

**AMELIORER LA SECURITE JURIDIQUE DES RELATIONS ENTRE
L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES :
UNE NOUVELLE APPROCHE**

Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique

Présenté par M. Olivier FOUQUET, président de Section au Conseil d'Etat

Julie BURGUBURU, rapporteur général
David LUBEK, rapporteur général
Sylvie GUILLEMAIN, rapporteur

juin 2008

Lettre de mission



LE MINISTRE

Paris, le 30 OCT. 2007

Monsieur le Président

Comme vous le savez, le Président de la République et le Premier Ministre m'ont confié une mission relative à la lutte systématique contre toutes les fraudes et les pratiques abusives portant atteinte aux finances publiques.

Bien entendu, le renforcement des outils permettant de lutter de manière ciblée contre la fraude fiscale doit s'accompagner d'une attention particulière à la qualité de la relation entre l'administration fiscale et l'ensemble des contribuables.

Dans ce cadre, je souhaiterais que vous animiez un groupe de travail dont les réflexions et propositions porteraient sur les dispositifs susceptibles d'accroître la sécurité juridique en matière fiscale.

J'attacherais du prix à ce que celles de vos conclusions de nature législative qui concernent la procédure de répression des abus de droit me soient présentées dans des délais compatibles avec une insertion dans la loi de finances rectificative pour 2007.

Je vous prie de croire, Monsieur le Président, en l'expression de mes sentiments les meilleurs.

Eric Woerth

Eric WOERTH

Monsieur Olivier FOUQUET
Président de section
Conseil d'Etat
Place du Palais Royal
75001 PARIS

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA FONCTION PUBLIQUE

139 rue de Bercy - Tél. 49 14 8 - 75572 Paris Cedex 12

MEMBRES DU GROUPE DE TRAVAIL

M. Olivier FOUQUET, Président du groupe de travail
Président de Section au Conseil d'Etat

Me Stéphane AUSTRY
Avocat associé CMS –BFL

Mme Martine BETCH
Conseiller à la Cour de cassation

Me Axel DEPONDT
Notaire

M. Jean-Louis GAUTIER
Sous-directeur du contrôle fiscal – DGI

Mme Michèle GINER
Inspecteur des impôts

Me Yann de GIVRÉ
Avocat associé, Société d'avocats Fidal

M. Jean-Pierre LIEB
DGI - Chef du service juridique

Me Gianmarco MONSELLATO
Avocat associé, directeur général TAJ

M. Renaud SALOMON
Conseiller référendaire à la Cour de cassation

Mme Julie BURGUBURU, rapporteur général
Maître des requêtes au Conseil d'Etat, responsable du centre de documentation

M. David LUBEK, rapporteur général
Inspecteur des finances

Mlle Sylvie GUILLEMAIN, rapporteur
Inspecteur des impôts détachée au Conseil d'Etat, Service de recherches juridiques

Le Ministre a confié au Président Fouquet la mission d'animer un groupe de travail « *dont les réflexions et les propositions porteraient sur les dispositifs susceptibles d'accroître la sécurité juridique en matière fiscale* ». Le renforcement de la lutte ciblée contre la fraude fiscale doit s'accompagner « *d'une attention particulière à la qualité de la relation entre l'administration fiscale et l'ensemble des contribuables* ».

Le groupe de travail, composé de membres de l'administration, de représentants de la magistrature et de professionnels de la fiscalité du secteur privé, a procédé à l'audition de personnalités du monde de l'entreprise (directeurs fiscaux, chefs d'entreprise), de conseillers des contribuables et d'agents de l'administration en poste aux divers échelons de responsabilité¹. Ces auditions ont été complétées par l'exploitation de sondages effectués auprès des entreprises, de données, d'articles et de rapports récents sur les relations entre l'administration et les contribuables, ainsi que par des visites dans les services de la DGI².

Les travaux de la commission Aicardi (1986) ont abouti dans la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 à un renforcement substantiel des garanties accordées aux contribuables, tout particulièrement l'opposabilité des prises de position individuelles formelles de l'administration favorables au contribuable, même lorsqu'elles sont contraires à la loi. Les mesures prises à la suite du rapport Gibert³ (2004) pour améliorer la sécurité juridique des entreprises et l'attractivité du territoire ont constitué une nouvelle étape importante dans ce mouvement de sécurisation de l'application du droit fiscal. Le présent rapport s'inscrit dans la même démarche en s'efforçant de couvrir l'ensemble du champ pertinent et de définir les moyens, au delà des garanties offertes aux contribuables, de transformer la psychologie de leurs relations avec l'administration.

D'une manière générale, le groupe a pu constater l'amélioration sensible des relations entre l'administration et les contribuables dans la période récente. Le développement depuis 10 ans du concept d'« administration de service » assorti d'indicateurs relevant d'une approche « clients », la promotion de la pratique du rescrit à la suite du rapport Gibert, le renforcement des voies de recours des contribuables constituent autant de témoignages de l'évolution récente du positionnement de l'administration fiscale. Dans ce contexte, le sondage⁴ effectué fin 2007 auprès de 429 entreprises pour alimenter les travaux du groupe a mis en évidence que 87% des dirigeants d'entreprise et 92% des fiscalistes jugeaient leurs rapports avec l'administration fiscale « *plutôt bons* » ou « *très bons* ».

Dans ce cadre général favorable, le groupe de travail s'est efforcé de cibler les marges de progrès en matière de sécurité juridique, sans se limiter aux relations entre les contribuables et l'administration fiscale⁵. En effet, si seulement 17% des chefs d'entreprise interrogés jugent la sécurité juridique « *plutôt supérieure* » à celle des autres pays industrialisés tandis que 33% l'estiment « *plutôt inférieure* », ce sentiment mitigé résulte :

- de l'instabilité et de la complexité de la loi fiscale en France, première préoccupation des dirigeants d'entreprise et première source d'erreur des petites entreprises et des particuliers ;
- de la méfiance réciproque qui subsiste entre les contribuables et l'administration et qui se traduit notamment dans les difficultés qu'ils rencontrent lorsqu'ils cherchent à obtenir une prise de position de l'administration.

¹ La liste des personnes auditionnées figure en annexe I.

² DGE (direction des grandes entreprises), DVNI (direction des vérifications nationales et internationales) et DIRCOFI (direction du contrôle fiscal) d'Ile de France Est.

³ Rapport au Ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, « *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire* » : Paris, La documentation française, 2004.

⁴ Enquête Taj, compte-rendu de la conférence organisée le 6 décembre 2007 : « *Vers de nouveaux rapports entre l'administration fiscale et le contribuable : quelle sécurité juridique et quelle confiance ?* » commentée à Droit fiscal n° 15, 10 avril 2008, c. 253.

⁵ Des marges de progrès existent cependant encore dans ce domaine : les rapports avec l'administration ne sont jugés « *très bons* » que par 2% des dirigeants d'entreprise et 11% des fiscalistes.

Comment améliorer la sécurité juridique dans les rapports entre l'administration et les contribuables ?

La sécurité juridique a été définie par la Cour de justice des Communautés européennes⁶ dans les termes suivants : « *le principe de sécurité juridique impose la clarté et la précision des règles de droit et des actes individuels qui constituent à un certain moment le cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences et les particuliers leurs activités* ». Cette définition figure implicitement dans la jurisprudence française⁷. Renforcer la sécurité juridique assurée aux contribuables implique donc de rendre suffisamment prévisibles les règles de droit fiscal qui leur sont appliquées.

Pour cela, il est nécessaire d'agir simultanément sur les différentes sources d'insécurité :

- **La production de la norme fiscale et son interprétation par l'administration** : la première source d'incertitude pour le contribuable se situe en effet dans l'instabilité, la complexité et l'effet rétroactif des textes et la tardiveté de leur interprétation par voie d'instructions. Les propositions visent donc à clarifier et stabiliser la norme en encadrant par la Constitution et la loi organique la production des textes et à rendre mieux prévisible par les contribuables son interprétation future par l'administration en poursuivant notamment le développement de la pratique du rescrit (I) ;
- **Les modalités pratiques d'application de la norme** : la relation de méfiance réciproque entre les contribuables et l'administration qui imprègne encore pour partie les opérations d'assiette et notamment de contrôle fiscal constitue en soi une source d'insécurité juridique ; les propositions d'amélioration se situent dans la continuité des orientations déjà engagées pour une « *application mesurée de la loi fiscale* » et une prévention des sources de contentieux en réglant les difficultés le plus en amont possible (II) ;
- **Le jugement du contentieux** : les délais excessifs de jugement du contentieux fiscal conduisent à réduire l'intérêt de la procédure contentieuse et à priver les contribuables de la garantie d'un droit de recours effectif devant le juge ; les propositions visent notamment à raccourcir les délais de traitement (en complément des mesures prises par ailleurs, cf. II, pour agir sur la source du contentieux) (III).

La combinaison de ces différentes pistes de réforme est essentielle pour obtenir des résultats probants : la prolifération de normes complexes conduit inévitablement à des redressements futurs, quels que soient les efforts de l'administration pour appliquer les textes de manière mesurée ; même dans un contexte normatif stabilisé, l'amélioration de la relation entre l'administration et les contribuables, impliquant une transparence accrue de part et d'autre et un meilleur contrôle interne des procédures, s'avère indispensable pour réduire les risques d'erreurs. Enfin, sans la garantie d'un recours effectif devant le juge, la régulation juridique de l'ensemble du dispositif n'est pas assurée.

Le groupe souligne cependant que la principale source d'insécurité juridique relevée par les entreprises interrogées tient dans l'instabilité et la rétroactivité de la norme fiscale, les problèmes éventuels dans la relation avec l'administration n'étant cités qu'en second.

En outre, alors que les efforts entrepris par l'administration fiscale pour aller vers une « administration de service » se sont traduits par une amélioration significative des relations avec les usagers, force est de constater que les recommandations réitérées dans différents rapports issus du Conseil d'Etat, du

⁶ Conclusions de l'avocat général Fintan-Duff, 15 février 1996. En ce sens, CJCE, 16 juin 1993, aff. C-325/91, France c/ Commission § 26., Rec. 1993, p. I-3283.

⁷ Cf. les conclusions de François Sénors sous Conseil d'Etat Ass. 26 octobre 2001, *Ternon*, n° 197018, Lebon p. 497. Conseil Constitutionnel, décision n°2005-530 DC du 29 septembre 2005 loi de finances pour 2006, § 36, Recueil p. 168. Conseil d'Etat Ass., 24 mars 2006, *Sté KPMG* n°288460, Lebon p. 154 et Cass. Plén., 21 décembre 2006, n°00-20.493, Bull 2006, Ass. Plén., n°15.

Conseil des prélèvements obligatoires, de l'OCDE ou d'instituts de réflexion privés, dans le sens d'une simplification et d'une stabilisation de la norme fiscale et notamment des différents dispositifs d'exemption n'ont pas été suivis d'effets et que la situation s'est aggravée.

En la matière, une action politique résolue s'avère indispensable pour garantir un système plus cohérent et résister à la prolifération des normes, parfois issue des demandes des mêmes contribuables qui déplorent par ailleurs la complexité du système fiscal qu'ils ont contribué à alimenter. Toutefois, les engagements politiques régulièrement pris en ce domaine n'ont pas été respectés et risquent de ne pas l'être davantage à l'avenir en l'absence de tout encadrement de la production de la norme.

* *
 *

I. LA NORME ET SON INTERPRETATION

Parmi les sources d'insécurité juridique, l'instabilité de la norme arrive largement en tête des préoccupations des dirigeants d'entreprise : elle est citée par 64% d'entre eux et par 72% des fiscalistes⁸. La deuxième cause citée concerne la « *réticence de l'administration à prendre position sur une question de droit ou de fait lorsqu'on lui en fait la demande* » (42% et 46%) mais cette difficulté est elle-même liée pour partie à l'instabilité normative et à la complexité croissante des textes.

Cette partie aborde successivement ces deux sujets et formule des propositions en matière de simplification et de stabilisation de la norme (A) puis de sécurisation des contribuables par un accès facilité à une doctrine administrative mieux opposable (B).

A. Simplifier, stabiliser et rendre plus cohérente la norme fiscale

1. Simplifier et stabiliser la norme fiscale

L'instabilité et la complexité de la norme fiscale sont les premières causes d'insécurité juridique : les changements fréquents de la loi⁹ et les difficultés qui apparaissent lorsqu'il s'agit de l'interpréter constituent une source de risque pour l'ensemble des contribuables dans leur relation avec l'administration fiscale comme dans l'appréhension de la dimension fiscale d'un projet économique. L'impact de la complexité de la loi sur l'insécurité juridique des contribuables a été explicitement mentionné dans la décision du Conseil Constitutionnel de 2005 censurant le dispositif de plafonnement des niches fiscales¹⁰.

Plus précisément :

- la complexité ne constitue pas en soi une source majeure de difficulté pour les grandes entreprises mais représente un facteur important d'insécurité pour les particuliers et les PME qui n'ont pas la taille critique nécessaire pour disposer de spécialistes du domaine fiscal¹¹ ;
- l'instabilité des textes a pour conséquence une forme de « rétroactivité économique » dans la mesure où un changement de dispositif fiscal ciblé peut modifier de manière substantielle le bilan prévisionnel d'un investissement en cours d'exécution, même lorsqu'il n'y a pas de rétroactivité au sens juridique ;
- la rétroactivité juridique, bien que limitée par la jurisprudence du Conseil Constitutionnel, et l'application des dispositions nouvelles de la loi de finances aux opérations conduites au cours de l'année qui s'achève représentent toujours un risque pour les contribuables.

⁸ Source : enquête Taj précitée.

⁹ En moyenne, environ 20% des articles du CGI sont modifiés chaque année (source : DLF, cf. *infra*). Cet indicateur inclut des modifications de seuil (liées notamment aux mécanismes d'indexations). Un autre indicateur concerne les dépenses fiscales : entre 2000 et 2008, 32 dispositifs ont été créés en moyenne chaque année et 20 supprimés, ce qui représente 52 modifications moyennes par an (12% du stock de dépenses fiscales).

¹⁰ « *Considérant que la complexité de ces règles se traduit notamment par la longueur de l'article 78, par le caractère imbriqué, incompréhensible pour le contribuable, et parfois ambigu pour le professionnel, de ses dispositions, ainsi que par les très nombreux renvois qu'il comporte à d'autres dispositions elles-mêmes imbriquées ; que les incertitudes qui en résulteraient seraient source d'insécurité juridique, notamment de malentendus, de réclamations et de contentieux* » (Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005).

¹¹ Un exemple récent de complexité dans la mise en œuvre d'une mesure simple en apparence est fourni par l'instruction 7 S-3-08 du 11 avril 2008 sur la réduction d'ISF au titre de l'investissement dans les PME, qui comporte 77 pages. Elle se substitue à l'instruction 7 S-2-08 du 21 février 2008 et fait suite à une consultation de la Commission européenne qui a débouché sur une distinction entre deux modes d'utilisation du dispositif, dont l'un est soumis au plafond *de minimis* tandis que l'autre (centré sur l'investissement d'amorçage et dans des PME en expansion) y échappe.

Le tableau ci-dessous récapitule l'évolution dans le temps du nombre de dépenses fiscales (dispositifs dérogatoires) recensés depuis 2000.

Tableau 1 - Nombre de dépenses fiscales

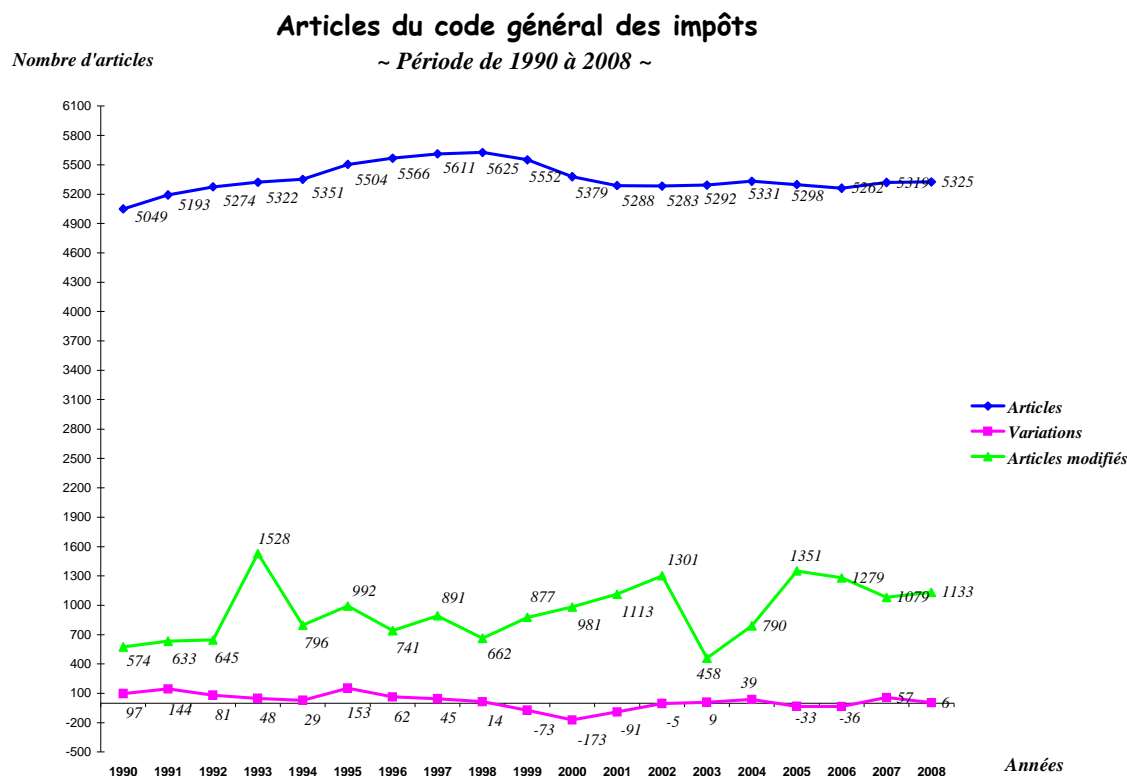
Année	Nombre de dépenses fiscales	Nombre de dépenses fiscales créées	Nombre de dépenses fiscales supprimées
PLF pour 2007	484	88(*)	24
PLF pour 2008	509	53	28

Source : DLF

* Dont 39 correspondent à des exonérations d'impôts locaux qui existaient déjà auparavant mais n'étaient pas prises en compte dans les dépenses fiscales.

