ;
- la simplification du droit et des procédures.

1. – La mise en place d'un correspondant fiscal unique

Le « correspondant fiscal unique » tel qu'entendu dans le cadre de la mission 2003 est un service détenant les informations, les compétences juridiques et la compétence technique pour traiter tous les aspects du dossier d'un contribuable. L'existence d'un correspondant fiscal unique suppose que soit résolu le problème de la séparation des services d'assiette et de recouvrement, soit entre deux réseaux différents – celui de la direction générale des impôts et celui de la direction générale de la comptabilité publique.

Au total, cette réorganisation aurait pris la forme suivante :

- pour les professionnels, des « hôtels des impôts des entreprises », structures intégrées pouvant traiter de l'ensemble de la fiscalité professionnelle. Ces nouvelles entités auraient regroupé les fonctions actuellement gérées dans plusieurs organismes (centre des impôts, recettes des impôts, trésoreries, trésoreries spécialisées). Elles auraient été organisées selon une logique distinguant les services chargés des relations avec les usagers ("*front office*") de ceux voués à l'analyse et au contrôle ("*back office*") ;
- pour les particuliers, des « hôtels des impôts des particuliers », à partir des compétences actuellement

dispersées entre les centres des impôts et les trésoreries. Comme les entreprises, les particuliers auraient bénéficié d'un service unique disposant d'un accès direct à chaque dossier, et ayant la possibilité de prendre une décision sur la plupart des sujets (délais, gracieux, petits contentieux). Un tel service aurait représenté un avantage important pour les usagers, qui n'auraient plus été renvoyés d'une administration à l'autre.

2. – La rénovation de l'informatique fiscale

Les systèmes informatiques actuels répliquant les cloisonnements administratifs, la mise en place d'un « correspondant fiscal unique » supposait leur rénovation. Celle-ci devait prendre la forme d'une unification des applications utilisées par l'ensemble des directions et services.

3. – La simplification des procédures fiscales

Sur le plan des simplifications, la mission a tenu à distinguer ce qui relève du domaine législatif, du domaine réglementaire, et des procédures internes à l'administration. Elle a notamment proposé la mise en place d'une retenue à la source de l'impôt sur le revenu, source de simplification pour les contribuables et d'économie de gestion pour l'administration.

C. – L'échec de la mise en place de l'administration fiscale unique (mission 2003)

Les propositions faites par la mission 2003 n'ont pu être mises en place. Sans porter de jugement sur le projet et les conditions de sa présentation, on observera que le diagnostic d'ensemble n'a pas été remis en cause. En revanche, ses propositions ont été repoussées fortement à la fois par les agents des administrations fiscales et les élus locaux.

1. – Le diagnostic fait par la mission 2003 n'a pas été remis en cause.

Celui-ci ne faisait d'ailleurs que confirmer les rapports successifs rendus sur ce sujet. Les cloisonnements existent et sont pénalisants non seulement pour l'efficacité de l'action de l'administration et de ses agents, mais également pour l'image du service public qu'en retirent les usagers. Ces derniers ne comprennent plus les justifications de l'organisation des administrations fiscales, la fragmentation des chaînes d'information ou encore le fait qu'il faille, par exemple, discuter avec une administration pour contester le montant de son impôt mais dialoguer avec une autre pour demander un délai de paiement pour ce même impôt.

Au-delà même de cette question de structures, les usagers ont des raisons de se plaindre de la mauvaise qualité des services téléphoniques ou informatiques offerts par l'administration fiscale.

2. – Les solutions proposées par le rapport ont fait l'objet de critiques provenant à la fois des agents chargés de les mettre en place et des élus locaux

L'institution d'un correspondant fiscal unique entraînerait une réorganisation lourde des administrations, notamment en termes de transferts d'effectifs de la direction générale de la comptabilité publique vers la direction générale des impôts. Or, des différences culturelles importantes séparent les agents des deux directions, qui ne sont pas formés dans les mêmes écoles d'application et ne relèvent pas des mêmes règles de rémunération. Par ailleurs, la réforme proposée permettait des gains de productivité importants qui rendaient inutiles certains emplois. La plupart des agents ont donc considéré que la pérennité des emplois au sein du ministère de l'économie et des finances pouvait être menacée. Enfin, les opposants à la réforme ont alerté les élus locaux du risque d'une disparition des implantations rurales de l'administration fiscale. Cette menace, réelle ou supposée, a fortement mobilisé ces derniers, très attachés à la permanence d'un maillage administratif dense dans notre pays.

Au total, la force de l'opposition suscitée par le projet a entraîné son abandon. Toutefois, toutes les réformes de structure n'ont pas été abandonnées et quelques projets d'ampleur inégale ont pu être mis en œuvre au cours des dernières années.

II. – Les réformes de structure entreprises depuis 2000 se sont traduites par des mesures d'importance inégale

A. – Les grandes entreprises bénéficient désormais d'un véritable interlocuteur fiscal unique

Conformément aux orientations arrêtées en 1999, la direction générale des impôts et la direction générale de la comptabilité publique ont mis en place le 1^{er} janvier 2002 un premier cas d'interlocuteur fiscal unique restreint aux grandes entreprises. La « direction des grandes entreprises » (DGE), qui résulte de cette initiative, présente plusieurs originalités :

- il s'agit du seul exemple à ce jour dans notre pays d'interlocuteur fiscal unique ;
- elle a été constituée sous la forme d'un « service à compétence nationale » placée sous la tutelle conjointe de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique.

Le Conseil des impôts a examiné de façon détaillée les compétences, l'organisation et le fonctionnement de la direction générale des entreprises afin de tirer un premier bilan de son début d'activité.

1. – Les compétences de la direction des grandes entreprises

a) Un portefeuille de plus de 22 000 entreprises

La direction des grandes entreprises est compétente pour les entreprises réalisant plus de 600 millions d'euros de chiffres d'affaires HT ou ayant un actif brut supérieur à ce montant. Cette compétence s'étend aux filiales à plus de 50% des sociétés précédemment citées, même s'il s'agit d'établissements stables d'entreprises n'ayant pas leur siège en France.

Afin d'assurer une stabilité minimale au portefeuille d'entreprises placées dans le champ de compétence de la DGE, des règles particulières régissent les entreprises ayant cessé de répondre aux critères précédemment énumérés. Ainsi, ces sociétés continuent

de dépendre de ce service pendant les trois exercices suivant celui à la clôture duquel les conditions ont cessé d'être remplies. Par ce procédé sont évitées des ruptures de gestion trop fréquentes et toujours dommageables tant pour l'administration que pour les entreprises.

Il convient toutefois de remarquer que cette règle pourrait conduire à faire grossir exagérément le portefeuille d'entreprises dépendant de la direction des grandes entreprises. Estimée dans un premier temps à 17 000, la population d'entreprises concernées s'élevait déjà en mai 2002 à 22 100⁹³.

Les recouvrements effectués auprès de ces entreprises sont logiquement très élevés. Ils sont estimés à :

- 30,5 milliards d'euros (environ 200 milliards de francs) pour la TVA, soit 25 % du montant total de cet impôt ;
- 18,3 milliards d'euros (120 milliards de francs) pour l'impôt sur les sociétés, soit plus de 45 % du montant total de cet impôt.

b) Un interlocuteur unique pour la déclaration et le paiement

1 - Un lieu unique de déclaration

Toutes les obligations déclaratives ont été transférées à la DGE, notamment la TVA et toutes les déclarations professionnelles. Il existe toutefois une exception : les déclarations servant à l'assiette de la taxe professionnelle.

Deux raisons expliquent ce choix :

- les éléments pris en compte dans l'assiette de la taxe professionnelle sont mieux connus au plan local que dans un service à compétence nationale. Pour ce type d'impôts, il a donc semblé préférable de maintenir la compétence des centres des impôts et des centres des impôts fonciers ;

⁹³ Ce portefeuille est très proche de celui de la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI – service chargé du contrôle des grandes entreprises au sein de la DGI) qui compte environ 30 000 entreprises. Il avait été envisagé, dans un premier temps, de fusionner les structures de la DGE et de la DVNI. Devant les réticences exprimées par les entreprises, qui craignaient que les fonctions de contrôle ne l'emportent sur la gestion de l'impôt, ce projet a finalement été abandonné.

- la fixation des bases d'imposition en matière de taxe professionnelle est le résultat d'un processus complexe qui intéresse également les collectivités locales. Aussi, la substitution de la direction des grandes entreprises au centre des impôts local aurait rallongé les délais au préjudice de ces collectivités.

En revanche, la déclaration récapitulative de taxe professionnelle est déposée à la direction des grandes entreprises qui instruit également les demandes de plafonnement en fonction de valeur ajoutée.

2 - Un lieu unique de paiement

La centralisation des paiements à la direction des grandes entreprises a été également recherchée. Cet objectif a été conjugué avec la volonté d'offrir des modalités de paiement modernes et notamment le télépaiement. Afin de laisser la plus grande souplesse aux entreprises, un dispositif optionnel a été mis en place à cet égard. Quatre situations doivent être distinguées :

- la TVA, l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle sont obligatoirement payés à la DGE ; ce paiement est effectué par télépaiement ;
- le paiement à la DGE de la taxe sur les salaires et de la taxe foncière est optionnel, mais en cas d'option le paiement se fait obligatoirement par télépaiement ;
- le paiement à la DGE de la taxe sur les bureaux est également optionnel mais sans recours aux téléprocédures ;
- pour les autres impôts, le paiement s'effectue obligatoirement à la DGE, sans recours aux téléprocédures.

Ce dispositif permet aux entreprises de centraliser la totalité de leurs paiements à la direction des grandes entreprises tout en leur laissant une certaine liberté quant aux modes de paiements qu'elles souhaitent utiliser.

Tableau n° 19 : Modalités de déclaration et de paiement à la DGE

Impôt ou taxe	Dépôt des déclarations		Paiement		Exceptions
	Lieu	Mode	Lieu	Mode	
Désignation					.
TVA	DGE	TELETVA	DGE	TELETVA	94
I.S	DGE	TDFC	DGE	SATELIT	95
Imposition forfaitaire annuelle			DGE	SATELIT	
I.R. déclaration de revenus catégoriels (2031).	DGE	TDFC			
Déclaration de résultat de revenus fonciers (2072)	DGE	Papier	DGE	SATELIT	
Contribution sur les revenus locatifs (CRL), Bordereau d'accompagnement du paiement	DGE	Papier	DGE	Autre*	
Taxe professionnelle Déclaration 1003	CDI local	Papier	DGE	SATELIT	
Taxe professionnelle Déclaration 1003 R	DGE				
Taxes foncières	CDIF local	Papier	DGE si option	SATELIT	
Taxe sur les locaux à usage de bureaux	DGE	Papier	DGE si option	Autre*	
Taxe sur les salaires	DGE	Papier	DGE si option	SATELIT	
Taxes assises sur les salaires (Taxe d'apprentissage, formation professionnelle continue..), taxes diverses (cotisation minimale de TP, taxes / assurances, taxe / les véhicules de société..)	DGE	Papier		Autre*	
Prélèvement libératoire (2777), retenue à la source.	DRESG	Papier	DRESG	Autre*	
Droits d'enregistrement, timbres	DGE ou recette loc.		DGE ou recette loc.	Autre*	
Impositions supplémentaires de TP et de taxes foncières			DGE	SATELIT	
Autres impositions suppl.			DGE	Autre*	

⁹⁴ Les acomptes dus au titre du régime simplifié d'imposition (RSI) seront payés par un autre moyen de paiement que les téléprocédures.

⁹⁵ Pour les exercices clôturés entre le 01/10/2001 et le 30/12/2001, l'imprimé 2058 IS, qui remplacera à compter d'avril 2002 le bordereau avis de liquidation de l'impôt sur les sociétés, devra être téléchargé et déposé sous forme papier à la DGE.

(*) Source : Direction des grandes entreprises

2. – L'organisation de la direction des grandes entreprises (Cf. schéma infra)

L'organisation de la direction des grandes entreprises ((DGE) distingue les unités compétentes pour l'ensemble des problèmes de gestion (appelés *front office*, selon un anglicisme couramment utilisé dans le milieu bancaire pour désigner les services placés au contact de la clientèle) et celles apportant le soutien nécessaire aux gestionnaires de comptes (le *back office*).

La fonction de *front office* repose sur dix équipes d'interlocuteurs fiscaux uniques (équipes IFU) composées chacune de onze agents très qualifiés (un inspecteur divisionnaire, huit cadres A et deux cadres B). L'équipe suit intégralement les dossiers d'un même groupe y compris le contrôle - contrôle sur pièces (CSP), vérification ponctuelle (VP) - le recouvrement et l'instruction des contentieux⁹⁶. Ses coordonnées nominatives, téléphoniques et mail sont communiquées par la direction des grandes entreprises sans démarche préalable de l'entreprise. Si celle-ci en exprime le souhait, il peut être convenu d'une réunion avec l'équipe chargée de son dossier. Réciproquement, la DGE a envoyé plusieurs de ses agents dans les entreprises à l'automne 2001.

Localisée à Pantin, en Seine-Saint-Denis, la direction des grandes entreprises compte 217 agents dont l'affectation n'a nécessité aucune création de poste budgétaire. Deux difficultés de mise en place ont toutefois été constatées :

⁹⁶ Ce dernier point nécessitera des ajustements dans la répartition des secteurs car tous les groupes d'entreprises ne déposent pas le même nombre de remboursement de crédit de TVA, de plafonnement de valeur ajoutée ou même de contentieux suite à contrôle fiscal. Ainsi, certaines équipes doivent faire face à un grand nombre de demandes alors que d'autres équipes sont peu chargées.

- des **difficultés de recrutement** sont apparues, faute de candidatures répondant au profil souhaité. En effet, les emplois offerts dans le cadre du recrutement étaient des postes exigeant un degré de compétence technique élevé et pour lesquels une obligation de rester en poste trois ans était requise. La localisation géographique et l'obligation minimum de résidence ont limité le nombre de demandes d'affectation qui n'a pas atteint celui de postes proposés⁹⁷. Les difficultés ont été résolues en recourant, pour un tiers de l'effectif, à des inspecteurs et contrôleurs sortant directement de l'Ecole nationale des impôts (ENI). Cette dernière solution présente des avantages en termes d'adaptabilité. Toutefois, si ce type de recrutement devait perdurer, il nécessiterait que la formation initiale à l'ENI tienne compte de cette exigence nouvelle;
- le **calendrier de mise en place des applications informatiques a été très tendu**, en particulier pour les modifications apportées aux applications informatiques (TéléTVA, SATELIT, TDFC). Ces applications ont été opérationnelles peu de temps avant l'achèvement des obligations déclaratives et ont connu de nombreuses difficultés lors de leur démarrage.

⁹⁷ Ce mode de recrutement « profilé » doit être sauvegardé en raison de la compétence que nécessite la direction des grandes entreprises et le maintien des agents trois ans sur le poste est également très apprécié des entreprises.

(Mettre ici le grand graphique (pleine page de l'Organigramme de la DGE))

3. – Premier bilan de l'activité de la direction générale des grandes entreprises

L'activité de la direction des grandes entreprises peut être envisagée à la fois sous l'aspect des services offerts et de l'appréciation portée sur elle par les entreprises.

a) La direction des grandes entreprises (DGE) a permis la mise en place de nouveaux services aux entreprises

Outre l'avantage offert par son caractère de guichet unique, la DGE a permis l'apparition de nouveaux services aux contribuables :

- **la possibilité d'opérer une compensation entre les impositions dues et les créances fiscales détenues sur l'Etat.** Cette procédure est de portée générale puisqu'elle concerne tous les impôts payés à la direction des grandes entreprises, qu'ils le soient à titre obligatoire ou sur option. Elle présente l'avantage de simplifier la gestion de la trésorerie des entreprises ainsi que les relations financières de ces dernières avec l'Etat ;
- **la gestion au plus proche des entreprises de procédures autrefois gérées par l'administration centrale.** Ainsi, en matière de consolidation fiscale, la direction des grandes entreprises est désormais le point d'entrée des groupes et assure la gestion courante des dossiers des entreprises concernées. Ces procédures étaient auparavant prises en charge par la direction de la législation fiscale⁹⁸. La DGE assure également le suivi et l'instruction de certaines demandes d'agrément (agrément des déficits et des amortissements réputés différés en cas de fusion). Enfin, en matière de rescrit, la direction est habilitée à traiter les demandes s'inscrivant dans le cadre de l'article L80 B du livre des procédures fiscales ;

⁹⁸ Ainsi, toutes les sociétés qui bénéficient de l'agrément prévu à l'article 209 quinquies du code général des impôts, ainsi que toutes les sociétés faisant partie du périmètre de consolidation qui sont imposables en France relèvent de la DGE quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires ou de leur actif brut.

- **le regroupement dans un seul tribunal administratif des litiges pouvant apparaître entre l'administration fiscale et les entreprises.** Il s'agit du tribunal administratif de Cergy-Pontoise, créé par décret le 27 juillet 2000, qui est juge de droit commun en premier ressort des contentieux relatifs aux impôts directs, aux taxes sur les chiffres d'affaires et aux taxes assimilées ;
- **une disponibilité et une compétence sans commune mesure avec celles offertes par les autres services de la direction générale des impôts :** réception sur rendez-vous généralisée du lundi au vendredi de 9h00 à 18h00 ; un interlocuteur toujours disponible par téléphone tous les jours de la semaine de 9h00 à 18h00 ; une équipe stable qui favorise la confiance puisque les agents nommés à la direction des grandes entreprises ont pris l'engagement d'y rester au minimum trois ans.

b) L'appréciation des entreprises sur la direction des grandes entreprises est très favorable

L'organisation de la DGE prévoit un suivi de la satisfaction des entreprises afin d'adapter le service. Le Conseil des impôts a d'ores et déjà rencontré plusieurs des entreprises concernées par la direction des grandes entreprises ⁹⁹ afin de recueillir leur avis.

Cette consultation a permis de constater que le dispositif avait fait l'objet d'un accueil très favorable. Les points les plus souvent relevés sont **la mise en place d'un guichet unique, le renforcement des compétences** de la nouvelle direction et la création de nouveaux dispositifs comme celui rendant possible la compensation entre créances et dettes fiscales. Les entreprises interrogées ont également noté :

- la qualité de service de l'équipe gestionnaire, en particulier le service d'assistance téléphonique disponible et compétent ;

⁹⁹ En particulier Suez, Vivendi Universal et Alcatel ainsi que l'association française des entreprises privées.

- la réactivité et la souplesse dans l'instruction des dossiers comme pour les remboursements de crédits de TVA pour lesquels les entreprises rencontrées ont remarqué une nette amélioration dans les délais¹⁰⁰ ;
- la qualité du dialogue et de la concertation qui se sont instaurés entre l'administration et les entreprises, qui contraste, semble-t-il, avec certaines pratiques précédentes.

Cette satisfaction est toutefois tempérée par certaines critiques, relatives notamment à la mise en place parfois jugée précipitée de la direction des grandes entreprises.

On notera une critique récurrente concernant la localisation de la direction des grandes entreprises à Pantin. Celle-ci est considérée comme trop excentrée dans l'est parisien alors que la plupart des groupes sont situés dans l'ouest, ce qui rompt le lien de proximité avec le gestionnaire de leurs dossiers.

Une critique plus forte concerne le manque de concertation et la précipitation qui a prévalu dans la mise en place des procédures de télédéclarations et télérèglements. Ainsi, l'application SATELIT, qui permet d'effectuer le télérèglement via Internet des sommes dues au titre de la taxe professionnelle et des taxes foncières, était insuffisamment prête pour évoluer vers le paiement de l'impôt sur les sociétés et le paiement centralisé de la taxe sur les salaires et de la taxe professionnelle. En raison de nombreuses difficultés de fonctionnement de cette application, des délais supplémentaires de déclaration et de paiement ont dû être accordés aux entreprises au cours de l'année.

En définitive, d'après les premiers éléments obtenus d'une enquête anonyme opérée par la direction des grandes entreprises auprès de 37 grands groupes, l'indice de satisfaction des entreprises serait très élevé (supérieur à 95%). La mise en place de la direction des grandes entreprises peut donc être jugée positivement tant pour ce qui est des innovations apportées à la gestion de l'impôt que du jugement porté sur elle par ses interlocuteurs.

¹⁰⁰ Les délais de remboursement de crédits de TVA s'élèveraient à 7,5 jours, ce qui est nettement plus court que le délai habituel pour ce type de remboursement.

B. – Les autres expérimentations relatives à un interlocuteur fiscal unique sont moins ambitieuses

Hormis la création de la direction des grandes entreprises, deux expérimentations visant à rapprocher les services de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique sont actuellement en cours de réalisation. Par ailleurs, une troisième expérimentation vise à évaluer l'impact d'un décloisonnement interne à la direction générale des impôts en matière de gestion de la TVA. Si les deux premières initiatives demeurent de portée modeste, le décloisonnement interne à la direction générale des impôts semble plus riche de potentialités.

1. – Les dispositifs visant à rapprocher les services de la direction générale des impôts et ceux de la direction générale de la comptabilité publique demeurent de portée modeste

a) *L'Intranet commun DGI/DGCP*

Il s'agit d'une liaison informatique permettant d'effectuer auprès d'un guichet unique certaines opérations concernant les services des deux directions. Neuf démarches courantes sont ainsi concernées : le changement d'adresse, la réclamation contentieuse, la demande gracieuse, la déclaration de décès, la demande de délais de paiement, l'adhésion à la mensualisation ou au prélèvement à l'échéance, la modification d'un contrat de mensualisation existant ou d'adhésion au prélèvement à l'échéance et la demande de prise de rendez-vous (l'envoi des pièces justificatives se fait par l'Intranet après scannerisation ou par fax). Après une phase d'expérimentation, ce dispositif est progressivement étendu à l'ensemble du territoire.

On notera toutefois que l'Intranet commun DGI / DGCP n'est qu'un palliatif visant à réduire les inconvénients d'une organisation inadaptée. Une solution définitive dans ce domaine ne peut passer que par l'achèvement du compte fiscal unique actuellement en cours de développement dans le cadre du projet Copernic (Cf. *infra*).

b) *L'accueil commun DGI / DGCP.*

Ce dispositif institue un accueil physique commun aux deux directions. Il est possible dans les hôtels des finances où ces deux services sont présents. Neufs sites ont été retenus pour une première

expérimentation à partir de 2000. Neuf nouveaux sites d'expérimentation suivent en 2002.

L'une des principales difficultés en matière de guichet unique est de déterminer le niveau pertinent de service offert. Trois formules correspondant chacune à un niveau de service ont été retenues à cette fin :

- 1^{ère} formule : orientation et information des contribuables,
- 2^{ème} formule : orientation, information et prise en compte des demandes des contribuables,
- 3^{ème} formule : orientation, information, prise en compte et traitement en temps réel ou différé de certaines demandes des contribuables.

Les résultats obtenus se sont révélés contrastés. Ainsi, les usagers se sont généralement déclarés satisfaits du dispositif et ont estimé qu'ils avaient pu accomplir leurs démarches plus facilement que dans les structures classiques. En revanche, les agents ont tous signalé un décalage entre les compétences qui leur avaient été attribuées et la demande des usagers et ont souligné la nécessité d'élargir leurs missions. Ainsi, les agents des sites expérimentant le niveau 1 ont exprimé le souhait d'évoluer vers un accueil de niveau 2 pour prendre en compte, au delà de la fonction d'orientation et d'information, la requête du contribuable en lui attestant le dépôt, en transférant sa demande au service compétent et en assurant le traitement des cas les plus simples. De la même façon, les agents expérimentant le niveau 2 ont souhaité accéder au stade supérieur. Enfin les agents des sites de niveau 3 ont demandé une extension du périmètre de traitement des décisions simples afin de pouvoir répondre de façon plus satisfaisante aux demandes des contribuables. Le faible nombre d'opérations ayant pu donner lieu à une prise de décision (7%) démontre l'intérêt limité du guichet unique tel qu'il a été conçu dans le cadre de cette expérimentation.

Au surplus, celle-ci a révélé que, confrontée à des questions complexes, la cellule d'accueil commun atteignait vite ses limites en matière de compétence. Les agents ont d'ailleurs majoritairement estimé ne pas maîtriser la totalité des sollicitations des usagers quand la question ne relevait pas de la compétence de leur propre administration. La difficulté réside dans la formation des agents. Si

l'accueil commun DGI / DGCP devait être étendu, des actions particulièrement lourdes devraient être entreprises sur ce point.

En définitive, l'expérimentation relative à un accueil commun DGI / DGCP a mis en lumière les limites du guichet unique lorsque sont maintenues les structures administratives existantes : cette formule est apparue à la fois trop limitée dans les compétences relevant du guichet unique et très exigeante dans la polyvalence requise de la part des agents.

2. – Le rapprochement entre centres et recettes des impôts entrepris au sein de la direction générale des impôts montre plus de potentialités mais demeure restreint aux seuls impôts dont elle assure la totalité de la gestion

La direction générale des impôts reproduit, dans son organisation interne, la séparation entre services d'assiette et de recouvrement qui marque l'organisation de l'administration fiscale française. Cela est notamment le cas de la TVA qui est entièrement gérée par la direction générale des impôts : ainsi, il existe des services chargés de vérifier l'assiette de la TVA (les centres des impôts) et d'autres compétents pour son recouvrement (les recettes des impôts).

Cette organisation comporte les mêmes inconvénients généraux que ceux décrits plus hauts, lorsque la séparation entre assiette et recouvrement recoupe la frontière DGI / DGCP. De surcroît, elle entraîne des difficultés plus spécifiques, comme une parcellisation des travaux entre la recette et le service de la fiscalité professionnelle qui retarde la relance des défaillants. Ainsi, si le contribuable défaillant est identifié et relancé très rapidement par la recette grâce aux informations tirées de la déclaration déposée sans paiement, le défaillant déclaratif (c'est-à-dire qui ne déclare pas et ne paie pas) bénéficie en raison de l'organisation administrative, d'un délai moyen d'un mois et demi avant d'être relancé par le service d'assiette. En l'espèce, les défauts d'organisation bénéficient aux contribuables les plus fautifs, ce qui n'est pas de nature à encourager au « civisme fiscal ».

Afin de mettre fin à ces dysfonctionnements et de progresser vers un interlocuteur fiscal unique compétent pour l'ensemble des contribuables professionnels, la direction générale des impôts a initié une réforme visant à rapprocher les recettes et les centres des impôts. Quatre schémas d'expérimentation ont été retenus :

- schéma 1 : transfert à la recette de certaines tâches de gestion courante actuellement exercées par les services professionnels du centre des impôts (CDI) ;
- schéma 2 : transfert à la recette de la totalité des tâches de gestion courante de la fiscalité professionnelle du CDI ;
- schéma 3 : regroupement de l'ensemble des tâches de gestion courante de la fiscalité professionnelle du centre des impôts (CDI) et de la recette au sein d'un service commun spécifique ;
- schéma 4 : mise en place d'un responsable unique pour les missions du centre et de la recette des impôts.

A l'issue des expérimentations, qui ont été conduites à partir du mois d'octobre 2000, il a été décidé de mettre en œuvre les formules de rapprochement suivantes :

- la formule dite recette élargie, qui consiste à transférer à la recette des tâches de gestion courante relevant actuellement du CDI ; les deux schémas, correspondant aux modules 1 et 2, seront donc étendus ;
- la formule dite CDI-recette qui consiste à fusionner dans les résidences comportant un seul CDI et une seule recette le CDI et la recette sous l'autorité d'un responsable unique (module 4 de l'expérimentation) sera plutôt réservée aux petits sites.

La portée de cette réforme est plus importante que celles actuellement envisagée à travers l'accueil commun DGI / DCGP. Elle constitue en effet un progrès vers la mise en place d'un véritable interlocuteur fiscal unique. Sa principale limite tient à son champ d'application, limité aux impôts pour lesquels la direction générale des impôts est seule compétente.

III. – La nécessaire refonte de l'informatique fiscale n'aboutira qu'en 2008

A. – Les défauts de l'informatique fiscale existante

Lors des travaux préparatoires à la « mission 2003 », il avait été procédé à un diagnostic de l'informatique fiscale. Celui-ci avait mis en évidence de nombreuses faiblesses débouchant sur deux types d'inconvénients :

- les systèmes actuels privilégient les « traitements de masse » et limitent largement les possibilités de gérer des situations individualisées ;
- l'éclatement des données concernant les contribuables complique la gestion de leur situation (changements d'adresse, gestion de la mensualisation) et suscite des erreurs d'adresses ou de prélèvements.

Au terme de ces constatations, la « mission 2003 » avait préconisé de refondre dans sa totalité l'informatique fiscale.

Si la mise en œuvre du programme Copernic devrait se traduire, à l'horizon 2008, par la disparition de ces difficultés, il n'est pas inutile de revenir sur les faiblesses des systèmes existants, qui expliquent une grande partie des dysfonctionnements de l'administration fiscale.

1. – Une informatique orientée vers la gestion et non vers l'utilisateur

A l'image du fonctionnement même des services, l'informatique fiscale française a été conçue selon une logique tournée vers la gestion interne plus que vers le service rendu aux usagers. Ainsi, les systèmes informatiques de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique sont calqués sur les découpages administratifs. Chaque direction dispose de sa propre informatique, dont les possibilités de communication avec d'autres systèmes sont limitées. Les cloisonnements qui en résultent ont été aggravés, à l'intérieur de chaque direction, par une logique qui a isolé le traitement de chaque impôt dans une application spécifique.

De ce fait, les données dont dispose l'administration fiscale concernant les contribuables sont éparpillées et rarement fiables. Une illustration typique de cette situation est le cas des changements d'adresses notifiés à une administration seulement, qui ne sont que rarement connus des autres interlocuteurs fiscaux du contribuable (Cf. *supra*).