Ce tableau ne tient pas compte des autres types de modification législative, très nombreuses, consistant soit à modifier des dépenses fiscales existantes soit à modifier des éléments d'assiette ou de taux n'entrant pas dans le champ des dépenses fiscales. Le graphique suivant, qui représente les modifications annuelles d'article du code général des impôts (CGI) recensées depuis deux ans, témoigne de manière plus large de l'instabilité de la loi fiscale : environ 20% des articles du code sont modifiés chaque année. Même si certaines de ces modifications s'expliquent par l'indexation de certains seuils numériques, l'écart entre le nombre minimal (458) et maximal (1 528) de modifications annuelles donne une idée de l'impact de l'activisme législatif.

Source : DLF



A la suite du rapport Gibert, l'engagement a été pris en 2004 de limiter à cinq ans au plus la durée de vie des dispositifs incitatifs lors du vote de la loi, à ne pas les modifier avant leur terme et à subordonner leur prolongation à un bilan de leur efficacité. Cet engagement peut se lire de deux manières : il permet, d'une part, de sécuriser le contribuable en lui garantissant une certaine stabilité dans le temps des dépenses fiscales auxquelles il peut avoir recours mais il constitue, d'autre part, une incitation à évaluer, à l'occasion de leur renouvellement, les dispositifs existants.

A contrario, l'absence de toute précision sur la durée de vie d'un dispositif peut être considérée comme une source d'incertitude (la modification étant possible dès l'année suivante) mais elle permet aussi à certaines dépenses fiscales de perdurer sans être jamais évaluées.

On relèvera cependant que cet engagement purement moral n'a pas été respecté (cf. *infra*). En pratique, on constate ainsi que :

- des mesures d'une importance majeure pour l'attractivité fiscale du territoire, telle la récente réforme du crédit impôt-recherche¹², ne sont accompagnées d'aucune garantie s'agissant de leur durée de validité ;
- lorsqu'une durée a été fixée initialement, les dispositifs peuvent être reconduits sans étude d'impact¹³.

Une meilleure stabilité des textes implique de s'attaquer aux causes de l'instabilité, qui sont de nature diverse :

- dans un contexte où la marge de manœuvre laissée aux administrations pour accroître les dépenses budgétaires de l'Etat est réduite, les dépenses fiscales constituent le principal outil des **politiques sectorielles** ; leur nombre s'accroît aussi bien en loi de finances que dans les lois ordinaires¹⁴ ; plus ces mesures sont ciblées de manière à obtenir un effet déterminé, plus elles sont complexes à appliquer et sources d'erreurs potentielles pour les contribuables¹⁵ ;
- les différents acteurs économiques cherchent à obtenir, dans un contexte de multiplication de mesures ciblées, des avantages fiscaux qui leur soient spécifiques ; le **demande sociale** constitue donc une autre source autonome de complexité ;
- les difficultés à évaluer précisément en amont le **coût budgétaire** d'un dispositif fiscal conduisent, en cas de dérive marquée par rapport aux évaluations initiales, à des mesures correctrices qui en limitent l'envergure, au prix parfois d'un effet négatif de « rétroactivité économique » (cf. *infra*) ;
- **la concertation** insuffisamment ouverte et le manque d'études préalables liés à l'élaboration dans l'urgence de certains textes conduisent à des difficultés d'application et à des effets pervers non anticipés, qui nécessitent des modifications ultérieures ;
- le **droit communautaire** en matière d'aides d'Etat peut conduire à modifier un dispositif voté ;
- les innovations issues du monde économique et financier¹⁶ nécessitent l'adaptation des textes existants, conçus dans un contexte différent ;
- enfin, la recherche de recettes ponctuelles destinées à améliorer le solde budgétaire conjoncturel conduit régulièrement à la mise en œuvre, de manière abrupte, de mesures ciblées non concertées qui peuvent bouleverser un régime d'imposition¹⁷.

¹² L'AFII a indiqué à la commission que le CIR rénové constituait un « argument de vente » particulièrement efficace dans le dialogue avec des entreprises étrangères pour l'implantation en France de centres de recherche.

¹³ A titre d'exemple, les cinq régimes privilégiés d'amortissement accéléré (sur douze mois) qui arrivaient à expiration à la fin de l'année 2005 ont été reconduits pour une durée de trois ans sans évaluation.

¹⁴ Parmi les exemples récents, on peut notamment relever la loi de cohésion sociale du 18 janvier 2005, qui comportait 15 dispositions fiscales et la loi du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux, qui contenait 33 dispositions fiscales dont certaines impliquaient des obligations déclaratives à accomplir dans les 60 jours de la publication de la loi.

¹⁵ A titre d'exemple, le crédit d'impôt pour dépenses d'installation de fenêtres à isolation thermique, subordonné à des caractéristiques techniques strictes en matière d'isolation constitue une source importante de difficultés pour les particuliers.

¹⁶ Entrent dans cette catégorie certaines innovations financières (création des stock-options, développement de mécanismes de titrisation) ou encore la modification des normes comptables.

Dans ce contexte, même s'il est impossible d'éviter une adaptation permanente de la norme fiscale, une réduction des causes de l'insécurité juridique pourrait cependant être recherchée dans trois directions : l'adaptation et la simplification des normes existantes (a) ; la stabilité des nouveaux dispositifs pendant une durée annoncée à l'avance afin de sécuriser les anticipations des acteurs (b) ; la limitation des dispositions fiscales adoptées hors loi de finances (c).

a) *Simplifier les textes existants*

Proposition 1 : Lancer une refonte du CGI à horizon de trois ans

Dans un sondage réalisé en octobre 2005 auprès de 1 000 entreprises de 10 pays européens¹⁸, 89% des chefs d'entreprise interrogés considèrent que « *le degré de complexité de la réglementation fiscale* » en France est excessif, ce qui place la France en troisième position, juste derrière l'Allemagne et la Pologne (90% et 91%) et loin devant la Suède (38%), les Pays-Bas (43%) ou le Royaume-Uni (56%). La France arrive par ailleurs en tête lorsqu'il s'agit d'évaluer si la législation devient « *de plus en plus compliquée* » (80%)¹⁹. Or, en l'absence d'indicateur objectif de complexité du système fiscal, la perception subjective des contribuables constitue le seul élément d'appréciation disponible.

La mesure objective de la complexité des textes : une construction difficile

La proposition de construction d'un « *indicateur synthétique de complexité des prélèvements obligatoires* » qui figure dans le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires de mars 2007²⁰ n'a pas eu de suite à ce jour. Elle se heurte à des difficultés méthodologiques : le nombre de lignes ou de mots dans les textes fiscaux, qui constitue l'indicateur le plus communément utilisé, constitue une mesure très imparfaite de la difficulté de compréhension et d'application des textes. Un texte fiscal peut être long du fait même de sa précision, ce qui facilite son interprétation ultérieure et limite le besoin de recours à la doctrine.

A titre d'exemple, le rapport PricewaterhouseCoopers – Banque Mondiale, *Paying Taxes – The global picture* (2006) compare le nombre de pages de la *primary tax legislation* entre 20 pays. Selon cette mesure, le système fiscal français (1 300 pages) n'arrive qu'en treizième position et s'avère nettement moins « complexe » que celui du Royaume-Uni (8 300 pages). L'absence de prise en compte de la doctrine (évaluée à 40 000 pages dans le rapport de l'Institut de l'entreprise sur la gouvernance fiscale²¹) limite cependant la portée de cette analyse.

Le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires recommande, sans fournir de proposition détaillée, de prendre en compte trois types de sous-indicateurs, portant respectivement sur la complexité des obligations déclaratives des contribuables (mesure du temps passé, nombre de pages de déclaration), sur le volume des textes (nombre de mesures nouvelles, nombre de mots dans les textes et les instructions) et sur les réclamations et contestations d'impositions (qui témoignent de la difficulté d'application de la loi).

La complexité des textes existants a fait l'objet de critiques récurrentes²² portant à la fois sur leur volume, leur imbrication (l'importance des renvois ne facilite pas la lecture directe de la loi) et leur

¹⁷ Un exemple récent est celui de la réforme du régime d'imposition des titres de sociétés à prépondérance immobilière (cf. *infra*).

¹⁸ Sondage IPSOS réalisé à la demande de la CCIP.

¹⁹ La tendance à une complexité croissante est cependant constatée dans la plupart des pays, le taux moyen de réponse positive sur cette question s'élevant à 70%.

²⁰ *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, mars 2007, encadré 14, p. 216

²¹ *Propositions pour une réforme de la gouvernance fiscale*, février 2005, p.18

²² Cf. par exemple le rapport de l'OCDE *Tax in France* de juillet 2005, p. 32 qui attribue la complexité à la multiplication des exemptions des assiettes et recommande de simplifier l'impôt en baissant les taux et en élargissant la base taxable ; le *Rapport du Conseil des Impôts sur les relations entre les contribuables et l'administration fiscale* (novembre 2002) qui note (p. 25) que « *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 CGI, devenu progressivement quasi-illisible* » ; les *Propositions pour une réforme de la gouvernance fiscale* de l'Institut de l'entreprise (février 2005) qui fournit des exemples d'« *hermétisme* » du droit fiscal et le rapport particulier du Conseil des prélèvements obligatoires sur la fraude fiscale des personnes physiques et morales (septembre 2006) qui cite la « *complexité normative* » comme l'un des motifs d'erreur et de fraude en matière fiscale.

formulation. Dans ce contexte, la refonte du CGI dans un objectif de simplification contribuerait à l'accroissement de la sécurité juridique à moyen et long terme, même s'il ne faut pas négliger les éventuelles difficultés d'adaptation à court terme, notamment pour les spécialistes de la fiscalité qui sont habitués à la codification et aux textes existants.

La refonte « à droit constant » devrait aboutir à une clarification des textes, s'agissant notamment de la définition et de l'utilisation de certains concepts (dividendes et revenus distribués, sociétés à prépondérance immobilière, PME communautaires, groupe fiscal et groupe économique, entreprise industrielle, notion d'établissement...) ou de certains mots (sociétés « passibles », « soumises » ou « assujetties » à l'IS) et faciliter la revue des dispositifs devenus caducs ou inapplicables. Le sens de ces concepts et de ces termes devrait être harmonisé et lorsqu'ils sont utilisés avec une définition spécifique, celle-ci devrait être précisée. Cette refonte pourrait ainsi être l'occasion d'une réflexion sur le bien-fondé de chaque disposition²³, conduisant le cas échéant à une réforme fiscale de grande ampleur.

Il ne faut pas se cacher que la refonte du CGI a des implications matérielles considérables pour l'administration, puisqu'elle devra revoir tous ces programmes informatiques, imprimés et autres formulaires.

La mise en œuvre de cette proposition nécessiterait l'intervention d'une cellule dédiée, créée pour l'occasion et pour une durée limitée à la DLF, dotée de moyens humains suffisants, travaillant en concertation avec la Commission supérieure de codification et le Conseil d'Etat. Compte tenu de l'ampleur du travail, il est possible d'envisager des étapes dans le processus de refonte en commençant par la partie législative avant d'aborder la partie réglementaire.

b) Rendre prévisible la durée de vie des nouveaux dispositifs

Proposition 2 : Inscrire dans la LOLF que la loi de finances précise pour chaque nouvelle dépense fiscale la durée de validité du dispositif, durant laquelle il ne pourra être modifié qu'en cas de motif impérieux d'intérêt général, d'adaptations purement techniques ou d'écart significatif par rapport aux évaluations de coûts initiales. Prévoir une mesure transitoire pour les dépenses fiscales existantes dont le terme n'est pas fixé.

A la suite du rapport Gibert, l'engagement a été pris en 2004 de limiter à cinq ans la durée de vie des dispositifs incitatifs lors du vote de la loi et à ne pas les modifier avant leur terme. Sur 2005-2006, seulement 42% des nouvelles dépenses fiscales ont été effectivement bornées dans le temps (cf. tableau 2). L'inscription dans la LOLF d'une telle disposition garantirait la généralisation de cette bonne pratique.

Tableau 2 – Bilan de la mise en œuvre de l'engagement de 2004

	Dépenses fiscales créées	Dépenses fiscales créées et bornées dans le temps	En % du total
Mesures votées en 2005	49	16	33 %
Mesures votées en 2006	48	25	52 %

Source : DLF

Une marge de manœuvre doit être laissée au législateur lorsqu'une dépense fiscale emporte des conséquences non anticipées au moment de son vote (financières²⁴ ou d'une autre nature). Le seul fait d'inscrire de manière obligatoire la durée de vie du dispositif constitue déjà une contrainte, puisqu'une

²³ Par exemple la distinction entre BNC et BIC.

²⁴ A titre d'exemple de dérive financière, le coût du crédit d'impôt pour dépenses d'équipements de l'habitation principale en faveur des économies d'énergie et du développement durable est passé de 2006 à 2008 de 990 M€ à 2 400M€.

modification du texte avant terme nécessitera des explications de la part du gouvernement ; cette contrainte pourrait être durcie en inscrivant dans la LOLF l'interdiction d'une modification substantielle avant terme sans motif sérieux.

Cette disposition ne s'appliquera pas aux textes fiscaux votés en dehors de la LOLF ; on peut néanmoins prévoir que :

- la pratique observée dans le cadre des lois de finances s'étendra naturellement aux autres lois (effet d'exemplarité) ;
- à terme, on peut imaginer que le Conseil Constitutionnel, appliquant le principe de sécurité juridique, pourrait, le cas échéant, condamner les modifications brutales et imprévisibles de dispositifs fiscaux non inclus dans une loi de finances.

La combinaison de cette proposition avec la suivante permettrait de garantir son application à l'ensemble des dépenses fiscales.

On pourrait, en outre, inscrire une mesure transitoire dans la LOLF qui fixerait une durée limitée aux dépenses fiscales existantes dont le terme n'est pas fixé. Le gouvernement serait tenu d'en faire le bilan avant de proposer leur prolongation (cf. la LOLF de 2001 pour les garanties de l'Etat).

L'existence d'un tel dispositif aurait sans doute permis de prévenir la « querelle des niches » dans la mesure où la procédure de limitation de leur durée dans le temps et de réexamen au terme de cette durée aurait entraîné la suppression d'un nombre significatif d'entre elles.

c) Améliorer l'articulation des dispositions fiscales des lois ordinaires et de la loi de finances de l'année

Proposition 3 : Les dispositions fiscales des lois ordinaires cesseraient de s'appliquer au 1^{er} janvier suivant en l'absence de validation par la loi de finances.

Proposition 3 bis : Les dispositions fiscales des lois ordinaires n'entreraient en vigueur qu'après validation par la plus proche loi de finances (initiale ou rectificative).

Proposition 3 ter : Les lois de finances auraient le monopole des dispositions fiscales.

La dispersion des textes dans des projets de loi divers ne facilite pas l'élaboration d'une politique fiscale cohérente. Si le monopole des lois de finances, proposé par le sénateur Marini, paraît, en dépit de son intérêt, difficile à imposer pour des raisons pratiques, il est cependant envisageable d'exiger que chaque disposition fiscale soit reprise en loi de finances soit pour continuer à s'appliquer l'année suivante lorsqu'elle est entrée en vigueur en cours d'année, soit même pour pouvoir être applicable.

La proposition 3, qui s'adapte le mieux à la pratique existante, pourrait prendre la forme de l'inscription dans la LOLF d'un article disposant que « *les dispositions législatives, instituant ou modifiant en cours d'année des impôts ou taxes dont le produit est affecté au budget de l'Etat et qui ne figurent pas dans une loi de finances rectificative, sont validées par la première loi de finances qui suit. A défaut, elles cessent d'être applicables au premier janvier de l'année suivante.* »

Sans instituer un monopole des lois de finances (des textes de nature fiscale pourraient toujours être présentés dans d'autres projets de loi), une telle disposition subordonnerait le maintien en vigueur des nouveaux textes à leur reprise en loi de finances.

Cette proposition permettrait :

- de garantir que la proposition 2 *supra* s'appliquerait à tous les textes fiscaux ;
- de rationaliser la production de textes fiscaux (cohérence assurée dans le cadre de la loi de finances, calendrier stable, tri plus approfondi des propositions).

Le groupe de travail s'est interrogé sur la constitutionnalité d'une telle proposition. Compte tenu des dispositions de l'article 34 de la Constitution, il a été plutôt d'avis que la proposition 3 ter affectait le champ de la loi ordinaire tel qu'il est prévu par cet article dans la mesure où celui-ci se borne à prévoir que la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature, sans faire de distinction entre la loi ordinaire et la loi de finances.

En revanche, dans la mesure où l'article 34 de la LOLF, dont la constitutionnalité a été reconnue, prévoit que la loi de finances « 1. autorise, pour l'année, la perception des ressources de l'Etat et des impositions de toute nature affectées à des personnes morales autres que l'Etat », il lui a semblé que la validation par une loi de finances d'une disposition fiscale figurant dans une loi ordinaire adoptée antérieurement, n'excédait pas le champ de la loi de finances. Il ne s'agirait, somme toute, que de l'application pleine et entière du principe de l'universalité budgétaire.

Toutefois, la loi de finances devrait se borner à valider les dispositions fiscales déjà votées figurant dans une loi ordinaire sans pouvoir les modifier. Il serait contraire au principe de sécurité juridique que des dispositions fiscales déjà entrées en vigueur puissent être modifiées quelques mois après leur adoption. Les dispositions à valider figureraient sur une annexe, leur validation résulterait de leur inscription sur cette annexe.

Dans ces conditions, la proposition 3 qui, à la différence de la proposition 3 ter, n'exige qu'une modification de loi organique, semble plus facile à mettre en œuvre.

Le groupe de travail a été plus hésitant sur la possibilité d'imposer par la seule LOLF la proposition 3 bis, recommandée par le sénateur Marini. Cette proposition séduisante n'affecte certes pas le champ de la loi ordinaire, tel qu'il est prévu par l'article 34 de la Constitution, mais il retarde l'effectivité de la loi ordinaire en tant qu'elle comporte une disposition de nature fiscale : le principe de l'universalité budgétaire suffit-il à justifier cette restriction à l'article 34 par une loi organique ?

2. *Limiter la rétroactivité*

Proposition 4 : Inscrire dans le préambule de la Constitution le principe de sécurité juridique.

Proposition 4 bis : A défaut du principe de sécurité juridique, inscrire celui de non-rétroactivité (de la loi fiscale ?) pour les dispositifs défavorables, dans sa version issue de la jurisprudence du Conseil constitutionnel.

La question de la rétroactivité a fait l'objet d'une étude détaillée dans le rapport Gibert qui signalait que « la France a une réputation particulièrement mauvaise en ce qui concerne la rétroactivité de la loi fiscale ». Le changement rétroactif des règles du jeu fausse les arbitrages des agents économiques (particuliers comme entreprise) et constitue une source d'incertitude, dès la mise en place de nouveaux dispositifs.

Entre 1982 et 1999, 70% des dispositifs rétroactifs étaient favorables au contribuable²⁵. L'incertitude qui résulte d'une possibilité de rétroactivité est cependant fortement critiquée et les contribuables ont

²⁵ Source : rapport Gibert.

une « mémoire longue » pour les dispositifs défavorables (exemple de la réforme des plus-values à long terme en 1997) alors même que ceux-ci sont désormais moins fréquents.

Il est possible, comme le suggérait le rapport Gibert, de distinguer trois types de rétroactivité :

- rétroactivité juridique (« la grande rétroactivité ») : lois de validation destinées à surmonter les conséquences d'une décision de justice²⁶, lois de nature interprétative cherchant à pallier le manque de clarté du dispositif initial ou à en corriger les défauts techniques, rétroactivité remontant jusqu'à la date de l'annonce d'un dispositif antérieur au vote de la loi ;
- rétroactivité liée au caractère rétrospectif de la loi de finances (« la petite rétroactivité ») dont les dispositions s'appliquent aux impôts dus sur les opérations faites au cours de l'année écoulée ;
- rétroactivité économique : modification pour l'avenir d'un dispositif sur la base duquel un contribuable s'est engagé dans la durée en anticipant sa pérennité²⁷.

Le rapport Gibert proposait de :

- ne pas remettre en cause le caractère rétrospectif de la loi de finances s'agissant de l'année écoulée (souplesse nécessaire) ;
- limiter la rétroactivité juridique défavorable aux contribuables à des cas où un intérêt général « suffisant » ou « impérieux » la justifie (en s'inspirant de la jurisprudence du Conseil constitutionnel), soit par une loi constitutionnelle ou organique, soit par un engagement politique solennel ;
- limiter la rétroactivité économique en s'engageant sur la durée d'un dispositif fiscal nouveau (trois à cinq ans en général, avec des adaptations en fonction des caractéristiques du dispositif), par les mêmes moyens que pour la rétroactivité juridique.

Le gouvernement s'était engagé solennellement en 2004 à limiter les lois de validation à des situations où l'intérêt général l'exige et où la mesure paraît proportionnée aux enjeux, sans passer par un texte organique ou constitutionnel.

Si l'usage des grandes lois rétroactives apparaît donc aujourd'hui limité par la jurisprudence du Conseil constitutionnel et celle de la CEDH²⁸ et par la pratique du gouvernement, il n'en demeure pas

²⁶ Leur portée est limitée par plusieurs décisions du Conseil d'Etat et du Conseil constitutionnel. Décision n° 80-119 DC du 22 juillet 1980, Loi portant validation d'actes administratifs, Recueil p. 46 ; Décision n° 99-425 DC du 29 décembre 1999, loi de finances rectificative pour 1999, Recueil p. 168 ; Conseil d'Etat, 28 juillet 2000, M. Tête et Association du « Collectif pour la gratuité contre le racket », n° 202798-202872, Lebon p. 319 ; 23 juin 2004, Société « Laboratoires Genevrier », n° 257797, Lebon p. 256 ; Cass. Ass Plén. 23 janvier 2004, SCI Le Bas Noyer c/ Sté Castorama, Bourdruges et autres c/ Damotte Bull. 2004 Ass. Plén. n° 2

²⁷ Exemple de la loi de 1984 qui a ramené de 25 à 15 ans la durée d'exonération de la TF sur les propriétés bâties pour les immeubles antérieurs à 1973.

²⁸ Une loi de validation ne peut intervenir dans un procès en cours : Cour EDH 9 décembre 1994, Raffineries Stran c/ Grèce ; 28 octobre 1999, aff. 13427/87, Zielenski, Prada, Gonzales c/ France, Rec. A301-B ; sauf la présence d'impérieux motifs d'intérêt général, 23 octobre 1997, aff. 21319/93, 31449/93, 21675/93, National and Provincial Building Society c/ Royaume-Uni, Rec. 1997-VII. En revanche, l'article 6-1 CEDH n'est pas invocable à l'encontre d'une loi de validation fiscale : Cour EDH 9 décembre 1994, n°48/1993/443/522 et 49/1993/444/523, Schouten et Meldrum c/ Pays-Bas, Rec. A304 ; 20 avril 1999, n°41601/98 et 41775/98, Vidacar SA c/ Espagne et Opergrup c/ Espagne ; 12 juillet 2001, n°44759/98, Ferrazzini c/ Italie, Rec. 2001-VII ; Conseil d'Etat 26 novembre 1999, Guénoun, n° 184474, Lebon T. p. 789 ; 12 janvier 2004, SA Cise et SA Erimo, n° 224076, inédite au Recueil ; Cass. Com. 12 juillet 2004, n°1266 FS-PBI Crts Pelat, Bull. 2004, IV, n° 153. Le moyen est seulement applicable en ce qui concerne les pénalités (cf. CE Sect 11 décembre 1987, SCI Rudel, n° 61531, Lebon p. 406) – sauf lorsque la validation a eu pour seul objet de régulariser certains contrôles effectués par l'administration mais ne modifie pas l'appréciation à porter, au regard de la loi fiscale, sur les agissements des contrôles antérieurs à leur publication (CE 17 juin 1998, ministre c/ Paco Rabanne, n° 179443, Lebon T. p. 848). Les lois de validation doivent toutefois respecter les dispositions de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel sur le droit au respect des biens.

moins que l'absence de garantie constitutionnelle fait toujours peser un risque qui affecte la perception de notre système fiscal.

L'inscription dans la Constitution d'un principe de non-rétroactivité a été proposée par le Comité de réflexion et de proposition sur la modernisation et le rééquilibrage des institutions de la V^e République, sous la forme d'une addition à l'article 34 de la Constitution : « *Sauf motif déterminant d'intérêt général, la loi ne dispose que pour l'avenir* »²⁹.

En revanche, le comité de réflexion n'a pas souhaité inscrire dans le préambule de la Constitution le principe de sécurité juridique³⁰, considérant que la jurisprudence du Conseil d'Etat en avait déjà fait un principe général du droit³¹ et que le Conseil constitutionnel était parvenu sur le fondement d'autres principes³² à en faire prévaloir les exigences concrètes.

Mais il faut bien reconnaître que le principe de non-rétroactivité n'est qu'un sous-ensemble du principe de sécurité juridique qui est susceptible d'avoir des implications beaucoup plus larges, notamment s'agissant de l'application rétrospective de la loi de finances à des opérations économiques déjà engagées ou exécutées.

Deux solutions sont donc possibles :

- soit inscrire dans le préambule de la Constitution le principe de sécurité juridique sans y faire figurer celui de la non-rétroactivité des lois ;
- soit se borner à y inscrire le principe de non-rétroactivité qui a des implications juridiques plus limitées.

En tout état de cause, s'agissant de l'application rétrospective de la loi de finances à l'année en cours, une solution peut être trouvée dans l'amélioration de la concertation.

Compte tenu des implications diverses et parfois imprévisibles du principe de non-rétroactivité des lois, le groupe de travail s'est interrogé sur l'hypothèse d'une réforme constitutionnelle qui se bornerait à consacrer le principe de non-rétroactivité pour la seule loi fiscale, étant entendu que cette rétroactivité n'est condamnable que lorsqu'elle porte atteinte aux droits acquis des contribuables, mais non lorsqu'elle leur procure un avantage qu'ils ne pouvaient prévoir.

Il est certain que pour l'image de la France vue de l'extérieur, la consécration constitutionnelle du principe de non-rétroactivité de la loi fiscale apporterait l'image d'une sécurité accrue pour les investisseurs étrangers dès lors que peu d'Etats ont jusqu'à présent consacré un tel principe dans leur système constitutionnel.

Le groupe de travail s'est toutefois demandé quelle serait la justification constitutionnelle de la limitation du principe de non-rétroactivité aux seules lois fiscales.

²⁹ Cette proposition n'a pas été retenue à ce stade par le gouvernement dans son projet de loi constitutionnelle mais elle a été reprise par un amendement d'origine parlementaire.

³⁰ Le comité de réflexion définit ce principe de la manière suivante : « *le fait que les destinataires d'une norme de droit soient en mesure de la comprendre et qu'il soient assurés d'une certaine prévisibilité* ». Cette définition est plus extensive que celle des conclusions de la CJCE (cf. *supra*) qui évoque la « *clarté* » et la « *précision* » des règles de droit sans mentionner leur prévisibilité.

³¹ Cf. note 7.

³² Il s'agit des notions de « *sûreté* » (art. 2 de la DDH) et de « *garantie des droits* » (art. 16. de la DDH), cf. « *La sécurité juridique. Le point de vue du Conseil Constitutionnel* », exposé de M. Dutheillet de Lamothe du 19 septembre 2005. Pour un exemple : décision du Conseil constitutionnel n° 99-421 D du 16 décembre 1999 § 13 concernant la loi portant habilitation du Gouvernement à procéder, par ordonnances, à l'adoption de la partie législative de certains codes.

3. Développer la concertation

Proposition 5 : Engagement du gouvernement de procéder à une consultation ouverte, débutant trois mois avant son dépôt au Parlement, sur tout texte fiscal figurant dans une loi de finances, assortie de la présentation d'une étude d'impact.

Proposition 5 bis : Inscrire dans la LOLF que les dispositions de nature fiscale qui n'auraient pas été annoncées au plus tard trois mois avant le dépôt au Parlement de la loi de finances les contenant (c'est à dire en pratique début juin) ne seraient applicables qu'à compter de l'année suivante, sauf motif d'intérêt général suffisant, urgence ou contrainte budgétaire.

Même si la plupart des interlocuteurs rencontrés reconnaissent que la concertation préalable s'est améliorée, jusqu'à devenir quasi-systématique sur les textes d'impact majeur, cette concertation demeure informelle et limitée à un petit nombre d'interlocuteurs de l'administration. Ceux-ci (notamment le MEDEF et l'AFEP) se chargent de diffuser l'information à leurs adhérents, selon des modalités qui leur sont propres. Dans un sondage réalisé en 2007 auprès de 69 grandes entreprises³³, 33% des chefs d'entreprise (contre seulement 17% en 2000) estimaient avoir connaissance des changements de loi fiscale en cours dans leur domaine d'activité avant l'annonce publique.

L'ouverture d'une concertation plus générale et donc plus transparente en amont :

- permettrait d'identifier avant l'adoption de la loi les délais d'entrée en vigueur permettant aux entreprises de s'adapter³⁴, les éventuelles difficultés d'application et les conséquences aujourd'hui non prévues d'un projet de loi ;
- donnerait aux contribuables concernés le temps nécessaire, avant l'entrée en vigueur de la loi, pour anticiper l'effet des mesures envisagées³⁵ ;
- faciliterait la rédaction anticipée des projets d'instruction de l'administration (cf. *infra*).

La consultation prendrait la forme d'un « livre blanc » : publication sur internet des projets de textes et recueil public des réactions. Cette procédure ne serait pas applicable aux amendements parlementaires.

L'adoption de cette mesure contraindra le gouvernement à lancer la concertation au plus tard au cours du mois de juin et donc à arrêter la liste des mesures fiscales susceptibles de figurer dans la loi de finances un à deux mois plus tôt qu'aujourd'hui. En outre, le lancement d'une concertation plus en amont permettrait de lancer plus tôt la procédure de consultation de la commission européenne (cf. *infra*).

³³ Sondage réalisé en août-septembre 2007 par Ernst & Young sur la gouvernance budgétaire et fiscale.

³⁴ Les délais parfois très brefs laissés aux entreprises pour mettre en œuvre de nouvelles mesures fiscales nécessitant des adaptations informatiques ou comptables font partie des griefs portés à la connaissance de la commission. L'institution par l'article 1^{er} de la LFR 2005 d'un dernier acompte d'IS calculé sur la base du résultat prévisionnel de l'entreprise pour l'exercice en cours a été régulièrement cité comme exemple de ce type de situation.

³⁵ Même en l'absence de rétroactivité, le manque d'anticipation conduit parfois à engager des opérations dans un environnement fiscal modifié au moment de leur concrétisation. Ainsi l'article 26 de la loi de finances 2008, qui a prévu l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés de droit commun des plus- et moins-values sur cession de participation dans les sociétés immobilières non cotées n'a pris effet que pour les cessions réalisées à compter du 26 septembre 2007, date d'annonce de la mesure, ce qui répond formellement à l'objectif de prévisibilité. Pour autant, compte tenu des délais de concrétisation de telles cessions, certaines d'entre elles avaient été initiées avant la communication du nouveau régime d'imposition et ont dû être finalisées sous un régime moins favorable, au risque de remettre en cause la pertinence des options retenues par les contribuables.

4. Améliorer l'information sur la consultation des instances communautaires

Proposition 6 : En cas de concertation sur une mesure, donner des informations sur la consultation des instances communautaires. En cas de mesure votée soumise à la Commission européenne préalablement à leur entrée en vigueur, donner des informations sur l'état de cette consultation.

La prise en compte des contraintes communautaires constitue un facteur supplémentaire de complexité des textes fiscaux. Un exemple récent est fourni par le dispositif de réduction d'ISF pour investissement dans les PME, pour lequel la consultation de la commission a abouti à une scission en deux du dispositif envisagé (cf. *supra*, note 9).

Ce facteur de complexité n'est pas contrôlable par l'administration ou le gouvernement français. Néanmoins, afin de diminuer l'insécurité juridique associée aux décisions communautaires, l'administration pourrait adopter de manière systématique une attitude transparente permettant aux contribuables de mesurer le risque éventuel lié aux décisions de la commission en matière d'aides d'Etat. Aujourd'hui, la précaution est déjà prise de différer l'entrée en vigueur des dispositions jusqu'à la date prévisible d'agrément de la Commission³⁶, sans toutefois informer systématiquement les contribuables de la consultation en cours, alors même que celle-ci peut déboucher sur une modification du dispositif.

Un facteur particulier de risque doit être signalé s'agissant des PME : celui des exonérations fiscales constituant des aides d'Etat mais bénéficiant du régime européen dit *de minimis*³⁷. Dans ce régime qui dispense l'Etat membre de notifier l'aide instituée à la Commission européenne, le cumul de ces aides perçues par le bénéficiaire (y compris exonérations de cotisations sociales et autres dispositifs tels que des subventions) ne doit pas dépasser 200 000 € sur trois exercices fiscaux glissants. La multiplication des dispositifs notifiés sous régime *de minimis* fait courir un risque croissant de dépassement involontaire de ce plafond qui pourrait constituer, le cas échéant, un motif de redressement.

B. Sécuriser l'interprétation de la norme fiscale

En vertu des articles L.80 A et L.80 B du livre des procédures fiscales (LPF), les positions formelles de l'administration sur des questions de droit ou de fait lui sont opposables, y compris lorsqu'elles contreviennent à la loi.

Cette protection du contribuable est plus étendue en France que dans la plupart des autres Etats de l'OCDE³⁸, comme cela a déjà été relevé dans les rapports Gibert et Austray³⁹ (2002) et peut, dans une certaine mesure, être considérée comme l'équivalent en droit fiscal français du principe de « confiance légitime » issu de la jurisprudence de certains pays européens⁴⁰ selon lequel « *les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'ils ont fait naître dans le chef des citoyens* »⁴¹.

³⁶ Par exemple en subordonnant l'entrée en vigueur à un acte réglementaire.

³⁷ Règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006. Ce règlement précise notamment : « *Il convient à cet effet que les États membres concernés, lorsqu'ils accordent une aide de minimis, informent l'entreprise concernée du montant de l'aide octroyée et de son caractère de minimis, en se référant au présent règlement. En outre, avant l'octroi de l'aide, l'État membre doit obtenir de l'entreprise une déclaration concernant les autres aides de minimis qu'elle a reçues au cours de l'exercice fiscal en cours et des deux exercices précédents et il doit vérifier avec soin si la nouvelle aide ne porte pas le montant total des aides de minimis reçues au-delà du plafond applicable.* »

³⁸ La doctrine administrative n'est pas juridiquement opposable en Italie ni en Espagne ; les interprétations publiées dans le *Tax Bulletin* (équivalent du BOI) au Royaume-Uni et les *Revenue rulings* et *Revenue procedures* aux Etats-Unis ne sont pas opposables à l'administration (source : rapport Austray).

³⁹

⁴⁰ Allemagne et Belgique principalement.

⁴¹ Arrêt de la Cour de Cassation belge, 27 mars 1992.

Dès lors, les propositions du groupe visent principalement à perfectionner la mise en œuvre des dispositifs existants, sans en bouleverser l'économie.

La doctrine administrative est produite selon deux modalités :

- à l'initiative de l'administration, pour les instructions et circulaires publiées (1) ;
- sur demande du contribuable, pour les prises de position sur des questions de fait et de droit dans le cadre du « rescrit »⁴² (2).