2. – L'absence d'un identifiant fiscal unique fiable

Au-delà des difficultés relatives à l'architecture des systèmes informatiques, qui ont fait l'objet de nombreux développements dans le rapport de la mission 2003, l'absence d'un identifiant fiscal unique fiable apparaît comme un obstacle majeur à une gestion individualisée des dossiers de contribuables.

a) L'identifiant fiscal actuel n'est pas suffisamment fiable

L'administration utilise depuis 1984 un identifiant spécifique appelé SPI (simplification des procédures d'identification). La création de ce numéro s'inscrivait dans la logique des décisions successives de la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL), qui a pris fermement position en faveur de l'adoption par les administrations d'identifiants qui leur soient propres. Outre l'administration fiscale avec le numéro SPI, l'éducation nationale s'est ainsi dotée d'un identifiant propre appelé NUMEN.

Le numéro SPI s'est révélé insuffisamment fiable. En effet, certains contribuables ont aujourd'hui plusieurs numéros SPI. Cette situation contraint l'administration fiscale à opérer de nombreux recoupements lorsqu'une incertitude existe sur l'identification exacte d'un contribuable. C'est pourquoi elle a envisagé à plusieurs reprises l'utilisation, pour certaines opérations, du numéro d'INSEE (NIR).

b) Un dispositif législatif récent a étendu l'utilisation du NIR à l'administration fiscale mais la portée de ce texte a été strictement encadrée par le Conseil constitutionnel et la Commission nationale de l'informatique et des libertés

Afin de faciliter certaines opérations de contrôle, le législateur a étendu l'utilisation du NIR aux administrations fiscales en 1998 (art. 107 de la loi de finances du 30 décembre 1998). Un amendement parlementaire est à l'origine de ce dispositif, qui autorise l'utilisation

du NIR pour l'accomplissement de missions fiscales telles que le recouvrement des impôts, le contrôle fiscal et la transmission d'informations fiscales aux organismes de sécurité sociale.

Les finalités visées par le législateur étaient doubles :

- autoriser les administrations fiscales à collecter, à conserver et à échanger entre elles le NIR des contribuables afin de l'utiliser exclusivement dans les traitements de données relatifs à l'assiette, au contrôle et au recouvrement de tous impôts, taxes, redevances ou amendes et aux seules fins d'accomplissement de ces missions (article L. 287 du livre des procédures fiscales) ;
- permettre l'utilisation de ce numéro pour demander communication de certaines informations aux organismes de Sécurité sociale. Ces échanges d'informations doivent être relatifs à l'appréciation des conditions d'ouverture des droits aux prestations, au calcul de celles-ci, à l'appréciation des conditions d'assujettissement aux cotisations et aux contributions, à la détermination de l'assiette et du montant des cotisations et contributions ainsi qu'à leur recouvrement (article L. 152 du livre des procédures fiscales).

Saisi sur la constitutionnalité de ces dispositions, le Conseil constitutionnel (décision du 29 décembre 1998 n° 98-405 DC) a admis leur conformité au prix de garanties de procédure et de réserves d'interprétation sur les finalités de l'utilisation du NIR, qui doivent consister à « éviter les erreurs d'identité et vérifier les adresses des personnes ». Le Conseil a ainsi considéré le recouplement des fichiers fiscaux et sociaux pour identifier les contribuables conforme à la Constitution mais avec des réserves d'interprétation : « *La portée de l'article 107 devra rester restreinte. Aucun nouveau transfert de données nominatives ne devra être effectué entre administrations* ». Le Conseil ajoute que le but poursuivi par l'administration « *devra se limiter à éviter des erreurs d'identité* ». S'agissant des communications aux organismes de protection sociale, elles doivent être « *strictement nécessaires et exclusivement destinées* » aux fins mentionnées à l'article L. 152 du livre des procédures fiscales (validation des conditions de ressources de certaines prestations sociales).

Sollicitée lors de l'adoption des décrets d'application de la loi précédemment mentionnée, la CNIL a encore renforcé ces réserves en souhaitant que :

- le NIR ne soit pas utilisé comme identifiant fiscal ;
- son utilisation demeure cantonnée dans des bases de données sécurisées, sa présence dans les traitements de gestion étant exclue. En pratique, seuls deux centres informatiques de l'administration fiscale (Lyon et Nevers) ont accès au numéro de sécurité sociale et font l'interface avec les centres des impôts. Ces derniers conservent le SPI comme instrument de communication entre eux.

L'argumentation de la CNIL¹⁰¹, développée notamment dans sa délibération du 26 juin 1999, porte essentiellement sur deux points :

- une hostilité de principe à l'unification des identifiants administratifs ;
- une focalisation particulière sur le caractère signifiant du NIR.

Le Conseil des impôts observe que cette position aboutit à des complications supplémentaires pour les administrés, qui devront utiliser plusieurs numéros d'identification, et pour l'administration, qui en voit son coût de gestion augmenté.

Disposant d'un numéro aujourd'hui peu fiable – le SPI –, l'administration fiscale ne pourra pas utiliser le NIR – nettement plus stable – au-delà de ce qui a été autorisé par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 29 décembre 1998. Or, un identifiant de bonne qualité est indispensable à la mise en place du compte fiscal unique. En effet, plus les possibilités d'accès aux informations et aux opérations liées au paiement des impôts deviennent étendues, plus la nécessité de gérer ces services par un identifiant stable apparaît importante (pour garantir, notamment, un accès sécurisé aux services offerts).

¹⁰¹ Les principales réserves de la CNIL sont reproduites dans l'annexe 4.

B. – Le programme Copernic aboutira en 2008 au « compte fiscal simplifié » pour chaque contribuable

1. – Le « compte fiscal simplifié » mis en place dans le cadre de Copernic : complément ou substitut à l'administration fiscale unique ?

Lancé en avril 2000, le programme Copernic doit permettre la mise en place d'un « compte fiscal simplifié » d'ici à 2008. Celui-ci poursuit trois objectifs principaux :

- permettre aux usagers de consulter les données relatives à leur situation fiscale (informations personnelles, concernant l'assiette et le paiement des différents impôts, historique des relations entre l'administration fiscale et le contribuable, suites données aux requêtes présentées par ce dernier...);
- ouvrir aux contribuables la possibilité d'effectuer à tout moment les opérations fiscales les plus courantes : déclaration, paiement, changement d'adresse...;
- apporter de nouveaux services aux contribuables : informations relatives aux nouveautés fiscales, avertissements à l'approche de l'échéance, contrôles de cohérence a priori...

Pour satisfaire à ces objectifs, le « compte fiscal simplifié » doit être facilement consultable. C'est pourquoi le programme Copernic prévoit non seulement un accueil physique plus performant que celui existant actuellement, mais aussi des possibilités étendues d'accès à distance aux services : Internet, centres d'appels téléphoniques, télévision interactive, bornes informatiques¹⁰², etc. Au total, l'objectif est d'ouvrir l'accès au compte fiscal sans contrainte géographique 7 jours sur 7 et 24 heures sur 24.

¹⁰² Ainsi, quatre bornes interactives dotées d'écrans tactiles et de fonctionnalités d'impression, spécialement conçues dans le cadre du programme Copernic sont expérimentées depuis la fin 2001 à la trésorerie de Boulogne-sur-Seine et à celle de Creil, à la direction de Paris sud et à la mairie de Rennes. Les modalités d'extension seront décidées au vu des résultats de cette phase pilote.

Il va de soi qu'un tel dispositif aura des conséquences importantes sur l'organisation du travail des administrations fiscales. Il mettra fin, notamment, à un important facteur de cloisonnement entre elles : la création d'une informatique commune à la direction générale des impôts et à la direction générale de la comptabilité publique aura pour conséquence la mise en œuvre de procédures et de méthodes de travail communes. Celles-ci favoriseront naturellement le rapprochement culturel de deux directions souvent décrites comme éloignées à ce sujet. A ce titre, le projet actuellement en cours apparaît bien comme complémentaire de la création d'une administration fiscale unique. Toutefois, le programme Copernic améliorera également de façon sensible le niveau du service offert aux contribuables, ce qui rendra moins perceptibles les difficultés engendrées par les divers cloisonnements administratifs précédemment décrits. A terme, l'urgence d'une réforme des structures de l'administration fiscale pourrait donc apparaître moins importante, puisqu'il aurait été porté remède à ses principaux inconvénients. Dans cette perspective, le programme Copernic apparaît comme un substitut au projet d'administration fiscale unique.

Au total, il apparaît difficile de prévoir l'impact du programme Copernic sur les structures de l'administration fiscale. En effet, celui-ci sera différent selon que prévaudront les aspects de complément ou de substitut précédemment décrits.

2. – Une mise en œuvre progressive qui s'échelonnera jusqu'en 2008

L'ampleur de l'investissement réalisé dans le cadre de Copernic fait de ce projet une entreprise de long terme.

a) Un coût total proche d'un milliard d'euros

Le programme Copernic a établi deux scénarios en tenant compte de l'achèvement global du compte simplifié en 2008 et des efforts de recrutement en interne. Suivant les arbitrages qui prennent ou non en compte certains produits accessoires ou les reportent dans le temps, le coût varie entre 890 millions d'euros (scénario comprenant l'ensemble des objectifs) et 998 millions d'euros.

Malgré l'importance de l'investissement, la mise en place du compte fiscal unique apparaît largement justifiée par les avantages

qu'elle offre, tant en termes de qualité de service aux contribuables que pour ce qui concerne l'efficacité de l'action administrative.

Le Conseil des impôts tient donc à souligner l'intérêt d'un achèvement du programme Copernic selon le calendrier initialement fixé.

b) Une mise en œuvre progressive

La montée en puissance du programme Copernic est organisée selon trois paliers, afin de respecter l'objectif d'un achèvement des travaux en 2008. Cette démarche progressive a été conçue dans un souci de minimisation des risques, en évitant les effets de « big bang », tout particulièrement en ce qui concerne les données sensibles que sont les données d'identification des personnes, qui ne seraient pas gérables par les administrations fiscales et les acteurs politiques¹⁰³.

Les paliers d'évolution du système d'information sont les suivants :

- **le premier palier** qui doit être atteint en 2005 s'achèvera par la construction de l'application pour gérer le recouvrement ainsi que par la création de référentiels de personnes, ce qui annonce peu d'offres de services nouvelles mais plutôt des améliorations comme la mise en place d'une documentation fiscale complète en ligne ;

¹⁰³ C'est pourquoi il faut insister sur le fait que la fiabilité du système d'information ne peut être assurée que si le programme est mené à son terme. Lors de la migration, à mesure que les applications historiques s'interfaceront avec le nouveau système d'information, il est possible qu'il faille gérer une complexité supplémentaire transitoire. Ce n'est qu'au bout de la phase de substitution que la fiabilité du système s'accroîtra et que l'utilisateur pourra profiter pleinement de l'ensemble de l'offre de service du compte fiscal simplifié.

- **le deuxième palier** verra le branchement des applications existantes sur le référentiel de personnes et la mise en place des applications de recouvrement des impôts sur rôle avec une extension progressive aux autres impôts. Les applications d'assiette de la fiscalité professionnelle seront refondues. Les changements d'adresses se feront en ligne et le dossier auquel aura accès le contribuable contiendra la plupart des informations sur le traitement de ses démarches (demandes de délais, contentieux, ...)
- enfin, **le troisième palier** prévu en 2008 permettra, après refonte des applications, l'intégration de l'ensemble de la fiscalité personnelle et patrimoniale des contribuables. L'ensemble des téléprocédures (déclarations et paiements) et des téléconsultations seront opérationnelles pour l'utilisateur.

L'offre de service progressera à chaque stade de développement du projet. Ont d'ores et déjà été mis en œuvre les dispositifs suivants :

-
- **le portail fiscal.** Premier bouquet de services par Internet destiné aux usagers, le portail fiscal doit leur faciliter l'accès à l'information fiscale mais également simplifier leurs démarches. Il est entièrement consacré aux questions pratiques liées aux impôts. Son contenu a été volontairement dépouillé de toutes les informations non directement utiles aux contribuables. Ainsi, le site ne présente aucune information à caractère institutionnel, comme les avis de concours ou les recrutements. Les informations ont été pré-triées dans des espaces thématiques dédiés, regroupés autour de segments de population d'usagers (particuliers, professionnels,.....) ou vers un besoin donné (obtenir une information, télépayer,.....). Dans le même esprit, la facilité de navigation et la convivialité de l'ergonomie ont été privilégiées¹⁰⁴, il est conçu autour du principe " 2 clics maximum pour trouver l'information pertinente "¹⁰⁵ ;

 - **la déclaration des revenus.** La déclaration 2042 (déclaration de l'impôt sur le revenu) et toutes ses annexes peuvent être remplies, signées électroniquement et envoyées en ligne. Pour faciliter ce cheminement vers le "zéro papier", le législateur a supprimé pour les télédéclarants l'obligation de joindre les justificatifs de certaines réductions d'impôt. Ils doivent cependant être conservés par le contribuable pour pouvoir être produits sur demande éventuelle de l'administration ;

¹⁰⁴ Les services sont associés des codes couleurs qui facilitent le repérage. Ces espaces sont ciblés soit sur des publics, espace " particuliers " de couleur verte, espace " professionnels " de couleur orange, espace " partenaires " de couleur bordeaux, soit sur les besoins des usagers, espace " e-services " de couleur jaune, espace " documentation " de couleur marron.

¹⁰⁵ Les " e-services " (simulations, téléprocédures,.....), les rubriques générales et celles qui sont les plus visitées (comment réclamer, les moyens de paiement, les formulaires,.....) sont même accessibles en un clic.

- **la consultation à distance du dossier fiscal.** Les contribuables ont désormais accès aux premiers éléments de leur dossier fiscal : ils peuvent ainsi s'assurer que leur télédéclaration 2002 est bien prise en compte et en avoir l'image exacte ; il peuvent par ailleurs visualiser plusieurs éléments des années antérieures (déclaration effectuée en 2001, avis d'imposition 2000, etc.). Ce service s'ouvrira progressivement aux autres impôts et débouchera sur le compte fiscal simplifié que les contribuables pourront consulter à tout moment. Au cours de l'année 2002, le dossier sera enrichi des avis d'imposition d'impôt sur le revenu et de CSG/CRDS correspondants aux revenus 2001. Un service d'assistance en ligne, ouvert 7 jours sur 7, est associé au service de consultation.

Les premiers résultats obtenus montrent l'intérêt du public pour ces nouvelles offres de services. Le nombre de connexions au portail fiscal s'est élevé à environ un million sur les deux semaines de la campagne d'impôt sur le revenu 2002 et près de 30 000 messages ont été reçus et traités par les équipes associées au dispositif de réponse en ligne et ceci sous un délai maximum de 48 heures. Par ailleurs, le nouveau dispositif de déclaration des revenus par Internet a été un succès avec plus de 116 000 déclarations déposées par ce moyen en 2002 contre 17 000 en 2001. Par ailleurs, environ 15% de ces contribuables ont également déposé par Internet une ou plusieurs annexes à leur déclaration principale (revenus fonciers par exemple). Enfin, près de 150 000 personnes ont obtenu, en ligne, leur certificat électronique, et plus de 100 000 consultations du dossier fiscal ont été enregistrées à ce jour.

Il convient toutefois de souligner qu'un certain nombre d'internautes ne sont pas parvenus à se connecter ou à télédéclarer : si le « portail fiscal » a connu un million de connexions, seul un dixième de ces dernières ont abouti à une déclaration. Ces difficultés de démarrage devraient être résolues à l'avenir.

3

L'organisation du contentieux fiscal

Alors que la structure de l'administration fiscale a fait l'objet de vifs débats au cours des dernières années, l'organisation du contentieux fiscal reste moins connue. Pourtant, l'accès du contribuable à son juge constitue un élément déterminant du bon fonctionnement d'un système de prélèvement de l'impôt. Plusieurs observations peuvent être faites concernant à la fois la structure et le fonctionnement de notre justice fiscale.

I. – La dualité de juridiction ne perturbe que faiblement l'accès du contribuable au juge fiscal

A. – L'origine de la dualité de juridiction en matière fiscale

L'article L. 199 du LPF partage le contentieux fiscal entre les deux ordres de juridictions :

- le juge administratif est compétent en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées.
- le juge judiciaire est compétent en matière de droits d'enregistrement, de taxes de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, d'impôt de solidarité sur la fortune.

Cette division remonte à la loi des 7-11 septembre 1790, qui confie le contentieux des contributions directes à l'administration, tandis que les actions relatives aux impôts indirects sont attribuées au juge judiciaire. Certains auteurs lui ont cherché une justification

doctrinale¹⁰⁶, notamment en rattachant la répartition des compétences à la différence des modalités d'assiette, la compétence administrative se justifiant par l'existence d'un acte administratif, le rôle, dont il faut apprécier la légalité pour juger du bien-fondé des impôts directs. Cette lecture de la loi de 1790 est toutefois devenue hasardeuse lorsque l'impôt sur le chiffre d'affaires, créé par la loi du 25 juin 1920, a vu son contentieux confié à la juridiction administrative, bien que ne donnant pas lieu à décision administrative d'établissement de l'impôt. En fait, à partir du moment où l'on abandonnait définitivement le système indiciaire en ce qui concerne la fiscalité directe d'Etat au profit d'une déclaration effectuée sous le contrôle de l'administration, il était raisonnable de confier au même juge les litiges concernant la détermination tant du chiffre d'affaires que du bénéfice imposable des entreprises¹⁰⁷.

B. – La jurisprudence a tendu à simplifier l'accès des contribuables au juge de l'impôt

A partir de cette division historique, la jurisprudence a eu une lecture pragmatique du partage des compétences visant à simplifier aussi bien le contrôle de l'impôt par le juge que l'exercice des voies de recours par le contribuable.

Le principe général est formulé par l'arrêt du 10 juillet 1956 du Tribunal des conflits, *Société Bourgogne-Bois* : le juge judiciaire n'a compétence que pour les droits de mutation et les contributions indirectes, tandis que le juge administratif, compétent pour les impôts directs, l'est aussi pour tous les prélèvements obligatoires qui n'entrent ni dans la catégorie des impôts directs ni dans celle des impôts indirects, pourvu qu'ils procèdent d'actes ou d'opérations de puissance publique. Cette vision n'a pas été infirmée par le Conseil constitutionnel lorsqu'il a défini, de manière générale, dans sa décision du 23 janvier 1987, la ligne de démarcation entre les deux ordres de juridiction, en posant le principe qu'à l'exception des matières réservées par nature à l'autorité judiciaire, relève en dernier

¹⁰⁶ E. Laferrère, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, t. 2, pp. 250 sqq. Sur l'évolution des doctrines expliquant la dualité de juridiction en matière fiscale, voir J.-J. BIENVENU, « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles », *Revue française de finances publiques*, 1987, p. 31.

¹⁰⁷ Cf. *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, thème 63 : la compétence respective du juge administratif et du juge judiciaire, Dalloz: Paris 2000.

ressort de la compétence de la juridiction administrative l'annulation ou la réformation des décisions prises dans l'exercice de prérogatives de puissance publique par les autorités exerçant le pouvoir exécutif.

La jurisprudence a adopté une conception extensive de la notion d'acte non détachable de la procédure d'imposition, afin d'éviter que l'exercice du recours pour excès de pouvoir ou du recours en interprétation d'actes administratifs ne vienne fractionner le bloc de compétence judiciaire et compliquer les litiges. Relèvent néanmoins du recours pour excès de pouvoir les décisions prises en matière gracieuse¹⁰⁸, ainsi que les décisions d'agrément¹⁰⁹ et les actes à caractère réglementaire, quel que soit l'impôt concerné.

L'attribution des impôts nouvellement créés à chacun des deux ordres de juridiction a donc laissé une large part à des considérations purement pratiques :

- bien que ce prélèvement appartienne sans discussion possible à la catégorie des impôts directs, le contentieux de l'impôt de solidarité sur la fortune a été attribué au juge judiciaire en raison de la proximité des bases de cet impôt avec celles des droits de succession.
- la contribution sociale généralisée sur les revenus de remplacement et sur les revenus d'activité qui, en vertu des principes posés par la décision du 23 janvier 1987 du Conseil constitutionnel, aurait plutôt, par sa nature, relevé du juge administratif, a également été attribuée par la loi au juge judiciaire, ses bases étant très proches de celles, calculées par l'URSSAF, sur lesquelles sont assises les cotisations sociales. Les deux autres contributions composant la CSG, celles qui portent sur les revenus du patrimoine et les produits de placement, ont en revanche été attribuées au juge administratif, conformément aux règles de droit commun gouvernant sa compétence, pour reprendre les termes de la décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990 du Conseil constitutionnel.

¹⁰⁸ CE Sect. 18 décembre 1970, 75 639.

¹⁰⁹ TC 17 octobre 1988, RJF 1/89 n°58.

Au total, la dualité de juridiction s'est traduite par une spécialisation pragmatique des juges, respectueuse des règles de l'ordre constitutionnel français.

C. – Le partage actuel des compétences entre les juridictions apparaît satisfaisant à l'exception du cas du recouvrement

1. – Les droits des contribuables sont généralement garantis

La procédure devant les deux ordres de juridiction est largement unifiée. Avec l'instauration d'un appel en matière judiciaire par la loi du 30 décembre 1996, les justiciables bénéficient de garanties identiques. La différence principale tient à l'obligation de constituer un avoué devant les cours d'appel, alors que les parties en sont dispensées dans l'ordre administratif. Dans les deux cas, la procédure est écrite. Les dispositions du LPF prévalent. Celles du code de justice administrative ou du nouveau code de procédure civile n'interviennent qu'à titre subsidiaire.

Les questions préjudicielles sont rares. Le juge civil, lorsqu'il est compétent pour statuer sur un litige relatif à l'établissement de l'impôt, n'est en fait pratiquement jamais contraint de procéder à un renvoi pour questions préjudicielles au juge administratif¹¹⁰.

Enfin, la jurisprudence des deux ordres de juridiction est généralement identique et ne diffère que sur quelques points marginaux :

¹¹⁰ Le juge judiciaire peut en effet dans ce cas interpréter ou apprécier la légalité des actes administratifs réglementaires ou individuels servant de base à l'impôt. TC 16 juin 1923, *Graber*.

-
- ainsi, la Cour de cassation a longtemps estimé que les services fiscaux n'ont pas à se faire juge de la compétence de la commission départementale de conciliation et que, par conséquent, lorsque le contribuable a demandé la saisine de la commission, le refus de faire droit à cette demande est toujours un motif d'irrégularité, même lorsque la commission aurait été incompétente¹¹¹. A l'inverse, lorsque l'administration s'est refusée à saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, le juge administratif n'accorde la décharge que dans le cas où la commission aurait été compétente. La Cour de cassation semble toutefois partiellement revenue, à l'occasion d'un arrêt récent, sur la divergence de jurisprudence qui l'oppose au Conseil d'Etat¹¹².

 - par ailleurs, alors que le Conseil d'Etat estime qu'en l'absence de contestation propre aux pénalités, le juge de l'impôt ne statue pas en matière pénale et ne tranche pas de contestations sur des droits et obligations de caractère civil, la Cour de cassation, s'écartant en cela de la Cour de Strasbourg, juge que l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme est applicable devant les juridictions civiles statuant en matière fiscale.

¹¹¹ Cass. com. 12 mars 1996, *Ministre c/ Société Eurogarage*. Les deux ordres de juridiction semblent également diverger sur les conséquences à tirer de l'irrégularité formelle de l'avis rendu par une commission consultative précontentieuse.

¹¹² Cass. com. 16 janvier 2001, n° 105 FS-P, *Hirsch-Labouesse*. La Cour estime que l'administration ayant dû procéder par voie de taxation d'office, le service n'avait pas à donner suite à la demande du contribuable de saisir la commission de conciliation, incompétente en l'espèce. Il est difficile de déterminer si la solution ne vaut que pour le cas d'espèce ou pourrait être étendue à tous les cas où la commission est incompétente.

- Enfin, si les deux ordres de juridictions s'accordent pour estimer que l'article 6 de la convention susvisée est applicable à la contestation des sanctions fiscales, qui ont un caractère pénal au sens de la Convention, quelques divergences subsistent. Ainsi, lorsque la loi indique un taux fixe pour le montant de ces sanctions (comme la majoration de 40% prévue par l'article 1729 du CGI en cas de mauvaise foi), le Conseil d'Etat estime qu'il n'appartient pas au juge de l'impôt de moduler cette sanction¹¹³, tandis que la Cour de cassation juge qu'un tel pouvoir est inhérent à la notion de plénitude de juridiction et s'impose donc en application de l'article 6 de la Convention.

2. – Le cas particulier du recouvrement

Les seules difficultés pratiques occasionnées par la dualité de juridiction se rencontrent en matière de recouvrement. Aux termes de l'article L. 281 du LPF, le juge judiciaire a compétence pour tous les impôts où il est également juge d'assiette. En revanche, pour les impôts directs et les taxes sur le chiffre d'affaires, la contestation ne relève du juge administratif, juge de l'assiette, que lorsqu'elle porte sur l'existence de l'obligation de payer, le montant de la dette ou l'exigibilité de la somme réclamée ; elle doit être présentée au juge judiciaire lorsqu'elle porte sur la régularité dans la forme de l'acte¹¹⁴.

Cette distinction a donné lieu à une jurisprudence d'une grande subtilité. Aboutissant à partager entre deux juges la solution d'un même litige, elle est source de complications aussi bien pour les contribuables que pour l'administration. D'un point de vue très pratique, elle remet même en cause la garantie que présente théoriquement la notification des voies et délais de recours : l'administration n'est en effet pas en mesure d'indiquer au contribuable s'il doit se tourner vers le tribunal de grande instance ou vers le tribunal administratif. Elle se contente donc de recopier les dispositions assez peu éclairantes de l'article L. 281 du LPF.

¹¹³ CE 8 juillet 1998, *Fattel*, RJF 8-9/98 n° 970.

¹¹⁴ Pour une explicitation jurisprudentielle du principe, voir TC 19 juin 1991, *Matijaca*.

II. – Le temps du contentieux fiscal est différent de celui du contribuable

Le contentieux fiscal s'étend souvent sur plusieurs années.

Avant même la décision définitive de redressement, l'administration, qui a reçu les observations du contribuable dans le délai d'un mois suivant la notification de redressement, fait connaître sa position dans un délai moyen de 44 jours. Des délais supérieurs à 6 mois sont parfois constatés, mais restent relativement faibles : 3% des cas dans les directions du contrôle fiscal (DIRCOFI) et les directions des services fiscaux, et 9% des cas à la direction des vérifications nationales et internationales (il s'agit alors de cas très particuliers : notifications de redressements et observations du contribuable de plus de 200 pages, recours à l'assistance administrative internationale au stade de la réponse, etc.).

Cette période antérieure à la mise en recouvrement peut être encore prolongée par les recours pré-contentieux, notamment par la saisine de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaire ou par celle de la Commission départementale de conciliation, qui nécessitent souvent un délai de plus d'un an. Le projet de loi de finances fixe à l'administration un délai de six mois pour statuer sur la réclamation préalable mais, comme on l'a vu, ce délai n'est qu'indicatif et il peut être dépassé pour les affaires complexes, qui sont précisément celles dont le règlement se poursuivra devant le juge.

La phase juridictionnelle est également longue. Les lois du 31 décembre 1987 et du 30 décembre 1996 ont instauré un système de contestation de l'impôt à trois étages, aussi bien devant le juge administratif que devant le juge judiciaire. Le délai moyen de jugement est de deux ans à chaque étage devant le juge administratif, mais il s'accroît rapidement devant certaines juridictions de première instance et devant les cours administratives d'appel, qui souffrent d'un manque de moyens au regard des compétences qui leur ont été attribuées.

Il est difficile d'écourter l'ensemble des délais qui allongent le contentieux fiscal. Tous ne sont d'ailleurs pas dus à l'administration. C'est aussi le contribuable qui, à chaque stade de la procédure, demande à bénéficier du temps nécessaire pour assurer sa défense dans les meilleures conditions et cela d'autant plus qu'il est protégé par le sursis de paiement en première instance. On constate ainsi

devant le tribunal administratif de Paris plus de demandes de reports d'audience que d'inscriptions au rôle¹¹⁵. D'autre part, même si le temps est plus mesuré pour le contribuable, il n'est pas vrai qu'il joue toujours au bénéfice de l'administration : compte tenu des inévitables mutations de personnels, celle-ci n'est plus toujours en mesure de justifier les positions qu'elle avait prises auparavant.

Au total, un contentieux fiscal développé se poursuivant jusqu'au stade de la cassation peut s'étendre sur une durée de huit à dix ans. Il s'inscrit dans un temps long qui doit autant à la lenteur des jugements qu'aux délais laissés à chaque partie pour faire valoir ses arguments, mais qui est en tout état de cause, différent du temps du contribuable.

¹¹⁵ G. Bachelier, *Le contentieux fiscal*, Edition Formation Entreprises, 2^{ème} éd., p. 153.

4

Propositions pour rendre plus lisible l'organisation de l'administration fiscale

Le Conseil des impôts considère comme nécessaire que l'administration fiscale devienne plus compréhensible. Pour cela, il convient de procéder par étapes en identifiant clairement les projets et en s'assurant qu'ils répondent effectivement aux besoins des contribuables.

I. – Un préalable à la réforme des structures : l'achèvement du programme Copernic

Le programme Copernic représente un investissement particulièrement important pour le ministère des finances. Il s'élèvera, au terme des travaux à 1 milliard d'euros environ.

Au-delà des facilités techniques qu'il offrira, ce projet présente deux avantages déterminants :

- l'amélioration du service rendu à l'utilisateur, par la création d'un compte fiscal unique ;
- la mise en œuvre, à travers un dispositif informatique, de références et de procédures communes à la DGI et à la DGCP qui assurent, à court terme, une meilleure coopération entre les deux directions et peuvent permettre un rapprochement entre elles.

La conduite de ce projet suppose toutefois que deux conditions au moins soient réunies :

- *le maintien des crédits affectés au projet selon le plan initialement défini, dont le terme sera atteint en 2008 ;*

- *la détermination d'un identifiant fiscal fiable qui fait aujourd'hui défaut. L'utilisation du numéro d'INSEE (ou NIR) apparaît à cet égard comme la solution la plus simple pour l'usager et la plus économe pour l'administration. Même si on peut le regretter, il semble juridiquement délicat en raison des positions respectives du Conseil constitutionnel et de la CNIL, que ce numéro puisse être utilisé comme identifiant par l'administration fiscale. Dès lors, il est a minima indispensable de poursuivre la fiabilisation du numéro SPI en généralisant son utilisation dans toutes les relations entre l'administration, les contribuables et les tiers-déclarants.*

II. – Mieux connaître les besoins des contribuables face à l'administration fiscale

L'étude du Conseil des impôts a permis de montrer que l'administration fiscale connaît mal les besoins des contribuables : aucun suivi statistique des motifs de contacts n'est organisé ; de même, malgré quelques démarches dans ce sens, le degré de satisfaction des usagers concernant le niveau de qualité des services offerts ne fait pas l'objet d'une analyse systématique et rigoureuse.

Il en résulte une situation dans laquelle l'administration suppose plus qu'elle ne mesure les besoins des usagers. La seule analyse complète réalisée à ce jour est celle réalisée dans le cadre de la « mission 2003 », en 1999. Ses résultats, éclairants à l'époque, commencent à devenir anciens.

C'est pourquoi le Conseil des impôts préconise un dispositif permettant de mieux suivre les relations entre les administrations fiscales et les contribuables. Celui-ci comporterait plusieurs volets :

- *la mise en place d'un suivi statistique des relations entre les administrations fiscales et les contribuables, qui fait aujourd'hui défaut. Il n'est pas concevable, en effet, que l'administration poursuive une politique de qualité de service sans connaître avec plus de précision qu'actuellement ses motifs de contacts avec les usagers ;*

- *la réalisation, selon un rythme annuel, d'une enquête de satisfaction auprès des contribuables. Il convient de noter qu'une première initiative en ce sens a été prise en 2002 par la DGI, qui a fait procéder au cours du deuxième semestre à un sondage national sur « la qualité du service rendu par l'administration fiscale ».*

III. – Etendre le dispositif d'interlocuteur fiscal unique aux petites et moyennes entreprises

La création de la Direction des grandes entreprises (DGE) a fait de celles-ci la seule catégorie de contribuables bénéficiant d'un interlocuteur fiscal unique. Le taux de satisfaction très élevé (supérieur à 95%), mesuré à la suite de cette réforme, incite à étendre progressivement ce dispositif aux autres contribuables et, en premier lieu, les petites et moyennes entreprises. En effet, la situation actuelle, dans laquelle les grandes entreprises, qui disposent d'importants moyens d'expertise juridique, sont aussi celles dont l'accès à l'administration fiscale est le plus aisé, n'est pas satisfaisante.

Le Conseil des impôts préconise donc, à terme, la création d'interlocuteurs fiscaux uniques pour toutes les entreprises non concernées par la DGE à ce jour. Pour cela, deux préalables doivent être levés :

- le transfert du recouvrement de l'impôt sur les sociétés à la DGI ;
- la généralisation du rapprochement entre recettes et centres des impôts.

A. – Confier à la direction générale des impôts le recouvrement de l'impôt sur les sociétés

Le transfert du recouvrement de l'impôt sur les sociétés (et de la taxe sur les salaires) à la direction générale des impôts a été préconisé par plusieurs rapports administratifs publiés au cours des vingt dernières années. Le Conseil des impôts reprend à son compte cette proposition, qui permet d'importants gains en qualité de service auprès des entreprises. Elle offre ainsi la possibilité d'une compensation entre dettes et créances fiscales (par exemple, entre un crédit de TVA et une somme due au titre de l'impôt sur les sociétés).

Surtout, ce transfert de compétences autorise le regroupement auprès d'un interlocuteur unique du traitement d'une grande partie des impôts payés par les entreprises.

B. – Généraliser les rapprochements centres des impôts-recettes

Au terme de la phase d'expérimentation actuelle, il est proposé de généraliser les rapprochements entre centres des impôts et recettes des impôts, qui est de nature à simplifier de façon significative les relations entre l'administration et les contribuables et qui constitue, de plus, une condition préalable à l'extension de la logique de la direction des grandes entreprises aux entreprises qui ne rentrent pas dans le champ de compétence de cette structure.

IV. – Favoriser le rapprochement des cultures des différentes administrations fiscales

Afin de faciliter la communication entre les différentes administrations fiscales (particulièrement la direction générale des impôts et la direction générale de la comptabilité publique), plusieurs mesures pourraient être retenues.

Il pourrait être envisagé de rapprocher les organismes de formation dépendant de ces dernières. Ainsi, le tronc commun de six semaines actuellement organisé entre l'Ecole du Trésor et l'Ecole nationale des impôts pourrait-il voir sa durée s'allonger afin de sensibiliser les élèves fonctionnaires des deux administrations à des comportements communs.

Cette formation initiale commune pourrait se poursuivre par des actions de formation professionnelle continue s'adressant aux agents des deux directions.

Au plan des carrières, il pourrait être envisagé la mise en place de « passerelles » entre les deux directions pour que les agents volontaires, notamment ceux du recouvrement, puissent exercer leurs activités indistinctement au sein de l'une ou l'autre des deux administrations sans préjudice pour leur développement de carrière.

V. – Rendre les juridictions fiscales plus accessibles aux contribuables

A. – Ajuster la répartition du contentieux entre les deux ordres de juridiction

L'existence de deux ordres de juridictions constitue un facteur de complexité dès lors qu'ils se partagent une même matière. Cela est notamment le cas en matière de fiscalité où le contribuable peut avoir à s'adresser tantôt au juge administratif, tantôt au juge judiciaire.

Le Conseil des impôts a examiné les situations dans lesquelles des difficultés peuvent surgir et compliquer la détermination du juge compétent. Le contentieux du recouvrement est apparu à cet égard comme celui où ces difficultés peuvent apparaître, la rédaction de l'article L281 du livre des procédures fiscales ne permettant pas de clarifier la question du juge compétent dans toutes les situations.

En conséquence, le Conseil des impôts recommande de modifier l'article L. 281 du livre des procédures fiscales pour unifier le contentieux du recouvrement de chaque impôt. Une solution simple, ne soulevant pas d'obstacle juridique majeur, consisterait à poser le principe que les réclamations en matière de recouvrement sont portées devant le juge de l'impôt tel que défini à l'article L. 199 du même livre, à charge pour celui-ci de faire jouer le mécanisme des questions préjudicielles.

B. – Raccourcir les délais de jugement en matière fiscale

La principale critique concernant l'organisation des juridictions fiscales concerne la longueur des instances, qui peuvent dépasser dix ans si le contentieux se poursuit jusqu'au stade de la cassation. Ce phénomène, lié à l'engorgement des tribunaux, n'est pas propre au domaine de la fiscalité. Il fait néanmoins peser sur les contribuables une longue incertitude, mal ressentie.

L'Etat se doit d'assurer à toutes les étapes de la procédure un règlement plus rapide des litiges. Plusieurs initiatives ont été prises en ce sens. Ainsi, l'administration s'efforce depuis deux ans de produire un premier mémoire en défense dans un délai de six mois devant les juridictions administratives. Du côté des juridictions, la pratique des demandes d'avis doit être développée. L'article L. 113-1 du code de

justice administrative permet en effet aux tribunaux administratifs et aux cours administratives d'appel d'interroger le Conseil d'Etat sur des questions de droit nouvelles présentant une difficulté sérieuse et susceptibles de se poser dans de nombreux litiges. L'article L. 151-1 du code de l'organisation judiciaire, issu de la loi n° 91-491 du 15 mai 1991, a créé un mécanisme identique en matière judiciaire. L'usage de cette procédure est laissée à l'initiative de chaque juridiction. Les tribunaux administratifs y recourent plus fréquemment que les cours administratives d'appel¹¹⁶. Au total, la procédure a reçu, depuis son institution à la fin des années 1980, près d'une trentaine d'applications en matière fiscale, soit entre deux et trois par an, qui ont toutes donné lieu à des décisions d'un grand retentissement¹¹⁷.

Le Conseil des impôts ne peut qu'encourager l'utilisation la plus large possible de cette procédure de demande d'avis qui permet une clarification rapide du droit, conduit à la réduction des délais du contentieux fiscal et aboutit à des décisions évitant des contestations supplémentaires.

¹¹⁶ Contrairement à une opinion parfois exprimée dans la doctrine, il ne faut pas voir dans cette circonstance une répugnance des cours à utiliser la procédure, mais plutôt la conséquence de ce qu'elles n'interviennent, par hypothèse, qu'après le tribunal, à un stade où la question de l'opportunité d'une demande d'avis a nécessairement déjà été tranchée par le juge de première instance.

¹¹⁷ Le premier avis, en matière fiscale, a été rendu le 7 juillet 1989. CE Ass. 7 juillet 1989, *Société Cofiroute*.

Chapitre 3

Les comportements administratifs face aux contribuables

Si le droit applicable et les structures administratives constituent l'environnement dans lequel s'inscrivent les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, ils n'en déterminent pas entièrement la qualité. Il est donc apparu utile au Conseil des impôts, pour approfondir son analyse, d'examiner les types de comportements liés à ces relations.

Cette approche rejoint celle retenue par la direction générale des impôts au cours des dernières années. En effet, le contrat d'objectifs et de moyens conclu entre cette administration et la direction du Budget a pour objet d'inciter à des comportements administratifs privilégiant la qualité du service rendu à l'utilisateur des services fiscaux.

Aussi, les conditions de mise en œuvre de ce contrat et les premiers résultats obtenus font-ils l'objet d'un examen détaillé (1). Le Conseil des impôts a ensuite étudié la politique de modernisation du contrôle fiscal, dont l'objet principal est de faire évoluer les comportements administratifs (2). Enfin, il a été constaté que l'utilisation des procédures pré-contentieuses pouvait être encore développée. (3).

1

La mise en œuvre du contrat d'objectifs et de moyens a influencé positivement les relations entre les contribuables et l'administration fiscale

La direction générale des impôts a conclu le 27 octobre 1999 un contrat d'objectifs et de moyens avec la direction du Budget. Elle a été la première administration de cette importance à s'inscrire dans le cadre de la circulaire du Premier ministre du 3 juin 1998 en faveur du développement de la contractualisation comme nouveau mode de gestion publique.

Le contrat repose sur la logique suivante :

- la direction générale des impôts s'engage à améliorer le service rendu aux contribuables ainsi qu'à mener à bien certains projets visant à améliorer son efficacité. L'objectif d'amélioration de la qualité est précisément quantifié, un bilan relatif à la réalisation des indicateurs de gestion devant être réalisé au terme du contrat;
- en contrepartie, la direction du Budget garantit un niveau de ressources sur l'ensemble de la période couverte par le contrat (3 ans).

Ce procédé apporte à la direction générale des impôts une visibilité pluriannuelle sur ses ressources. Mais elle constitue surtout un puissant levier de gestion des services, en incitant à une amélioration de leurs performances.

I. – Le dispositif mis en place par le contrat d’objectifs et de moyens a privilégié la qualité du service rendu aux usagers

La démarche contractuelle constitue une innovation forte dans la gestion publique et a préfiguré la gestion par objectifs prévue par la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001. Son dispositif prévoit quatre engagements de résultats, le premier étant relatif à la qualité du service rendu aux usagers et les trois suivants, à des objectifs de gestion (Cf. encadré ci-dessous)

Le contrat d’objectifs et de moyens (résumé)

La direction générale des impôts a pris pour 2001-2002 quatre engagements de résultats, exprimés sous la forme d'objectifs précis et chiffrés, dont la réalisation sera évaluée régulièrement et en toute transparence à la fin de cette période. Ils correspondent aux quatre premiers articles du contrat. Les trois autres articles du contrat sont consacrés à la gestion des moyens de la DGI :

Article 1 Améliorer la qualité du service rendu aux usagers. Cinq standards de qualité seront notamment mis en œuvre dans l'ensemble des services de la DGI au plus tard en 2002 :

- réception sur rendez-vous ;
- pas d'appel téléphonique sans suite ;
- envoi de formulaires à domicile ;
- systématisation des réponses d'attente quand une expertise est nécessaire ;
- identification de l'interlocuteur, aussi bien dans les correspondances que lors de l'accueil physique ou téléphonique.

Les délais de réponses aux usagers seront améliorés : l'administration traitera plus de 90 % des réclamations dans le délai d'un mois et les questions simples posées directement sur le site Internet du ministère feront l'objet d'une réponse en ligne sous une semaine.

Article 2 Assurer le bon fonctionnement du système déclaratif. La DGI réagira sans délai aux défaillances de toute nature et accroîtra le caractère dissuasif du contrôle fiscal en améliorant sa programmation et son impact sur les fraudes les plus graves.

Article 3 Préparer l'administration fiscale électronique. La DGI et la direction générale de la comptabilité publique mettront en oeuvre le plan d'action opérationnel retenu par les ministres pour refondre l'ensemble des applications informatiques fiscales (programme Copernic) et progresser vers le "compte fiscal simplifié" des contribuables.

Article 4 Faire bénéficier les agents de la modernisation de la DGI, notamment par l'aménagement et la réduction du temps de travail généralisée au 1er janvier 2002 avec des effectifs budgétaires stabilisés. En contrepartie ce contrat détermine et garantit les ressources pour toute la période. Il autorise une large fongibilité dans l'utilisation de l'ensemble des crédits. Ce contrat traduit la confiance des ministres et des partenaires de la DGI envers les agents et les cadres qui, à tous niveaux, contribuent à bâtir le service public fiscal et foncier au meilleur coût.

Article 5 Optimiser la gestion des moyens en améliorant la connaissance des coûts. D'une part, la DGI modernise son système d'information budgétaire et comptable. A ce titre elle établit un budget prévisionnel de chaque service opérationnel et réalise une analyse des coûts de chacune de ses missions et des procédures afin de contribuer à leur allègement. D'autre part, elle procède chaque année à une évaluation des gains de productivité.

Articles 6 et 7 Ils sont consacrés aux moyens de la DGI. Le contrat garantit les emplois et les crédits alloués jusqu'au 31 décembre 2002. En contrepartie, la DGI s'engage à fournir tous les éléments d'information permettant de juger de leur réalisation et à poursuivre le développement d'instruments de contrôle de gestion permettant un suivi régulier et détaillé de la dépense.

(*) *Source : Direction générale des impôts*

A. – Les indicateurs de qualité de service

Cinq indicateurs ont été mis en place pour mesurer la qualité du service rendu aux usagers : réception sur rendez-vous, « pas d'appel téléphonique sans suite », envoi des formulaires à domicile, systématisation des réponses d'attente quand une expertise est nécessaire et levée de l'anonymat, aussi bien dans les correspondances que lors de l'accueil physique ou téléphonique. Le contenu de ces indicateurs est détaillé ci-dessous.

1. – La réception des usagers sur rendez-vous

La direction générale des impôts n'offre que des plages de réception restreintes et limitées le plus souvent à deux demi-journées par semaine. Cette situation est mal comprise par les usagers, pour lesquels elle est l'un des symboles les plus caricaturaux du manque de disponibilité de l'administration fiscale.

La réception des usagers sur rendez-vous constitue une réponse à cette critique. Elle ne suppose pas pour autant une disparition totale des autres modes de réception, tant pour des raisons de gestion interne¹¹⁸ que parce que certaines situations simples ou particulièrement urgentes ne justifient pas la prise d'un rendez-vous. Ainsi, les contribuables qui font l'objet d'une action en recouvrement se trouvent dans une situation telle qu'il n'est pas possible qu'ils attendent pour être reçus.

Au total, le critère de « réception sur rendez-vous » mentionné par le contrat d'objectifs et de moyens doit s'entendre de la possibilité pour chaque contribuable d'être reçu sur rendez-vous. Il est donc nécessaire, au minimum, d'informer ce dernier de la possibilité qui lui est offerte, ce qui n'est pas encore systématiquement le cas aujourd'hui.

2. – Pas d'appel téléphonique sans suite

L'accueil téléphonique est également ressenti comme défaillant par un grand nombre de contribuables. Les divers résultats présentés dans la première partie du présent rapport mettent en évidence l'écart existant dans ce domaine entre les attentes des contribuables et la situation effective. Sur un point plus spécifique, un audit effectué à Bastia montre que 14% seulement des agents proposaient de rappeler un usager ayant posé une question à laquelle il n'avait pas pu être répondu. Au surplus, la moitié des agents ayant proposé un rappel ne le font pas en réalité.

Le critère selon lequel aucun appel téléphonique ne doit rester sans suite constitue donc un enjeu majeur de qualité de service. Il suppose à la fois le renouvellement d'une partie du matériel en place – largement inadapté – et une action vigoureuse de formation des

¹¹⁸ De nombreux agents des services d'assiette estiment que la pratique systématique du rendez-vous est incompatible avec les travaux de masse qui leur sont confiés et que ce mode de réception devrait être réservé aux cas les plus complexes.

agents. Enfin, depuis l'automne 2001, les directions ont la possibilité de solliciter auprès de leur agence commerciale France Télécom, pour environ 1000 euros par site, la réalisation de cinq baromètres trimestriels de suivi quantitatif et qualitatif des performances de leur accueil téléphonique. Après un démarrage difficile, environ soixante-dix DSF ont décidé d'utiliser cette faculté.

3. – L'envoi à domicile des formulaires et dépliants

De nombreux contribuables se déplacent auprès des services de la direction générale des impôts afin de retirer un formulaire ou un dépliant, alors même qu'ils pourraient faire cette démarche par téléphone ou par courrier. Une étude de 1999¹¹⁹ évaluait ainsi à 10 % (19 % chez les professionnels) la part des usagers qui se déplaçaient à seule fin d'obtenir un imprimé.

L'envoi à domicile des formulaires constitue donc un réservoir important de gains d'efficacité pour l'administration fiscale. Dans ce domaine encore, l'information des contribuables sur la possibilité qui leur est offerte apparaît déterminante.

4. – L'envoi d'une réponse d'attente chaque fois que c'est nécessaire

L'instauration de relations confiantes entre les contribuables et l'administration fiscale passe par une amélioration du taux de réponse de cette dernière aux courriers qui lui sont adressés, même lorsqu'il s'agit uniquement d'une réponse d'attente. En effet, malgré les mesures déjà prises par la direction générale des impôts, une part encore élevée des contribuables (34%) affirment ne pas avoir reçu de réponse à l'une de leurs correspondances.

Les procédures actuellement en vigueur prévoient l'envoi d'une réponse d'attente au contribuable qui a formulé une demande écrite chaque fois que :

- l'affaire est transmise à un autre service ou à l'administration centrale ;

¹¹⁹ Etude sur l'accueil des usagers de la DGI dans six directions, juillet 1999.

- le délai estimé pour traiter la demande dépasse trois mois (il s'agit essentiellement des demandes écrites contentieuses, gracieuses et assimilées, comme les demandes de remboursements de crédits de TVA).

Cette procédure est marquée par des dysfonctionnements. Ainsi, les agents sont d'autant plus réticents à envoyer des lettres d'attente que celles-ci sont éditées tardivement et qu'elles révèlent souvent un retard de traitement plus qu'une réelle difficulté d'expertise. Comme l'a préconisé la mission qualité de service de la DGI, la lecture de l'indicateur de taux de réponses d'attentes envoyées serait plus pertinente si elle s'accompagnait de celle du taux de traitement global du contentieux dans un délai de 3 mois.

5. – La levée de l'anonymat

La levée de l'anonymat est une obligation légale. Il est nécessaire de satisfaire aux exigences de l'article 4 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations, qui dispose que toute personne a le droit de connaître le nom, le prénom, la qualité et l'adresse administrative de l'agent chargé d'instruire sa demande ou de traiter l'affaire qui la concerne. Ainsi doivent être obligatoirement signalés :

- le nom, le prénom et les coordonnées de l'agent qui est en charge du dossier sur toutes les correspondances qu'il adresse aux usagers ;

- l'identification des agents à l'occasion de la réception physique (cavalier, badge, signalétique sur la porte) ou téléphonique des usagers (nom du service et le nom de l'agent clairement annoncés).

La plupart des courriers administratifs répondent aux exigences de ce standard. En revanche, il reste à généraliser pour l'accueil physique et téléphonique. Cette contrainte ne suscite pas d'opposition particulière de la part des agents pour ce qui est des courriers. En revanche, la résistance des agents à la levée de l'anonymat est forte tant pour ce qui est de l'accueil physique que téléphonique.

B. – La mise en œuvre de la politique de qualité de service

1. – L'animation et le suivi du dispositif se sont appuyés sur une structure légère : la mission « qualité de service »

Créée le 2 avril 2001, la mission « qualité de service » (MQS) a été chargée de mettre en œuvre la politique de qualité de service au sein du réseau de la direction générale des impôts.

Le rôle de la mission consiste en premier lieu à assurer le respect des engagements pris dans le contrat d'objectifs et de moyens et notamment des cinq standards de qualité de service aux usagers. Dans cette optique, la mission qualité de service pilote le dispositif et veille à l'affichage des résultats.

Au-delà de la mise en place des standards, la MQS a également reçu pour mission de développer une politique de qualité de service. Celle-ci s'est traduite par des actions visant à mutualiser les bonnes pratiques entre les services déconcentrés de la DGI et à repérer les innovations et expériences mises en œuvre par des administrations ou entreprises ayant à faire face à des tâches de recouvrement de masse. Enfin, la MQS a également pour mission de réfléchir aux critères de qualité qui pourraient faire l'objet du prochain contrat d'objectifs et de moyens.

Pour l'aider dans sa mission et bénéficier d'un relais auprès des directions territoriales, la MQS s'appuie sur des correspondants qualité.

Il convient de noter que l'action de la direction générale des impôts en matière de mesure de la qualité de service ne repose pas exclusivement sur la mission qualité de service et implique de nombreux intervenants : la mission d'expertises et de liaisons (MEL), le département de la communication, le département de la stratégie, de l'innovation et de la synthèse, le service de l'application, le service national Copernic et le service du contentieux.

Il est à noter que les fonctions directement liées aux services aux contribuables requièrent, dans les pays étrangers qui ont mis en place une politique de contractualisation de la qualité de service, des effectifs beaucoup plus importants, estimés entre 6 à 10% des effectifs totaux. L'exemple des Pays-Bas est particulièrement illustratif de cette situation. La récente réorganisation de l'administration fiscale s'y est faite autour de trois grandes missions :

- le service aux contribuables,
- le contrôle,
- le traitement de masse.

Il convient de remarquer que la mobilisation autour d'objectifs relatifs aux services aux contribuables est plus aisée lorsque ceux-ci font l'objet d'une structure spécifique disposant de moyens et non, comme cela est le cas en France, d'une simple mission transversale.

2. – Des progrès peuvent être faits dans l'appropriation par les agents de la démarche de qualité de service

Au-delà des structures chargées de leur mise en œuvre, l'application des standards de qualité requiert l'appropriation de la démarche par les agents. Le bilan des mesures confirme qu'il existe dans ce domaine des marges importantes de progrès. Des résistances ont, en effet, été rencontrées à tous les niveaux de la hiérarchie, comme en témoignent les réactions d'agents figurant dans l'encadré ci-dessous.

Exemples de réactions recueillies par la mission qualité de service (MQS) lors de ses échanges dans les directions

- Quel est le lien entre la qualité de service et nos missions ? Peut-on être à la fois une administration de service et une administration de contrôle ?
- Quelle est la cohérence du projet qualité de service avec le reste de nos missions et nos contraintes ? La qualité de service ne va-t-elle pas s'exercer au détriment de nos missions ? Quels moyens supplémentaires sont dégagés pour progresser, notamment dans la perspective de l'aménagement et la réduction du temps de travail ?
- Pourquoi des standards de qualité ? Ne les pratique-t-on pas déjà dans les services ? N'en fait-on pas trop sur l'affichage (démarche commerciale) ?

(*) Source : Mission qualité de service

Le manque d'efficacité des modes de communication utilisés par les responsables d'encadrement explique en partie cette faible mobilisation des agents. Cette communication s'est faite principalement par notes ou réunions de services. Au surplus, il

semble que l'encadrement intermédiaire n'ait pas été convaincu du caractère irréversible de la démarche de qualité. Sans y être réellement hostiles, les agents en ont parfois mal perçu l'intérêt tout en restant dubitatifs face à des standards qu'ils croient déjà appliquer. Les résultats contrastés obtenus par l'administration centrale dans l'application des critères de qualité (encadré ci-dessous) n'ont pas contribué à améliorer la situation.

Mesure des standards en administration centrale (DGI)

En avril 2001, un séminaire a réuni l'ensemble des cadres de l'administration centrale. Au terme de ces travaux, deux séries d'engagements ont été pris:

- le respect des cinq standards de qualité par tous les bureaux de la direction générale ;
- la définition de quatre référentiels visant à améliorer le fonctionnement interne des services centraux (Responsabiliser et déconcentrer, être plus réactif, améliorer la planification et le pilotage des travaux, rapprocher les services centraux du réseau).

La mission d'expertises et de liaisons (MEL) a examiné les modalités d'application des engagements pris. Menée en janvier 2002, l'étude a essentiellement porté sur les trois standards suivants :

- Répondre à toutes les demandes écrites du réseau dans les 90 jours ;
- Pas d'appel téléphonique sans suite ;
- Levée de l'anonymat.

Les principaux résultats quantitatifs sont les suivants:

Standard n° 1 (Répondre à toutes les demandes écrites dans le délai de trois mois)

100% des bureaux ont mis en place un dispositif permettant d'enregistrer les demandes reçues et de surveiller le délai de réponse ; le délai moyen de réponse mesuré est de 35 jours, mais l'ancienneté moyenne des courriers en instance était de 148 jours à la fin décembre, 92% du stock ayant plus de 3 mois ; Seulement 13% des instances de plus de 3 mois ont fait l'objet d'une réponse d'attente.

Standard n° 2 (Pas d'appel téléphonique sans suite)

96% des bureaux indiquent avoir adopté un schéma d'organisation destiné à limiter le nombre d'appels perdus, mais pour l'instant, seules 55% des communications téléphoniques reçues font l'objet d'un traitement conforme aux exigences du standard ; 37% des appels ne donnent lieu à aucun décroché et lorsqu'un contact est établi, 37% des propositions de rappel ne sont pas suivies d'effet, tandis que 8% des interlocuteurs ne proposent ni prise de message ni possibilité de rappel.

Standard n° 3 (Levée de l'anonymat)

Les taux d'identification au téléphone (39%) et les taux d'identification dans les correspondances écrites (27%) sont faibles, 17% des correspondances écrites ou des documents de portée générale sont totalement anonymes.

Au total, l'inertie des comportements est sans doute le principal obstacle auquel la démarche de qualité de service devra faire face dans les années à venir.

II. – Les premiers résultats obtenus apparaissent encourageants

A. – Les instruments de mesure ont été mis en place de façon progressive

L'application des standards de qualité s'est effectuée en plusieurs phases :

Phases	Calendrier	Actions
Phase 1	A partir de janvier 2001	Communication sur le contrat et les standards de qualité
Phase 2	2ème trimestre 2001	Mesure des standards de qualité (photo de départ)
Phase 3	A partir du 3ème trimestre 2001	Plans d'actions
Phase 4	Février 2002	Mesure intermédiaire des standards
Phase 5	2ème trimestre 2002 ¹²⁰	Mesure des standards de qualité (photo d'arrivée)
Phase 6	A partir du 3ème trimestre 2002.	Affichage des résultats sur les standards de qualité

Dans son contrat d'objectifs et de moyens, la direction générale des impôts s'est engagée à respecter l'ensemble des cinq standards de qualité d'ici à la fin 2002. Des méthodes de mesure des résultats ont été mises en place afin de disposer d'un tableau de bord pour l'ensemble de la direction. Il a d'ores et déjà été procédé à trois vagues d'évaluation des résultats : la première, expérimentale, a été

¹²⁰ La mesure définitive des standards sera effectuée plutôt en septembre ou octobre 2002.

conduite par la mission d'expertises et de liaisons (MEL)¹²¹ ; les deux suivantes, en juin 2001 et en février 2002 ont été effectuées par la mission qualité de service (MQS)¹²². Une dernière doit avoir lieu au troisième trimestre 2002

B. – Une nette amélioration de certains indicateurs de qualité

Les résultats obtenus ont été les suivants :

Tableau n° 20 : Les indicateurs de qualité (2001-2002)

	Mesure MEL	Mesure juin 2001	Mesure février 2002	Ecart MEL/ Février 2002	Objectif 2002	Ecart objectif/ Mesure 2002
proposer l'envoi à domicile des formulaires	82	89	75	- 7	100	- 25
pas d'appel téléphonique sans suite	78	85	85	+ 7	100	- 15
levée de l'anonymat (hors téléphone)	72	81	86	+ 14	100	- 14
Réception sur rendez-vous	25	34	83	+ 58	100	- 17
envoi d'une réponse d'attente	5	19	70	+ 65	100	- 30

(*) Source : DGI

Le premier train de mesures effectué par la mission d'expertises et de liaisons a clairement mis en évidence les marges de progrès de la

¹²¹ Cette étude a été effectuée à partir d'un nombre limité de directions des services fiscaux (DSF) : 10 sur 107, ce qui rend l'échantillon peu représentatif.