1. La doctrine administrative « spontanée »

a) La publication des instructions

Proposition 7 : Publier le calendrier prévisionnel de publication des instructions, ouvrir une consultation préalable sur internet et compléter l'indicateur de suivi des délais.

Les entreprises et conseils saluent de manière générale la concertation qui précède la publication des instructions, cette concertation permettant d'aborder et de corriger à la marge les problèmes éventuels d'application de la loi. Si certains déplorent la longueur des instructions publiées, les spécialistes reconnaissent qu'elle constitue la contrepartie inévitable d'une recherche d'exhaustivité dans le traitement des cas particuliers.

Les voies de perfectionnement en matière de publication des instructions concernent principalement l'homogénéité et la prévisibilité des délais.

La DLF dispose à ce jour d'un indicateur d'intéressement qui mesure la proportion de textes d'application (décrets, arrêtés et instructions) pris dans le délai de six mois à compter de l'entrée en vigueur de la loi ; 75 % des textes d'application ont été pris dans le délai de six mois en 2007 (73% en 2006). Pour 2008, l'indicateur a été dédoublé pour suivre spécifiquement la proportion des instructions prises dans le délai de six mois à compter de l'entrée en vigueur de la loi, d'une part, et le délai de publication des textes réglementaires d'application, d'autre part. La cible fixée concernant chacun de ces deux indicateurs est de 80 %.

Ces indicateurs ne suffisent cependant pas à mesurer l'activité de production des instructions : en particulier, ils ne renseignent pas sur le devenir des 20% d'instructions qui n'auront pas été prises dans le délai de 6 mois⁴³ et ne font aucune différence entre les instructions selon leur importance. Or, le retard pris dans la publication de certaines instructions⁴⁴ crée une période d'insécurité durant laquelle les contribuables sont amenés à opter pour des choix pouvant faire l'objet de redressements

⁴² Le terme de « rescrit » ne figure pas en tant que tel dans le LPF. Il peut être utilisé pour désigner les procédures spécifiques prévues par les textes, qui imposent des délais de réponse à l'administration ou, plus généralement, pour l'ensemble des prises de position sollicitées par des contribuables.

⁴³ Un pilotage strict par cet indicateur devrait conduire à renvoyer *sine die* la publication des instructions qui ne sont pas intervenues dans le délai de 6 mois : une fois ce délai écoulé, la date de publication n'a en effet plus aucun impact sur la mesure de l'efficacité de la direction. Ce n'est certainement pas ainsi que la DLF procède, mais cela montre que l'indicateur n'est pas suffisant.

⁴⁴ A titre d'exemple récent d'instructions en attentes, ont notamment été mentionnés le cas du pacte fiscal (dénommé « pacte Dutreil ») qui conduit sous certaines conditions à un abattement de 75% pour le calcul des droits de mutation à titre gratuit lorsque les parts ou actions d'une société transmises font l'objet d'un engagement de conservation ou encore la décote « Breton » instituée par la loi du 26 juillet 2005 sur les augmentations de capital réservées aux salariés dans des sociétés non cotées. La loi n° 2005-1720 de finances rectificative pour 2005 du 30 décembre 2005 a assoupli le régime des salariés impatriés ; elle entraine en vigueur pour l'imposition des revenus 2005 ; l'instruction administrative (5 F-17-07) est parue le 31 décembre 2007.

ultérieurs⁴⁵ : nombre d'entre eux déplorent que dans une telle situation de « vide doctrinal », le doute quant à l'interprétation correcte des textes ne profite pas au contribuable.

Dans ce contexte, les objectifs qui devraient être recherchés sont les suivants :

- compléter l'indicateur d'intéressement portant sur 80% des instructions par un indicateur (assorti de délais bien entendu moins serrés) portant sur 100% des instructions⁴⁶ ;
- rendre plus prévisible le délai de publication des instructions en s'engageant, sur chaque texte voté, sur un calendrier prévisionnel et en communiquant le cas échéant sur les motifs de décalage de ce calendrier ; certains textes ne nécessitent cependant pas d'instructions, dans la mesure où celles-ci ne seraient pas susceptibles d'éclairer un texte simple : la proposition ne s'appliquerait pas à ces textes ;
- rendre transparente la consultation, sur le même mode que pour les projets de loi (cf. *supra*), en publiant les projets d'instruction sur internet ;
- améliorer la compréhension des instructions en répondant de manière synthétique aux principales propositions des organisations sollicitées au moment de leur élaboration, lorsque le sujet le justifie.

La concertation préalable ouverte (cf. proposition 5 *supra*) devrait par ailleurs faciliter la production des instructions en faisant émerger en amont les questions d'interprétation et d'application. En outre, la création d'un « rescrit interprétation » dans l'intervalle séparant l'entrée en vigueur de la loi et la parution de l'instruction permettrait de connaître les positions de l'administration sur certains points importants avant la parution de l'instruction complète (cf. *infra*).

b) La documentation administrative de base

Proposition 8 : Reconstituer une documentation administrative consolidée opposable, publiée sur Internet.

Aujourd'hui, la documentation de référence – y compris pour les vérificateurs de la DGI - est une publication d'un éditeur privé, qui n'est pas juridiquement opposable. La documentation administrative de base, accessible sur internet, n'est plus mise à jour depuis 2002. Les services sont parfois conduits à élaborer leur propre synthèse de la doctrine, au risque de discordances et au prix d'une surcharge de travail liée à la duplication de cet exercice dans différentes structures. En outre, l'absence de mise à jour de la documentation de base conduit à alourdir les nouvelles instructions qui sont obligées de reprendre, pour en faire la synthèse, le contenu des instructions antérieures. Enfin, la documentation administrative de base toujours consultable en ligne peut n'être plus valide lorsque de nouvelles instructions l'ont modifiée pour prendre en compte l'incidence fiscale d'opérations récentes : même si, en principe, cette modification est signalée sur le site AIDA, elle n'apparaît pas toujours.

Cette mesure nécessite la création d'une cellule dédiée à la DGFIP ; elle exige des moyens humains nouveaux (la mise à jour avait cessé en raison de la suppression des dix emplois affectés à la rédaction

⁴⁵ On constate, dans de rares cas, le démarrage d'une concertation qui n'aboutit à aucune publication d'instruction, sans que la communication de l'administration ne permette aux acteurs concernés de comprendre les tenants et aboutissants de ces délais et reports. Un projet d'instruction ayant fait l'objet d'une circulation en juin 2007 sur le « pacte Dutreil » n'a ainsi donné lieu, à ce jour, à aucune publication.

⁴⁶ En cas de difficulté pour régler l'intégralité des situations particulières dans les délais requis, la DLF pourrait publier une instruction traitant la majorité des cas et renvoyer à une instruction complémentaire les quelques points impossibles à traiter dans les délais prévus. Cette situation apparaît préférable à celle d'un « vide interprétatif ».

de la documentation). En raison du rattrapage qu'implique la reconstitution de la documentation, des moyens supplémentaires devraient à titre temporaire être affectés à la cellule. Des collaborations extérieures à la DGFIP ou même à l'administration pourraient, le cas échéant, être utilisées, notamment d'anciens agents de la DLF. Il est à noter que le groupe de travail a reçu sur cette question des observations exprimant un doute sur la capacité de l'administration centrale de la DGFIP à mobiliser aujourd'hui de tels moyens. On peut penser, à l'inverse, que la création de la DGFIP et la réorganisation qu'elle implique, offre des possibilités nouvelles de redéploiement de moyens.

Il s'agit d'une mesure de sécurité juridique pour les contribuables mais aussi pour l'administration. Les vérificateurs rencontrés ainsi que les praticiens du secteur privé regrettent unanimement la cessation de la mise à jour de la documentation de base.

Pour l'avenir, le maintien d'une documentation administrative de base à jour devrait passer par une actualisation en continu de la doctrine publiée sur Internet, qui permettrait de faire l'économie de travaux redondants (écriture d'une instruction puis reprise dans la documentation administrative de base).

2. Les prises de position sollicitées ou « rescrits »

Il existe deux types de mécanismes :

- le rescrit avec réponse obligatoire de l'administration dans un délai donné, l'absence de réponse valant approbation tacite ; il concerne l'abus de droit et un nombre limité d'appréciations de situations de fait ;
- la consultation plus informelle de l'administration (au niveau local ou central, notamment de la DLF ou du service juridique de la DGI ou du ministre saisi de questions écrites par les parlementaires) pour obtenir une position sur un point de droit ou de fait (qui lui est ensuite opposable en vertu des articles L.80 A et L.80 B du LPF).

Faisant suite aux recommandations du rapport Gibert, les rescrits présentant un intérêt particulier et pouvant être anonymisés sont désormais publiés sur le site impots.gouv.fr, quelle que soit leur nature⁴⁷.

a) Homogénéiser la nature opposable des prises de positions de l'administration

Proposition 9 : Fusionner le premier et le deuxième alinéa de l'article L.80 A du LPF pour étendre la garantie contre les changements de doctrine à tous les contribuables, même s'ils n'ont pas fait initialement application de la doctrine administrative, et à toutes les prises de position formelles de l'administration et non plus seulement à celles publiées par voie d'instruction ou de circulaires.

Les impositions primitives et les rehaussements d'impositions primitives bénéficient d'une protection de nature différente : pour les premières, seules les instructions publiées de l'administration sont opposables (second alinéa de l'article L.80 A du LPF) ; pour les secondes, toutes les prises de position formelles de l'administration, quelle que soit leur nature le sont (premier alinéa de l'article L.80 A et 1° de l'article L.80 B du même livre) : réponse individuelle écrite à une question d'un contribuable ou

⁴⁷ A titre d'exemple de la variété des rescrits de nature « générale » (n'entrant pas dans les catégories limitatives du LPF) publiés, on peut citer le rescrit n° 2006/34 du 12 septembre 2006 sur la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens ou le rescrit 2007/56 du 26 décembre 2007 sur le caractère amortissable ou non amortissable des aménagements apportés à un terrain de golf.

même réponse orale si elle peut être attestée devant un tribunal. Ce traitement distinct n'apparaît pas justifié.

En outre, le contribuable qui, dans sa déclaration, n'a pas appliqué l'interprétation doctrinale parce qu'il l'ignorait n'est plus en droit de l'invoquer ultérieurement, même s'il fait l'objet d'un redressement (en dernier lieu CE 26 mars 2008, n°278858, Association Pro-Musica⁴⁸). De même, le contribuable taxé d'office ne peut pas invoquer le bénéfice de la doctrine administrative.

La proposition qui étend le champ de la garantie en remet pas ne cause la notion de prise de position formelle telle qu'elle a été fixée par la jurisprudence.

Tableau 3 – Opposabilité des prises de position de l'administration (article L 80 A du LPF)

Prise de position formelle opposable	Absence de prise de position formelle
Instruction, circulaires et réponses ministérielles publiées, de portée générale constituant une source d'interprétation de la loi	Note interne à la DGI (BOI non publiés au JO « feuilles roses ») (CE, 5 juillet 1991, n° 107258)
Documentation administrative de base (CE, 4 juillet 1986, n° 47410)	Précis de fiscalité
Charte des droits et obligations du contribuable vérifié (art. L. 10 du LPF)	Déclarations ministérielles au cours des débats parlementaires (CE, 22 juin 1984, n° 39978)
Instruction fiscale se référant à une doctrine non fiscale (CE, 30 mars 2007, n° 287600)	La charte du contribuable dite « charte Copé »
Doctrine du ministre compétent pour une taxe de nature fiscale (CE, 3 décembre 1999, n° 181532)	Réponses de l'administration à un organe consultatif (CE, 18 mars 1987, n° 50777)
Les décisions individuelles telles que les réponses de l'administration aux demandes de renseignements	Notices administratives (CE, 3 juin 1983 ; n° 31695)
Prise de position verbale de l'administration (CE, 18 mars 2005, n° 260353)	Fiches de calculs facultatives
	Les imprimés et formulaires de déclaration (CE, 23 novembre 1981, n° 25425)
	Les monographies (CE, 14 mai 1986, n° 49727)
	Tarif microfiché de la Direction des Douanes (CE, 23 novembre 1981, n° 25425)
	Guides pratiques
	Cours de l'Ecole Nationale des Impôts
	Déclaration d'intention du ministre (CAA Nantes, 3 juillet 1996, 94NT00554)
	Documentation d'origine privée (revues spécialisées) (CE, 18 mars 1987, n° 46380)
	Courrier adressé par une association de gestion agréée à un adhérent (CE, 4 décembre 1989, n° 89124)
	Le silence gardé par l'administration

Le groupe de travail s'est cependant interrogé sur l'interprétation de la notion de prise de position formelle qui a paru exagérément restrictive à certains de ses membres. Il a notamment été souligné que les indications données « pour information » par l'administration, telles que celles figurant par exemple sur les imprimés accompagnant les formulaires de déclaration, étaient de nature, en cas d'erreur, à engager la responsabilité, au moins morale, de l'administration à l'égard des contribuables qui avaient légitimement pu croire que les indications données correspondaient à une prise de position.

⁴⁸ A publier au Recueil Lebon.

Le groupe de travail n'a pu approfondir cette question mais il estime dans sa majorité, au delà des améliorations évidentes qu'il propose d'ores et déjà, qu'une réflexion devrait être menée sur le périmètre des prises de position de l'administration que les contribuables ont pu légitimement regarder comme une interprétation formelle de la loi fiscale.

Proposition 10 : Etendre l'opposabilité des prises de positions formelles publiées de l'administration au recouvrement de l'impôt, aux majorations et aux intérêts de retard.

L'opposabilité des prises de position de l'administration ne vaut que pour l'assiette de l'impôt. Elle n'inclut pas le recouvrement, les majorations et les intérêts de retard. En termes de sécurité juridique, cette distinction pose problème⁴⁹.

Il n'est pas proposé d'étendre cette opposabilité aux instructions traitant des questions de procédure en matière de contrôle fiscal, l'article L.10 du LPF qui garantit l'opposabilité de la charte du contribuable vérifié constituant sur ce dernier point une disposition suffisante. Le groupe de travail s'est en revanche interrogé sur la possibilité d'une extension de la garantie aux questions de procédure indépendantes du contrôle fiscal : cette extension, qui apparaît souhaitable au regard de l'objectif de sécurité juridique, n'a pas fait l'unanimité au sein du groupe, en raison des risques accrus de décharge pour vices de procédure.

b) Développer les rescrits assortis d'un délai de réponse contraignant

Proposition 11 :

a) Etendre le recours au rescrit avec approbation implicite au bout de quatre mois (sur le fondement de l'article L.80 B du LPF) à la qualification d'une activité au regard d'une catégorie de revenus professionnels.

b) Incrire dans un texte législatif le « rescrit valeur ».

Les rescrits pour lesquels l'absence de réponse de l'administration au bout d'une durée donnée vaut approbation implicite sont aujourd'hui limités aux cas d'abus de droit (L. 64 B du LPF), à certains dispositifs incitatifs mentionnés à l'article L.80 B (amortissements exceptionnels, entreprises nouvelles, zones franches urbaines, crédit impôt recherche dont le dispositif est nettement amélioré par le projet de loi de modernisation de l'économie, jeune entreprise innovante, pôles de compétitivité, présence d'un établissement stable) et à l'article L.80 C du même livre (caractère d'intérêt général pour les associations) ainsi qu'au « rescrit valeur » institué par voie d'instruction⁵⁰. L'extension du régime d'approbation implicite au-delà d'un certain délai pourrait être envisagée :

- pour certaines opérations délicates à gérer et sources de contentieux, à savoir la définition catégorielle des revenus professionnels (BIC/BNC, IR/IS s'agissant des sociétés civiles) qui détermine les obligations comptables et fiscales de leurs bénéficiaires ;
- pour le « rescrit valeur » dont le fondement aujourd'hui de nature doctrinale est source d'incertitude juridique.

⁴⁹ Cf. Conseil d'Etat, 30 novembre 2001, Dion, n° 234654, RJF 2002, n° 232 et Conseil d'Etat, 27 juillet 2001, SA Agencinox, n° 211758, RJF 2001, n° 1416. Plus récemment, Conseil d'Etat, 6 mars 2007, min c/ Lemarinier, n°270955, RJF 2007, n° 1042.

⁵⁰ L'instruction 13 L-2-98 du 8 janvier 1998 a instauré une procédure dite de « rescrit valeur » aux termes de laquelle un donateur peut obtenir l'accord exprès de l'administration sur la valeur proposée d'une entreprise préalablement à la donation soumise aux droits d'enregistrement. Cette instruction provisoire a été pérennisée par celle du 11 septembre 2006 (13 L-5-06).

En l'état, le groupe de travail n'a pas jugé opportun de proposer la création d'autres rescrits portant sur l'appréciation d'une situation de fait au regard de la règle juridique, dans la mesure où le succès auprès des contribuables des actuels rescrits est loin d'être confirmé. Il lui a paru préférable d'expérimenter une procédure de recours contre les rescrits (cf. proposition 14) afin de vérifier si cette amélioration était de nature à modifier l'image médiocre de la procédure de rescrit chez les contribuables.

Proposition 12 : Créer un nouveau type de rescrit pour l'interprétation d'une loi nouvelle et pour l'application de la règle comptable en matière fiscale, le cas échéant après avis de la Section des Finances du Conseil d'Etat

Un autre type de rescrit pourrait être défini dans deux cas de figure :

- s'agissant de l'interprétation d'une loi nouvelle, lorsqu'il existe une difficulté d'interprétation et qu'aucune instruction n'a été publiée ;
- pour les questions relatives à l'application de la règle comptable en matière fiscale (par exemple sur les règles d'amortissement), qui posent des problèmes aux entreprises dans un contexte d'évolution régulière des normes comptables.

Dans ce cas de figure, en l'absence de réponse de l'administration à la demande de rescrit dans un délai fixé (par exemple quatre mois), le contribuable de bonne foi ne pourrait se voir appliquer aucune pénalité ni intérêt de retard à l'occasion d'un redressement ultérieur. Pour autant, il ne pourrait se prévaloir d'une « approbation implicite » de sa position : un redressement demeurerait possible pour les droits en principal.