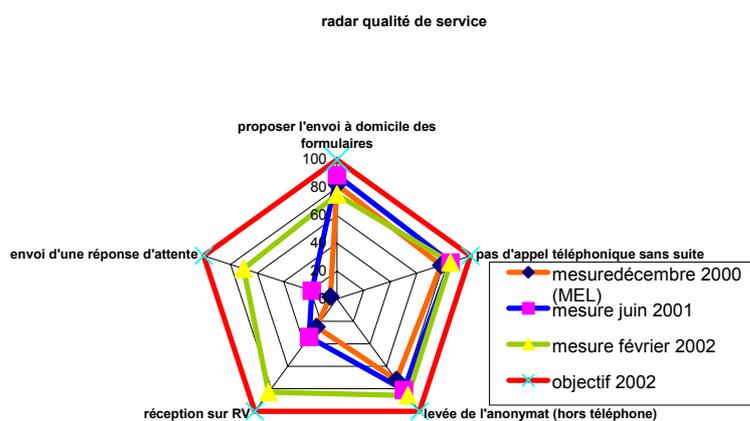
¹²² Bien que le contrat d'objectifs et de moyens actualisé prévoit que « la DGI procédera dans l'ensemble de ses directions » à la mesure des cinq standards de qualité, la mesure de certains indicateurs n'a été effectuée que dans 30 directions choisies sur la base du volontariat. Cette restriction du champ de la mesure était justifiée par la charge de travail occasionnée par les travaux de mesure ainsi que par le coût du publipostage. Ainsi, l'indicateur « levée de l'anonymat téléphonique » n'a été évalué dans aucune direction. En outre, les indicateurs portant sur l'offre de rendez-vous et sur les appels téléphoniques sans suite ont fait l'objet d'une mesure d'évaluation facultative (les ¾ des directions ne les ont pas mesurés).

direction générale des impôts en matière de qualité de service, ainsi que l'inégalité de ses résultats selon les standards. L'envoi d'une réponse d'attente est le standard pour lequel les agents sont les plus réticents. Il s'agit également de l'un des moins connus (à Bastia, par exemple, dans l'enquête précitée, plus de la moitié des agents affirmait ne pas le connaître). L'offre de réception sur rendez-vous n'est guère mieux lotie, avec un taux de conformité qui ne dépasse pas le quart de l'objectif.

Les résultats mesurés en juin 2001 par la mission qualité de service ont confirmé en les améliorant légèrement ceux relevés précédemment par la mission d'expertises et de liaisons. Devant la modestie de ces indicateurs, la direction générale des impôts a décidé de faire une évaluation intermédiaire en février 2002. Celle-ci témoigne de réels progrès pour les deux indicateurs jusqu'ici les moins suivis jusqu'alors (réponse d'attente et offre de rendez-vous). L'amélioration est plus limitée pour les trois autres, avec même une dégradation pour le standard relatif à l'envoi de formulaires¹²³.

Il existe toutefois un net progrès entre les résultats de l'enquête de la mission d'expertises et les résultats intermédiaires de février 2002. En effet, l'indice global d'application des standards gagne 25 points pour atteindre 80 % du résultat recherché par rapport à l'indicateur de décembre 2000 et 19 points par rapport à juin 2001. Le radar qui visualise les progrès accomplis montre désormais un équilibre plus satisfaisant.

¹²³ Selon la DGI, ce recul s'expliquerait toutefois par une méthode de calcul plus exigeante.



Source : Mission qualité de service de la DGI

III. – Le contrat d’objectifs et de moyens a permis une réelle amélioration de la qualité du service rendu mais reste limité dans son application

A. – Un bilan satisfaisant malgré des difficultés ponctuelles

Lors d’une enquête réalisée en 2001, le service de l’inspection générale des finances a analysé la mise en œuvre du contrat d’objectifs et de moyens. Il a notamment conclu que ce dernier « *relève d’une démarche inédite et innovante, dont le principe est à l’évidence positif. L’examen du bilan 2000 invite à compléter favorablement cette appréciation, alors que l’année s’est déroulée dans des conditions peu favorables à la réalisation des engagements contractuels* »¹²⁴. Ce rapport relève positivement l’utilisation du contrat comme outil de référence et la volonté d’aboutir aux résultats attendus. Malgré quelques anomalies, il considère ainsi que le bilan annuel est fiable et reflète un souci de transparence.

Il convient de reconnaître qu’au-delà des difficultés rencontrées, l’impulsion donnée par le contrat en matière de qualité de service est très nette. **Surtout, ce dispositif a permis de faire évoluer les comportements et les résultats de l’administration, ce qui apparaît comme son apport le plus important.**

Toutefois, les progrès réalisés ne peuvent être mesurés que pour les variables suivies. Or, celles-ci ont été choisies au terme d’une démarche qui n’a pas associé les représentants des usagers. C’est pourquoi le système mis en place demeure partiel et ne peut prétendre couvrir l’ensemble des préoccupations des usagers.

B. – La qualité de service à la direction générale de la comptabilité publique sans démarche contractuelle

Le relatif succès de la démarche contractuelle de qualité au sein de la direction générale des impôts ne doit pas faire oublier qu’un tel dispositif ne couvre pas encore l’ensemble de l’administration fiscale. Toutefois, la direction générale de la comptabilité publique a engagé

¹²⁴ Rapport sur la mise en œuvre du contrat d’objectifs et de moyens 2000/2002 de la DGI. A. Jevakhoff et B. Dubertret.

en 2002 une démarche d'amélioration de la qualité du service rendu aux usagers, dont les effets n'ont pas encore pu être mesurés (Cf. encadré ci-dessous). Pour animer et coordonner la mise en œuvre de cette démarche, une cellule qualité-simplification a été créée début 2002.

La démarche qualité du Trésor public

La direction générale de la comptabilité publique a décidé de mettre en place un plan d'action qualité pour 2002/2003. Cette démarche n'est pas destinée à la seule mission fiscale mais plus globalement aux cinq missions du réseau et à la qualité de service rendu aux principaux publics bénéficiaires du Trésor public. S'agissant de la qualité de l'accueil usager, les engagements portent sur les trois modes d'accueil principaux: le téléphone, l'écrit et la réception sur place et s'inscrivent dans un dispositif d'écoute des attentes des usagers (comité des usagers, sondage national, ..).

1- L'accueil téléphonique : la direction générale de la comptabilité publique doit définir un standard de qualité en s'engageant à le respecter d'abord sur un échantillon de postes. Cet engagement pourrait s'inspirer du standard de la direction générale des impôts « pas d'appel sans suite ».

2- La correspondance administrative : l'objectif est de travailler sur deux types de documents, les formulaires de conception centralisée et les lettres d'initiative locale.

3- La réception sur place : le Trésor public dispose déjà d'une charte immobilière qui fera l'objet d'un travail d'actualisation sur l'aménagement immobilier et mobilier de l'espace accueil ; pour permettre un accueil personnalisé et confidentiel.

Au-delà des conditions d'accueil, des engagements de délais de traitement de certaines procédures de transmission d'informations doivent avoir pour effet de raccourcir le délai de réponse aux usagers. En concertation avec la direction générale des impôts, un délai global de réponse serait adopté. Ces actions contribueront à l'élaboration d'un référentiel de l'accueil qui pourra donner lieu à une certification de service de trésoreries par un organisme externe.

2

La modernisation du contrôle fiscal passe par la poursuite de l'évolution des comportements administratifs

Le contrôle fiscal ne fait pas partie des démarches des contribuables vers les administrations fiscales, mais au contraire de celles que les administrations fiscales effectuent vers les contribuables.

I. – Le contrôle fiscal : bilan quantitatif

A. – Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale

L'administration dispose, dans le cadre du contrôle fiscal, de moyens juridiques étendus.

Le **contrôle sur pièces** est le moyen d'investigation le plus élémentaire dont dispose l'administration fiscale. Il consiste à confronter les mentions portées sur la déclaration, dont le contenu est opposable au contribuable, avec les documents dont l'administration dispose dans le dossier fiscal du contribuable. Il est réalisé par divers intervenants : la majorité des contrôles fiscaux sur pièces sont effectués par les services gestionnaires chargés du suivi des contribuables, pour sanctionner notamment des retards et manquements dans les obligations déclaratives ; les services de vérification peuvent également en effectuer, notamment avant d'engager un contrôle sur place ; enfin, les services de recherche, à l'occasion de leurs propres investigations et de la programmation des contrôles, sont éventuellement appelés à en effectuer. Lorsque l'administration fiscale procède à un rehaussement à l'issue de ce type de contrôle, le contribuable ne bénéficie pas des garanties dont il peut disposer en cas de vérification sur place.

La facilité de réaliser ce type de contrôle tranche avec la place relativement modeste qu'il tient dans le contrôle fiscal (il ne porterait que sur 6% des dossiers des particuliers et 15% des dossiers des entreprises, pour 30% des droits rappelés à l'issue des contrôles fiscaux, cf. *infra*).

La **vérification, ou contrôle sur place, ou contrôle fiscal externe** (CFE), consiste soit en une vérification de la comptabilité des entreprises (revenus professionnels et résultats des sociétés), générale ou ciblée (portant notamment sur un impôt particulier), soit en un examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle d'un particulier (ESFP). Les modalités de déroulement des vérifications et les garanties dont disposent les contribuables sont détaillées dans la charte du contribuable (cf. *infra*).

Forme incontestable de perquisition, **le droit de visite et de saisie** portant sur la recherche des infractions en matière d'impôts directs et de TVA (art. L. 16 B du LPF) est assorti d'un certain nombre de garanties : les opérations sont placées sous l'autorité et le contrôle *a priori* du juge ; un rôle spécifique est dévolu à l'officier de police judiciaire ; les visites sont effectuées par des agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur et habilités à cet effet ; un procès-verbal consigne les modalités de déroulement de la visite, les constatations opérées et dresse l'inventaire des pièces saisies.

Sans être assimilable à une perquisition, **le droit d'enquête** porte sur la recherche des infractions aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA ou aux obligations que doivent respecter les personnes autorisées à ouvrir un entrepôt fiscal (art. L. 80 F à L. 80 J du livre des procédures fiscales introduits pour permettre les contrôles des échanges intra-communautaires). Il permet néanmoins aux agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade de contrôleurs, hors de tout contrôle juridictionnel préalable, de se rendre inopinément dans tout local professionnel et de se faire présenter tout document se rapportant à la facturation. Le droit d'enquête ne relève pas non plus des procédures de vérification, en raison du fait qu'il ne peut pas aboutir à la notification de redressements mais seulement aux amendes prévues par le code général des impôts (articles 1740 ter et 1740 ter A) pour les personnes qui ne respectent pas les règles de facturation. Pour pouvoir utiliser les informations recueillies et effectuer d'éventuels redressements, l'administration doit procéder à une vérification de comptabilité

précédée de l'envoi d'un avis de vérification. En 2001, plus de 4 000 enquêtes ont été conduites.

B. – Nombre de contrôles, droits rappelés et pénalités

1. – Bilan des différents types de contrôles fiscaux

Les différents types de contrôles fiscaux peuvent être comparés en termes de droits initialement rappelés.

Ainsi, en 2000, le montant des droits simples rappelés suite aux contrôles fiscaux s'est élevé à 10,9 Md€, dont 56% à l'issue de vérifications de comptabilité, 4,5% à l'issue de vérifications de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (ESFP) -soit un total de 61% concernant les contrôles externes - 30% de contrôles sur pièces et 9% de rejets de demande de remboursement de crédits de TVA. Le tableau présente les résultats du contrôle fiscal par type d'impôt :

Tableau n° 21 : Répartition des montants des droits rappelés l'issue des contrôles fiscaux en 2000

	M€	% détail	% ensemble
Ensemble des contrôles	10 874		100,0%
1. Contrôles sur place	6 595		60,6%
a) Vérifications de comptabilité	6 109	100,0%	56,2%
Impôt sur les sociétés	2 737	44,8%	
Taxes sur le chiffre d'affaires	2 026	33,2%	
Impôts locaux	503	8,2%	
Impôt sur le revenu	405	6,6%	
Divers	340	5,6%	
Droits d'enregistrement	97	1,6%	
b) ESFP	486		4,5%
2. Contrôles sur pièces	4 278	100,0%	30,1%
Impôt sur le revenu	1 363	41,6%	
Taxes sur le chiffre d'affaires	731	22,3%	
Droits d'enregistrement	731	22,3%	
Impôt sur les sociétés	378	11,5%	
Impôt de solidarité sur la fortune	65	2,0%	
3. Rejets de demandes de remboursement de crédits de TVA	1 001		9,2%

(*) Source : DGI

Il ressort de ce tableau que les droits rappelés à l'issue des contrôles fiscaux portent essentiellement, s'agissant des vérifications de comptabilité, sur l'impôt sur les sociétés (45% du montant total des droits rappelés à l'issue des vérifications de comptabilité en 2000) et sur les taxes sur le chiffre d'affaires (33%) et, s'agissant des contrôles sur pièces, sur l'impôt sur le revenu (42% du montant total des droits rappelés à l'issue des vérifications sur pièces en 2000 en excluant le cas des rejets de demandes de remboursement de crédits de TVA¹²⁵), sur les taxes sur le chiffre d'affaires et sur les droits d'enregistrement (22% chacun).

Plus précisément, **l'impôt sur les sociétés est celui pour lequel le rapport entre la masse des droits rappelés à l'issue de contrôles sur place et le produit de l'impôt est le plus élevé** : ainsi, le ratio droits rappelés en 1999 sur rentrées fiscales moyennes des trois années précédentes s'élève à 0,50% pour les droits d'enregistrement, 0,61% pour la TVA et 0,68% pour l'impôt sur le revenu, contre 2,77% pour l'impôt sur les sociétés.

On peut également observer une **très forte concentration des résultats sur un petit nombre de contrôles fiscaux externes** : en 2000, 5,7% des contrôles effectués en matière d'impôt sur les sociétés ont généré 84% des sommes rappelées, 6,7% des contrôles effectués en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ont généré 75% des rappels et 6% des contrôles effectués en matière d'impôt sur le revenu ont généré 67% des rappels.

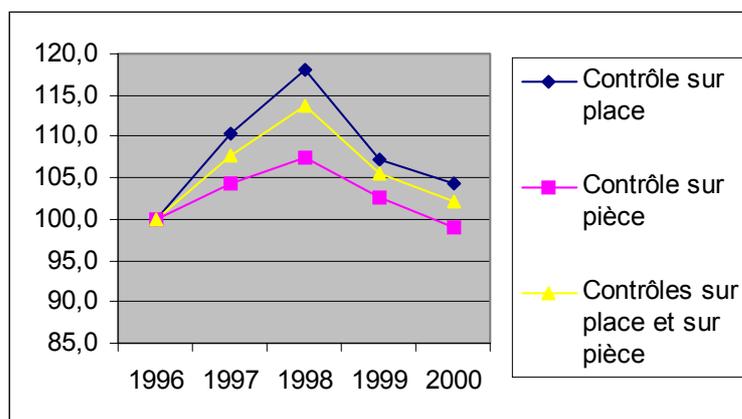
De plus, une forte concentration fonctionnelle et territoriale est observable, qui reflète la répartition de l'activité économique du pays : en 2000, 43% des droits rappelés émanaient de contrôles effectués par les brigades de vérification nationales (direction des vérifications nationales et internationales et direction nationale des vérifications de situations fiscales, respectivement essentiellement chargées du contrôle des grandes entreprises et des personnes physiques à haut revenu) et 23% des services de la région Ile-de-France (les deux directions inter-régionales du contrôle fiscal et les directions des services fiscaux).

¹²⁵ Les demandes de remboursement des crédits de TVA donnent lieu à un double contrôle : elles sont systématiquement passées au crible d'une grille d'analyse-risques et, en fonction des résultats, orientées selon un circuit court (à la signature des directeurs des services fiscaux) ou long (instruction plus poussée par les services).

2. – La baisse des droits rappelés à l'issue des contrôles fiscaux depuis deux ans

Le graphique suivant retrace l'évolution comparée, depuis 1996, des montants des droits rappelés à l'issue des contrôles fiscaux effectués sur pièces ou sur place :

Schéma n°2 : Evolution des droits rappelés à l'issue des contrôles fiscaux effectués sur pièces ou sur place (base 100 en 1996, évolution en francs constants)



(*) Source : DGI

Une quasi stagnation des montants des droits rappelés à l'issue des contrôles fiscaux effectués sur pièces ou sur place peut être

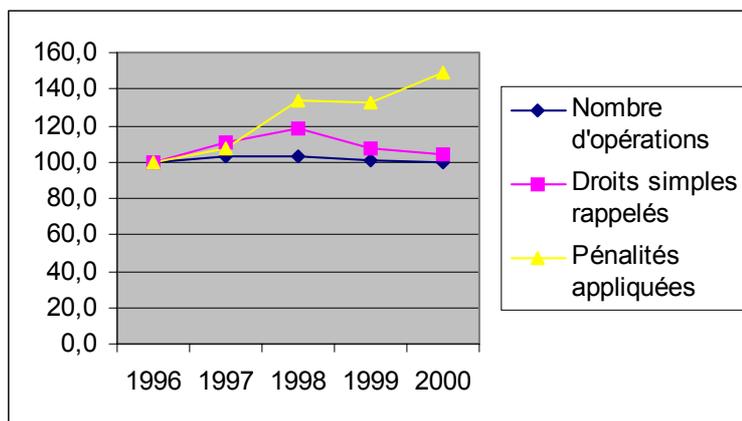
observée (+2,1% en francs constants en 4 ans), résultant d'une croissance jusqu'en 1998 et d'une décroissance depuis.

En 2000, 50 533 contrôles sur place ont été effectués. Il s'agit pour l'essentiel de vérifications de comptabilité des entreprises (45 608, soit 90% du total), elles-mêmes constituées en grande partie de vérifications générales (40 416, soit 80% du total), huit fois plus fréquentes que les vérifications ciblées (5 192, soit 10% du total).

Quant aux examens contradictoires de l'ensemble de la situation fiscale personnelle des particuliers (ESFP), leur nombre s'est élevé à 4 925 (soit 10% du total des contrôles fiscaux externes). En fréquence, on peut ainsi estimer **qu'un contrôle sur dix porte sur les particuliers, contre neuf sur dix sur les entreprises, dans le cadre d'une vérification générale de comptabilité.**

Le graphique suivant retrace l'évolution du nombre, des montants des droits rappelés et des pénalités des **contrôles fiscaux externes** depuis 1996 :

Schéma n°3 : Evolution du nombre, des montants des droits rappelés et des pénalités des contrôles fiscaux sur place (base 100 en 1996, évolution des montants en francs constants)



Source : DGI

La baisse observée depuis deux ans sur les montants des droits rappelés à l'issue des contrôles fiscaux externes contraste avec l'évolution à la hausse qui pouvait être constatée sur une longue période jusqu'en 1998 : 2,4 Md€ en 1985, 3,4 Md€ en 1990, 5,5 Md€ en 1995, 7,3 Md€ en 1998.

Il faut relever à ce propos que la forte chute enregistrée entre 1998 et 1999 (-9% en monnaie constante) est pour une large part (de l'ordre de 0,6 Md€ en 1999) liée à un changement de convention statistique, l'administration fiscale ayant décidé de ne plus

comptabiliser à compter de 1999 les rappels de TVA auto-liquidés¹²⁶. Cependant, en 2000, à périmètre constant, le montant des droits rappelés à l'issue des contrôles fiscaux sur place a également tendance à diminuer (-3% en francs constants), ce qui confirme un changement de tendance par rapport aux observations sur période longue.

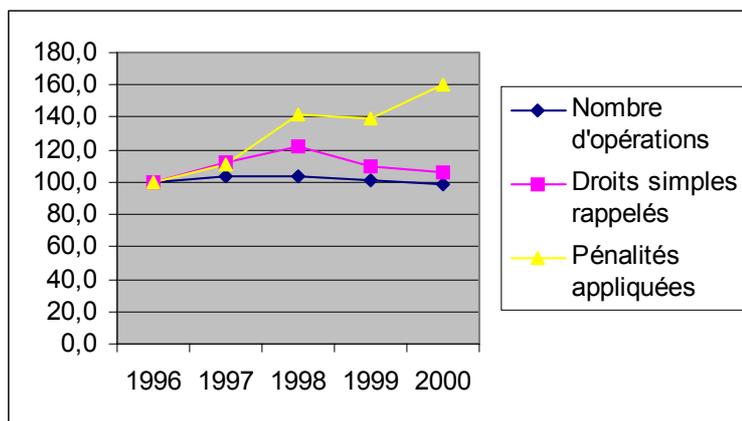
3. – L'augmentation des pénalités à l'occasion des vérifications de comptabilité

La quasi stagnation du nombre des contrôles ainsi que du montant des droits rappelés sur la période 1996-2000 contraste avec l'augmentation du montant des pénalités (+49% en 4 ans en francs constants) qui, aux yeux des administrations fiscales, traduit l'effort d'orienter prioritairement les contrôles vers les secteurs jugés les plus risqués, où se rencontreraient les comportements les plus frauduleux. Ainsi, la proportion des pénalités exclusives de bonne foi représente-t-elle 48% du total en 2000, contre 32% en 1999.

Le graphique suivant retrace l'évolution du nombre et des montants de droits rappelés ainsi que des pénalités, à la suite des **vérifications de comptabilité** depuis 1996 :

Schéma n°4 : Evolution du nombre et des montants des droits rappelés et des pénalités des vérifications de comptabilité (base 100 en 1996, évolution des montants en francs constants)

¹²⁶ Auparavant, les redressements notifiés qui, dans le cadre de déductions en cascade, pouvaient être portés directement par les entreprises en déduction de la TVA due, étaient comptabilisés au nombre des droits rappelés ; depuis 1999, seules les amendes sont prises en compte (au titre des pénalités).

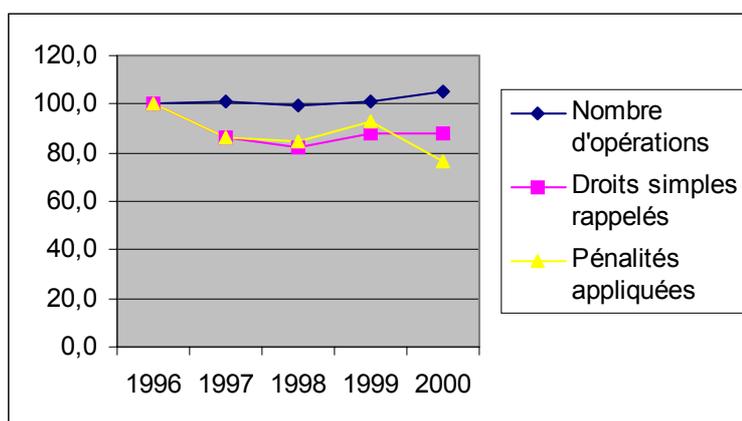


Source : DGI

L'augmentation du montant des pénalités à l'issue des vérifications de comptabilité est très nette (+60% en 4 ans en francs constants).

Le graphique suivant retrace l'évolution du nombre et des montants des droits rappelés et des pénalités relatives aux vérifications de l'ensemble de la situation fiscale personnelle des particuliers (ESFP) depuis 1996 :

Schéma n°5 : Evolution du nombre et des montants des droits rappelés et des pénalités des ESFP (base 100 en 1996, évolution des montants en francs constants)



Source : DGI

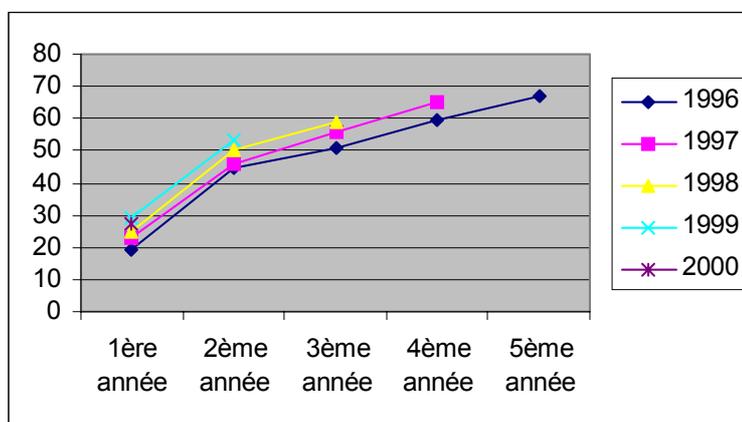
En dépit d'une légère augmentation du nombre des contrôles (+6% sur 4 ans), les montants des droits rappelés et des pénalités diminuent sur la période (baisse respective de 12% et 24%), à l'inverse de la situation observable pour les contrôles des entreprises.

C. – Les recouvrements effectifs

Le taux de recouvrement obtenu sur l'ensemble des droits et pénalités émis suite à contrôle fiscal atteignait, en 2000, 67% sur ceux émis en 1996, 65% sur ceux de 1997, 59% sur ceux de 1998, 53% sur ceux de 1999 et 27% sur ceux de 2000. Le graphique suivant retrace la progression du recouvrement en fonction de l'ancienneté de

l'émission des droits, pour les émissions dont le recouvrement relève de la direction générale de la comptabilité publique:

Schéma n°6 : Progression du recouvrement en fonction de l'ancienneté du contrôle fiscal (ensemble des émissions, situation fin 2000)



Source : DGI

Ces données, tirées du fascicule budgétaire « voies et moyens » du projet de loi de finances pour 2002, ne permettent d'avoir qu'une vision partielle des recouvrements effectifs. En effet, les montants retracés sont ceux des taux « bruts » de recouvrement, notion qui comptabilise au numérateur non seulement les paiements effectifs,

mais également les dégrèvements (rectifications à la baisse du montant imposable) et les admissions en non-valeur (abandons de créances en raison notamment de l'absence, du décès ou de l'insolvabilité du contribuable).

Aussi, la progression du recouvrement en fonction des droits et pénalités émis, telle qu'elle peut apparaître ici est difficile à interpréter : il est impossible de savoir si elle traduit la progression des paiements effectifs, ou plus largement celle des dégrèvements et admissions en non-valeur.

Le taux de recouvrement ainsi élaboré n'atteint que 67% après cinq années (cas des émissions de 1996). Ce taux ne constitue qu'une moyenne, la situation de l'impôt sur le revenu étant moins favorable (taux de recouvrement de 52% après cinq années) que celle de l'impôt sur les sociétés (78%), vraisemblablement en raison de la plus grande sensibilité des redressements effectués en matière d'impôt sur le revenu :

Schéma n°7 : Progression du recouvrement en fonction de l'ancienneté de l'émission de contrôle fiscal (émissions portant sur l'impôt sur le revenu, situation fin 2000)

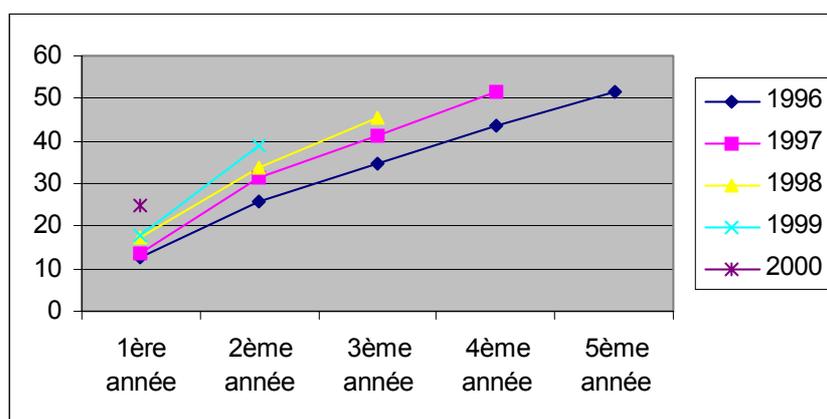
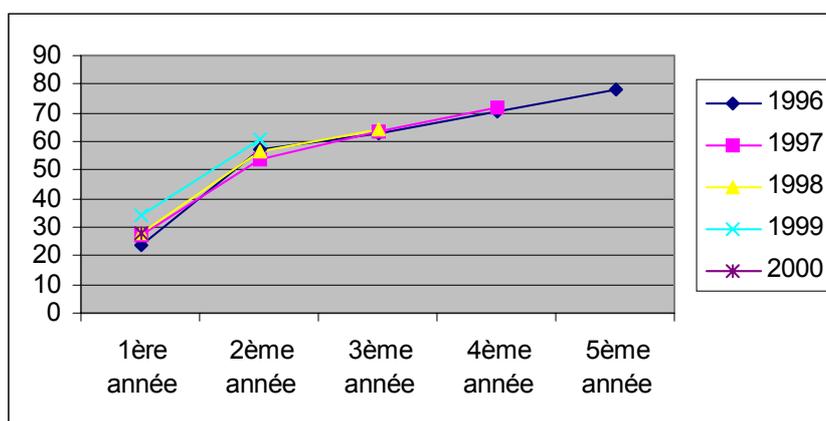


Schéma n°8 : Progression du recouvrement en fonction de l'ancienneté de l'émission de contrôle fiscal (émissions portant sur l'impôt sur les sociétés, situation fin 2000)



Source : DGI

Il apparaît cependant que la situation du recouvrement des droits et pénalités relatifs au contrôle fiscal de l'impôt sur le revenu tend à s'améliorer : ainsi, le taux de recouvrement à l'issue de la première année est passé de 13% en 1996 à 25% en 2000, celui obtenu à l'issue de la deuxième année de 26% en 1996 à 39% en 1999, celui obtenu à l'issue de la troisième année de 35% en 1996 à 45% en 1998 et enfin celui obtenu à l'issue de la quatrième année de 43% en 1996 à 52% en 1997.

Enfin, s'agissant des droits émis en 1999 et 2000, les informations communiquées dans le fascicule « voies et moyens » du projet de loi de finances pour 2002 sont plus précises que celles des années antérieures. S'agissant par exemple des émissions de 1999, la situation à fin de l'année 2000 est la suivante :

Tableau n° 22 : Situation détaillée du recouvrement fin 2000 des émissions effectuées en 1999
(base : prises en charge = 100)

	Impôt sur le revenu	Impôt sur les sociétés	TVA
A- Sommes mises en recouvrement	100,0	100,0	100,0
Emissions	92,3	95,1	-
Majorations et frais de poursuite	7,7	4,9	-
B - Recouvrements légalement suspendus	34,8	31,1	-
C - Apurement	39,0	60,4	58,3
Paiements effectifs (P)	23,0	47,2	46,0
Dégrèvements (D)	10,8	9,9	6,6
Admissions en non-valeur	5,2	3,3	5,7
<i>a) Taux de recouvrement brut C/A</i>	<i>39,0%</i>	<i>60,4%</i>	<i>58,3%</i>
<i>Taux de recouvrement net des suspensions légales C/(A-B)</i>	<i>59,8%</i>	<i>87,6%</i>	<i>-</i>
<i>Taux de recouvrement effectif P/(A-D)</i>	<i>25,8%</i>	<i>52,4%</i>	<i>49,2%</i>

(*) Source : DGI

Ainsi, au bout de la deuxième année, les paiements effectifs ne constituent que 23% des sommes mises en recouvrement au titre de l'impôt sur le revenu (contre 47% pour l'impôt sur les sociétés et 46% pour la TVA), alors que l'apurement total, utilisé dans le calcul des taux bruts de recouvrement, en représente 39% (respectivement 60% et 58%). Les écarts entre les taux effectifs et bruts tels que calculés par la direction générale des impôts atteignent 13 points dans le cas de l'impôt sur le revenu, 8 dans le cas de l'impôt sur les sociétés et 9 dans le cas de la TVA.