Ce nouveau type de rescrit permettrait de ne pas pénaliser le contribuable de bonne foi qui ne dispose pas de tous les éléments nécessaires à la date du dépôt de sa déclaration, sans pour autant contraindre à l'excès l'administration lorsque la production de la doctrine nécessite des délais plus importants du fait de la complexité des sujets traités.

L'esprit de ce dispositif s'apparente à celui de la mention expresse prévu à l'article 1727 du CGI⁵¹.

L'ancien Directeur général des impôts, M. Bruno Parent, avait proposé de consulter la Section des Finances du Conseil d'Etat sur les interprétations les plus délicates de la loi nouvelle données par l'administration avant la parution des instructions. Le Conseil d'Etat avait donné son accord. Cette consultation pour avis ne pose aucun problème déontologique dès lors qu'elle intervient, compte tenu des délais, avant tout contentieux. Par ailleurs la collaboration étroite et fructueuse de l'administration et du Conseil d'Etat au stade de l'élaboration du projet de loi se poursuivrait naturellement au stade de l'interprétation de la loi une fois votée. Les avis du Conseil d'Etat seraient publiés par l'administration avec les rescrits.

Cette proposition a suscité un vif intérêt chez les praticiens. En revanche, elle a généré des réticences de la part de la DLF qui craint que le rescrit pour interprétation de la loi complique l'élaboration des instructions et retarde leur publication : le maintien du système informel actuel (cf. nos observations sous la proposition 13) lui a paru préférable. On peut penser cependant que les avis demandés au Conseil d'Etat seraient de nature à répondre aux objections de la DLF.

⁵¹ « L'intérêt de retard n'est pas dû (...) au titre des éléments d'imposition pour lesquels un contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration ou l'acte, ou dans une note annexée, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie, ou à leur donner une qualification qui entraînerait, si elle était fondée, une taxation atténuée, ou fait état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées »

c) *Perfectionner l'organisation de la fonction de délivrance de rescrits*

Proposition 13 : Renforcer le rôle de la « cellule rescrit » en lui confiant le suivi du traitement des demandes qui sont transmises par son intermédiaire aux services compétents (objectifs et indicateurs sur les délais de réponse).

La création de la « cellule rescrit » à la suite des recommandations du rapport Gibert et la publication de plus de 220 décisions⁵² sur le site impots.gouv.fr entre 2005 et 2007 ont permis d'améliorer la visibilité et l'organisation de la procédure. Le dispositif de rescrit demeure néanmoins sous-utilisé pour plusieurs raisons :

- certaines entreprises et certains conseils se plaignent de la difficulté de l'administration à « prendre position ». Le circuit de « prise de position » est aujourd'hui informel : la décision de saisir le service local, la DLF, le service juridique de la DGI, le cabinet du Ministre ou une autre instance (DGE, DVNI, DSF...) dépend des relations qu'entretient le contribuable ou son conseil avec certains interlocuteurs de l'administration. Le caractère informel du circuit de demande est apprécié par une partie des intervenants mais il apparaît peu lisible à ceux qui ne disposent pas du même degré d'information sur le mode de fonctionnement de l'administration. Sur ce plan, et malgré une répartition des rôles théoriquement plus claire (cf. tableau *infra*), la création de la « cellule rescrit » à la suite du rapport Gibert n'a pas fondamentalement modifié la situation ;
- les entreprises craignent une réponse négative sans possibilité de recours, suivie d'une probabilité accrue de contrôle, et préfèrent donc prendre le risque d'appliquer une interprétation peut-être différente de celle de l'administration, dont il n'est pas certain qu'elle sera contrôlée.

Le tableau ci-dessous récapitule la répartition de la responsabilité des rescrits entre l'administration centrale et les services déconcentrés telle qu'elle résulte de l'analyse de la « cellule rescrit ».

Tableau 4 – Responsabilité du traitement des rescrits

Rescrits traités par l'administration centrale	Rescrits traités par les services déconcentrés
<p>Service juridique :</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Rescrit « abus de droit »</u> : bureaux T2, J2 et AGR (accord tacite au-delà de six mois) - <u>Rescrit « établissement stable »</u> : bureau T2 (accord tacite au-delà de 3 mois) - <u>Rescrit « transmission d'entreprise »</u> : bureau J2 - <u>Rescrit « restructuration d'entreprise »</u> : bureau AGR <p>Sous direction du contrôle fiscal :</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Rescrit « prix de transfert »</u> : bureau CF3 <p><u>Direction de la législation fiscale</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Rescrit général</u> et tout rescrit posant une question nouvelle de droit (consultation de la DLF par les services compétents, y compris pour des rescrits spécifiques) 	<p>Directions des services fiscaux :</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Rescrit valeur</u>, portant sur la transmission d'une entreprise par donation - <u>Rescrit amortissements exceptionnels et entreprises nouvelles</u> (accord tacite au-delà de 3 mois) - <u>Rescrit crédit d'impôt recherche</u> (accord tacite à 6 mois) - <u>Rescrit jeunes entreprises innovantes</u>, (accord tacite 4 mois) - <u>Rescrit entreprises implantées dans des pôles de compétitivité</u> (accord tacite 4 mois) - <u>Rescrit statut organisme d'intérêt général</u> (accord tacite 6 mois) <p>SIE / CDI :</p> <ul style="list-style-type: none"> - <u>Rescrit général</u>, la loi ne prévoit pas de délai spécifique pour répondre à ces questions, cependant

⁵² Consultées par 85 000 visiteurs en 2007. Source : DGI.

la charte du contribuable engage l'administration à répondre aux courriers sous 30 jours (48H pour les courriels).

Les tableaux qui suivent récapitulent les données quantitatives disponibles sur 2007, par grand type de rescrits.

Tableaux 5 et 6 – Données quantitatives sur les grands types de rescrit

2007	Reçus	Traités	Délai moyen de traitement (services déconcentrés) *	Dont services centraux	Dont services déconcentrés	Nombre décisions publiées
L 64 B	22	22		22	0	
Spécifiques	9 818	9 284		76	9 208	
Généraux	4 383	4 493	59,61 j	410	4 083	59
Total	14 223	13 799		508	13 291	59

Rescrits spécifiques (services déconcentrés)		Stock au 01/01	Reçus depuis le 01/01	Traitées	En instance	Délai moyen de traitement (en jours) *
Amortissements exceptionnels	L 80 B 2° du LPF	671	6 182	5 839	1 014	50
Entreprises nouvelles						
Zones franches urbaines	L 80 B 3° du LPF	9	72	60	21	95
CIR						
JEI	L 80 B 4° du LPF	120	521	490	151	98
Pôle de compétitivité	L 80 B 5° du LPF	2	7	8	1	64
Intérêt général	L 80 C du LPF	475	2 961	2 811	624	66

Données disponibles au 11 janvier 2008

9 743

9 208

* Délai indicatif établi à partir d'un échantillon de dossiers. Il est calculé entre la date de réception en service et la date de réponse en direction.

Source : DGI.

S'agissant de la DLF, un indicateur d'intéressement porte sur le délai de réponse aux « demandes de solution » qui constitue une catégorie plus large que les rescrits. En 2007, 69% des réponses ont été fournies dans un délai de six mois. Pour 2008, l'objectif a été fixé à 80%⁵³.

La « cellule rescrit » pourrait voir son rôle renforcé et servir de point d'entrée pour les contribuables souhaitant saisir les services centraux. Elle serait chargée d'attribuer les demandes aux bureaux compétents (ou de retourner directement la demande lorsqu'elle n'est pas suffisamment bien formulée ou que la réponse ne nécessite pas de prise de position nouvelle de l'administration centrale). Elle s'assurerait du suivi des dossiers (délai de réponse, motifs de non réponse).

Ce rôle était prévu par le rapport Gibert mais ne paraît pas être tenu aujourd'hui. Il semble exister une tension entre le souhait des contribuables de disposer d'un service de conseil avec une orientation « clients » professionnelle, ce qui passerait par une organisation *ad hoc* de filtrage et de hiérarchisation des demandes et la situation des quelques contribuables ou conseils qui disposent déjà de points d'entrée efficaces et qui ne souhaitent pas l'instauration d'une formalisation administrative trop contraignante. La faculté de saisir directement les bureaux compétents de l'administration centrale et notamment de la DLF serait donc maintenue en parallèle, mais sans bénéficier des mêmes garanties de suivi que la procédure organisée par la cellule rescrit.

⁵³ Comme pour le délai de production des instructions (cf. *supra*), cet indicateur ne fournit pas de borne pour les 20% de réponses fournies au-delà de 6 mois.

Proposition 14 : Instituer un recours contre les rescrits sur le modèle du référé précontractuel.

Le recours pour excès de pouvoir contre les rescrits est traditionnellement refusé pour deux motifs (cf., s'agissant d'une prise de position de l'administration relative à l'assujettissement aux impôts commerciaux d'une association, une décision récente du Conseil d'Etat, Association Pro-Musica, préc.). La décision de l'administration ne fait, d'une part, pas nécessairement grief selon la manière dont on envisage ses conséquences : l'appréciation fournie pourrait être remise en cause. Elle n'est, d'autre part, en principe pas détachable de la procédure d'imposition susceptible d'être contestée devant le juge de l'impôt : l'exception de recours parallèle fait alors obstacle à la recevabilité d'un recours pour excès de pouvoir à l'encontre de tels actes. Rares sont les cas où cette exception n'est pas soulevée par la jurisprudence : il s'agit essentiellement des décisions négatives prises à l'égard des demandes d'agrément⁵⁴ au motif principalement qu'un tel refus, à la différence en principe d'autres prises de position, conditionne la décision finale⁵⁵.

Toutefois, dès lors que le développement des procédures de rescrit et des demandes de prises de position de l'administration formulées par les contribuables est essentiellement inspiré par des considérations de sécurité juridique, il apparaît de plus en plus difficile de subordonner le dénouement d'un éventuel désaccord entre l'administration et le demandeur à la poursuite d'un contentieux d'assiette. La sécurité juridique recherchée se concilie mal avec l'incertitude qui en résulte, comme l'a déjà souligné le rapport remis au Premier ministre par Guillaume Goulard en 1998 sur le régime fiscal des associations⁵⁶, notamment au regard des exigences du droit au recours effectif.

Se pose alors la question de la procédure la plus adaptée. Le recours pour excès de pouvoir, actuellement adopté en ce qui concerne le contentieux des agréments, n'apparaît pas satisfaisant. Le plus souvent, en effet, la question posée à l'administration à l'occasion d'un rescrit n'est pas seulement binaire, elle impliquera une appréciation, voire l'évaluation d'un montant. L'issue d'un tel recours, c'est-à-dire le renvoi devant l'administration, avec les délais subséquents, souffre ainsi de la comparaison avec le plein contentieux fiscal qui permet au juge de ne pas se limiter à une simple annulation. Compte tenu de l'intérêt qui s'attache en la matière à la réduction des délais, la voie du référé de plein contentieux paraît ensuite la plus indiquée. Les procédures existantes⁵⁷, notamment le référé suspension, présentent en effet des inconvénients, notamment celui du critère utilisé, à savoir « le doute sérieux », qui n'apparaîtrait pas très discriminant dans la mesure où les prises de position sont généralement demandées lorsqu'un tel doute existe.

Il convient donc, si l'on souhaite permettre un recours utile, de le faire au moyen d'une procédure originale, apparentée à celle du référé pré-contractuel en matière de marchés publics⁵⁸. Pour être opérant, un délai devrait être fixé au juge pour statuer (par exemple de quatre mois).

Compte tenu de la surcharge déjà importante des tribunaux administratifs en matière fiscale (cf. *infra*), il ne paraît en revanche pas indiqué d'ouvrir pour le moment un droit général au recours contre toutes prises de position de l'administration sollicitées par le contribuable. L'instauration d'un tel droit au recours, assorti des contraintes de délais propres aux procédures de référé, conduirait, en effet, les tribunaux à délaissier les contentieux liés à des litiges nés et en cours pour statuer sur des litiges futurs hypothétiques. Dans un premier temps au moins, cette nouvelle procédure pourrait donc être limitée

⁵⁴ Conseil d'Etat, Section, 10 mars 1967, SAMAT, au Recueil Lebon p. 113 et Conseil d'Etat, 26 janvier 1968, Maison Génestal, au Recueil Lebon p. 62.

⁵⁵ Voir aussi les décisions de la commission paritaire des publications et agences de presse, Conseil d'Etat, Section, 18 mai 1979, n° 13803, Lallement : RJF 11/79 n° 642.

⁵⁶ « Clarifier le régime fiscal des associations » : Paris ; La documentation française ; 1998. Voir aussi les conclusions de Jacques Arrighi de Casanova sur Conseil d'Etat 30 juin 1997, ministre c/ SA Sectronic, n° 178742 : RJF 8-9/97 p. 511.

⁵⁷ Articles L. 521-1 et suivants du code de justice administrative.

⁵⁸ Articles L. 551-1 et L. 551-2 du code de justice administrative.

aux rescrits dont la procédure est formalisée par le LPP⁵⁹ (y compris ceux proposés par le présent rapport), dont le flux est raisonnable et qui présentent des enjeux importants en matière d'interprétation. Dans le cas du rescrit abus de droit, le juge des référés pourrait demander l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit.

Toutefois, une telle limitation du champ d'application de la procédure risque d'être critiquée par les contribuables pour lesquels la contestation juridictionnelle d'une prise de position formelle de l'interprétation resterait fermée. Un bilan du fonctionnement de cette nouvelle procédure, étudiant notamment les taux de contestation, devra donc être mené afin d'explorer la possibilité d'en élargir le champ d'application (en prenant en compte la circonstance que la notion d'intérêt à agir devrait limiter un afflux trop considérable de recours). L'institution d'une voie de recours juridictionnelle contre les rescrits contribuerait au développement d'un contrôle fiscal *a priori* qui compléterait le contrôle fiscal *a posteriori*.

Enfin, cette procédure se déroulerait en premier et dernier ressort devant le tribunal administratif (le Conseil d'Etat restant juge de cassation).

S'agissant des rescrits en interprétation d'une loi nouvelle ou de l'application de la règle comptable en matière fiscale, le Conseil d'Etat serait saisi directement, compte tenu de l'intérêt qui s'attache à garantir une interprétation uniforme et sans délai de telles dispositions. Toutefois, eu égard à l'importance des questions à trancher, on peut se demander si la voie du recours pour excès de pouvoir qui sanctionnerait, le cas échéant, l'illégalité de l'interprétation de l'administration ne serait pas préférable, même si elle prend plus de temps, dans la mesure où elle permettrait une discussion collégiale dans les conditions habituelles du contentieux. En tout état de cause, cette voie plus longue serait inévitable lorsque le rescrit aura été pris après avis du Conseil d'Etat.

Certains des membres du groupe ont manifesté leur désaccord avec cette mesure en invoquant notamment les difficultés techniques du jugement d'une opération qui n'est présentée qu'à l'état de projet et de la complexité de certains dossiers (s'agissant notamment d'abus de droit).

Proposition 14 bis : Instituer un recours administratif contre les rescrits devant un collège.

A défaut d'un recours juridictionnel contre les rescrits, il serait indispensable d'organiser à l'intérieur de l'administration un recours en la forme administrative contre les rescrits devant un collège.

Ce « collège du rescrit » serait composé de hauts fonctionnaires nommés par le ministre ayant une expérience de la fiscalité mais ne dépendant pas du service qui s'est prononcé sur la demande de rescrit. Ce collège, saisi par le contribuable, procéderait dans un délai bref n'excédant pas deux mois à un nouvel examen de la demande de rescrit. La collégialité de la formation, l'indépendance intellectuelle de ses membres et leur expérience seraient de nature à garantir au contribuable une vision moins engagée que celle du service.

Proposition 14 ter : Insituer un recours administratif contre les rescrits devant le comité du contentieux fiscal et douanier ou, s'agissant du rescrit abus de droit, devant le comité consultatif pour la répression des abus de droit.

A défaut de créer un « collège du rescrit », il serait possible d'utiliser des organismes existants en orientant les appels contre les décisions de rescrit devant le comité du contentieux fiscal et douanier (cf. *infra* la proposition 46 le concernant par ailleurs) ou, en cas de rescrit abus de droit, devant le comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'inconvénient de cette proposition serait de donner un pouvoir de décision à des organismes jusqu'à présent purement consultatifs, dans lesquels

⁵⁹ Distingués des positions générales de l'administration prises sur le fondement de l'article L. 80 B, 1° du LPP.

l'administration n'est guère représentée que par le rapporteur. Cela reviendrait à instituer des « pré-juridictions ».

Dans ces conditions, le groupe de travail réaffirme sa préférence pour le recours juridictionnel prévu par la proposition 14 qui a l'avantage d'anticiper sur un éventuel contentieux et d'assurer ainsi la meilleure sécurité juridique.

* *
*

II. LES RELATIONS AVEC L'ADMINISTRATION

L'ensemble des interlocuteurs rencontrés soulignent les progrès intervenus dans les relations entre l'administration fiscale et les contribuables (notamment s'agissant des grandes entreprises à la suite de la création de la DGE), ainsi que les limites de ces progrès s'agissant du contrôle fiscal, pour lequel la relation comporte toujours une part de méfiance réciproque. Celle-ci s'explique par divers éléments :

- la « culture » de l'administration et la formation des agents ;
- l'expérience passée qui tend à modeler les perceptions des contribuables même lorsque des évolutions sont intervenues depuis ;
- des procédures de vérification exhaustives et ponctuelles, vécues comme d'autant plus « intrusives » qu'elles sont rares et qu'elles interviennent entre des périodes longues sans interaction entre l'administration et le contribuable.

Les propositions portent donc sur la formation des agents (A), les relations avec les contribuables en-dehors du contrôle fiscal (B), le déroulement du contrôle fiscal (C), la procédure d'abus de droit (D) et les voies de recours permettant de limiter le contentieux (E).

A. Favoriser l'appréhension par les agents des enjeux propres à l'entreprise

1. *Faire évoluer la formation des agents*

Proposition 15 : Introduire dans le cursus de l'ENI des intervenants extérieurs à l'administration fiscale (magistrats, professeurs d'université, avocats, fiscalistes d'entreprise ...).

Le cursus de l'ENI est constitué à ce jour uniquement de formations dispensées par des agents du ministère des finances. L'ouverture à d'autres intervenants apparaît souhaitable à l'ensemble des interlocuteurs de la commission. Elle faciliterait le dialogue ultérieur entre les vérificateurs et les entreprises.

Proposition 16 : Etendre la durée du stage en entreprise dans le cursus de l'ENI.

L'introduction d'un stage d'une semaine en entreprise constitue un progrès mais sa durée limitée ne permet pas de réelle immersion des stagiaires et limite son intérêt pour l'entreprise elle-même. L'extension de sa durée permettrait aux futurs vérificateurs de mieux comprendre les enjeux de la gestion de l'entreprise dans l'ensemble de ses dimensions. Certes, les élèves recrutés par le concours externe ont fréquemment suivi des cursus universitaires impliquant des stages en entreprise. Mais cette situation est moins fréquente pour les élèves recrutés par le concours interne.

2. *Renforcer la qualification des vérificateurs*

Proposition 17 : Renforcer la qualification des vérificateurs en assurant de manière systématique, chaque fois que c'est utile, un « binôme » lors de leurs premières vérifications.

Les jeunes vérificateurs, même s'ils ont reçu une formation générale de bon niveau à l'ENI, sont parfois démunis lors de leur première vérification : ils risquent de négliger des sujets importants et de rattraper le déséquilibre qu'ils ressentent par des redressements excessifs sur d'autres postes. Compte tenu des enjeux associés aux vérifications, une formation pratique spécifique dédiée à ces vérificateurs, sur le modèle de ce qui est pratiqué dans les directions nationales, serait justifiée, afin de leur donner les outils nécessaires pour qu'ils se trouvent dans une situation moins « asymétrique » face aux entreprises.

B. Développer une relation suivie de confiance entre l'administration et les contribuables

Les engagements du programme « pour vous faciliter l'impôt » (PVFI), lancé à l'occasion du contrat de performance 2003-2005 de la DGI et de la DGCP, font l'objet d'un suivi régulier de la part des directions concernées, désormais fusionnées au sein de la DGFIP. L'ensemble des interlocuteurs du groupe ont salué les progrès majeurs réalisés par l'administration dans les cinq dernières années. Le sondage Taj réalisé auprès des dirigeants d'entreprise montre en outre que 87% d'entre eux considèrent les relations avec l'administration fiscale comme bonnes ou très bonnes (92% pour les fiscalistes d'entreprises).

1. Poursuivre l'extension du modèle de l'interlocuteur fiscal unique

Proposition 18 : Poursuivre l'extension de « l'interlocuteur fiscal unique » pour l'ensemble des PME et des particuliers.

La création de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) a été particulièrement appréciée par les grandes entreprises : l'image de cette direction est bonne ou très bonne pour 99% d'entre elles⁶⁰. La généralisation du modèle de l'interlocuteur fiscal unique aux PME⁶¹ et aux particuliers⁶² devrait conduire à terme à fournir un service de qualité comparable à l'ensemble des contribuables.

Les indicateurs PVFI montrent les progrès réalisés dans l'accueil du contribuable dans l'ensemble des services locaux ; ils font aussi apparaître la marge de progrès résiduelle en matière de prise en charge des demandes et de qualité des réponses fournies, au regard des taux de satisfaction atteints à la DGE. La généralisation de l'interlocuteur fiscal unique et le développement d'une offre de services nouvelle en direction des très petites entreprises (prévue dans le contrat de performance 2006-2008 de la DGI : proposition de rendez-vous lors de la création d'entreprises – remise du guide du créateur d'entreprise) devrait être poursuivie pour l'ensemble des contribuables afin que l'administration fiscale joue pleinement son rôle de « conseil du contribuable ».

Tableau 7 – Indicateurs PVFI pour les services locaux et comparaison avec les ratios DGE

	Jun 2007	Septembre 2007	Décembre 2007	Mars 2008	Fourchette mars 2008(*)	Référence DGE 2007
Qualité de la réponse	95%	90%	93%	89%	66% /100%	
Qualité de la réponse (SIE)	88%	81%	78%	78%		96,7%

⁶⁰ Source : enquête 2007. L'image est « très bonne » pour 39%.

⁶¹ Transfert du recouvrement de l'ensemble des impôts à la DGI et fusion des services d'assiette et de recouvrement au sein des SIE.

⁶² La création de la DGFIP constitue l'aboutissement du mouvement engagé en ce sens.

	Juin 2007	Septembre 2007	Décembre 2007	Mars 2008	Fourchette mars 2008(*)	Référence DGE 2007
Taux moyen de prise en charge des demandes	76%	87%	87%	62%	25%/100%	
Taux de prise en charge des demandes (SIE)	70%	70%	80%	43%		Non mesuré (en principe 100%)

Source : Mission commune accueil DGI-DGCP – PVFI 1^{er} trimestre 2008 et DGE – enquête TNS SOFRES 2007

(*) taux minimum et maximum par département

2. Expérimenter une « relation approfondie » de transparence réciproque avec de grandes entreprises

Proposition 19 : Etudier la création d'un « label » pour des grandes entreprises acceptant d'entrer dans une relation de transparence réciproque avec l'administration.

Pour aller plus loin dans le sens d'une sécurisation des entreprises sur leur situation fiscale, il conviendrait de contractualiser la « relation approfondie » (« *enhanced relationship* ») avec les grandes entreprises désireuses de s'engager dans une relation de transparence réciproque recommandée par les récents travaux de l'OCDE⁶³ et en vigueur dans certains pays européens (Royaume-Uni et Pays-Bas notamment⁶⁴). Dans ce nouveau contexte, l'entreprise consulterait l'administration en continu sur des points d'interprétation de la loi liés à ses projets économiques et les différends dans l'interprétation des textes seraient réglés en amont. En contrepartie d'un engagement de transparence (portant sur ses méthodes de contrôle interne, l'audit interne de ses risques fiscaux et ses projets à incidence fiscale), l'entreprise pourrait obtenir plus rapidement des réponses de l'administration et ferait l'objet d'un contrôle *a posteriori* régulier, ciblé sur les zones de risque. Ce modèle nécessite une coordination étroite entre la DGE et la DVNI.

Le communiqué du Cap et la « relation approfondie »

Le communiqué du Cap du 11 janvier 2008, formulé à l'issue d'une réunion des Directeurs et Directeurs adjoints des administrations fiscales de 45 pays sous les auspices du Forum de l'OCDE, énonce des recommandations sur l'amélioration des relations tripartites entre les administrations fiscales, les contribuables et les intermédiaires fiscaux. Selon les termes du communiqué, les administrations fiscales « *pourraient instaurer des relations plus efficaces et efficientes avec les contribuables et les intermédiaires fiscaux si leurs actions étaient fondées sur les qualités suivantes : compréhension des problèmes grâce à une bonne connaissance des réalités commerciales ; impartialité ; proportionnalité ; transparence ; réactivité* ». Lorsque ces conditions sont réunies, les entreprises seront davantage disposées à nouer une « relation approfondie » fondée sur la coopération et la confiance ; les avantages de ce type de relation pourraient être comparés par l'administration fiscale avec ceux qui résultent des mesures répressives classiques.

Comparer l'efficacité des différentes méthodes de contrôle n'est pas aisé : l'administration fiscale française dispose de prérogatives, tant en matière de contrôles sur pièces que de droit d'accès à des informations détenues par des tiers, qui sont nettement plus étendues que celles de ses homologues britanniques ou hollandaises. Celles-ci sont donc, beaucoup plus que l'administration française, contraintes de faire le pari de la transparence réciproque avec les grandes entreprises afin d'avoir accès aux informations nécessaires. Les entreprises françaises, de leur côté, pourraient se montrer réticentes à s'ouvrir davantage de leurs projets auprès de l'administration alors que celle-ci dispose déjà de moyens de contrôles étendus.

⁶³ *Study into the role of tax intermediaries*, OCDE (www.oecd.org/dataoecd/4/48/40233505.pdf)

⁶⁴ Certains des interlocuteurs du groupe ont indiqué que le Royaume-Uni et les Pays-Bas pratiquaient parfois, sous couvert de cette relation de « confiance » avec les entreprises, une forme de « *dumping* » fiscal. Il ne saurait être question de transposer ce type de pratique, mais seulement d'aller vers un type de relation plus efficace pour les deux parties.

En outre, aucune comparaison chiffrée n'est susceptible d'éclairer la comparaison de l'efficacité respective des différents systèmes : les montants « redressés » sont nécessairement bien moindres lorsque les sujets de désaccords entre l'administration et les grands contribuables ont fait l'objet d'une discussion avant le paiement de l'impôt ; la comparaison entre les montants totaux recouverts (de manière spontanée ou après contrôle fiscal) n'est pas significative dès lors qu'il s'agit de systèmes de taxation très différents, tant en matière d'assiette que de taux.

Dès lors, la meilleure voie paraît être d'expérimenter, sur un nombre limité d'entreprises, la construction d'une « *relation approfondie* » fondée sur un contrôle plus « partenarial ». Ce type de relation pourrait être ultérieurement étendu à des entreprises de moindre taille.

A terme, on pourrait imaginer que cette relation approfondie prenne la forme, à la demande du contribuable et comme aux Pays-Bas, d'une procédure de revue fiscale par l'administration en temps réel, parallèlement à la procédure des commissaires aux comptes.

3. Accélérer le développement des accords préalables

Proposition 20 : Faut-il instaurer des délais contraignants pour la réponse aux demandes d'accords préalables en matière de prix de transfert ?

L'efficacité de la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert a été saluée par l'ensemble des personnes interrogées par le groupe. Compte tenu de la technicité de cette procédure, le renforcement récent des moyens du bureau CF3 chargé d'instruire les demandes (passage de 2,5 à 7 ETP) est particulièrement bienvenu.

L'un des membres du groupe a proposé d'aller plus loin dans la réponse aux besoins des entreprises en instaurant un délai obligatoire de réponse, en prenant pour référence la procédure en vigueur en Belgique. L'administration donnerait une réponse de principe six mois après le dépôt de la demande d'accord, au vu des données communiquées par l'entreprise. En cas de réponse de principe positive, l'accord serait signé dans les six mois suivants, ce qui porterait le délai total à douze mois.

Les membres du groupe se sont divisés sur cette proposition. L'administration a notamment relevé qu'en Belgique, les rescrits sont un outil d'attraction des entreprises et ne font donc pas l'objet d'une instruction approfondie. Le système français est bien différent puisque le rescrit n'est pas un instrument de *dumping* ou de traitement « adapté » destiné à favoriser l'implantation d'entreprises étrangères mais un moyen de sécuriser le contribuable en analysant sa situation selon les termes du droit existant. A part la Belgique, aucun Etat ne dispose de délais contraignants aussi courts ; le délai moyen aux Etats-Unis est de quatre ans.

Sans aller jusqu'à imposer de telles contraintes, l'administration pourrait étudier, au vu de la charge de travail associée aux demandes de rescrits sur les prix de transferts, les moyens de continuer à améliorer les délais de traitement, en poursuivant le cas échéant le redéploiement d'effectifs au profit du bureau CF3 (dont le rapport Gibert⁶⁵ relevait, avant que ses moyens ne soient revus à la hausse, le sous-effectif massif comparé à ses homologues étrangers).

On pourrait aussi imaginer que lorsque le délai de traitement d'une demande d'accord préalable en matière de prix de transfert s'est avéré supérieur au délai moyen prévisible, l'administration procède à une analyse des raisons qui ont provoqué l'allongement du délai et en informe, le cas échéant, le demandeur.

⁶⁵ Cf. p.34 du rapport Gibert pour une analyse comparée des moyens et des flux de dossiers traités dans plusieurs pays.

C. Perfectionner le déroulement du contrôle fiscal

Proposition 21 : Organiser des échanges réguliers entre l'administration et les organisations professionnelles sur le déroulement du contrôle fiscal et plus généralement sur les relations entre l'administration fiscale et les contribuables.

La procédure de contrôle fiscal est jugée satisfaisante ou très satisfaisante par 81% des dirigeants d'entreprise interrogés dans le cadre de l'enquête Taj⁶⁶, chiffre cohérent avec celui du taux de recours hiérarchique à l'issue de la proposition de rectification (compris entre 10% et 20%).

Par ailleurs, la comparaison effectuée avec d'autres pays européens dans le sondage effectué en 2005 à la demande de la CCIP classe la France en dernière position en matière de sévérité du contrôle : celui-ci est jugé « très sévère » par seulement 9% des répondants, contre 25% au Royaume-Uni et 36% aux Pays-Bas⁶⁷.

Ces données tranchent avec les idées reçues (émises par certains des interlocuteurs du groupe) sur le caractère « inquisitorial » du contrôle fiscal en France ; la vision parfois excessivement négative de ce contrôle apparaît donc liée pour partie à des cas particuliers de dysfonctionnements qui marquent les personnes concernées (malgré leur faible représentativité) et pour partie à des représentations datées qui ne tiennent pas compte des évolutions récentes.

Néanmoins, comme toute procédure, celle du contrôle fiscal demeure perfectible et tous les efforts qui pourront être entrepris pour réduire encore le taux d'insatisfaction des contribuables contribueront à réduire l'insécurité juridique, telle qu'elle est vécue ou perçue. Pour identifier les voies d'amélioration, il est utile de partir des quelques critiques adressées par les entreprises interrogées et leurs conseils. Celles-ci sont de nature variable :

- La perception d'un objectif de rendement budgétaire prépondérant et une logique de résultat qui conduit le vérificateur à chercher le motif de redressement par tous les moyens plutôt qu'à juger en toute impartialité du respect des textes par le contribuable ;
- des redressements « expérimentaux » correspondants à des changements de doctrine « implicites »⁶⁸ de la part de l'administration : un point qui n'a jamais, auparavant, fait l'objet de redressement dans un secteur professionnel donné peut être à l'origine de redressements nouveaux sur des motifs « innovants » ;
- des redressements effectués au détriment du contribuable alors même que les intérêts du Trésor n'ont pas été, en fait, lésés (ce type de redressement n'est pas recommandé dans le contrat de performance 2006-2008 de la DGI qui prône « l'application mesurée » de la loi fiscale) ;
- une absence de prise de position du vérificateur sur les points vérifiés mais n'ayant pas fait l'objet d'un redressement, ce qui laisse l'entreprise dans l'incertitude pour l'avenir ; la disposition de la « charte du contribuable » prévoyant une prise de position formelle du

⁶⁶ Sondage auprès de 429 entreprises réalisé en novembre 2007.

⁶⁷ L'écart est moins élevé lorsqu'on additionne les appréciations « très sévère » et « plutôt sévère » mais la France demeure en dernière position avec un total de 72% pour une moyenne de 83% et un pic aux Pays-Bas de 91%.

⁶⁸ Si l'administration avait formellement énoncé une doctrine, elle ne pourrait redresser pour le passé ; mais l'absence de redressement, même réitéré dans de nombreuses entreprises similaires, ne vaut pas prise de position au sens des articles L.80 A et L.80 B du LPF.

vérificateur sur demande de l'entreprise, traduite dans l'instruction 13 L-3-05, est considérée comme restrictive⁶⁹ au regard des attentes exprimées et s'avère peu utilisée ;

- un recours hiérarchique (chef de brigade puis interlocuteur) qui est parfois perçu comme n'exerçant pas suffisamment son rôle de filtre ;
- des propositions de rectification sciemment exagérées (le cas échéant en y ajoutant des pénalités qui seront ensuite abandonnées) afin de garder une marge de négociation lors du recours hiérarchique qui s'apparente alors à une « transaction informelle » ;
- des notifications interruptives de prescription tardives (facilitées par la substitution de base légale en cours de procédure) dont les conséquences comptables, pour les groupes cotés, peuvent poser de graves difficultés ;
- un pouvoir de coercition très fort de l'administration du fait de l'automaticité de certaines pénalités (mauvaise foi : 40% ; abus de droit : 80%) ;
- le caractère pénalisant, notamment pour les PME, des garanties demandées pour bénéficier du sursis de paiement, qui donne un pouvoir supplémentaire à l'administration.

De manière générale, bien que l'objectif de rendement budgétaire du contrôle fiscal ne soit explicitement traduit dans aucun indicateur interne ou externe de la DGI, les personnes interrogées considèrent, à tort ou à raison, que cet objectif est dominant dans la conduite des travaux des vérificateurs ; il peut dès lors entrer en contradiction avec l'objectif formulé dans le contrat de performance de la DGI (mais non assorti d'indicateurs) d' « application mesurée de la loi fiscale ».

Sur l'ensemble de ces critiques formulées par certaines des personnes consultées, il n'est pas toujours facile de faire le tri entre ce qui relève du dysfonctionnement ponctuel ou de l'anecdote et ce qui témoigne au contraire de problèmes plus structurels⁷⁰. L'absence de dialogue organisé sur ce point entre l'administration fiscale et les organisations professionnelles⁷¹ (qui pourraient théoriquement faire remonter les principaux problèmes constatés sur le terrain vers l'administration centrale) apparaît particulièrement regrettable.

En sens inverse, les vérificateurs reprochent parfois aux entreprises vérifiées leur manque de transparence ou leur comportement d'obstruction « latent ». Un exemple typique concerne la transmission de la comptabilité sur support magnétique : celle-ci permet de mener des vérifications de manière à la fois plus rapide et plus exhaustive ; ce dispositif est fréquemment « détourné » lorsque les fichiers transmis sont des copies au format inexploitable. Lorsque la transparence fait défaut, les efforts pour réduire la durée des vérifications, dans un souci louable de ne pas perturber trop fortement la gestion des entreprises⁷², peuvent conduire à des motifs de redressements moins bien fondés.