Dans tous les cas, les différences observées entre les impôts sont en défaveur de l'impôt sur le revenu, mais ne permettent en aucun cas de conclure à un recouvrement meilleur en fonction de la direction dont relève le comptable (les résultats de la direction générale des impôts sur la TVA étant en particulier moins bons que ceux de la direction générale de la comptabilité publique sur l'impôt sur les sociétés) : encore une fois, il s'agit plus vraisemblablement

d'une plus grande sensibilité de l'impôt sur le revenu, compte tenu des conséquences des redressements sur les finances personnelles des contribuables.

Le montant des recouvrements légalement suspendus, qui peut donner une idée du niveau des contentieux issus de contrôles fiscaux, représente 35% des sommes mises en recouvrement au titre de l'impôt sur le revenu (31% pour l'impôt sur les sociétés).

Dans le cas de la TVA, dont le recouvrement relève de la DGI, les indications fournies permettent même de déterminer le taux de recouvrement effectif des émissions de 1996 au bout de la cinquième année (2000) : ce taux est de 59%, soit dix points au-dessus de celui observé dans le tableau ci-dessus pour le recouvrement effectif des émissions de 1999 au bout de la deuxième année (2000).

D. – Les poursuites pénales suite aux contrôles fiscaux

Le niveau et la nature des poursuites pénales consécutives aux contrôles fiscaux n'ont pas connu d'évolution sensible sur la période récente. Le nombre de plaintes déposées (858 en 2000, après avis favorable de la commission des infractions fiscales, contre 69 avis défavorables) est stable par rapport à 1998 (845) et 1999 (876), de même que le nombre de décisions de justice rendues (1051 en 2000) et de condamnations prononcées (1135 en 2000, dont 604 condamnations définitives). La moitié des condamnations prononcées sont des peines de prison avec sursis et le quart des peines d'amendes sans sursis.

II. – Les droits du contribuable contrôlé sont garantis, depuis 1987, par des règles très protectrices

Les garanties dont bénéficie le contribuable lors du contrôle fiscal ont été étendues à la suite du rapport rendu en juillet 1986 par la commission présidée par M. Aicardi, dont les travaux concernaient « l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières ». Les préconisations contenues dans ce rapport se sont notamment traduites par la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 qui a substantiellement modifié le livre des procédures fiscales (LPF). Parmi les améliorations apportées figurent : l'inversion de la charge de la preuve, qui incombe désormais à l'administration, l'introduction

d'une procédure contradictoire et une meilleure information du contrôlé sur ses droits.

Concernant ce dernier point, les garanties nouvelles apportées aux contribuables ont pris la forme d'une « **charte du contribuable** », obligatoirement remise à ce dernier avant l'engagement d'une vérification et dont les dispositions sont opposables à l'administration (art. L10 du LPF). Cette charte expose de façon pédagogique le déroulement de la procédure de contrôle et les droits reconnus au contribuable à l'occasion de ces opérations. Les principales garanties apportées par ce texte sont les suivantes :

- **par l'avis de vérification**, le contribuable est informé du type de contrôle (vérification de comptabilité ou examen de la situation fiscale personnelle), des impôts concernés, de la période sous revue (en principe jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due), ainsi que du nom et de la qualité des vérificateurs. Il lui est précisé qu'il dispose d'un délai « *de plusieurs jours* » pour préparer le contrôle, qu'il a la faculté de se faire assister d'un conseil et qu'il peut, en cas de difficulté, procéder à un recours hiérarchique (auprès de l'inspecteur divisionnaire ou principal) ou saisir l'interlocuteur départemental désigné par le directeur des services fiscaux ;
- pendant le **déroulement du contrôle**, l'examen de la situation fiscale personnelle se déroule normalement au bureau du vérificateur et la vérification de comptabilité dans l'entreprise, sauf en cas de difficulté particulière signalée par celle-ci et soumise à acceptation du vérificateur (auquel cas le contrôle peut se dérouler au bureau du vérificateur ou chez le comptable de l'entreprise) ;
- la **durée de la vérification sur place** ne peut en principe excéder trois mois pour les petites entreprises (des seuils sont fixés en fonction du chiffre d'affaires) et un an pour les ESFP ;

-
- les **demandes d'éclaircissements ou de justifications** sont adressées au contribuable par écrit ; il dispose d'un *délai de deux mois pour y répondre*. Les conditions dans lesquelles il peut faire état *d'opérations couvertes par l'anonymat* sont précisées.

 - la **conclusion du contrôle** est matérialisée par l'envoi d'un avis d'absence de redressement ou d'une *notification de redressement* par laquelle le vérificateur fait connaître la nature, le motif et le montant de chacun des redressements envisagés. *La procédure est contradictoire* (sauf taxation d'office ou procédures exceptionnelles de taxation forfaitaire en fonction du train de vie ou de répression des abus de droit) : pendant un délai de 30 jours, le contribuable peut présenter ses observations, *auxquelles l'administration est tenue de répondre*. En principe, *l'administration fiscale ne pourra procéder à de nouveaux contrôles* sur les mêmes impôts et sur les mêmes périodes. Après la réponse aux observations du contribuable, si le désaccord persiste, ce dernier a la possibilité de saisir les organismes consultatifs (commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et commission départementale de conciliation, dont le domaine de compétence, la composition et le mode de fonctionnement sont rappelés par la charte) ;

 - les droits dus sont mis en **recouvrement** à la fin du contrôle : la charte rappelle qu'outre les intérêts de retard, des pénalités proportionnelles aux droits éludés peuvent être demandées : *la nature et les motifs de ces sanctions sont indiqués avant mise en recouvrement et le contribuable dispose d'un délai de 30 jours pour présenter ses observations* (délai qui peut être concomitant à celui de la procédure de redressement contradictoire). La nature et le montant des principales pénalités sont rappelés. *Ces pénalités peuvent être atténuées, et des délais de paiement accordés, dans le cadre de transactions avec l'administration fiscale, en contrepartie d'un renoncement, de la part du contribuable, à toute procédure contentieuse* ;

- enfin, la charte rappelle les procédures à la disposition du contribuable en matière de **réclamation**. Après la mise en recouvrement des impositions, dans un délai qui court en général jusqu'à la fin de la deuxième année qui suit celle de mise en recouvrement, *le contribuable a la possibilité de contester tout ou partie des résultats du contrôle* en indiquant la nature, le montant et les motifs du dégrèvement sollicité. Le contribuable peut en outre demander un *sursis de paiement, automatiquement accordé si des garanties suffisantes sont présentées au comptable chargé du recouvrement* (en cas de rejet de la demande par le comptable, le contribuable peut contester dans un délai de 15 jours cette décision devant le juge selon une procédure de référé).

L'idée de remettre au contribuable un document résumant la procédure dans un langage accessible constitue un indéniable progrès. Défendant l'idée que la loi de 1987 avait permis de trouver le bon équilibre entre les garanties du contribuable vérifié et la nécessité d'assurer un contrôle fiscal efficace, la direction générale des impôts a résumé ainsi la situation¹²⁷ :

« Quels sont aujourd'hui les principales garanties, les droits des contribuables ? La compétence des agents est strictement encadrée. L'information préalable du contribuable est également clairement définie par le législateur. La durée des contrôles est limitée pour les petites entreprises et les examens des situations fiscales personnelles. Le droit de reprise ou le droit à l'oubli est, dans le cas général de trois ans. L'administration est dans l'impossibilité de renouveler un contrôle sur le même impôt et pour la même période. Elle est dans l'obligation d'offrir un débat contradictoire au contribuable vérifié. Le contribuable est obligatoirement informé des conséquences financières des rappels (...). Surtout, l'administration a développé des procédures purement administratives permettant au contribuable d'évoquer sa situation auprès des différents supérieurs hiérarchiques du vérificateur ».

C'est pourquoi l'amélioration de la qualité des relations entre le contribuable contrôlé et l'administration fiscale passe désormais bien davantage par la modernisation – déjà engagée – des comportements administratifs que par une nouvelle modification des textes en

¹²⁷ In *Droits du contribuable, état des lieux et perspectives*, op. cit.

vigueur¹²⁸.

III. – L'administration a mis en œuvre une politique de modernisation du contrôle fiscal

La modernisation du contrôle fiscal entreprise au cours des années 1990 par la direction générale des impôts vise à modifier les comportements administratifs en vue d'une plus grande efficacité et d'une meilleure acceptation de ces opérations. Cette modernisation a principalement pris deux formes :

- une démarche dite « d'application mesurée de la loi fiscale » ;
- la fixation d'objectifs visant à l'amélioration de la qualité du contrôle fiscal.

A. – L'application mesurée de la loi fiscale

L'administration a développé depuis 1999 la notion « application mesurée de la loi fiscale ». Il s'agit, à travers une application réaliste des textes fiscaux, d'améliorer le consentement à l'impôt et de créer les conditions de relations apaisées entre le contribuable et l'administration.

Les vérificateurs sont ainsi invités à faire preuve de « bon sens » à l'occasion des contrôles, en utilisant les marges de manœuvre laissées par les textes fiscaux et en évitant un formalisme excessif. En toutes circonstances, cette démarche implique que le dialogue avec le contribuable contrôlé ne soit pas rompu.

Au total, cette « application mesurée de la loi fiscale » est censée renforcer la légitimité des sanctions sévères qu'appellent les comportements les plus critiquables et contribuer à une meilleure acceptation de l'impôt et du contrôle.

¹²⁸ Il convient toutefois de noter que la loi de finances pour 2000 a introduit une mesure destinée à renforcer encore l'information fournie aux contribuables dans le cadre des contrôles sur place. L'information des contribuables sur les conséquences financières du contrôle est désormais systématiquement renouvelée, avant que les rappels ne soient mis en recouvrement, lorsque l'administration fiscale réduit ces rappels, par exemple lorsqu'elle prend en compte les observations des contribuables ou qu'elle se range à l'avis des organismes paritaires de conciliation.

B. – L'amélioration de la qualité du contrôle fiscal

1. – La qualité est devenue une orientation plus explicite de la politique de contrôle fiscal

La qualité du contrôle fiscal constitue l'une des orientations explicites de la direction générale des impôts. Elle est mentionnée à l'article 2.2 du contrat d'objectifs et de moyens pour la période 2000-2002. La notion de qualité du contrôle fiscal recouvre plusieurs thèmes :

- la clarification des objectifs du contrôle (a) ;
- la mise en place d'indicateurs de performance (b) ;
- une amélioration de la lutte contre la grande fraude (c) ;
- un allègement des contraintes pour les contribuables vérifiés (d).

a) *La clarification des objectifs du contrôle*

La direction générale des impôts a clarifié ses objectifs en matière de contrôle. Ceux-ci se déclinent désormais en trois points :

- la **finalité dissuasive**, assurée par la couverture dans le cadre du contrôle des différentes catégories de contribuables ;
- la **finalité budgétaire**, consistant à obtenir le recouvrement le plus rapide des droits éludés ;
- la **finalité répressive**, qui a pour but de sanctionner les comportements les plus frauduleux à la fois sur le plan financier et sur le plan pénal.

b) *La mise en place d'indicateurs de performance*

L'efficacité de l'action de la DGI dans le domaine du contrôle est mesurée par des indicateurs internes qui ont été mis en cohérence avec les objectifs précédemment énumérés :

- l'efficacité de la **dissuasion** mesurée par un indicateur relatif au contrôle sur pièces de l'impôt sur le revenu. L'objectif est de contrôler 100% des dossiers identifiés comme étant « à forts enjeux »¹²⁹ au cours d'une période de trois ans ;
- le taux de recouvrement des droits et pénalités collectés par la DGI suite à contrôle fiscal permet d'évaluer **l'efficacité des contrôles sur le plan budgétaire**. Ce taux était de 60,5% en 1999. L'objectif de la DGI est de parvenir à 63,5% à la fin de 2002 ;
- **L'efficacité répressive des contrôles** est mesurée par la proportion d'opérations donnant lieu à des poursuites pénales ou à l'application de pénalités exclusives de bonne foi, lorsque celles-ci dépassent 30 % des droits. Cet indicateur s'établissait à 13,8% en 1999. La DGI affiche un objectif de 16% pour la fin de 2002.

c) Une présence renforcée sur la grande fraude

La place donnée à la finalité répressive correspond à la volonté de la DGI de réorienter ses contrôles vers des affaires à contenu frauduleux. Cela se traduit par l'affectation d'une partie des moyens de contrôle vers les contribuables présentant les risques les plus élevés en matière de fraude, en contrepartie d'un allègement des opérations concernant les autres contribuables.

A cette fin, elle utilise les moyens dont elle dispose pour rechercher la fraude. Le droit d'enquête qui autorise les agents de la DGI à se rendre de manière inopinée dans les entreprises assujetties à la TVA pour détecter les manquements aux règles de facturation a été largement mis en oeuvre. Les services de recherche ont exercé 4 000 droits d'enquête en 2001 contre 3 600 en 2000, dont 55 % ont porté sur des échanges intracommunautaires.

La procédure de visite et de saisie (article L. 16 B du LPF) qui permet de démontrer l'existence de structures frauduleuses s'est développée (190 opérations réalisées en 2001, contre 175 en 2000 et 132 en 1999).

¹²⁹ Les dossiers à forts enjeux sont ceux qui concernent les foyers fiscaux disposant de revenus élevés et complexes.

La lutte accrue contre la fraude passe par une sanction de nature pénale pour les affaires les plus graves. Le nombre de plaintes pour fraude fiscale transmises à la commission des infractions fiscales est passé de 911 en 1999 à 991 en 2001.

La participation aux groupes d'intervention régionaux (GIR) constitués par le ministère de l'intérieur pour la lutte contre les réseaux frauduleux et l'économie souterraine est l'occasion d'accroître encore les efforts de la direction générale des impôts dans ce domaine. Depuis le mois de juin 2002, 28 agents de la DGI sont mis à plein temps à la disposition des GIR (un par région en province et un par département en Ile-de-France) auxquels ils apportent leur compétence fiscale.

d) Un allègement des contraintes pour les contribuables vérifiés

La direction générale des impôts s'est également engagée dans le contrat d'objectifs et de moyens à alléger sa présence dans les entreprises vérifiées en recourant à des types d'intervention plus rapides et en proportionnant mieux les investigations aux enjeux.

Les modes d'intervention ont été diversifiés, avec une adaptation de la durée du contrôle en fonction des enjeux. Celui-ci peut ainsi couvrir tous les impôts et toute la période d'activité vérifiée (vérification générale) ou au contraire ne concerner qu'une année (vérification simple) ou un seul impôt (vérification ponctuelle). Le nombre de visites sur place et le délai de conclusion de la vérification peuvent ainsi être considérablement réduits.

Ces contrôles plus ciblés se développent. Ils représentent 19 % des opérations réalisées en 2001, contre 12 % en 1996 et 17 % en 2000.

Le droit d'enquête simplifié destiné aux cas où les investigations sont de faible ampleur a été instauré en 2001 pour permettre de passer moins de temps dans l'entreprise et de conclure immédiatement la procédure.

IV. – Une approche de l'opinion des entreprises face au contrôle fiscal

Si la nouvelle orientation donnée aux contrôles fiscaux semble de nature à en améliorer l'acceptabilité, les éléments d'appréciation

manquent pour témoigner d'une évolution de la perception des contribuables dans ce domaine.

Le Conseil des impôts a utilisé deux types de sources pour évaluer la situation : une enquête réalisée en mai 2000 à la demande du Mouvement des entreprises de France (MEDEF), intitulée *Les entreprises et l'impôt en France – enquête sur les conditions d'élaboration de la norme fiscale, de contrôle de l'impôt et de règlement des litiges* ; les consultations réalisées par le Conseil des impôts auprès de représentants d'entreprises, dont le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, le MEDEF et la Confédération générale des petites et moyennes entreprises (CGPME). Ces résultats qualitatifs sont complétés par les données relatives aux suites contentieuses des contrôles, qui font état d'une « conflictualité » limitée.

A. – L'étude réalisée en 2000 à la demande du MEDEF montre que les grandes entreprises vivent mieux le contrôle fiscal que les moyennes et petites entreprises

Cette étude, réalisée auprès des seules grandes entreprises (les 500 premières par le chiffre d'affaires), montre une moindre difficulté des grandes entreprises à faire face aux contrôles fiscaux. Les résultats obtenus sont, en effet, systématiquement meilleurs que ceux recueillis en 1997 par le ministère des finances dans une enquête qui avait concerné l'ensemble des entreprises françaises.

a) *Fréquence et nature des vérifications*

La quasi totalité des grandes entreprises (98%) déclare avoir fait l'objet d'au moins une vérification de comptabilité au cours des dix dernières années : 76% des grandes entreprises déclarent avoir subi une à cinq vérifications et 21% dix vérifications ou plus. 94% des grandes entreprises ont fait l'objet d'une vérification de comptabilité générale et 23% d'une vérification ponctuelle, essentiellement en matière de TVA (60% des cas). Ce résultat confirme que l'utilisation des vérifications ponctuelles était, jusqu'en 2000, restée marginale.

b) *Déroulement de la vérification*

La quasi totalité des grandes entreprises (94%) a eu pour service vérificateur la direction des vérifications nationales et internationales

(DVNI) et 23% la direction des vérifications de la région Ile-de-France (DVRIF). L'équipe de vérification était en moyenne constituée de deux vérificateurs, mais 39% des grandes entreprises déclarent n'avoir reçu qu'un unique vérificateur et 10% en avoir reçu quatre ou plus. Dans près de la moitié des grandes entreprises (48%), des vérificateurs spécialisés dans les contrôles fiscaux des comptabilités informatisées sont intervenus.

Une part non négligeable des grandes entreprises estime que leurs différents interlocuteurs des administrations fiscales n'avaient pas de connaissance suffisante de leur secteur socioprofessionnel (39%), de la fiscalité de leur secteur d'activité (25%) et de la situation fiscale (actuelle et passée) de leur entreprise (24%). Ces résultats ont été particulièrement mal accueillis par les administrations fiscales lors du colloque organisé au Sénat : ils sous-entendent en effet un professionnalisme insuffisant des équipes de vérification, sur lequel il sera revenu.

c) Durée du contrôle

Dans près de la moitié des grandes entreprises (48%), le contrôle a duré un an ou plus, et dans la quasi totalité des cas (88%) plus de six mois, avec en moyenne 25 interventions sur place (avec cependant moins de 10 interventions dans la moitié des cas). Ce résultat est intéressant dans la mesure où, contrairement au cas des vérifications portant sur les petites entreprises (durée limitée à trois mois) ou sur les particuliers (un an pour les examens de situation fiscale personnelle), la durée des investigations des administrations fiscales n'est pas limitée dans le temps pour les grandes entreprises. Dans la plupart des cas, les grandes entreprises déclarent avoir été tenues informées par les équipes de vérification du calendrier envisagé (73% des cas), qui a été respecté (72%), ainsi que de l'état d'avancement des opérations du contrôle (90%).

d) La procédure contradictoire

Dans la quasi totalité des cas (98%), une réunion de synthèse a eu lieu avec les vérificateurs, en présence d'un conseil pour la moitié des grandes entreprises (52%). Au cours de la réunion, un chiffrage estimatif des redressements envisagés a été communiqué par les vérificateurs (88%), qui a pu être corrigé ou abandonné à ce stade dans les deux tiers des cas (65%). Ce chiffre, élevé, montre la réalité du

dialogue qui s'instaure entre les vérificateurs et les grandes entreprises à l'occasion de cette réunion de synthèse. Dans un quart des cas (24%), des pénalités spécifiques (mauvaise foi, abus de droit, etc.) ont été envisagées. A l'issue de la vérification, une grande majorité des grandes entreprises (93%) a reçu une notification de redressement, qui leur a été adressée au plus tard un mois après la réunion de synthèse (66% des cas), voire dans les deux mois (91% des cas).

Les grandes entreprises estiment que c'est jusqu'à ce stade, et rarement après, que leurs arguments ont pu influencer de manière significative la position du service vérificateur : elles pensent que l'essentiel se joue lors des différentes visites des vérificateurs (71%) ou lors de la réunion de synthèse (10%), voire à l'occasion d'un recours hiérarchique auprès du chef de brigade ou de l'interlocuteur départemental (15%, cf. *infra*). Ces données subjectives sont particulièrement instructives : de la qualité du dialogue initial entre contrôleurs et contrôlés dépendrait l'issue conflictuelle ou non du contrôle fiscal.

Qui plus est, dans 71% des cas, à un moment ou à un autre de la procédure, les grandes entreprises disent avoir recherché, par des concessions, un règlement amiable avec les administrations fiscales et elles estiment que ces dernières ont fait des efforts pour parvenir à un accord dans le respect du droit (dans 84% des cas).

e) Redressements

Près de la moitié (48%) des grandes entreprises déclare avoir reçu une ou plusieurs notifications de redressements hors de tout contrôle de comptabilité (donc à l'issue de contrôle fiscal sur pièces). Les redressements concernaient essentiellement l'impôt sur les sociétés (43%), la TVA (39%) et les droits d'enregistrement (20%), ainsi que la taxe professionnelle (23%), au moyen de « lettres d'information », la procédure contradictoire n'étant pas applicable à cet impôt.

Les notifications de redressement issues de vérifications sur place concernaient également essentiellement l'impôt sur les sociétés (90%), la TVA (49%) et les droits d'enregistrement (17%) (ainsi que la taxe professionnelle). Les reprises de provision constituaient près de la moitié (47%) des chefs de redressement. Ce résultat est cohérent avec les données nationales (fort « rendement » de l'impôt sur les sociétés).

Les pénalités appliquées concernaient des retards (47% des cas pour les trente-six grandes entreprises qui ont répondu à cette question délicate), mais également la mauvaise foi (19%) ou les abus de droit (8%).

Si les redressements notifiés avaient totalement été évoqués par l'équipe de vérification lors de la réunion de synthèse (92% des cas) et si les grandes entreprises estiment que les calculs paraissaient suffisamment explicites s'agissant des droits rappelés (98%) et, le cas échéant, des intérêts (92%) et pénalités (75%) de retard, elles sont en revanche 40% à juger que les redressements notifiés leur sont apparus insuffisamment motivés en fait ou en droit. Le caractère insuffisant des motivations fragilise le redressement et incite au contentieux : sur ce point encore, les orientations prises par la direction générale des impôts en matière de qualité du contrôle fiscal veulent répondre à une vraie faiblesse.

Par ailleurs, les trois quarts des grandes entreprises (76%) estiment que les différents interlocuteurs auxquels elles ont eu à faire n'étaient pas sensibles aux conséquences financières et sociales des redressements notifiés.

Le délai légal de réponse à la notification de redressement, de 30 jours, est apparu insuffisant à 39% des grandes entreprises pour présenter leurs observations. De leur côté, les administrations fiscales ont répondu aux observations des grandes entreprises contrôlées en moyenne dans un délai de trois mois (au plus un mois dans 37% des cas, mais plus de six mois dans 21% des cas), s'octroyant ainsi un temps de réponse supérieur à celui des entreprises contrôlées. Celles-ci acceptent d'autant plus difficilement cette asymétrie qu'elles estiment elles-mêmes ne pas toujours disposer d'un délai de réponse suffisant. Sur ce point, une étude interne à la sous-direction du contrôle fiscal (conduite en 2000) a montré que les réponses des administrations fiscales intervenaient en moyenne dans un délai de l'ordre de 70 jours¹³⁰, ce qui n'exclut pas la possibilité de cas extrêmes mentionnés par les entreprises.

¹³⁰ Il ressortait de la même étude que, dans plus de la moitié des cas, les réponses n'étaient pas nécessaires, soit que les contrôles fiscaux se soient conclus par une absence de redressements, soit que les entreprises vérifiées aient explicitement ou tacitement accepté les redressements.

f) Recours hiérarchiques et organismes consultatifs

Dans une large majorité des cas, les grandes entreprises interrogées jugent suffisantes les possibilités de recours hiérarchiques (88%) ou de saisine des organismes consultatifs (86%). Elles ont toutefois largement utilisé les dispositifs existants : les trois-quarts ont demandé à rencontrer le chef de brigade (76%, dont 30% avant de recevoir la notification de redressements) et la moitié l'interlocuteur départemental (49%, dont 18% avant de recevoir la notification de redressements). Ces chiffres sont beaucoup plus élevés que ceux observés par la MEL sur l'ensemble des entreprises en 1997 (10% de recours hiérarchiques et « interlocutions » très rares).

Ces interventions ont été suivies d'effets : seuls 13% des redressements ont été intégralement maintenus à l'issue de ces rencontres (3% ont même été intégralement abandonnés, la plupart faisant simplement l'objet d'abandons partiels). Là encore, les résultats sont sans comparaison avec ceux qui ressortent de l'enquête de la mission d'expertise et de liaisons en 1997, où la totale confirmation des rappels de droits était quasi systématique, confirmant la position des vérificateurs.

Les saisines des organismes consultatifs ont été moins systématiques : un quart (25%) des grandes entreprises vérifiées a demandé la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA) et une minorité de la commission de conciliation en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et d'impôt de solidarité sur la fortune (5%) ou du comité consultatif de répression des abus de droit (3%). Les avis rendus ont été favorables (36% des cas, pour les 14 entreprises qui ont répondu sur ce point) ou mixtes (36% également), plus rarement défavorables (29%), résultats largement plus favorables, là encore, que ceux qui ressortent de l'enquête de la MEL en 1997 (les infirmations partielles ou totales étant limitées à 13% des cas). Les délais dans lesquels les CDI se sont prononcés se situent entre six mois et un an.

Les entreprises interrogées estiment en majorité que le fonctionnement de ces organismes consultatifs n'est pas satisfaisant, qu'il s'agisse des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA) (54% d'opinions défavorables), des commissions de conciliation (69%) ou du comité consultatif de répression des abus de droit (77%). Dans le cas des CDIDTCA, d'après l'enquête, les entreprises reprochent en particulier

la longueur des procédures, l'opacité du fonctionnement, la tendance à rendre systématiquement des avis conformes à la position de l'administration ou à se déclarer incompétentes, le manque de pouvoir et un niveau d'expertise insuffisant. Les entreprises interrogées préconisent un élargissement de la compétence des commissions aux questions de droit et une révision de leur composition pour assurer une meilleure représentativité des entreprises et une plus grande professionnalisation.

Près d'une grande entreprise sur cinq (19%) dit avoir, en outre, appelé l'attention soit de l'administration centrale de la direction générale des impôts (86% de cas), soit du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie ou du secrétaire d'Etat au budget (36%). Ces pétitions ont permis de réduire les redressements dans la moitié des cas (48%), et même de les annuler dans le quart des cas (24%), ce dernier taux étant particulièrement élevé en comparaison des résultats du recours hiérarchique et de « l'interlocution » (3% d'annulation seulement).

g) Recouvrement

La mise en recouvrement des redressements notifiés intervient en moyenne neuf mois après la notification et même dans les six premiers mois pour la majorité des cas (57%). Dans plus d'un tiers des cas (37%), les pénalités ont fait l'objet d'une transaction avec l'administration.

Au total, 43% des entreprises interrogées estiment que la procédure de contrôle fiscal leur a fait supporter des coûts de gestion supérieurs à 75 000 euros.

Par ailleurs, 85% d'entre elles indiquent avoir provisionné, dans leurs comptes sociaux, les rappels d'impôts envisagés. Cette provision est intervenue principalement au stade de la notification de redressements (79%), mais parfois seulement au stade de la mise en recouvrement (11%).

B. – Les petites et moyennes entreprises ressentent plus difficilement le contrôle fiscal

La consultation organisée par le Conseil des impôts auprès de la Confédération générale des petites et moyennes entreprises (CGPME), (Cf. annexe 5), a mis en évidence les difficultés

spécifiques rencontrées par certaines catégories de contribuables face au contrôle fiscal¹³¹. En effet, la CGPME, qui représente les entreprises de moins de cinq cents salariés, souligne les difficultés rencontrées par ces dernières dans le cadre du contrôle fiscal.

Elle souligne, en premier lieu, la nécessité d'une distinction entre l'erreur du contribuable et la fraude. La CGPME note ainsi que *« le dispositif (de contrôle) est équilibré lorsque l'objectif est de vérifier le contenu des déclarations et la qualité de l'application de la réglementation. Mais cet équilibre est rompu lorsque l'entreprise est présumée fraudeuse et/ou de mauvaise foi. (...) Le cœur du débat est, en effet, celui de la différence de traitement entre le chef d'entreprise qui a régulièrement déclaré ses résultats mais peut avoir commis une erreur qui ne doit pas, de fait, engendrer une suspicion généralisée et le fraudeur quel que soit le niveau ou l'échelle de la fraude »*.