Afin de progresser dans l'analyse des causes des dysfonctionnements, il serait particulièrement utile qu'un recensement anonymisé des principales difficultés constatées soit effectué par les organisations professionnelles et fasse l'objet d'un dialogue régulier (par exemple annuel) entre l'administration centrale et ces organisations.

⁶⁹ Sur demande écrite du contribuable, le vérificateur prend position (sous réserve des informations qui lui ont été communiquées) sur un (exceptionnellement plusieurs) points précis. Il peut refuser de prendre position s'il estime ne pas avoir les éléments nécessaires ou que la question posée n'est pas suffisamment précise.

⁷⁰ Le rapport de l'Institut de l'entreprise publié en mai 2006 (*Propositions pour une réforme du contrôle fiscal*) notait déjà que « si chacun peut déplorer cette approche par les situations individuelles, force est de constater que le labyrinthe de la décision, l'hermétisme du droit, les détournements de dispositifs, l'empilement des textes, en définitive l'absence d'une véritable gouvernance, caractéristique malheureuse du système fiscal français, conduisent à privilégier l'anecdote par rapport à l'analyse de fond » (pp. 15-16).

⁷¹ Notamment le MEDEF et l'AFEP, rencontrés dans le cadre des travaux de cette commission.

⁷² Limitation à 3 mois des vérifications dans les petites entreprises et objectif (non contraignant juridiquement mais suivi en interne) de 90% des vérifications de la DVNI effectuées en 9 mois.

Les propositions suivantes sont donc destinées à améliorer la perception et le déroulement du contrôle fiscal, sans pour autant alourdir à l'excès la procédure : la multiplication des risques de vice de procédure et l'accroissement de la charge unitaire de travail des vérificateurs irait, en effet, à l'encontre des objectifs poursuivis par ailleurs en matière d'efficacité de la lutte contre la fraude.

1. Aller plus loin dans la transparence du contrôle

Proposition 22 : Inscrire dans le LPF le principe d'un compte-rendu du vérificateur à destination de l'entreprise sur les points ayant fait l'objet d'une vérification approfondie (sans se limiter aux points faisant l'objet d'un redressement).

Le vérificateur dresserait, sous sa seule responsabilité, la liste des points qu'il estime avoir examinés de façon suffisamment approfondie pour prendre position et qui ont fait l'objet d'un dialogue contradictoire avec l'entreprise sans aboutir à un redressement. Ces points seraient regardés comme constituant une prise de position formelle de l'administration au sens des dispositions de l'article L.80 A du LPF. Lors d'un contrôle ultérieur, cette position ne pourrait être remise en cause que pour l'avenir.

Cette mesure accroît les responsabilités des vérificateurs et peut représenter pour eux une charge de travail supplémentaire. Elle est donc de nature à susciter des réticences de la part des acteurs du contrôle fiscal ainsi que l'a souligné l'un des membres du groupe de travail. Nous croyons néanmoins qu'il s'agit d'une mesure incontournable si l'on souhaite, comme le groupe de travail, transformer profondément les rapports entre les vérificateurs et les contribuables.

Il faut signaler que le dispositif envisagé demeure très en deçà de la règle qui préside au contrôle des URSSAF et qui a été posée par la jurisprudence de la Cour de cassation. Cette jurisprudence considère, en effet, que le contrôleur URSSAF a, en s'abstenant de procéder à un redressement, pris position implicitement sur toutes les questions qu'il n'a pu éviter de voir⁷³. Cette procédure n'est pas transposable au contrôle fiscal, dont la complexité est sans commune mesure avec celle du contrôle en matière de cotisations sociales. La mesure proposée par le groupe de travail se limite quant à elle aux prises de position expresses, correspondant à un examen suffisamment approfondi de la question par le vérificateur et relevant de sa seule appréciation.

Parmi les cinq séries de propositions du rapport Gibert figurait la mise en place d'un « rescrit contrôle » destiné à garantir que les points validés lors d'une vérification ne fassent pas l'objet lors d'un contrôle ultérieur d'un redressement remettant en cause des pratiques suivies par l'entreprise et non contredites par un précédent vérificateur.

Le rapport Gibert proposait à cette fin une modification de l'article L.80 B du LPF, prévoyant que le vérificateur dresse à l'issue de ses travaux une liste des points vérifiés, y compris ceux ne faisant pas l'objet d'un redressement et que les positions prises à cette occasion soient opposables à l'administration.

La traduction concrète de cette recommandation a pris la forme d'une instruction (13 L-3-05) qui paraît mal connue des entreprises et de leurs conseils et peu utilisée malgré la mention du dispositif dans la « charte du contribuable » (mais non dans la « charte des droits et obligations du contribuable vérifié »). Cette procédure est aujourd'hui strictement encadrée :

- elle suppose une demande écrite du contribuable formulée avant l'envoi de la proposition de rectification ;

⁷³ Il appartient néanmoins à l'entreprise de démontrer que les points n'ont pu manquer d'être vus par le vérificateur de l'URSSAF.

- la demande doit se limiter à « *un point ou, à titre exceptionnel, à quelques points précisément examinés par le vérificateur* » ;
- la demande doit être « *précise et ne laisser aucun doute quant au(x) point(s) sur le(s)quel(s) une prise de position formelle de l'administration est sollicitée. Elle doit clairement présenter la règle de droit appliquée, les éléments de fait ayant conduit l'entreprise à retenir la solution pour laquelle une confirmation est demandée et éventuellement les modalités de calcul appliquées* » ;
- le vérificateur peut refuser de répondre s'il n'a pas examiné le sujet « *de manière suffisamment approfondie pour pouvoir prendre position formellement* » ou bien si la demande est formulée de manière « *trop vague* » ou apparaît « *détournée de son objet* ». Cette décision de refus est formulée par écrit et n'est pas susceptible de recours ;
- lorsque le vérificateur prend position, il doit le faire de manière « *précise (le sujet traité doit être clairement identifié et décrit, et la période indiquée)* », « *ciblée (à l'intérieur d'un thème donné, la prise de position doit être circonscrite au périmètre des constatations effectuées)* ».

Cet encadrement strict vise à garantir le maintien de la jurisprudence (rappelée au début de l'instruction) selon laquelle « *l'absence de rectification suite à contrôle, l'abandon d'une rectification en l'absence de motivation expresse* » ne constituent pas une prise de position opposable de l'administration fiscale. Ce « *rescrit contrôle* » *a minima* fait l'objet d'une centaine de cas par an. Ce dispositif apparaît, en effet, trop compliqué, exigeant trop d'initiative de la part du contribuable pour contribuer à lui seul à instituer des relations plus confiantes entre le vérificateur et les contribuables.

Sans abandonner le dispositif du « *rescrit contrôle* » qui n'aurait plus qu'un rôle subsidiaire, il est proposé de fonder le nouveau dispositif non plus sur l'initiative de l'entreprise mais sur celle du vérificateur. Celui-ci remettrait avant le terme de la vérification, en pratique à l'issue de la réunion de synthèse, un rapport sommaire mentionnant les points vérifiés de manière approfondie, qu'ils aient donné lieu ou non à redressement. En revanche, ce rapport n'inclurait pas les points que le vérificateur, après un examen partiel et au vu de son appréciation des zones de risque, s'est abstenu de redresser sans pour autant en avoir effectué une analyse approfondie ; sur ces derniers points, l'entreprise ne pourrait donc se prévaloir d'aucune position de l'administration.

Cette mesure n'entraînera pas de vice de procédure dans la mesure où l'initiative revient au vérificateur et que si le contribuable vérifié demande à ce que le vérificateur prenne position sur d'autres points que ceux qu'il a spontanément relevés, la situation est la même que celle du « *rescrit contrôle* » actuel : le vérificateur ne répondra favorablement à cette demande que s'il s'agit réellement de points sur lesquels il s'estime capable d'engager la position de l'administration à l'issue de son contrôle et qu'il aurait oublié de faire figurer dans son compte-rendu.

La proposition ne permet pas à l'entreprise d'exiger une position du vérificateur (au moyen d'un approfondissement de son contrôle) sur les points qu'elle souhaite voir sécuriser. Il appartient au vérificateur de fixer discrétionnairement les limites de son contrôle fiscal. L'efficacité du contrôle suppose, en effet, de centrer les investigations sur les zones de risque telles qu'appréciées par le vérificateur et non de les prolonger sur demande du contribuable. Mais rien n'interdit au vérificateur de prolonger sa vérification, s'il l'estime opportun, sur un point pour lequel le contribuable lui a demandé une prise de position.

Par ailleurs, l'entreprise pourra toujours utiliser les procédures habituelles de *rescrit* pour obtenir une position de l'administration sur un point que le vérificateur n'a pas examiné.

Cette mesure est de nature à encourager les contribuables de bonne foi à faire preuve de la plus grande transparence avec les vérificateurs, afin qu'ils soient en mesure de prendre une position sécurisante pour l'avenir.

Les membres du groupe de travail issus de l'administration ont exprimé un avis défavorable à cette mesure, compte tenu des contraintes fortes que elle entraîne, selon eux, sur le travail des vérificateurs et des incertitudes qu'ils prévoient quant à ses effets juridiques. Toutefois, la majorité du groupe de travail a estimé qu'il s'agissait d'une mesure indispensable pour améliorer les relations entre l'administration et les contribuables et réduire la méfiance réciproque qui existe aujourd'hui de part et d'autre. Elle a été d'avis que les risques d'irrégularité de procédure étaient réduits dans la mesure où l'initiative de la définition des points vérifiés appartenait au seul vérificateur et que cette définition ne pourrait pas être contestée au contentieux.

Ce dispositif peut être comparé à celui prévu par le code de la sécurité sociale⁷⁴, qui impose la communication obligatoire, à l'issue du contrôle, par les inspecteurs de recouvrement, d'un document mentionnant « *l'objet du contrôle, les documents consultés, la période vérifiée et la date de la fin du contrôle* » ainsi que les observations faites au cours du contrôle et les redressements envisagés. Les circulaires de la DSS et de l'ACOSS indiquent que cette « lettre d'observation » du vérificateur doit préciser les méthodes d'échantillonnage utilisées ainsi que les périodes vérifiées, afin de garantir à la fois les droits du cotisants et ceux de l'URSSAF en matière d'accord tacite : ce document peut en effet servir d'élément de preuve d'une décision implicite de l'URSSAF, dans la mesure où il établit que certains points ont nécessairement été vus par le vérificateur. Le dispositif envisagé pour l'administration fiscale n'emporte pas les mêmes risques pour elle puisqu'il ne conduit à aucune décision « tacite » ou « implicite » mais au contraire à un champ circonscrit précisément par le vérificateur lui-même.

Par ailleurs, il est rappelé que la prise de position du vérificateur sur une situation de fait ne demeure opposable que pour autant que cette situation de fait n'aura pas changé. En outre, l'administration peut, à tout moment, révoquer pour l'avenir sa prise de position. Cette décision s'applique au premier exercice clos suivant la révocation.

La mesure devra être inscrite dans le LPF. L'exemple de la suite donnée au rapport Gibert a, en effet, montré qu'une mesure de cette nature inscrite dans la seule doctrine administrative ne suffisait pas à créer un climat de confiance avec les entreprises.

Proposition 23 : Inciter les vérificateurs à signaler aux contribuables les erreurs qu'ils ont commises à leur détriment et à prononcer les dégrèvements correspondants.

S'agissant des erreurs que les contribuables ont commises à leur détriment et détectées par les vérificateurs, le groupe a constaté une grande diversité de comportement des agents. Afin de ne pas compromettre leur objectif personnel de rendement, la majorité ne disent rien, certains les signalent, très peu vont donc jusqu'à prononcer eux-mêmes le dégrèvement.

La tradition du directeur général de la DGI a toujours été de recommander au vérificateur d'instruire à charge et à décharge, sans que cette recommandation soit systématiquement suivie. Il conviendrait d'uniformiser les comportements sur ce point, à l'exemple de la pratique des contrôleurs des URSSAF. Une telle attitude contribuerait à la décrispation des rapports entre l'administration et les contribuables et favoriserait une attitude plus transparente de leur part.

⁷⁴ Article 243-59, alinéa 4 issu du décret du 28 mai 1999. Cet alinéa a fait l'objet d'un commentaire dans la lettre-circulaire 99-082 de l'ACOSS et la circulaire DSS n° 99-726 du 30 décembre 1999.

2. Perfectionner la procédure contradictoire dans les contrôles sur pièces des particuliers

Trois types de mesure sont de nature à améliorer le fonctionnement du contrôle sur pièces dans des cas sources de contentieux ou de recours fréquents : la valorisation des cessions (a), le contrôle des donations/successions (b) et l'établissement de la taxe sur les logements vacants (c).

a) Réduire les écarts d'évaluation sur les immeubles et les sociétés non cotées

Proposition 24 : Inscrire dans le LPF un droit d'accès des contribuables à la base de données des transactions immobilières.

Ce projet, déjà étudié dans son principe par l'administration, serait de nature à faciliter les déclarations des contribuables. En outre, il permettrait d'assurer un dialogue plus équitable entre l'administration et les contribuables et de mettre fin au soupçon récurrent des contribuables quant à des pratiques « maximalistes » de l'administration consistant à choisir systématiquement des termes de comparaison parmi ceux qui ont fait l'objet des prix de transaction au m² les plus élevés constatés dans une zone de référence sans considération de l'emplacement de l'immeuble à évaluer ou de ses caractéristiques, plutôt que de retenir des termes de comparaison homogènes avec l'immeuble en cause.

Proposition 25 : Inscrire dans le LPF, en cas de désaccord sur l'évaluation de titres non cotés et de biens immobiliers d'une valeur supérieure à 200 k€, la possibilité de désigner un expert devant la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou la commission de conciliation.

Devant les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDI) ou la commission de conciliation, le contribuable aurait la possibilité de demander la nomination, qui serait de droit, d'un expert désigné d'un commun accord avec l'administration (à défaut, celui-ci serait désigné en référé par le juge des référés du tribunal administratif ou du tribunal de grande instance ou bien encore, autre solution, par le président de la commission). La répartition des frais d'expertise serait effectuée au *pro rata* de l'écart entre la déclaration du contribuable et la valeur retenue par la commission départementale, d'une part, et la valeur de redressement et la valeur retenue par la commission départementale, d'autre part⁷⁵.

Certains membres du groupe de travail avaient proposé de prévoir la faculté de désigner un expert dès le stade du rejet des observations du contribuable pour accélérer la procédure. Toutefois, les représentants de l'administration ont fait valoir qu'en instituant cette faculté à ce stade précoce, on privait la commission départementale et la commission de conciliation d'une partie de leur intérêt.

b) Effectuer le contrôle des donations/successions lors de leur déclaration

Proposition 26 : Instituer dans un texte, pendant une période expérimentale de deux ans, un contrôle, sur demande du contribuable, des donations et successions durant l'année qui suit leur réalisation.

La vérification d'un dossier de succession ou de donation parfois plus de trois ans après les faits, alors que les biens hérités ou donnés ont été fréquemment partagés ou vendus et que le contribuable a oublié le contexte de l'opération, est souvent mal perçue. Ce type de difficulté pourrait être évité en effectuant, sur demande du contribuable, le contrôle au cours de l'année qui suit l'opération. Cette

⁷⁵ Exemple : valeur déclarée 100, redressée 300, expert 150 : répartition des frais d'expertise à hauteur de 25% pour le contribuable et 75% pour l'administration.

demande de « quitus donation/succession » serait associée à un délai (par exemple d'un an) à l'issue duquel, en l'absence de contrôle, la déclaration fiscale ne pourrait plus être remise en cause. Le délai de prescription actuel serait en revanche maintenu si la déclaration est entachée d'une omission ou si le contribuable n'a pas demandé expressément le contrôle de l'opération.

Afin d'évaluer les effets sur la charge de travail de l'administration de cette procédure qui, si elle était largement utilisée, serait plus contraignante pour les services, il est proposé de l'expérimenter pendant deux ans et de produire un bilan de cette expérimentation avant d'envisager sa pérennisation.

Proposition 27 : Clarifier dans le CGI un principe de taxation des libéralités entre vifs.

La législation sur la taxation des donations manque de clarté, ce qui est évidemment un facteur d'insécurité. C'est au point que certains auteurs estiment que le droit de donation n'est dû que s'il existe un acte (titre complet formant la libéralité) alors que l'administration, suivie en cela par les juges, tend à considérer que le droit est dû dès qu'il y a mutation à titre gratuit, même s'il n'y pas spécifiquement d'acte et sans se préoccuper d'en rechercher l'existence.

Il conviendrait d'inscrire dans la loi un principe de taxation des libéralités entre vifs de sorte que le droit soit clairement un droit de mutation et non, comme on l'entend parfois dire, un droit d'acte (comme le droit de partage⁷⁶ par exemple).

c) Faciliter l'expression d'observations du contribuable sur le montant de la taxe sur les logements vacants

Proposition 28 : Inscrire dans le LPF la possibilité donnée au contribuable de produire ses observations préalablement à l'imposition sur les logements vacants.

La taxe sur les locaux vacants est l'un des impôts, sinon l'impôt, pour lesquels les erreurs notamment matérielles sont les plus nombreuses, d'où un nombre anormalement élevé de réclamations.

Cette situation provient du fait que l'administration établit l'imposition en fonction des données dont elle dispose sans en avertir le contribuable. Il en résulte de nombreuses erreurs et des impositions inutiles. Il conviendrait donc que l'administration, avant d'établir la taxe sur les logements vacants, donne la possibilité au contribuable de produire ses observations dans un délai fixé. Formellement, cette mesure reviendrait à transformer le statut de l'avis d'imposition, qui ne deviendrait un titre de recettes qu'au bout d'un mois, par exemple.

3. Développer le contrôle interne

a) Contrôle interne sur les montants importants et problématique des substitutions de base légale

Proposition 29 : Poursuivre le renforcement du contrôle qualité des propositions de rectification au-delà d'un certain montant.