Elle rappelle également le caractère indispensable d'un débat contradictoire entre l'administration et les entreprises lors du contrôle. Ainsi, la CGPME précise que *« le contrôle fiscal est vécu comme un traumatisme par les chefs des petites entreprises »* et que *« l'insuffisance ou l'absence de dialogue pendant le contrôle »* sont souvent soulignés par les petites et moyennes entreprises. Les notifications de redressement sont particulièrement critiquées. *« (...) Trop souvent, les entreprises constatent que les notifications de redressement sont insuffisamment motivées et qu'elles ne permettent pas de bien comprendre les redressements notifiés et de prendre position en toute connaissance de cause (...) »*. Plusieurs arguments sont présentés à l'appui de cette constatation : *« les faits exposés ne sont pas précis ou exhaustifs ou sont analysés de façon superficielle ; il n'y a pas de référence précise aux textes fondant les redressements ; les jurisprudences citées sont parfois inadéquates et les références incomplètes ; (...) les méthodes d'évaluation utilisées sont en totale inadéquation avec la réalité économique (par exemple : cession de parts ou de fonds) »*. C'est pourquoi *« la restauration d'un réel caractère contradictoire est un préalable indispensable »*.

Ces critiques sont largement partagées par les autres représentants rencontrés par le Conseil des impôts : le MEDEF ou encore le Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables. Elles constituent une justification forte à la politique de modernisation du

¹³¹ La communication écrite de la CGPME au Conseil des impôts figure à l'annexe 6 du présent rapport.

contrôle fiscal entreprise par l'administration fiscale, qui a précisément pour objectif d'améliorer la qualité de son dialogue avec le contribuable contrôlé. Mais ces critiques mettent également en lumière l'importance des efforts qui restent à accomplir pour aboutir à l'amélioration recherchée.

C. – L'évolution du contentieux fiscal lié aux contrôles met en évidence une acceptation d'ensemble relativement satisfaisante

La perception du contrôle par les contribuables constitue un indicateur de la qualité de l'action de l'administration fiscale. Toutefois, celui-ci doit être complété et nuancé par des données quantitatives permettant d'évaluer le degré de « conflictualité » lié au contrôle. Les résultats recueillis par le Conseil des impôts à ce sujet apparaissent relativement satisfaisants.

1. – Plus d'un contrôle sur deux ne donne pas lieu à des observations de la part des contribuables

Contrairement à une opinion répandue, les conclusions du contrôle fiscal ne donnent lieu qu'à des contestations limitées. Ainsi, en 1999¹³², 53% des opérations de contrôle n'ont donné lieu à aucune observation de la part des contribuables. Ce chiffre se décompose de la manière suivante : 13% des contrôles se sont conclus par une absence de redressement, 18% par un accord explicite et 22% par un accord tacite.

2. – Moins d'un contrôle fiscal sur dix donne lieu à un contentieux juridictionnel

Au stade du contentieux juridictionnel, on peut estimer que sur les 6 000 affaires portées chaque année devant les tribunaux de première instance à la suite d'une opération de contrôle fiscal, 4 000 environ sont liées à un contrôle fiscal externe. Ce flux annuel représente 8% des 53 000 opérations de contrôle fiscal externe menées chaque année (48 000 vérifications de comptabilité et plus de 5 000 examens de situation fiscale personnelle).

¹³² Date du dernier bilan détaillé établi par la DGI

Tableau n° 23 : Suites contentieuses des opérations de contrôle

	1997	1998	1999	2000	2001
Phase administrative					
Contentieux					
Contrôle fiscal externe	15 910	14 941	18 155	16 683	18 037
Contrôle sur pièces	45 675	58 328	58 594	54 056	51 800
Gracieux					
Contrôle fiscal externe	33314	42551	47184	49270	50292
Phase juridictionnelle					
Instances TA	6 094	5 965	6 289	5 761	5 337
Instances TGI	439	526	539	501	539
Total	7 433	6 491	6 828	6 262	5 876

(*) Source :DGI

Au total, moins d'un contrôle fiscal externe sur dix donne donc lieu à un contentieux juridictionnel, ce qui relativise l'ampleur des conflits entre l'administration et les contribuables dans ce domaine.

3

La culture du dialogue est encore insuffisamment développée

Après avoir apprécié la qualité des relations entre l'administration fiscale et les contribuables dans ses aspects les plus courants - gestion de l'impôt, contrôle -, il est apparu nécessaire d'analyser la façon dont l'administration fiscale s'efforce de prévenir l'apparition de cette relation « pathologique » que constitue le contentieux. Il existe, en effet, un grand nombre de mécanismes pré-contentieux qui donnent parfois l'impression de n'être pas utilisés au mieux de leurs capacités.

Avant toute forme de recours, l'établissement de l'impôt est le fruit d'une collaboration entre l'administration et le contribuable. Dans la majeure partie des cas, celui-ci aura déclaré ses bases. En cas de redressement, l'administration est tenue de recueillir ses observations sur les suppléments de droits notifiés. Ces observations sont prises en compte par le service, comme le montre la comparaison entre redressements définitifs et redressements initialement notifiés.

En cas de persistance d'un désaccord à l'issue de la procédure contradictoire, le contribuable dispose, avant même la mise en recouvrement, d'une large possibilité de recours. L'efficacité des recours internes à l'administration est toutefois fréquemment mise en cause par les contribuables et la compétence des commissions pré-contentieuses gagnerait à être élargie.

I. – Les recours internes à l'administration tendent le plus souvent à confirmer la position de cette dernière

A. – Le recours hiérarchique

Le contribuable qui a fait l'objet d'un redressement a d'abord la possibilité de saisir le supérieur hiérarchique du vérificateur. En cas de

contrôle fiscal externe¹³³, le recours hiérarchique est prévu par la charte du contribuable, document d'information remis à l'intéressé au début des opérations de contrôle et rendu opposable à l'administration¹³⁴. Il constitue de ce fait un droit auquel l'administration est tenue de déférer sous peine de vicier la procédure. Outre la mention qui en est faite dans la charte du contribuable vérifié, la possibilité du recours hiérarchique est indiquée sur l'avis de vérification de comptabilité comme sur l'avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

Le recours hiérarchique se déroule généralement avant le recours à l'interlocuteur départemental, l'avis de la commission départementale des impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA) ou celui de la commission départementale de conciliation. Toutefois, rien n'empêche légalement qu'il se déroule postérieurement. La date de la rencontre avec le supérieur hiérarchique est à la discrétion de l'administration. En tout état de cause, elle doit intervenir avant la mise en recouvrement des impositions.

En moyenne, environ 10 % des opérations de contrôle externe donnent lieu à un recours hiérarchique auprès du chef de brigade, inspecteur principal qui dirige l'action de huit ou neuf vérificateurs. Rouage habituel d'une opération de contrôle fiscal externe, ce recours constitue pour le chef de brigade une obligation de s'impliquer dans le fond des dossiers en examinant la qualité des procédures et en mesurant le degré de rigueur et de fiabilité des constats effectués sur place. Dans la doctrine de la direction générale des impôts, il tient lieu de filtre avant la saisine de l'interlocuteur départemental ou celle des commissions pré-contentieuses.

Le recours hiérarchique est ainsi pour l'administration un instrument utile de contrôle de son fonctionnement interne. Il n'est en revanche pas certain qu'il fonctionne comme une véritable garantie pour les contribuables. Ceux-ci estiment généralement que les chefs de brigade manifestent une répugnance excessive à s'écarter du point de vue de leur vérificateur.

Ces propos doivent être nuancés. Il semble notamment qu'avec un taux de recours de 10 %, le dialogue avec le chef de brigade soit

¹³³ Vérification de comptabilité ou examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP).

¹³⁴ Cf. supra, Deuxième partie, § 1.1.3.

plus usité que ne l'affirment les représentants des contribuables. Il n'en reste pas moins que le chef de brigade est tenu de viser les notifications de redressements qui comportent des pénalités pour mauvaise foi ou pour manœuvres frauduleuses. Dans ces conditions, il est peu probable qu'il revienne sur la position prise par le service à quelques jours ou à quelques semaines d'intervalle. Quand bien même il ne partagerait pas entièrement la position du vérificateur, le souci de ne pas démentir publiquement un de ses subordonnés peut le conduire à maintenir le redressement notifié et à n'évoquer ses doutes qu'à l'intérieur du service. La proportion importante de recours hiérarchiques qui sont suivis d'une saisine de l'interlocuteur départemental donne en tout cas à penser qu'une grande partie de contribuables n'ont pas rencontré l'écoute qu'ils attendaient.

Le dépouillement des résultats des travaux effectués lors des différentes missions de l'Inspection générale des finances permet de mesurer l'usage qui est fait localement du recours hiérarchique :

- une mission portant sur le fonctionnement des services fiscaux dans la Somme recense 47 recours hiérarchiques du 1^{er} janvier 1999 au 8 octobre 2001, se soldant tous par la confirmation totale des redressements envisagés. Dans 35,6 % des cas, le recours hiérarchique a été suivi d'une saisine de l'interlocuteur départemental. Dans 91 % des cas, l'interlocuteur départemental a confirmé la position prise par le chef de brigade, mais cette proportion s'abaisse à 54 % si l'on assimile les transactions réalisées par l'interlocuteur à des abandons partiels¹³⁵.
- une étude portant sur trois missions récentes (directions des services fiscaux de Paris Sud, du Var et de l'Isère), calcule sur un échantillon de huit brigades un taux de recours hiérarchique de 8 %. La rencontre avec l'interlocuteur départemental est sollicitée dans 4 % des redressements et aboutit dans 27 % des cas à une décision partiellement favorable à la demande du contribuable.

¹³⁵ Ces chiffres ne sauraient évidemment être retenus comme l'indication de moyennes nationales, les statistiques sur l'issue des recours hiérarchiques pouvant varier de manière importante d'un département à l'autre.

B. – La saisine de l'interlocuteur départemental

Comme le recours hiérarchique, la saisine de l'interlocuteur départemental est prévue par la charte du contribuable¹³⁶, de sorte qu'elle s'impose à peine de nullité en cas de redressement consécutif à une opération de contrôle fiscal externe. Elle est également mentionnée sur l'avis de vérification de comptabilité ainsi que sur l'avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

L'interlocuteur est désigné par le directeur des services fiscaux. En 2000, il s'agit dans 73 % des cas du directeur divisionnaire chargé du contrôle fiscal, c'est-à-dire du supérieur hiérarchique du chef de brigade et du vérificateur.

Dernier recours au sein de l'administration fiscale, la saisine se déroule généralement avant l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou de la commission départementale de conciliation. Toutefois, à l'instar du recours hiérarchique, rien n'empêche qu'elle se déroule postérieurement et la date de la séance « d'interlocution » reste à la discrétion de l'administration. En tout état de cause, elle doit intervenir avant la mise en recouvrement des impositions.

Dans une note du 5 janvier 2001 relative à la qualité du contrôle fiscal externe, le directeur général des impôts résume ainsi l'esprit dans lequel doit se dérouler la saisine de l'interlocuteur départemental : « *L'interlocution* (...) *doit pleinement remplir son rôle de médiation et de conciliation. C'est le dernier stade opérationnel pour une application mesurée de la loi fiscale et l'adoption de solutions conformes à l'esprit de la règle de droit, compte tenu du cas particulier que présente tout contrôle. Cette démarche contribue également à supprimer les contentieux inutiles* ». L'intervention de l'interlocuteur vise ainsi à prendre des décisions équitables tant pour le contribuable que pour l'administration, à prévenir les contentieux superflus.

Les pouvoirs reconnus à l'interlocuteur sont particulièrement importants puisque, hormis le cas des transactions, encadrées par des seuils de délégation de signature en matière de contentieux et de gracieux, aucune restriction ne s'impose aux décisions prises par

¹³⁶ Dans sa rédaction actuelle, la charte indique au contribuable : « *si après ces contacts (inspecteur divisionnaire ou principal du vérificateur), des divergences importantes subsistent, vous pouvez faire appel à l'interlocuteur spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur* ».

l'interlocuteur. Quel que soit le montant notifié ou maintenu par la brigade, l'interlocuteur dispose d'un pouvoir discrétionnaire pour décider du sens de la décision et du niveau de l'abandon ou du maintien.

En 2000, 4 % des contrôles fiscaux ont donné lieu à une saisine de l'interlocuteur départemental, ce taux étant toutefois beaucoup plus élevé à la direction nationale de vérifications de situations fiscales (DNVSF), où il atteint 19 %, sans doute parce que les contribuables qui relèvent de cette direction sont mieux conseillés et se montrent plus soucieux d'épuiser toutes les voies de recours.

L'entrevue avec l'interlocuteur donne lieu à un échange généralement apprécié par les contribuables qui y ont recours et conduit en moyenne à l'abandon de 12 % des droits notifiés ainsi que de 20 % des pénalités. Les études de l'inspection générale des finances confirment le sentiment général que la rencontre avec l'interlocuteur peut être fructueuse. Dans 20 % des directions, le taux d'abandon des pénalités dépasse les 40 %¹³⁷.

On notera que les décisions prises dans le cadre de la rencontre avec l'interlocuteur ne font l'objet d'aucune procédure de contrôle formalisée. L'administration s'est montrée peu soucieuse de mettre en place des règles de contrôle interne destinées à surveiller les décisions en opportunité prises par les autorités hiérarchiques supérieures de la direction générale des impôts. Par ailleurs, il n'existe pas de corps de contrôle interne ayant pour mission de procéder à ce type d'opérations¹³⁸.

La procédure reste également assez libre, ce qui peut expliquer certaines variations d'un département à l'autre. Il est ainsi regrettable que l'interlocuteur ne signifie pas systématiquement par écrit les résultats de l'entretien qu'il a eu avec le contribuable¹³⁹. Lorsque la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le

¹³⁷ Ce qui donne à penser à certains observateurs que l'administration s'octroie parfois une marge de manœuvre en procédant aux redressements.

¹³⁸ La Mission d'Expertise et de Liaisons, seul service capable d'exercer aujourd'hui ce contrôle interne, a toutefois réalisé une étude sur le rôle de l'interlocuteur départemental qui remonte à mai 1987.

¹³⁹ La cour administrative d'appel de Nancy a jugé que si la charte prévoyait la possibilité de saisir l'interlocuteur départemental en cas de désaccord persistant sur les redressements envisagés, elle n'impose pas que l'interlocuteur prenne position par écrit sur la demande du contribuable. CAA Nancy 26 décembre 1996, n° 95-1131, *Daprey*, RJF 5/98, n° 582.

chiffre d'affaires (CDIDCTA) a été saisie, certains interlocuteurs diffèrent l'entrevue jusqu'à ce que la commission se soit prononcée, sans toutefois que cette pratique soit généralisée. Enfin, la doctrine de l'administration tendrait à faire du recours hiérarchique une étape nécessaire avant la saisine de l'interlocuteur mais, en l'absence de texte imposant une telle obligation, on ne peut que donner raison aux interlocuteurs qui acceptent d'être saisis immédiatement. Toute autre attitude ferait en effet courir à l'administration un risque procédural.

Au terme de cette analyse succincte, il faut souligner l'intérêt que présentent les recours internes à l'administration avant la mise en recouvrement. Ils permettent d'engager un véritable dialogue avec le contribuable et, même lorsqu'ils se soldent par une décision de rejet total, ils contribuent à clarifier la position de l'administration, renforçant ainsi sa motivation et la rendant peut-être plus compréhensible et plus acceptable. Ils sont dans le même temps pour le service l'occasion d'opérer un retour sur la qualité des vérifications conduites.

Le chef de brigade comme l'interlocuteur départemental sont les supérieurs hiérarchiques des vérificateurs. Ils disposent à ce titre, dans le respect de la loi, des pouvoirs les plus étendus pour corriger la position initiale retenue par le service. Compétents sur les questions de fait et de droit, ils peuvent abandonner certains redressements et pénalités ou proposer des transactions.

II. – Le rôle des commissions départementales paritaires est positif mais demeure limité en raison de l'étroitesse de leurs compétences

A. – Des institutions originales associant des représentants des contribuables et de l'administration

En cas de désaccord persistant sur les redressements qui lui ont été notifiés, le contribuable peut demander à l'administration de recueillir l'avis d'une commission composée de représentants de l'administration et des contribuables:

- la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA) est présidée par un membre du tribunal administratif ou de la cour administrative d'appel, qui a voix prépondérante. Elle rend un avis dans les matières pour lesquelles l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales lui attribue compétence. Sa composition, variable selon la question examinée, vise à favoriser un équilibre harmonieux en même temps que techniquement fiable entre le point de vue de l'administration et celui de la profession concernée¹⁴⁰ ;
- dans le cas particulier où le redressement fait suite à une insuffisance des prix ou des évaluations ayant servi de base aux droits d'enregistrement, à la taxe sur la publicité foncière ou à l'impôt de solidarité sur la fortune, l'article L. 59 B du LPF prévoit l'intervention de la commission départementale de conciliation (CDC). Présidée par un magistrat du siège généralement choisi parmi les juges de l'expropriation, elle comprend quatre représentants de l'administration, trois représentants des contribuables et un notaire.

La composition de ces commissions doit être soulignée : elles sont les seules aujourd'hui à associer magistrats, représentants de

¹⁴⁰ Pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux, elle regroupe ainsi deux représentants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur principal et trois représentants des contribuables désignés par la chambre de commerce et d'industrie, dont l'un doit être un expert-comptable ; pour celle de bénéfices non commerciaux, deux représentants de l'administration et trois représentants des contribuables désignés par l'organisation professionnelle concernée ; pour celle de bénéfices agricoles, deux représentants de l'administration et trois représentants des contribuables désignés par les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles et choisis parmi les propriétaires ruraux passibles de l'impôt sur le revenu dans cette catégorie ; pour celle de la valeur vénale des biens retenue pour l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée immobilière, trois représentants de l'administration, trois représentants des contribuables et un notaire désigné par la chambre des notaires. En matière de rémunérations excessives, la commission comprend, outre son président, deux représentants de l'administration et trois représentants des contribuables (deux représentants, dont un expert-comptable, désignés par la chambre de commerce et d'industrie ou la chambre des métiers et un salarié désigné par les organisations les plus représentatives des ingénieurs et des cadres supérieurs. En matière de taxe sur la valeur ajoutée, la composition de la commission consultée sur la détermination du chiffre d'affaires est la même que pour l'examen du bénéfice professionnel de l'entreprise concernée.

l'administration et représentants des contribuables.

B. – Une compétence qui reste strictement limitée à certaines questions de fait

La compétence de la commission de conciliation se borne à la fixation de la valeur des biens entrant dans les bases des droits d'enregistrement, de la taxe sur la publicité foncière et de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF). Dans le cas de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA), cette compétence est doublement encadrée :

- la loi (articles L. 59 A et L. 76 du LPF) ne prévoit l'intervention de la commission que dans certaines matières.
- le Conseil d'Etat a été amené à préciser qu'elle n'est compétente que sur les questions de fait et non de droit, ce qui résulte du texte même de la loi, qui ne prévoit de recueillir l'avis de la commission que lorsque le désaccord porte sur le *montant* réel du bénéfice ou du chiffre d'affaire ou encore sur la *valeur vénale* de certains actifs.

La Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires sera saisie dans deux cas :

- en cas de redressements non acceptés, opérés selon la procédure contradictoire, et lorsque le désaccord porte sur une des matières énumérées à l'article L. 59 B du livre des procédures fiscales, c'est-à-dire lorsque l'administration et le contribuable s'opposent (i) sur le montant du bénéfice taxable (qu'il soit imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux), (ii) sur la détermination du chiffre d'affaires soumis à la taxe sur la valeur ajoutée, sur la valeur vénale des biens retenus pour l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée immobilière ou (iv) sur le montant des rémunérations déductibles du résultat imposable en application du 1° du 1 de l'article 39 du CGI¹⁴¹.
- en cas de taxation d'office pour défaut de réponse à une demande de justifications à l'issue d'une vérification de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (ESFP). Depuis la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 qui a modifié l'article 76 du livre des procédures fiscales, il était en effet important d'assurer, dans cette hypothèse, une meilleure garantie des droits du contribuable : lorsque l'administration estime que le contribuable ne répond pas de manière suffisamment précise aux demandes de justification qui lui sont adressées, elle dispose en effet de la possibilité de taxer d'office tous les crédits non justifiés apparaissant sur les comptes de l'intéressé. Celui-ci se trouve alors dans une situation particulièrement défavorable : la taxation d'office opérant un basculement de la charge de la preuve, c'est à lui d'apporter la preuve que les crédits apparaissant sur ses comptes ne correspondent pas à des revenus imposables.

Du point de vue de la procédure, l'avis des commissions avait avant la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 un impact sur la charge de la preuve : lorsqu'il était favorable à la base d'imposition retenue par l'administration, la charge de la preuve incombait au contribuable.

¹⁴¹ Cet article interdit de déduire du résultat imposable des rémunérations ne correspondant pas à un travail effectif ou excessives eu égard à l'importance du service rendu. Lorsque le vérificateur rencontre de telles rémunérations, il les réintègre donc dans le bénéfice taxable de la société et les impose également dans les mains de leurs bénéficiaires, en les regardant comme des revenus de capitaux mobiliers.

Aujourd'hui, l'administration supporte toujours cette charge dès lors que le contribuable a rempli ses obligations déclaratives et comptables. Dans la nouvelle rédaction de l'article L.192 du livre des procédures fiscales, l'avis de la commission ne conserve un effet sur la dévolution de la charge de la preuve que si la comptabilité présente de graves irrégularités ou si le contribuable se trouve en situation de taxation d'office pour défaut de réponse à une demande de justification : dans ces cas de figure, il lui appartient d'apporter la preuve de l'exagération des bases retenues dès lors que la commission a rendu un avis conforme au redressement.

Comme on l'a vu plus haut, la question de savoir si l'administration est tenue de saisir la commission lorsque le contribuable en fait la demande a donné lieu à une divergence de jurisprudence entre les deux ordres de juridiction : le Conseil d'Etat estime que le refus de l'administration n'entraîne la nullité de la procédure et la décharge des redressements que si la commission était compétente pour se prononcer. A l'inverse, la Cour de cassation, sous réserve d'une récente inflexion de sa jurisprudence, juge que l'administration est obligée de saisir la Commission départementale de conciliation (CDC) même si elle considère que le litige ne porte pas sur un point de sa compétence.

Les deux ordres de juridictions semblent également diverger sur les conséquences à tirer des irrégularités de forme entachant l'avis de la commission. Le Conseil d'Etat considère que les erreurs commises lorsque la commission se déclare incompétente à tort ou lorsque son avis est entaché d'un vice de forme ne sont pas de nature à entraîner la décharge de l'imposition : le sens de l'avis ne peut avoir d'autre effet que de modifier, dans certains cas seulement, la dévolution de la charge de la preuve dans les termes prévus par l'article L. 192 du LPF. La Cour de cassation estime en revanche que l'absence de motivation de l'avis de la CDC constitue une irrégularité substantielle de la procédure entraînant la décharge de l'imposition¹⁴², et le tribunal de grande instance de Paris a annulé un redressement au motif que l'avis rendu par la CDC n'était pas suffisamment motivé.

C. – Ces organismes consultatifs remportent un réel succès auprès des contribuables

Le bon fonctionnement des commissions est salué à la fois par

¹⁴² Cass. com. 21 octobre 1997, n° 2174 PB, *DGI c/ Lacroix*, RJF 1/98 n° 125.

l'administration et par les contribuables. Cette satisfaction se reflète notamment dans l'accroissement des saisines, mais aussi dans la fréquence avec laquelle l'administration suit l'avis des commissions (95 % des cas pour la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA), 99 % des cas pour la Commission départementale de conciliation (CDC).

Tableau n° 24 : *Activité de la CDIDTCA de Paris*

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Dossiers reçus	896	1 006	1 079	1 305	1 127	1 167	1 177
Nombre de séances tenues	168	178	201	236	233	220	214
Dossiers traités	897	937	1 053	1 310	1 325	1 171	1 137

Les flux traités par chacune des deux commissions reflètent l'importance respective des désaccords : en moyenne, ils sont neuf à dix fois plus importants devant la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires que devant la Commission départementale de conciliation.

En 1998, on dénombrait 6 400 affaires portées devant les CDIDTCA, dont près de 25 % pour la région parisienne. Le nombre des saisines est en progression et a augmenté de plus de 25 % entre 1995 et 1998, témoignant de l'intérêt grandissant des contribuables pour l'organisme. Dans 30 % des cas environ, l'avis est favorable à l'abandon total ou partiel du redressement ; dans 40 %, la commission se prononce en faveur du maintien total du redressement ; les 30 % d'affaires restantes correspondent à des hypothèses où la commission s'est déclarée incompétente.

Le tableau ci-dessus retrace l'activité de la CDIDTCA de Paris, qui draine à elle seule le cinquième des affaires, au cours des dernières années.

Il n'a pas été possible de réunir des statistiques nationales sur le fonctionnement des CDC, mais le tableau ci-dessous décrit l'évolution de la situation devant celle de Paris. La progression, encore plus soutenue que devant la CDIDTCA, s'explique en partie par l'importance des affaires liées à la perception de l'impôt de solidarité sur la fortune. En 1993, on comptait 111 affaires contre 234

en 1998, chiffre qui a depuis connu un certain recul. Dans 15 % des affaires à peu près, le redressement fait l'objet d'une confirmation complète. La proportion des décisions d'incompétence est importante, entre 33 % (1998) et 55 % (2000) selon l'année.

Tableau n° 25 : Activité de la Commission de conciliation de Paris

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Nombre de séances	15	17	17	20	23	18	14	15
Décisions	151	198	216	230	234	208	156	175
Dont incompétence	51	86	98	112	78	139	86	88

(*) Source : DGI

III. – Les autres formes de dialogue entre les contribuables et l'administration fiscale demeurent nécessairement limitées

A. – L'utilisation de la transaction est réservée aux seules pénalités

Le principe de légalité de la loi fiscale contribue à faire de la transaction une exception en droit français. Le champ de cette pratique est doublement limité :

- d'abord parce que l'article L. 247 du livre des procédures fiscales n'autorise la transaction qu'en matière de pénalités. Celle-ci ne peut porter ni sur les droits dus en principal, ni sur les intérêts de retard.
- ensuite parce que l'inscription même du régime de la transaction dans le cadre de l'article L. 247 a pour effet de l'intégrer aux procédures gracieuses, impliquant par là qu'elle n'est pas l'issue naturelle d'un désaccord contentieux.

Considérée comme une procédure gracieuse, la transaction est fortement encadrée. Elle relève du directeur des services fiscaux ou du

ministre, après consultation, le cas échéant, du Comité du contentieux fiscal et douanier¹⁴³.

Dans la pratique, le nombre des transactions est très faible : entre 8 000 et 15 000 selon les années, soit à peine 2% des décisions gracieuses et 0,3% de la totalité des demandes traitées par la direction générale des impôts.

Il est vrai que la transaction au sens de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales n'épuise pas tout le champ des négociations qui peuvent prendre place entre l'administration et le contribuable. Le principe même de la procédure contradictoire vise à rapprocher les points de vue avant toute décision de redressement. Il est vrai aussi que la part des transactions est beaucoup plus importante si on la rapporte non plus à l'ensemble des demandes traitées par la direction générale des impôts, mais au nombre d'opérations de contrôle fiscal externe.

Plus de la moitié des transactions concerne les taxes sur le chiffre d'affaires. Le rapport du comité du contentieux fiscal de 1998 relève que la transaction est plus fréquente dans les directions ayant à vérifier des entreprises importantes, notamment les directions nationales, sans doute parce qu'elles ont plus de pratique et que les contribuables sont mieux conseillés. Le même rapport constate, sur l'échantillon étudié, que le taux des remises de pénalités est en moyenne de 70%.

Par contraste, la transaction occupe aujourd'hui une place relativement plus importante dans d'autres systèmes juridiques, notamment aux Etats-Unis où son usage s'est beaucoup développé au cours de la dernière décennie¹⁴⁴. Le champ de la procédure est plus large : l'administration peut transiger sur toutes les sommes, non seulement en cas de circonstances exceptionnelles, ou lorsque le contribuable n'est pas solvable, mais aussi, dans des cas, il est vrai moins fréquents, lorsqu'il y a doute sur le bien-fondé de l'imposition. Cette approche pragmatique tournée vers le recouvrement

¹⁴³ Cf. supra, premier chapitre

¹⁴⁴ Au début des années 1990, il n'y avait que 8 000 demandes de transaction, dont 2 000 étaient couronnées de succès (Source : *Prévenir et régler à l'amiable les litiges fiscaux*, Actes du colloque organisés par la Cour administrative d'appel de Paris et le Bureau Francis Lefebvre, 9 mars 2000). A la suite du lancement d'un nouveau programme par l'administration Clinton, le nombre des demandes s'est élevé jusqu'à 135 000 en 1996, soit un nombre au moins deux fois supérieur à celui des transactions réalisées en France, compte tenu de la taille comparée des deux pays

s'accompagne d'un fort encadrement procédural, plus strict encore qu'en France. Le public a notamment accès aux dossiers des transactions pendant un an.

B. – Le champ de la médiation est restreint

Créé par la loi du 3 janvier 1973 sur le modèle scandinave de l'ombudsman, le Médiateur de la République a pour mission d'apporter un remède à tout dysfonctionnement des services administratifs, qu'il résulte d'une erreur dans l'application de la règle de droit, dans une lenteur excessive ou d'une information incomplète donnée à l'administré. Il peut aussi, lorsque la stricte application des procédures entraîne pour l'utilisateur des conséquences difficilement supportables, proposer toute solution permettant de régler en équité la situation, pourvu qu'elle soit conforme à l'esprit de la loi, respectueuse des droits des tiers et qu'elle puisse être financièrement supportée par l'organisme public concerné.

Bien que sa compétence soit générale, le Médiateur de la République intervient fréquemment en matière fiscale. Il traite chaque année plus de 10 000 réclamations portant sur les prélèvements fiscaux.

Un médiateur propre au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie a été nommé au début de l'année 2002. S'il a naturellement vocation à intervenir dans le domaine fiscal, son rôle reste toutefois subsidiaire afin de tenir compte des mécanismes nombreux qui existent déjà, aussi bien en matière de réclamations gracieuses que de recours internes à l'administration. Son positionnement est cohérent avec la fonction même de médiation, qui n'intervient que pour régler des cas extrêmes, en marge de l'application de la loi ou du fonctionnement normal des services. Pouvant être saisi par toute personne physique ou morale sous la seule condition qu'une première démarche ait déjà été effectuée auprès des administrations relevant du ministère des finances, il a également la charge d'exploiter au mieux le volumineux courrier (environ 15 000 lettres) que les contribuables adressent tous les ans au ministre lorsqu'ils sont confrontés à ce qu'ils considèrent comme un blocage de l'administration.

Ainsi conçue comme subsidiaire, la médiation n'interfère pas avec l'accueil du public et la mission d'information générale que les administrations fiscales s'efforcent de développer. Elle évite

également de déresponsabiliser les services, qui pourraient autrement se reposer sur son existence pour se dispenser de répondre directement aux réclamations des usagers et de rechercher avec eux un accord reposant sur une interprétation juste et modérée de la loi fiscale.

4

Propositions pour rééquilibrer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale

I. – Conforter la culture de qualité de service au sein de l'administration fiscale

A. – Mieux sensibiliser les agents à la qualité de service dans le cadre de leur formation

La démarche de qualité de service ne saurait se limiter à la production d'indicateurs. Elle doit, avant tout, s'appuyer sur l'adhésion des agents chargés de la mettre en place.

A cet égard, des progrès peuvent encore être réalisés. En effet, leurs réactions face au dispositif mis en place dans le cadre du contrat d'objectifs et de moyens ont souvent été mitigées. Ainsi, certains ont trouvé l'opération « *disproportionnée par rapport aux enjeux* ». D'autres estiment que les indicateurs ne font que se surajouter à une réalité dans laquelle la démarche de qualité était implicite. Certains directeurs départementaux estimaient, enfin, que les agents « *sacrifiaient déjà beaucoup de temps aux contribuables, au détriment du vrai travail* » et que « *l'on n'avait pas de gants à prendre avec les fraudeurs* ». La lecture des résultats obtenus a donc provoqué parmi les agents un sentiment de surprise, voire d'incrédulité, devant une situation plus mauvaise qu'il n'était attendu.

Ces réactions illustrent la difficulté pour l'administration fiscale de passer d'une logique de traitement de masse à une politique de qualité, orientée vers le service aux usagers. C'est pourquoi il paraît particulièrement déterminant que la sensibilisation à cette orientation soit prise en compte dans le cadre de la formation des agents. Or, la situation n'est guère satisfaisante à cet égard. En effet, la formation initiale dispensée à l'Ecole nationale des impôts (ENI) ne fait qu'une

faible place à la qualité de service aux usagers. Par ailleurs, rares sont les actions de formation continue prenant en compte ce thème.

Les formations à la qualité de service aux usagers devraient être mises en place et développées.

B. – Développer un système d'évaluation des agents prenant en compte la qualité de service

Le système d'évaluation dont bénéficient les agents de la direction générale des impôts, comme ceux de la direction générale de la comptabilité publique, ne prend pas en compte les aspects de qualité de service.

Afin de mieux sensibiliser les agents à l'amélioration de la qualité, il pourrait être envisagé de faire de la qualité de service un élément leur évaluation.

II. – Lutter contre le sentiment d'infériorité du contribuable face à l'administration fiscale

A. – Simplifier et clarifier le langage administratif

Un sentiment d'infériorité est souvent exprimé par les contribuables lorsqu'ils évoquent leurs relations avec l'administration fiscale. Ce sentiment n'est pas totalement infondé.

Il résulte, en premier lieu, de l'asymétrie des connaissances et des pouvoirs entre l'administration et les usagers. La pratique d'un langage juridique mal connu par la plus grande partie de la population, la difficulté pour les agents à rendre intelligible une législation trop souvent complexe, sont autant de facteurs qui rendent problématique la relation entre l'administration, qui dispose de la connaissance et ne fait pas toujours effort de pédagogie pour la diffuser, et le contribuable, trop souvent démuné face à un univers qu'il ressent de façon d'autant plus hostile qu'il ne parvient pas à le comprendre.

Ainsi, selon une enquête récente, la complexité et l'hermétisme du langage administratif conduisent près d'une personne sur cinq à renoncer à faire valoir ses droits à une aide publique. Par ailleurs, les statistiques de la direction générale des impôts montrent que plus d'un

million de contribuables se font assister par ses services pour remplir leurs déclarations de revenus.

Des initiatives ont déjà été prises afin de réduire cette « fracture linguistique » entre l'administration et les contribuables. Le Comité pour la simplification du langage administratif (COSLA), récemment créé, a déjà examiné les difficultés posées par la déclaration de succession. Il pourrait être encouragé à aborder d'autres impôts, notamment l'impôt sur le revenu et la taxe d'habitation.

B. – Promouvoir une approche individualisée de l'utilisateur

L'une des critiques récurrentes formulées par les usagers vis-à-vis de l'administration fiscale est le caractère de traitement de masse qu'y revêtent les relations entre les contribuables et les agents.

Cette caractéristique, qui résulte de l'organisation actuelle de l'administration fiscale, par types d'impôts et non par types d'utilisateurs – à l'exception notable de la direction des grandes entreprises – est un obstacle à l'amélioration de la qualité du service rendu. Une analyse de la structure des administrations fiscales dans les pays étrangers montre d'ailleurs que la politique de qualité de service y a généralement été associée à une démarche de segmentation des services offerts par catégories d'utilisateurs. Cette segmentation peut être fine : ainsi, des guichets dédiés aux « créateurs d'entreprises » ont-ils été créés aux Pays-Bas afin de prendre en compte les besoins spécifiques de cette population.

La direction générale des impôts s'est engagée dans une démarche de cette nature, avec la création des correspondants « associations », spécialistes de la fiscalité des organismes sans but lucratif.

Il serait souhaitable d'étendre cette politique à d'autres populations. Or, à l'exception de quelques initiatives locales, l'administration ne semble pas avoir développé de stratégie à cet égard. Plusieurs groupes de populations pourraient faire l'objet de conditions d'accueil spécifiques : par exemple, les personnes remplissant pour la première fois leurs obligations déclaratives et les créateurs d'entreprises¹⁴⁵.

¹⁴⁵ Un livret fiscal destiné aux entreprises nouvelles existe. Toutefois, celles-ci ne le reçoivent que tardivement et il ne leur serait que d'une faible utilité.

III. – Favoriser les solutions non contentieuses de règlement des conflits

A. – Améliorer les conditions du dialogue entre l'administration et le contribuable contrôlé

Une partie des difficultés rencontrées dans le dialogue entre l'administration et le contribuable contrôlé provient du fait que ce dernier a souvent le sentiment de n'être pas écouté lors du contrôle.

C'est pourquoi il convient de réaffirmer le caractère contradictoire de la procédure, non seulement en garantissant l'effectivité du recours hiérarchique (Cf. *infra*), mais aussi en l'affirmant plus nettement. Ainsi, un vrai débat contradictoire doit exister entre le contribuable et l'administration avant que cette dernière ne tire les conséquences de ses constatations dans la notification de redressement. Une telle discussion se déroule souvent à l'issue du contrôle fiscal. Elle n'est malheureusement pas systématique et il arrive que le contribuable vérifié ne découvre les griefs qui lui sont faits que lors de la réception de la notification de redressement. Cette réalité, qui n'est pas irrégulière en droit, est critiquable dès lors qu'elle prive le contribuable d'une justification orale, qu'elle conduit à une procédure écrite qui aurait pu être évitée, et qu'elle fait naître une légitime incompréhension de la part du contribuable.

Le Conseil des impôts préconise de rendre obligatoire un débat oral et contradictoire, préalablement à l'envoi de la notification de redressement, au cours duquel l'administration devrait présenter de manière complète les conclusions du contrôle et le projet des redressements qu'elle envisage d'effectuer.

Le caractère obligatoire d'une discussion finale ne conduit pas nécessairement à une modification législative mais nécessite pour le moins une directive forte et publique donnée par la direction générale des impôts dont sa hiérarchie en garantirait l'application.

Par ailleurs, le vocabulaire employé par l'administration devrait être modifié pour mieux traduire le caractère contradictoire de la procédure de contrôle fiscal. En effet, l'intitulé de la « notification de redressement » remise au contribuable contrôlé par le vérificateur est-il particulièrement malheureux s'agissant d'un document qui entre dans le cadre de la phase contradictoire du contrôle fiscal.

C'est pourquoi le Conseil des impôts préconise de modifier l'appellation de ce document sans changer son caractère interruptif de prescription. Il pourrait à l'avenir être intitulé de façon à la fois plus rigoureuse et plus rassurante pour le contribuable : « proposition de rectification de votre imposition ».

B. – Améliorer l'efficacité des recours internes à l'administration

A la fois instruments de contrôle interne de l'administration et garantie pour le contribuable qui a fait l'objet d'une vérification de comptabilité ou de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (ESFP), les recours internes à l'administration doivent jouer un rôle qui gagnerait à s'affermir, dans le cadre de la politique d'application mesurée de la loi fiscale prônée par la direction générale des impôts. Plusieurs propositions peuvent être faites dans ce sens, en renforçant l'efficacité du recours hiérarchique (1) et en améliorant le contexte juridique dans lequel il se déroule (2).

1. – Garantir l'efficacité du recours hiérarchique

La faible proportion des recours hiérarchiques aboutissant à une modification du redressement notifié par le vérificateur suscite des interrogations parmi les contribuables. Ceux-ci ont souvent le sentiment de ne pas avoir véritablement été écoutés par un interlocuteur peu désireux de contredire ses subordonnés.

Si aucun élément précis ne permet de la confirmer, cette opinion est très largement répandue et l'administration ne saurait l'ignorer. Il apparaît que l'efficacité du recours hiérarchique n'est pas toujours garantie. En effet, celle-ci repose en grande partie sur l'idée selon laquelle le niveau de technique fiscale de l'autorité hiérarchique devant laquelle est porté le litige est supérieur à celui de son subordonné. Or, cela est loin d'être vérifié en toutes circonstances, d'autant que la DGI a mis l'accent au cours des dernières années, sur les qualités de management de son encadrement plus que sur ses compétences strictement fiscales. A un tel point que l'épreuve technique de droit fiscal a désormais disparu de l'examen permettant l'accès au grade d'inspecteur principal des impôts, au profit d'une simple note sur dossier, moins exigeante en connaissances pures.

Le Conseil des impôts propose de rendre à l'épreuve de fiscalité conditionnant l'accès au grade d'inspecteur principal un

niveau d'exigence technique élevé, qui constitue la principale garantie de l'effectivité du recours hiérarchique.

2. – Améliorer le contexte juridique du recours hiérarchique

Des améliorations à la marge peuvent également être apportées au contexte juridique des recours hiérarchiques.

(1) Actuellement, la saisine de l'interlocuteur départemental ne s'impose à l'administration, sous peine d'irrégularité de la procédure, qu'en cas de vérification de comptabilité ou de l'ensemble de la situation fiscale personnelle (ESFP). Ce choix ne paraît pas devoir être remis en cause. Le contrôle sur pièces soulève en effet moins de difficultés, et les positions respectives de l'administration et du contribuable sont susceptibles de converger rapidement vers un accord objectif. Faire de la saisine de l'interlocuteur départemental une obligation pour l'administration dans tous les cas de redressement aboutirait à encombrer les services sans apporter de réelle garantie au contribuable. Il semble préférable de s'en tenir à la situation de droit actuelle.

(2) Par ailleurs, le droit du contribuable vérifié à saisir l'interlocuteur départemental gagnerait à être précisé et mieux garanti.

Sans renoncer à la souplesse de l'institution, cette mise en forme devrait être l'occasion de préciser plus clairement le cadre dans lequel intervient l'interlocuteur. Actuellement, les conditions de sa saisine varient, comme on l'a vu, d'une direction à l'autre sur des sujets qui sont plus que des points de détail.

Le Conseil des impôts considère que la saisine de l'interlocuteur départemental se situe dans la procédure contradictoire obligatoirement avant la demande de saisine de l'une ou l'autre des commissions départementales auxquelles le contribuable peut prétendre.

D'autres propositions peuvent être faites, notamment pour imposer dans tous les cas une réponse écrite de l'interlocuteur départemental motivant la décision prise et pour préciser si la saisine doit nécessairement être précédée d'un recours auprès de l'inspecteur principal.

(3) La principale difficulté relève plus de choix internes à l'administration que d'une modification des textes. Elle tient au positionnement de l'interlocuteur, souvent jugé trop proche du

contrôle fiscal pour exercer utilement la fonction de regard critique, voire de médiation, que lui attribue la doctrine du ministère des finances.

Dans ce domaine, deux écueils doivent être évités :

- le remplacement de l'interlocuteur départemental par un médiateur extérieur à l'administration semble devoir être écarté pour deux raisons. D'une part, cette solution se heurte à l'esprit de la loi fiscale, dont l'application doit, au nom de l'égalité devant les charges publiques, laisser aussi peu de place que possible à de pures considérations d'opportunité. D'autre part, un médiateur n'aurait pas les pouvoirs de décision que possède l'autorité hiérarchique actuellement chargée de mener le débat avec le contribuable. De ce point de vue, le choix de faire de l'interlocuteur un haut responsable de l'administration ne semble pas devoir être remis en cause.

- en revanche, l'on pourrait chercher à s'écarter de la situation actuelle où, dans les trois quarts des cas, l'interlocuteur départemental est placé directement à la tête du service dont relève le vérificateur. L'interlocuteur peut certes prendre davantage de recul que le chef de brigade vis-à-vis des décisions d'imposition, mais il est clair que lorsqu'il dirige le contrôle fiscal, il continue à incarner au sein de l'administration comme aux yeux du contribuable la position de ce service. ***Désigner comme interlocuteur un directeur reconnu pour sa haute technicité, ses qualités d'écoute et ses capacités décisionnelles, comme c'est déjà le cas dans quelques directions, offrirait un double avantage : l'interlocuteur présenterait aux yeux du contribuable une plus grande apparence d'objectivité ; il serait aussi plus enclin à ne pas persister dans un redressement dont les chances de succès devant le juge seraient incertaines et qui risquerait d'encombrer inutilement son service. La généralisation de ce système pourrait contribuer à favoriser une prévention plus efficace du contentieux.***

En tout état de cause, l'administration se doit d'assumer l'obligation qui lui incombe d'offrir aux contribuables une véritable possibilité de recours hiérarchique efficace qui puisse remplir son rôle essentiel d'appliquer équitablement la loi fiscale. Ceci implique que les responsables hiérarchiques à qui sont confiées ces fonctions aient les compétences techniques suffisantes pour effectuer de véritables expertises fiscales.

C. – Accroître le rôle des commissions départementales des impôts et de conciliation pour favoriser un rapprochement sur toutes les questions qui relèvent de l'appréciation des faits

1. – La compétence de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA) pourrait être élargie tout en restant dans le domaine des questions de fait

Il n'y a pas lieu de remettre en cause la règle selon laquelle les commissions ne sont compétentes que pour des questions de fait. Elle se rattache en effet directement au principe de légalité de l'impôt : l'administration et le contribuable n'ont pas à fixer, au cas par cas, le champ d'application de la loi fiscale. Ils ont en revanche le plus grand intérêt, lorsqu'une divergence apparaît sur l'analyse des faits à tenter de rapprocher leur point de vue et à soumettre à la conciliation leur différend. Dans le meilleur des cas, le litige sera résolu ou se réduira en tout cas aux seules questions de droit ; même si le désaccord persiste, une discussion de qualité se sera déroulée sur les faits, permettant au juge de trancher en connaissance de cause et dans les meilleurs conditions d'objectivité.

Tout en cantonnant le rôle des commissions à une mission de conciliation sur les questions de fait, leur compétence pourrait être élargie de deux manières.

En premier lieu, il paraît souhaitable de préciser que, dans les matières où elles sont compétentes, l'avis des commissions porte sur toutes les questions de fait, même quand celles-ci sont susceptibles d'être prises en considération dans la qualification juridique des faits. En pratique, les commissions ont d'ailleurs déjà franchi ce pas et elles n'hésitent pas à se prononcer sur des points de fait s'imbriquant dans une question de droit : même s'il ne leur appartient pas de prendre position sur l'existence d'un acte anormal de gestion, cette question relevant de la qualification juridique, elles indiquent ainsi fréquemment si, de leur point de vue, la dépense en cause présentait un intérêt pour l'entreprise. Il est en effet normal que les membres de la commission puissent donner leur point de vue sur toute question de fait. Cette évolution serait de plus de nature à simplifier la tâche de la commission, les frontières actuelles de sa compétence étant loin d'être claires.

En second lieu, la liste figurant à l'article L. 59 A du livre des

procédures fiscales pourrait être enrichie. Cette évolution est sans doute moins nécessaire que la première. Elle devrait éviter de trop encombrer les commissions. La compétence de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA) pourrait néanmoins être étendue aux désaccords portant sur :

- le montant des sommes déductibles des traitements et salaires ainsi que les indemnités et allocations forfaitaires versées aux dirigeants. Peu importants à Paris, ces désaccords sont beaucoup plus nombreux dans d'autres régions, où ils encombrant inutilement les tribunaux par des questions de pur fait. Cette extension des compétences de la commission supposerait de définir une composition adaptée à ce type de litiges ;
- le montant des charges déductibles du revenu global ;
- le montant des travaux déductibles en revenus fonciers...

Si le risque n'existait pas de submerger les commissions sous le flux des demandes, l'idéal serait qu'elles puissent se prononcer sur toute question de fait.

2. – Le fonctionnement pratique des commissions pourrait faire l'objet d'améliorations ponctuelles

La composition de la Commission départementale de conciliation (CDC) mériterait sans doute d'être adaptée à l'évolution des affaires dont elle a à connaître. Un nombre croissant de dossiers porte en effet sur l'évaluation d'entreprises ou de titres de sociétés non cotés, que ce soit dans le cadre de différends relatifs à l'impôt de solidarité sur la fortune ou aux droits de transmission. *La présence d'un expert au sein de la commission lorsqu'elle a à connaître de ce type de différends renforcerait considérablement la compétence technique de ses avis.*

Devant la CDIDTCA, le contribuable reçoit un avis de convocation 30 jours avant la réunion de l'organisme et il peut prendre connaissance du rapport de l'administration 20 jours avant la séance. Ce dernier délai est parfois jugé trop bref par les contribuables qui souhaitent se faire assister d'un avocat et produire une réponse écrite. *Il pourrait donc être prévu que le rapport de l'administration*

soit tenu à disposition du contribuable dès sa transmission à la commission ou au moins 30 jours avant la séance.

L'avis rendu par la CDIDTCA, rédigé par son secrétaire, agent de l'administration, et signé par son président, gagnerait enfin à être transmis à tous les membres délibérants.

3. – Les divergences de jurisprudence concernant le fonctionnement des commissions pourraient être clarifiées mais ne remettent pas en cause les modalités actuelles d'intervention de ces commissions

Même si les divergences observées entre les deux ordres de juridiction n'entravent pas le bon fonctionnement des commissions et demeurent relativement secondaires, on peut s'interroger sur les conséquences à tirer du refus de l'administration de saisir la commission ou d'une irrégularité formelle entachant l'avis rendu par cette commission.

Imposer la saisine de la commission dans tous les cas où le contribuable le demande serait sans doute excessif. En permettant à l'administration de refuser cette saisine, on ne prive le contribuable d'aucune garantie, puisqu'il obtiendra la décharge de l'impôt au cas où la commission aurait à tort été jugée incompétente. On évite en revanche d'encombrer les commissions et de nuire à leur fonctionnement, voire de récompenser certains comportements dilatoires de contribuables qui retardent ainsi la mise en recouvrement des impositions¹⁴⁶.

Le Conseil des impôts ne recommande donc pas la saisine obligatoire d'autant qu'il faut noter que l'administration n'utilise déjà qu'avec parcimonie de la faculté que lui offre la jurisprudence administrative de juger elle-même s'il y a lieu de saisir la commission. Près d'un tiers des avis rendus par les Commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDIDTCA) concluent en effet à l'incompétence de la commission. Les membres

¹⁴⁶ On se reportera, pour illustrer ce point, à cette présentation de la saisine dans un manuel pratique de contentieux fiscal : « Dans le pire des cas, la saisine constitue un moyen dilatoire. En effet, l'avis de la commission doit être notifié au contribuable avant la mise en recouvrement des impositions contestées. À défaut d'accomplissement de cette formalité, la procédure est entachée d'irrégularité. La prescription peut frapper les impositions litigieuses dès lors que le délai court depuis la notification du redressement... ».

de celles-ci se plaignent plutôt du nombre des affaires que leur transmet l'administration et sur lesquelles ils ne sont pas compétents.

De même, le Conseil des impôts ne préconise pas d'obliger les commissions à devoir motiver leurs avis. En effet, de l'aveu général, les commissions rendent un service d'autant plus apprécié qu'elles fonctionnent comme de véritables instances de conciliation. Elles ne gagneraient rien à être regardées comme un premier niveau de juridiction. Un formalisme excessif au regard de l'exigence de motivation ne serait pas seulement incompatible avec leurs moyens et leurs conditions de fonctionnement mais présenterait aussi l'inconvénient d'aligner le raisonnement des commissions sur celui du tribunal, notamment au regard des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve, alors même que ces règles visent moins à favoriser une présentation équilibrée des faits qu'à trancher dans le vif dans les hypothèses où leur matérialité ne peut pas être établie.

La création d'une obligation de motiver les avis des commissions créerait de surcroît une nouvelle possibilité d'obtenir une annulation d'impositions pourtant dues du seul fait de l'insuffisance de motivation de l'avis qui constituerait une irrégularité de procédure. Cette nouvelle obligation profiterait en définitive aux contribuables qui n'auraient pas respecté leurs obligations fiscales.

Les garanties des contribuables vérifiés ne sauraient être un laissez-passer pour la fraude.

Conclusion

Les administrations fiscales font partie des administrations de l'Etat dont les relations avec leurs usagers se sont longtemps exercées sur la base du principe d'autorité. Au cours des années récentes, elles se sont toutefois engagées dans une mutation culturelle visant à fonder sur une plus grande confiance réciproque le consentement des contribuables à payer leurs impôts.

Le Conseil des impôts a voulu contribuer à cette évolution en cherchant comment continuer à améliorer les relations entre l'administration et les contribuables sans, pour autant, réduire l'efficacité de l'administration fiscale. Au fur et à mesure que ses travaux ont progressé, le Conseil a constaté que, loin d'être antinomiques, la recherche de l'efficacité administrative et celle de l'amélioration des relations entre les contribuables et leur administration fiscale constituent des objectifs remarquablement complémentaires.

Les axes de réflexion proposés par le Conseil s'articulent autour de trois thèmes : celui de la norme fiscale, c'est-à-dire de l'ensemble des textes qui s'imposent aux contribuables en matière de fiscalité ; celui de l'organisation même de l'administration en charge de la fiscalité ; et celui de l'interaction entre les comportements des agents de l'administration et ceux des contribuables.

Notre droit fiscal est indiscutablement trop complexe pour être bien compris par les contribuables. Il convient de commencer à y remédier en étudiant d'urgence comment pourrait être réécrit notre code général des impôts, devenu progressivement quasi-illisible. Par ailleurs, les objectifs poursuivis par le législateur en matière fiscale gagneraient à être mieux précisés dans des exposés des motifs plus étoffés de la loi fiscale. La doctrine de l'administration, c'est-à-dire ses commentaires et ses instructions précisant la portée de la législation, pourrait voir ainsi son importance réduite.

Elle devrait, à tout le moins, être mise à disposition des contribuables sous une forme plus compréhensible et dans des délais plus courts. Enfin, la sécurité juridique serait mieux assurée si la rétroactivité de la loi fiscale était plus strictement limitée.

L'organisation actuelle de notre administration fiscale reste marquée par la distinction historique entre les services chargés de déterminer la base imposable et ceux chargés de recouvrer l'impôt. Ceci conduit trop souvent les contribuables à des démarches inutilement nombreuses. L'échec du projet de réforme visant à unifier ces services ne remet pourtant pas en cause la légitimité de l'objectif d'amélioration des relations avec les contribuables. Les récentes déclarations du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, tendant à rattacher le paiement de tous les impôts dus par les sociétés à la direction générale des impôts et à sécuriser le numéro d'identification fiscale, vont dans le sens souhaité par le Conseil des impôts. Celui-ci approuve les démarches engagées par le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie à cette fin. Il préconise d'approfondir encore ces réformes pour aboutir à terme à un interlocuteur fiscal unique pour toutes les catégories de contribuables, y compris les particuliers. Il convient aussi de souligner que l'amélioration des relations de l'administration avec les contribuables nécessite que les juridictions compétentes en matière fiscale deviennent plus accessibles et que leurs jugements soient rendus plus rapidement.

Toutes ces évolutions ne pourront faire sentir pleinement leurs effets que si les agents de l'administration continuent à mieux intégrer dans leurs comportements le souci de la qualité du service rendu aux contribuables. Le contrat d'objectifs et de moyens conclu entre la direction du budget et la direction générale des impôts incite fortement cette dernière à respecter des normes de qualité, et apparaît donc à cet égard comme une innovation particulièrement opportune. Une telle démarche est inévitablement plus difficile dans le domaine du contrôle fiscal. Néanmoins, tout en

considérant le contrôle comme une des missions fondamentales de l'administration, le Conseil des impôts souhaite que la bonne foi de l'écrasante majorité des contribuables soit mieux prise en compte par l'administration, dont la fermeté à l'égard des fraudeurs avérés doit évidemment être maintenue. C'est pourquoi il propose diverses mesures visant à améliorer les conditions du dialogue entre l'administration et le contribuable contrôlé.

Enfin, concernant l'impôt sur le revenu des particuliers, le Conseil réaffirme l'intérêt qu'il y aurait à rapprocher le moment du paiement de l'impôt de celui de la perception des revenus sur lesquels il est assis. Le système actuel conduit en effet à payer l'impôt sur les revenus de l'année précédente, ce qui peut être une source de difficultés importantes lorsque la situation financière du contribuable a changé de façon significative et non (ou mal) prévue : chômage, départ en retraite,.... Le Conseil tient à souligner que la suppression de ce décalage d'un an n'implique pas nécessairement l'instauration d'une retenue à la source.

Au total, l'amélioration des relations entre les contribuables et leur administration fiscale passe par une évolution progressive des comportements. Pour sa part, l'administration en est aujourd'hui consciente, et doit accompagner cette évolution avec détermination pour ce qui est de la gestion de ses personnels. Le Conseil des impôts, quant à lui, souhaite que soit encouragée cette émergence d'une culture de la qualité, garantie principale de la pérennité d'un service public au service du public.

LISTE DES PERSONNES RENCONTREES

Représentants parlementaires

M. Didier MIGAUD, Rapporteur général des finances de l'Assemblée Nationale

M. Philippe MARINI, Rapporteur général de la Commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation

Représentants des administrations :

M. François VILLEROY de GALHAU, directeur général des impôts,

M. Jean BASSERES, directeur général de la comptabilité publique

Les services de l'Assemblée Nationale

Les services du Médiateur de la République

Les services des administrations suivantes :

- . direction générale des impôts
- . direction générale de la comptabilité publique
- . direction de la prévision
- . direction générale des douanes et droits indirects
- . direction générale des collectivités locales
- . commission supérieure de codification

Représentants des contribuables

Association française des entreprises privées (AFEP) :

Mouvement des Entreprises de France (MEDEF) :

Confédération générale des petites et moyennes entreprises (CGPME)

Institut national de la consommation (INC)

Un groupe de travail, présidé par M. Michel GIORDANO, président de la commission fiscale du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables

Dix-huit organisations représentatives des consommateurs

Editions Francis LEFEBVRE

LISTE DES TABLEAUX

	Pages
Tableau n° 1	Enquêtes relatives aux contacts avec les administrations fiscales..... 12
Tableau n° 2	Parts respectives des différents modes de contact utilisés..... 14
Tableau n° 3	Enquêtes relatives aux contacts avec les administrations fiscales utilisées dans le présent rapport..... 16
Tableau n° 4	Part des entreprises ayant effectué des démarches auprès des administrations fiscales au cours des douze derniers mois..... 17
Tableau n° 5	Modes de contact privilégiés par les entreprises ayant effectué des démarches auprès des administrations fiscales au cours des douze derniers mois..... 18
Tableau n° 6	Modes de contact préférés par les entreprises (1999)..... 19
Tableau n° 7	Attentes des usagers professionnels en termes de mode de contact selon le type de démarche à effectuer (enquête de 1999) et démarches effectuées en 2001..... 20
Tableau n° 8	Réclamations contentieuses reçues par les services d'assiette..... 85
Tableau n° 9	Part des impôts directs locaux dans le nombre de réclamations d'assiette..... 89
Tableau n° 10	Sens des décisions prises sur les réclamations contentieuses..... 92
Tableau n° 11	Quantification de la norme fiscale législative... 97
Tableau n° 12	Nombre de réclamations par impôt en 2000..... 98
Tableau n° 13	Coût de gestion de l'impôt (en % du produit de l'impôt)..... 98
Tableau n° 14	Impositions supprimées depuis cinq ans..... 106
Tableau n° 15	Nombre de dispositifs de sanctions fiscales et pénales prévues par le CGI..... 109
Tableau n° 16	Comparaisons du niveau du taux de l'intérêt de retard dans différents pays..... 112
Tableau n° 17	Importance de la doctrine administrative pour les trois principaux impôts..... 114

Tableau n°18	Nombre d'administrations intervenant dans la gestion des recettes fiscales et sociales.....	129
Tableau n°19	Modalités de déclaration à la DGE.....	140
Tableau n°20	Les indicateurs de qualité (2001-2002).....	189
Tableau n°21	Répartition des montants des droits rappelés à l'issue des contrôles fiscaux en 2000.....	197
Tableau n°22	Situation détaillée du recouvrement fin 2000 des émissions effectuées en 1999 (base : prises en charge = 100.....	205
Tableau n°23	Suites contentieuses des opérations de contrôle	222
Tableau n°24	Activité de la CDIDTCA de Paris.....	235
Tableau n°25	Activité de la Commission de conciliation de Paris.....	236

LISTE DES SCHEMAS

	Pages
Schéma n° 1	13
Schéma n° 2	199
Schéma n° 3	200
Schéma n° 4	201
Schéma n° 5	202
Schéma n°6	203
Schéma n°7	204
Schéma n°8	204

GLOSSAIRE

ADEME	Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie
AFEP	Association française des entreprises privées
AN	Assemblée Nationale
ANAH	Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat
BA	Bénéfices agricoles
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices industriels et commerciaux
BO	Bulletin officiel
BOI	Bulletin officiel des impôts
CAE	Conseil d'analyse économique
CAPEB	Confédération de l'artisanat et des petites entreprises du bâtiment
CDC	Commission départementale de conciliation
CDI	Centre des impôts
CDIDTCA	Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires
CE	Conseil d'Etat
CEDH	Convention européenne des Droits de l'Homme
CFE	Contrôle fiscal externe
CGCT	Code général des collectivités territoriales
CGI	Code général des impôts
CGPME	Confédération générale des petites et moyennes entreprises
CJCE	Cour de justice des communautés européennes
CMU	Couverture maladie universelle
CNIL	Commission nationale de l'informatique et des libertés
Copernic	Application informatique commune aux différentes administrations fiscales
COR	Conseil d'orientation pour les retraites
COSLA	Comité pour la simplification du langage administratif
CRDS	Contribution pour le remboursement de la dette sociale

CSB	Contribution sociale sur les bénéfices
CSG	Contribution sociale généralisée
CSP	Contrôle sur pièce
DC	Décision constitutionnelle
DE	Droits d'enregistrement
DGCP	Direction générale de la comptabilité publique
DGDDI	Direction générale des douanes et droits indirects
DGE	Direction des grandes entreprises
DGI	Direction générale des impôts
DIRCOFI	Direction du contrôle fiscal
DLF	Direction de la législation fiscale
DNVSF	Direction nationale de vérifications de situations fiscales
DSF	Direction des services fiscaux
DVNI	Direction des vérifications nationales et internationales
DVRIF	Direction générale de la région Ile-de-France
ENI	Ecole nationale des impôts
EPIC	Etablissement à caractère industriel et commercial
ESFP	Ensemble de la situation fiscale personnelle
FCAT	Fonds commun des accidents du travail agricoles
FCP	Fonds communs de placement
FCPI	Fonds communs de placement dans l'innovation
FCPR	Fonds communs de placement à risques
FDL	Fiscalité directe locale
FFSA	Fédération française des sociétés d'assurances
FNDS	Fonds national de développement du sport
FOREC	Fonds de la réforme des cotisations patronales de sécurité sociale
GIR	Groupes d'intervention régionaux
IFS	Institute for fiscal studies
IFU	Imprimé fiscal unique
IGF	Inspection générale des finances
INC	Institut national de la consommation
IR	Impôt sur le revenu

IS	Impôt sur les sociétés
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
LFI	Loi de finances initiale
LFR	Loi de finances rectificative
LPF	Livre des procédures fiscales
MEC	Mission d'évaluation et de contrôle de l'Assemblée Nationale
MEDEF	Mouvement des entreprises de France
MEL	Mission d'expertise et de liaisons
MINEFI	Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie
MOA	Mission d'organisation administrative
MQS	Mission qualité de service
PLF	Projet de loi de finances
PLFR	Projet de loi de finances rectificative
PLFSS	Projet de loi de finances sur la sécurité sociale
PME	Petites et moyennes entreprises
RFPP	Revue française de finances publiques
RMI	Revenu minimum d'insertion
RSI	Régime simplifié d'imposition
SGG	Secrétariat général du Gouvernement
SPI	Simplification des procédures d'identification
TCA	Taxes sur le chiffre d'affaires
TF	Taxe foncière
TGAP	Taxe générale sur les activités polluantes
TH	Taxe d'habitation
TIPP	Taxe intérieure sur les produits pétroliers
TLCR	Tax law review comittee
TLV	Taxe sur les logements vacants
TP	Taxe professionnelle
TPE	Très petites entreprises
TSVR	Taxe spéciale sur certains véhicules routiers
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UNAF	Union nationale des associations familiales

UOC	Unité d'organisation et de commandement
URSSAF	Union pour le recouvrement des cotisations de sécurité sociales et d'allocations familiales
VP	Vérification ponctuelle
VSF	Vérification de situation fiscale

LISTE DES ANNEXES

- 1 - Simulation relative à l'imposition des revenus de l'année courante
- 2 - Un exemple de complexité : les nombreux articles relatifs au régime simplifié d'imposition
- 3 - La séparation organique entre services d'assiette et de recouvrement : le point de vue du rapport de la « mission 2003 » (1999)
- 4 - Les réserves de la CNIL face à l'unification des identifiants administratifs
- 5 - Contribution écrite de la Confédération générale des petites et moyennes entreprises (CGPME) relative aux contribuables face à l'administration fiscale, dans le cadre du rapport du Conseil des impôts

ANNEXE 1

Simulation relative à l'imposition des revenus de l'année courante
Impôt sur le revenu - Comparaison entre le système actuel et un système assis sur l'année courante
NB : ajustement à la baisse uniquement, pour les 4 mois à venir

HYPOTHESES : Couple marié 2 enfants (3 parts) ; 1 salaire de 300KF nets en 1997 (pas d'autres revenus) ; événements : chômage de longue durée, puis reprise d'activité au même salaire, avec retour au chômage ; indemnisation Assedic au minimum (57%, dégressivité non prise en compte par simplification) ; barème utilisé : revenus de 1998 (par simplification).

- NB : l'hypothèse correspond à une **hausse de revenu de 57% en 2001 suivie d'une baisse de 24% en 2002** (l'année 2002 correspond à l'hypothèse d'un contribuable confronté à une baisse de revenu en cours d'année (licenciement) succédant à une hausse (reprise d'activité l'année précédente)
- Ajustement en cours d'année en cas d'événement affectant le revenu à **la baisse seulement ; cependant**, cet ajustement à la baisse n'est fait que sur justificatif, **en fonction des revenus prévisibles des 4 mois à venir** (périodicité correspondant à la dégressivité des indemnités Assedic)

Année	1998		1999		2000		2001		2002	
événement Revenu net en KF	néant (emploi) 300		chômage au 1/7 235		chômage permanent 171		reprise au 1/4 268		chômage au 1/4 203	
Systèmes (base)	actuel (N-1)	nouveau (base N)	actuel (N-1)	nouveau (base N)	actuel (N-1)	nouveau (base N)	actuel (N-1)	nouveau (base N)	actuel (N-1)	nouveau (base N)
base avant abattements (revenu de-)	300 1997	300 1998	300 1998	235 1999	235 1999	171 2000	171 2000	268 2001	268 2001	203 2002
net imposable	216	216	216	170	170	123	123	193	193	146
impôt calculé	22,8	22,8	22,8	10,7	10,7	4,7	4,7	17,3	17,3	7,1
1° acompte (15 fev)	7,6	7,6	7,6	7,6	3,6 ¹⁴⁷	1,6 ¹⁴⁸	1,6 ¹⁴⁹	1,6	1,6	2,9
2° acompte (15 mai)	7,6	7,6	7,6	7,6	3,6	1,6	1,6	3,6 ¹⁵⁰	1,6	2,1 ¹⁵¹
3° acompte (15 sept)		7,6		-4,5 ¹⁵²		1,6	1,6	3,6		2,1
solde (15 sept)	7,6	0,0	7,6	0,0	3,6	0,0	0,0	0,0	14,2	8,5
(total éch sept)	7,6	7,6	7,6	-4,5	3,6	1,6	1,6	3,6	14,2	10,6
impôt effectivement payé	22,8	22,8	22,8	10,7	10,8	4,8	4,8	8,8	17,4	15,6
ratio impôt payé/sal net	7,6%	7,6%	9,7%	4,6%	6,3%	2,7%	1,8%	3,2%	8,5%	7,7%

¹⁴⁷ Modification effectuée compte tenu de la baisse de revenu (N-1 par rapport à N-2)

¹⁴⁸ Modification demandée compte tenu du revenu prévisible en N.

¹⁴⁹ Anticipation de la baisse d'impôt liée à celle du revenu (N-1 par rapport à N-2)

¹⁵⁰ dans l'impossibilité de justifier une situation particulière, les acomptes sont calculés selon l'impôt payé au cours de l'année précédant les derniers ajustements (N-2)

¹⁵¹ Modification demandée compte tenu de la nouvelle situation (chômage le 1/4)

¹⁵² Modification demandée compte tenu de la nouvelle situation(chômage le 1/7)

Observations : au cours des années 1999 à 2002, le ratio impôt payé/salaire net est compris entre 2,7% et 7,7% dans le nouveau système, contre **1,8% à 9,7% dans le système actuel** (le niveau de départ est 7,6%). En cas de reprise d'activité - et donc de hausse de revenu - le nouveau système s'ajuste plus rapidement - en toute logique - que le système actuel, qui bénéficie alors du double décalage décrit par ailleurs.

- en 1999 : la baisse de revenu est impossible à prendre en compte (à l'instant T) dans le système actuel. Le nouveau système aboutit à une restitution en septembre ; en 2000 : la baisse de revenu est mieux prise en compte dans le nouveau système
- en 2001 : la reprise d'activité et la hausse de revenu conduisent à un paiement excessivement minoré dans le système actuel (1,8% du revenu net), défaut largement atténué par le nouveau système (3,2% car les acomptes sont égaux au tiers de l'impôt payé en 1999, sauf justificatif pour les 4 mois à venir) ; ici : reprise à la fin du 21^o mois (mars) de l'événement, d'où application des acomptes payés en N-1 en mai (dernière situation Assedic justifiée au 1/11/2000, valable jusqu'en février).
- en 2002, le système actuel conduit à un ratio de 8,5%, supérieur à celui résultant d'une activité normale (7,6%), du fait du double décalage, qui conduit à une échéance de septembre représentant plus de 82% de l'impôt à régler. Le nouveau système tient mieux compte de la situation, malgré le solde dû sur N-1 lié au non ajustement des acomptes à la hausse.

ANNEXE 2

Un ensemble de complexité : les nombreux articles relatifs au régime simplifié d'imposition

CGI		Annexe II	Annexe III	Annexe IV
<u>302 septies AI (TVA)</u>	→	242-O C.I.2 et 3 ↓ ↓		
art. 287 (3)	←	204 ter A ↓ 242 septies J		
	→	242 sexies à 242 septies L		
	→	267 quinquies à 267 septies		
	→	art.383 ter		
<u>art.302 septies Abis (BIC)</u>	→	art.38 bis ↓	→art.38	
art. 206	←	art.53 A ↓ ↓	→ art. 38 à 38 B ↓ art.38 ter à 38 quater decies	
art. 1763 A	←	art.50 O ↓ art.172 et 175	→ art.53 à 97 et art.38 sexdecies	
	→	art.267 septies A		
	→	art.267 septies C	→art.38-3	
	→	_____	→ art.46 ter decies F à art. 46 terdecies H	
<u>art.302 septies A ter A</u>	→	art.239 quater A —	_____	→ art. 4 L A
	→	_____	art.38 sexdecies OOA art.38 sexdecies OOB	

--	--	--	--

ANNEXE 3

*La séparation organique entre services d'assiette et de recouvrement :
le point de vue du rapport de la « mission 2003 » (1999)*

« (...) Cette distinction juridique (la séparation des ordonnateurs et des comptables) ne justifie nullement une séparation physique entre les services en charge des deux fonctions, et encore moins une séparation entre deux administrations différentes. Le service de la redevance de la direction générale de la comptabilité publique ainsi que les services de la direction générale des douanes et des droits indirects, ne connaissent pas cette séparation. La direction générale des Impôts comporte en son sein des services d'assiette et des services de recouvrement. Les URSSAF ne font aucune distinction dans leur organisation entre les agents qui en sont chargés. C'est également le cas des administrations fiscales de tous les pays développés ; et la raison en est que la réalité est actuellement très différente de ce qu'elle était au temps des fermiers généraux.

D'abord parce que de nombreux impôts sont autoliquidés, c'est-à-dire que le contribuable calcule lui-même ce qu'il doit, aux termes de la loi, et déclare ses bases d'imposition en même temps qu'il s'acquitte de son impôt. Il n'y a pas là de service d'assiette à proprement parler, mais un service unique qui réceptionne la déclaration et le paiement, et procède à un contrôle a posteriori. C'est le cas pour la TVA, l'impôt sur les sociétés, les taxes assises sur les salaires, l'impôt sur la fortune.

Les autres impôts font l'objet d'un calcul par l'administration et donnent lieu à l'émission d'un « rôle » (qui se matérialise pour le contribuable par l'avis d'imposition) sur la base d'une déclaration (impôt sur le revenu) ou d'une évaluation administrative (taxe foncière, taxe d'habitation). Mais encore faut-il savoir ce qu'on appelle un rôle. Cette notion avait un sens lorsque l'administration dite « d'assiette » procédait elle-même au recensement des bases d'imposition, en établissait les « rôles », et les transmettait sous forme de listes aux trésoriers, qui les prenaient en charge, et sous forme de rôles individuels aux contribuables. Il n'y avait pas dans ce cas de contrôles a posteriori.

L'application de cette notion aux impôts déclaratifs est en revanche assez artificielle. Dans ce cas en effet, les « services d'assiette » ne font en réalité que procéder dans un premier temps à l'enregistrement et au calcul de l'impôt dû, sur la foi des déclarations. (...)S'il y a des « rôles » émis directement par l'administration, ils se limitent à proprement parler d'une part aux impositions émises par les services fiscaux à la suite de contrôles, d'autre part aux impositions foncières, qui portent sur des bases recensées et non déclarées.

Quant aux risques déontologiques qui peuvent se présenter, ils ne portent que sur des cas particuliers, et le plus souvent à l'intérieur de chaque service (dégrèvements de complaisance accordé par les services d'assiette, délais de complaisance accordés par les services de recouvrement ; absence de mise en recouvrement d'un rôle par un agent d'assiette, ou demande indue d'admission en non valeur par un agent de recouvrement). Toutes les organisations qui ont ce type de problème le règlent par un contrôle interne rigoureux. »

ANNEXE 4

*Les réserves de la CNIL face à l'unification des identifiants
administratifs*

1. L'hostilité de la CNIL à l'unification des identifiants
administratifs

La CNIL s'est prononcée à plusieurs reprises sur la question de la création d'identifiants communs à plusieurs administrations. Dans sa délibération du 26 juin 1999, elle a statué sur une disposition de la loi de finances du 30 décembre 1998 qui autorisait l'administration, dans certaines conditions, à utiliser le NIR. Elle a rappelé à cette occasion les considérations qui avaient conduit à sa propre création en citant le rapport du conseiller d'Etat TRICOT (1975) : « *plus l'identifiant sera commun à de nombreux services de l'Etat, des autres collectivités et des grandes entreprises, plus il y aura à la fois de commodité à interconnecter et le désir de le faire* ». La CNIL ajoute que, « *de telles interconnexions, en permettant l'appariement de multiples données concernant les mêmes personnes sans leur aval, peuvent conduire à une connaissance approfondie de leur situation personnelle* ».

La création du numéro SPI est conforme à cette doctrine, qui tend à l'utilisation d'un identifiant par administration afin de limiter les possibilités de recoupements de fichiers.

2. Des réserves particulières liées au caractère signifiant du NIR

Cette position de principe de la CNIL est renforcée par les réserves particulières qu'elle nourrit concernant le NIR. Selon elle, « *les caractéristiques de l'identifiant NIR, particulièrement signifiant à la différence de la plupart des identifiants étrangers, induisent le risque de sélections immédiates de catégories entières de population sur la base de certains des champs composant le numéro, notamment ceux qui correspondent à la naissance à l'étranger et au département ou pays de naissance (...)* En toute hypothèse, son utilisation non contrôlée risque d'entraîner des traitements non personnalisés des situations individuelles, voire l'engagement d'actions selon des critères discriminants et par suite non légitimes ». La CNIL conclut

sa démonstration en affirmant que « *notre histoire nationale, même la plus récente, offre des illustrations concrètes de troubles imprévus et de dérives individuelles* ».

ANNEXE 5

Contribution écrite de la Confédération générale des petites et moyennes entreprises (CGPME) relative aux contribuables face à l'administration fiscale, dans le cadre du rapport du Conseil des impôts

Mettre ici la Lettre de la CGPME

Commencer ici la 1^{ère} page de la note de la CGPME

Sommaire détaillé

Introduction	7
Chapitre introductif : Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables : état des lieux	11
1. - Les contacts entre l'administration fiscales et les contribuables	13
I. - Les particuliers	13
A. - Le nombre de contacts entre les contribuables et l'administration fiscale : chaque année, un à deux contribuables sur cinq	14
B. - Les modes de contact utilisés : la prédominance statistique des déplacements	16
C. - Les motifs des démarches : réclamations et demandes de rectifications.....	17
D. - Le jugement des contribuables sur la qualité de leurs contacts avec l'administration fiscale : un constat plutôt positif.....	17
II. - Les entreprises.....	18
A. - Le nombre de contacts : chaque année, une entreprise sur deux.....	19
B. - Les modes de contacts effectivement utilisés différent sensiblement de ceux souhaités par les entreprises.....	20
C. - Les résultats des démarches des entreprises auprès de l'administration fiscale : une satisfaction d'ensemble malgré quelques mécontentements	23
2. - Les attentes des redevables de l'impôt sur le revenu vis-à-vis du système fiscal.....	28
I. - Les attentes des contribuables concernant l'impôt sur le revenu.....	28
A. - La déclaration de revenus.....	29
B. - Le paiement de l'impôt.....	30
II. - Les redevables de l'impôt sur le revenu face à l'administration fiscale.....	32
A. - Des contacts variés.....	32
B. - La confrontation des contribuables à des erreurs de la part de l'administration fiscale.....	33
C. - Le recours aux nouvelles technologies dans les relations entre l'administration fiscale et les contribuables	34
III. - Synthèse des résultats du sondage.....	34
3. - Propositions pour supprimer le décalage d'un an entre la perception des revenus et leur imposition.....	36
I. - Les obstacles au passage au système de la retenue à la source	36

II. – La suppression du décalage d’un an entre la perception des revenus et leur imposition constituerait un premier pas vers un système de retenue à la source	37
Chapitre 1 : La qualité de la norme fiscale	40
1. - Les conditions d’élaboration de la norme fiscale sont peu propices à l’amélioration de sa qualité.....	42
I. – Les règles qui s’imposent au législateur national afin d’assurer l’intelligibilité de la loi fiscale demeurent relativement lâches.....	42
A. – Le récent principe constitutionnel « d’accessibilité et d’intelligibilité » de la loi n’a fait l’objet que d’une application limitée à ce jour.....	42
B. – La procédure d’examen des lois de finances au Parlement est dominée par le souci de l’urgence, ce qui ne favorise pas l’amélioration de la qualité de la norme.....	44
C. – L’évaluation de la norme fiscale est absente de la pratique française	48
II. – La place croissante prise par le droit communautaire en matière fiscale n’a pas contribué à améliorer la qualité de la norme	49
A. – L’impact croissant du droit communautaire dans le domaine fiscal	49
B. – Les imperfections propres au droit communautaire	50
III. – Les contribuables sont insuffisamment associés à la réflexion sur la norme fiscale.....	51
A. – La consultation des contribuables-entreprises par le biais de leurs représentants est fréquente mais pas systématique.....	51
B. – Les particuliers rarement consultés, faute de représentants spécifiques	54
2. - La codification actuelle du droit fiscal ne garantit plus l’intelligibilité et l’accessibilité à la norme	58
I. – La problématique générale de la codification : privilégier l’accessibilité et l’intelligibilité de la norme	58
II. – Le code général des impôts est devenu largement inintelligible.....	59
A. – Un vocabulaire parfois désuet.....	59
B. – Une rédaction souvent obscure.....	60
C. – Des articles longs qui ont parfois perdu leur cohérence.	60
D. – Des renvois innombrables dont l’usage systématique nuit à la lisibilité du texte	62
III. – La norme fiscale est difficilement accessible.....	64
A. – La logique de la structure interne du code général des impôts s’est effacée.....	64
B. – Le Code général des impôts ne comprend pas la totalité des impositions.....	65
3. - Le degré de sécurité juridique en matière fiscale est encore perfectible	68
I. – La stabilité de la loi fiscale peut être améliorée.....	68

A. – Un droit fiscal ponctuellement instable.....	68
B. – La rétroactivité des normes fiscales est encadrée même si son principe peut être contesté.....	69
II. – Le foisonnement de la doctrine administrative est préjudiciable à la sécurité juridique des contribuables.....	74
A. – La doctrine est, en principe, un simple commentaire de la loi.....	74
B. – La doctrine administrative se distingue parfois de la loi fiscale.....	75
C. – Les articles L80 A et B du LPF garantissent la sécurité juridique des contribuables en cas de contradiction entre la loi fiscale et la doctrine administrative.....	77
III. – Le système fiscal français offre un degré de sécurité juridique, malgré tout, plutôt satisfaisant.....	81
A. – Le recours au rescrit fiscal reste exceptionnel.....	81
B. – L'utilisation des régimes d'agrément est de plus en plus faible.....	82
4. - L'insuffisante qualité des textes fiscaux débouche sur un contentieux fiscal important.....	86
I. – L'analyse de l'évolution du nombre de réclamations contentieuses portées par les contribuables devant l'administration.....	86
A. – Le nombre des réclamations contentieuses a sensiblement décliné au cours des dernières années.....	86
B. – Le nombre de réclamations est souvent lié aux modifications des règles d'imposition.....	91
II. – La réclamation devant l'administration est utile.....	93
A. – Un filtre qui demeure efficace : plus de neuf réclamations sur dix aboutissent à une admission totale de la requête.....	93
B. – Un indice de la complexité croissante de la loi fiscale : le taux de rejet des réclamations a triplé au cours des vingt dernières années.....	93
5. - Propositions en vue d'améliorer la qualité de la norme fiscale.....	97
I. – Moderniser les procédures d'élaboration de la norme fiscale.....	97
A. – Améliorer la qualité du débat public en matière de fiscalité..	97
B. – Evaluer régulièrement la qualité de la loi fiscale.....	98
II. – Rendre la loi fiscale plus facilement compréhensible par les contribuables.....	102
A. – L'écriture de la loi fiscale : valoriser davantage les exposés des motifs afin de mieux connaître la volonté du législateur.....	102
B. – La codification de la loi fiscale : entreprendre la réécriture du Code général des impôts.....	104
C. – La simplification des textes en vigueur : identifier les chantiers prioritaires d'action.....	107
D. – Le commentaire de la loi fiscale : réduire la taille des instructions administratives.....	115
III. – Renforcer la sécurité juridique en droit fiscal.....	117

A. – Encadrer strictement la rétroactivité de la norme fiscale.....	117
B. – Préciser les conditions d’opposabilité de la doctrine administrative.....	120
Chapitre 2 : L’organisation de l’administration et des juridictions fiscales	119
1. - Une administration fiscale cloisonnée	123
I. – Une lecture organique du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables	125
A. – Des origines historiques anciennes.....	125
B. – Une conception maximaliste de la séparation entre les ordonnateurs et les comptables	126
II. – Une organisation malcommode pour les contribuables.....	127
A. – Des difficultés et incompréhensions nombreuses parmi les contribuables.....	127
B. – Un coût de gestion important	130
C. – L’inadaptation des structures administratives aux besoins des contribuables : le cas emblématique de l’impôt sur les sociétés	131
2. - La réforme des structures administratives a été engagée mais demeure inachevée.....	133
I. – L’échec de la « mission 2003 » n’a pas permis la mise en place d’une administration fiscale unique.....	133
A. – La mission 2003 s’est réclamée d’une approche privilégiant le point de vue des usagers	133
B. – Les principales propositions de la mission 2003	136
C. – L’échec de la mise en place de l’administration fiscale unique (mission 2003).....	137
II. – Les réformes de structure entreprises depuis 2000 se sont traduites par des mesures d’importance inégale.....	139
A. – Les grandes entreprises bénéficient désormais d’un véritable interlocuteur fiscal unique.....	139
B. – Les autres expérimentations relatives à un interlocuteur fiscal unique sont moins ambitieuses	149
III. – La nécessaire refonte de l’informatique fiscale n’aboutira qu’en 2008	153
A. – Les défauts de l’informatique fiscale existante	153
B. – Le programme Copernic aboutira en 2008 au « compte fiscal simplifié » pour chaque contribuable	157
3. - L’organisation du contentieux fiscal.....	163
I. – La dualité de juridiction ne perturbe que faiblement l’accès du contribuable au juge fiscal	163
A. – L’origine de la dualité de juridiction en matière fiscale.....	163
B. – La jurisprudence a tendu à simplifier l’accès des contribuables au juge de l’impôt.....	164
C. – Le partage actuel des compétences entre les juridictions apparaît satisfaisant à l’exception du cas du recouvrement.....	166

II. – Le temps du contentieux fiscal est différent de celui du contribuable	169
4. - Propositions pour rendre plus lisible l'organisation de l'administration fiscale	171
I. – Un préalable à la réforme des structures : l'achèvement du programme Copernic	171
II. – Mieux connaître les besoins des contribuables face à l'administration fiscale.....	172
III. – Etendre le dispositif d'interlocuteur fiscal unique aux petites et moyennes entreprises.....	173
A. – Confier à la direction générale des impôts le recouvrement de l'impôt sur les sociétés	173
B. – Généraliser les rapprochements centres des impôts-recettes	174
IV. – Favoriser le rapprochement des cultures des différentes administrations fiscales.....	174
V. – Rendre les juridictions fiscales plus accessibles aux contribuables.....	175
A. – Ajuster la répartition du contentieux entre les deux ordres de juridiction.....	175
B. – Raccourcir les délais de jugement en matière fiscale	175
Chapitre 3 : Les comportements administratifs face aux contribuables	177
1. - La mise en œuvre du contrat d'objectifs et de moyens a influencé positivement les relations entre les contribuables et l'administration fiscale.....	181
I. – Le dispositif mis en place par le contrat d'objectifs et de moyens a privilégié la qualité du service rendu aux usagers.....	182
A. – Les indicateurs de qualité de service	183
B. – La mise en œuvre de la politique de qualité de service	187
II. – Les premiers résultats obtenus apparaissent encourageants	190
A. – Les instruments de mesure ont été mis en place de façon progressive	190
B. – Une nette amélioration de certains indicateurs de qualité	191
III. – Le contrat d'objectifs et de moyens a permis une réelle amélioration de la qualité du service rendu mais reste limité dans son application.....	194
A. – Un bilan satisfaisant malgré des difficultés ponctuelles.....	194
B. – La qualité de service à la direction générale de la comptabilité publique sans démarche contractuelle.....	194
2. - La modernisation du contrôle fiscal passe par la poursuite de l'évolution des comportements administratifs.....	198
I. – Le contrôle fiscal : bilan quantitatif.....	198
A. – Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale.....	198
B. – Nombre de contrôles, droits rappelés et pénalités	200
C. – Les recouvrements effectifs.....	207

D. – Les poursuites pénales suite aux contrôles fiscaux	213
II. – Les droits du contribuable contrôlé sont garantis, depuis 1987, par des règles très protectrices	213
III. – L’administration a mis en œuvre une politique de modernisation du contrôle fiscal	217
A. – L’application mesurée de la loi fiscale	217
B. – L’amélioration de la qualité du contrôle fiscal	218
IV. – Une approche de l’opinion des entreprises face au contrôle fiscal	220
A. – L’étude réalisée en 2000 à la demande du MEDEF montre que les grandes entreprises vivent mieux le contrôle fiscal que les moyennes et petites entreprises	221
B. – Les petites et moyennes entreprises ressentent plus difficilement le contrôle fiscal	226
C. – L’évolution du contentieux fiscal lié aux contrôles met en évidence une acceptation d’ensemble relativement satisfaisante	228
3. -è La culture du dialogue est encore insuffisamment développée	231
I. – Les recours internes à l’administration tendent le plus souvent à confirmer la position de cette dernière	231
A. – Le recours hiérarchique	231
B. – La saisine de l’interlocuteur départemental	234
II. – Le rôle des commissions départementales paritaires est positif mais demeure limité en raison de l’étroitesse de leurs compétences	236
A. – Des institutions originales associant des représentants des contribuables et de l’administration	236
B. – Une compétence qui reste strictement limitée à certaines questions de fait	238
C. – Ces organismes consultatifs remportent un réel succès auprès des contribuables	240
III. – Les autres formes de dialogue entre l’administration fiscale et les contribuables demeurent nécessairement limitées	242
A. – L’utilisation de la transaction est réservée aux seules pénalités	242
B. – Le champ de la médiation est restreint	244
4. - Propositions pour rééquilibrer les relations entre les contribuables et l’administration fiscale	247
I. – Conforter la culture de qualité de service au sein de l’administration fiscale	247
A. – Mieux sensibiliser les agents à la qualité de service dans le cadre de leur formation	247
B. – Développer un système d’évaluation des agents prenant en compte la qualité de service	248
II. – Lutter contre le sentiment d’infériorité du contribuable face à l’administration fiscale	248
A. – Simplifier et clarifier le langage administratif	248

B. – Promouvoir une approche individualisée de l'utilisateur.....	249
III. – Favoriser les solutions non contentieuses de règlement des conflits	250
A. – Améliorer les conditions du dialogue entre l'administration et le contribuable contrôlé	250
B. – Améliorer l'efficacité des recours internes à l'administration	251
C. – Accroître le rôle des commissions départementales des impôts et de conciliation pour favoriser un rapprochement sur toutes les questions qui relèvent de l'appréciation des faits.....	254
Conclusion	253
Liste des personnes rencontrées	257
Liste des tableaux.....	259
Liste des schémas	261
Glossaire	263
Liste des annexes	267
Sommaire détaillé	287
Sondage.....	294

Sondage du Conseil des impôts effectué auprès des contribuables
payant l'impôt sur le revenu

Présentation des résultats

Juillet 2002

Commencer ici (I- Présentation de l'étude)