L'objectif doit être d'éviter qu'un redressement ayant un impact majeur (voire irréversible : exemple d'une OPA ou d'une introduction en bourse) ne résulte que de l'initiative d'un seul vérificateur sans avoir fait l'objet d'un examen préalable approfondi par la hiérarchie. En principe, les propositions de rectification font l'objet d'un contrôle préalable du chef de brigade, voire du directeur pour les plus

⁷⁶ Article 746 du CGI.

importants, sans qu'il y ait de procédure organisée. La formalisation de ce contrôle interne constituerait un élément permettant de rassurer en partie les entreprises, même si le risque d'erreur ne peut être totalement éliminé.

Une partie des propositions de rectification aux motivations fragile provient, en effet, d'une pratique de l'administration destinée, en cas de contrôle tardif, à interrompre la prescription en jouant de la possibilité de substitution de base légale en cours de procédure⁷⁷. Ce type de notification pourrait être limité par une meilleure programmation des contrôles, permettant aux vérificateurs d'achever l'examen de l'année N-3 avant le 31 décembre de l'année N.

b) Limiter les redressements « expérimentaux » sur des sujets concernant de nombreux contribuables

Proposition 30 : Limiter les redressements « expérimentaux » en réglant à un niveau suffisant les sujets « de place » sur lesquels l'administration ne s'est jamais prononcée.

Une partie des redressements opérés concernent des sujets « de place », communs à une branche professionnelle ou à une certaine catégorie de contribuables. Plusieurs exemples de redressements de nature « innovante » portant sur des points qui n'avaient pu ne pas être vus auparavant et qui n'avaient jamais fait l'objet de commentaires de l'administration ont été présentés au groupe. Dans ces circonstances, les contribuables ont le sentiment d'un revirement de position de l'administration, même si aucune doctrine n'a été explicitée.

La mise en œuvre de cette proposition relève de l'organisation de l'administration, qui devrait s'assurer (le cas échéant alertée par une organisation professionnelle) que ce type de dossier est traité par l'administration centrale, afin d'éviter les positions contradictoires prises par des vérificateurs situés dans différentes DSF ou DIRCOFI.

En effet, il apparaît que dans certains cas, la décision de redressement a pour but explicite d'obtenir une position d'un juge à l'issue d'un contentieux, soit que la loi ne soit pas suffisamment claire pour que l'administration soit certaine de sa position, soit que l'administration constate un « défaut » dans un dispositif que le gouvernement, pour des raisons d'opportunité, ne souhaite pas corriger par voie législative.

4. Créer une procédure contradictoire pour les impôts locaux

Proposition 31 : Imposer une réponse de l'administration aux observations du contribuable avant le redressement d'un impôt local soumis à déclaration.

S'agissant des impôts locaux, les contribuables ne bénéficient pas des mêmes garanties de procédure que pour les impôts d'Etat. A l'heure actuelle, la jurisprudence du Conseil d'Etat oblige l'administration, avant de redresser un impôt local soumis à déclaration (taxe professionnelle dans tous les cas, taxe foncière dans certains cas), à permettre au contribuable de présenter ses observations. Il s'agit d'un début de procédure contradictoire qui s'interrompt toutefois avec la réponse du contribuable sans que l'administration soit tenue de répondre aux observations de celui-ci. Il conviendrait donc de poursuivre le dialogue en obligeant l'administration à répondre aux observations du contribuable.

⁷⁷ Possibilité admise par le seul Conseil d'Etat.

5. Utiliser les résultats de « l'application mesurée de la loi fiscale » pour faire évoluer les textes qui le nécessitent

Proposition 32 : Produire un bilan annuel des principaux cas d'application inéquitable de la loi fiscale justifiant, le cas échéant, des modifications de la doctrine, voire de la loi.

« L'application mesurée de la loi fiscale » se heurte à une limite juridique : l'agent qui abandonne un impôt dû encourt le risque de tomber sous le coup de l'article 432-10 du code pénal⁷⁸, qui réprime le délit de concussion. Le moyen le plus sûr de prévenir les situations d'iniquité, notamment les redressements opérés alors que les intérêts du Trésor n'ont pas été lésés, consiste à faire évoluer les textes correspondants. Les rapports annuels du médiateur de la République et du médiateur des finances fournissent des exemples de ce type ; le contrat de performance 2006-2008 de la DGFIP précise par ailleurs que « *des exemples de cette nature seront régulièrement portés à la connaissance du réseau* ». Les cas récurrents devraient conduire à des modifications législatives permettant de sécuriser en amont la situation du contribuable sans placer les vérificateurs ou leurs supérieurs devant des dilemmes.

Deux exemples sont revenus dans les auditions du groupe :

- l'asymétrie droit de reprise / droit de réclamation qui conduit lors d'une erreur d'attribution de l'impôt à ce que le redressement d'un contribuable ne puisse être compensé par le remboursement d'un autre ;
- l'absence de prise en compte des liens entre filiale et société mère, par exemple en redressant la filiale sans décharger la mère.

6. Associer plus étroitement les résultats du contentieux à l'évaluation du contrôle fiscal

Proposition 33 : Mettre en œuvre un suivi informatique cohérent des dossiers du contrôle fiscal portés au contentieux et inclure dans le contrat de performance de la DGFIP un indicateur sur le taux de dégrèvement contentieux à la suite d'un contrôle fiscal.

L'activité des services contentieux devrait avoir pour objectif de dégrever aussi tôt que possible les redressements ou les impositions indues et, dans les autres cas, d'obtenir soit l'acceptation de la décision administrative par le contribuable, soit un jugement favorable devant le juge administratif et le juge judiciaire.

Les travaux des services contentieux peuvent également être exploités pour évaluer *ex post* la qualité du contrôle fiscal initial, de manière individuelle et de manière plus globale : des redressements mal fondés en droit donnent, en effet, lieu à dégrèvement ultérieur, soit au stade de la réclamation préalable, soit en cours de procédure avant la décision du tribunal, soit enfin en conséquence d'une décision de justice.

A ce jour, le suivi du devenir d'un dossier donné de la proposition de rectification à la décision du juge se heurte à des difficultés de connexion entre deux applications informatiques traitant respectivement

⁷⁸ « Le fait, par une personne dépositaire de l'autorité publique ou chargée d'une mission de service public, de recevoir, exiger ou ordonner de percevoir à titre de droits ou contributions, impôts ou taxes publics, une somme qu'elle sait ne pas être due, ou excéder ce qui est dû, est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 500 000 F d'amende.

Est puni des mêmes peines le fait, par les mêmes personnes, d'accorder sous une forme quelconque et pour quelque motif que ce soit une exonération ou franchise des droits, contributions, impôts ou taxes publics en violation des textes légaux ou réglementaires.

La tentative des délits prévus au présent article est punie des mêmes peines. »

le contrôle fiscal (Alpage) et le contentieux (ERICA). La sécurisation d'un « pont » entre ces deux applications s'avère indispensable pour mieux suivre les conséquences des contrôles et mieux apprécier leur efficacité.

La mesure difficile de l'efficacité des contrôles

L'indicateur B13 suivi par la DGI mesure un taux d'abandon des rappels où l'on rapporte les dégrèvements prononcés les années N et N-1 diminués de ceux prononcés après avis de la commission départementale au total des rappels des années N et N-1. Cet indicateur souffre de plusieurs défauts :

- le premier est de défalquer des dégrèvements ceux prononcés après avis de la commission départementale. Même si l'on estime que la saisine de cette commission fait partie de la procédure de redressement, il n'empêche que si la direction suit l'avis de la commission (ce qui est le cas le plus fréquent), il s'agit bien d'une rectification du travail du vérificateur ;

- le deuxième défaut, plus problématique, est que le mode de calcul élimine une partie importante des dégrèvements. C'est le cas de la plupart de ceux prononcés en cours d'instance contentieuse par l'administration puis au terme de l'instance par les tribunaux qui interviennent en général plus de deux ans après la proposition de rectification. C'est aussi le cas d'une partie des dégrèvements prononcés par les directions, ceux intervenant sur des notifications de la fin de l'année N ;

- le troisième défaut de B13 est sa sensibilité à quelques dégrèvements importants ce qui explique d'ailleurs l'instabilité fréquente des résultats d'une année sur l'autre.

Pour améliorer la mesure, il faudrait pouvoir examiner le sort de chaque redressement tout au long de sa "carrière" dans la hiérarchie et les tribunaux, ce qui nécessite un pontage entre les deux applications en cause (Alpage pour les rappels, Erica pour les dégrèvements). Une mesure s'étendant sur plusieurs années ne permettra certes de se prononcer que sur une pratique déjà ancienne, et peut-être dépassée, du contrôle fiscal. Elle constitue cependant la seule évaluation cohérente des résultats définitifs du contrôle.

Un indicateur mesurant le taux de dégrèvement contentieux rapporté aux droits redressés permettrait d'exploiter les résultats du contentieux pour évaluer la qualité des opérations amont, en identifiant les redressements excessifs motivés par une logique d'affichage. L'indicateur actuel du contrat de performance de la DGI qui s'en rapproche le plus, le taux de recouvrement à deux ans sur contrôle fiscal, ne remplit qu'imparfaitement cet objectif puisque parmi les causes de non recouvrement, on trouve aussi bien des difficultés propres au recouvrement (insolvabilité) que des sursis de paiement accordés à la suite de contestations de l'imposition, lesquelles peuvent être infondées (manœuvre dilatoire de la part du contribuable) ou justifiées.

D. Revoir la définition juridique de l'abus de droit, la composition et le fonctionnement du Comité consultatif pour la répression des abus de droit (CCRAD) et la modulation des pénalités

1. Mettre en accord la définition et la sanction de l'abus de droit avec les évolutions jurisprudentielles

Proposition 34 : Refondre l'article L.64 du LPF sur la définition de l'abus de droit.

La définition actuelle de l'abus de droit par l'article L.64 du LPF

« Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :

- a) Qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés ;
- b) Ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus ;
- c) Ou qui permettent d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention.

L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification. »

Les jurisprudences récentes du Conseil d'Etat, de la Cour de Cassation et de la CJCE ont conduit à un renouvellement de la définition jurisprudentielle de l'abus de droit qui a jeté le trouble dans l'esprit des contribuables et de leurs conseils. La rédaction actuelle de l'article L.64 du LPF, originellement conçu pour les droits d'enregistrement, est issue des lois des 13 janvier 1941, 27 décembre 1963 et 8 juillet 1987. Il convient donc de réécrire cet article afin de préciser sans ambiguïté l'étendue du concept d'abus de droit : rappeler une définition claire et précise en la matière contribuerait fortement à une amélioration de la sécurité juridique en France et à l'égard des investissements étrangers.

L'interprétation des dispositions de l'article L.64 du LPF par le juge en a, en effet, fait évoluer le contenu pour aboutir à deux critères alternatifs : d'une part, la fictivité – qui résulte du texte actuel même et, d'autre part, le but exclusivement fiscal des opérations effectuées par le contribuable, l'hypothèse de la fraude à la loi⁷⁹.

Cette définition est très proche de celle donnée par le juge communautaire en matière de TVA. Il existe toutefois, en matière de TVA, une incertitude sur la portée de la jurisprudence communautaire quant au but fiscal poursuivi : doit-il l'être à titre exclusif ou essentiel ? L'arrêt Halifax de la CJCE en 2006 a donné lieu à deux interprétations contradictoires en 2008 par deux arrêts dont le premier s'est référé au but essentiellement fiscal, tandis que le second se fondait sur le but exclusivement fiscal⁸⁰.

Au total, la jurisprudence de la Cour ne semble pas totalement stabilisée en matière de TVA et il serait donc prématuré d'en tirer des conclusions définitives. En outre, la substitution de la notion de but exclusif par celui de but essentiel conduirait, même limitée à la seule matière TVA, à d'importantes difficultés en termes de gestion de la procédure : il est, en effet, délicat de chercher à pondérer l'importance relative des différents motifs qui ont pu présider à une opération quand il est bien plus objectif de rechercher l'existence d'un motif non fiscal pour exclure l'abus de droit. Le Conseil d'Etat risquerait de n'être plus en mesure d'assurer l'application uniforme du concept d'abus de droit en laissant aux juges du fond une marge d'appréciation souveraine sur le caractère « essentiel » du but fiscal poursuivi. Au regard de la sécurité juridique, il s'agirait d'une régression importante et coûteuse en termes d'image pour notre pays.

La proposition de nouvelle rédaction de l'article L.64 qui s'inspire de la proposition de loi du sénateur Marini, prend donc acte de ces évolutions quant à la définition de l'abus de droit mais aussi quant à son champ d'application. Si les articles L.64 et L.64 A ne visent, en effet, que certains impôts (à savoir, droits d'enregistrement, impôt sur le revenu, impôts sur les sociétés, taxes sur le chiffre d'affaires, impôt sur la fortune et taxe professionnelle), les juges appliquent désormais hors de ce champ un principe jurisprudentiel permettant la répression de l'abus de droit (décision Conseil d'Etat, Section, 27 septembre 2006, Janfin, n° 260050, Lebon p. 401). Les contribuables ne peuvent toutefois pas, dans ce cas, bénéficier des garanties prévues par la procédure mise en œuvre par l'article L.64,

⁷⁹ Conseil d'Etat, plénière, 10 janvier 1981, n° 19079, Droit fiscal 1981 n° 48-49 comm. 2187 ; CE, 18 mai 2005, min. c/ Sté Sagal, n° 267087, Droit fiscal 2005, n° 44-45, comm. 726, RJF 5/07, n° 564 ; CE, 5 mars 2007, SELARL Pharmacie des Chalonges, n° 284457, Droit fiscal 2007, n° 522. Cass. Com, 19 avril 1988 : Bull. civ. IV, n° 134 ; Com. 9 octobre 1990, n° 1111 D : RJF 1990 n° 892 ; Com. 21 avril 1992, Sté Saphymo Stel : RJF 1992 n° 10990 ; Com. 21 avril 1992, Durville : RJF 1992 n° 1091.

⁸⁰ CJCE 21 février 2006, aff. 255/02, Halifax plc, concl. L-M Poiars Maduro ; CJCE 21 février 2008, aff. 425/06, Part Service Srl (but essentiel) ; CJCE 22 mai 2008, aff. 162/07, Ampliascintifica (but exclusif) . Voir aussi, se fondant sur la recherche exclusive d'un avantage prévu par la réglementation, CJCE 14 décembre 2000 aff. 110/99, Emsland Stärke, Rec p. I-11569.

pas plus que l'administration ne peut leur infliger la pénalité spécifique réservée aux cas d'abus de droit. Il convient donc d'unifier la procédure quel que soit l'impôt concerné⁸¹.

Proposition nouvel art. L.64

« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit, que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, auraient normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification. »⁸²

S'agissant des pénalités, la possibilité d'appliquer une sanction autre que celle de 80% est douteuse⁸³. Si l'on entend, notamment, sanctionner plus lourdement le chef de file, et moins lourdement les contribuables qui n'ont pas eu l'initiative (par exemple les associés minoritaires), il est nécessaire de l'explicitier.

Il conviendrait pour cela d'insérer à l'article 1729 du CGI un alinéa distinct, rédigé comme suit : « *En cas d'abus de droit, la majoration est de 40 %. Elle est portée à 80 % pour celles des personnes mentionnées au 1 du V de l'article 1754 qui ont eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs d'un abus de droit* ». Une autre rédaction consisterait à modifier les alinéas existants a et b de l'article 1729 comme suit : « a. 40% en cas de manquement délibéré *ou d'actes constitutifs d'abus de droit* ; / b. 80% en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat. *Elle s'applique également au cas d'initiative principale d'un ou de plusieurs actes constitutifs d'un abus de droit* ».

S'agissant de la solidarité relative aux intérêts de retard et à la pénalité, le texte actuel est rédigé de telle façon que l'auteur principal de l'abus de droit n'encourt ni intérêt de retard ni pénalité sur les droits en principal s'il n'a pas été partie à l'acte constitutif de l'abus de droit⁸⁴. Il faut donc prévoir que le contribuable qui a fait l'objet du redressement portant sur les droits en principal est assujéti aux intérêts et à la majoration même s'il n'est pas partie à l'acte.

Pour cela, il faudrait insérer au 1 du V de l'article 1754 du CGI, un second alinéa rédigé comme suit⁸⁵ : « *En cas d'abus de droit, les parties à l'acte, de même que les personnes qui en sont les bénéficiaires, sont solidairement responsables du paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729* ». Une autre rédaction pourrait être la suivante : « *En cas d'abus de droit, le contribuable assujéti à la cotisation d'impôt qui résulte du redressement est redevable de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729, les parties à l'acte étant solidairement responsables de leur paiement* ».

⁸¹ Cela implique donc l'abrogation de l'article L.64A du LPF.

⁸² Cette nouvelle rédaction suggère de modifier également l'article L.64B en substituant la notion d'actes à celles de contrats ou conventions.

⁸³ A ce jour, l'article 1729 du CGI prévoit une sanction automatique de 80% en cas de recours à la procédure organisée par l'article L.64 du LPF. En revanche, hors le cas de l'abus de droit, l'administration doit rapporter la preuve de l'existence de manœuvres frauduleuses ou d'un manquement délibéré afin de pouvoir appliquer respectivement les majorations de 80 et 40% prévues par les dispositions de l'article 1729.

⁸⁴ Conseil d'Etat 23 août 2006 n° 262914, Ministre c/ M. Treilhou.; Conseil d'Etat 9 novembre 1990 n°35185 plén., ministre c/ Sté Gauthier et compagnie, conclusions Noël Chahid-Nourai DF 50/90 c. 2359.

⁸⁵ Serait corrélativement supprimée la mention de l'abus de droit dans le premier alinéa du 1 du V de l'article 1754.

2. Revoir la dénomination, la composition et le fonctionnement du CCRAD

Proposition 35 : Revoir la dénomination (« comité de l'abus de droit »), la composition du CCRAD et la procédure conduite devant le comité.

La composition du CCRAD ne paraît plus adaptée. Il convient de garantir une représentation complète au sein de ce comité des compétences nécessaires en matière fiscale et comptable. A cet effet, il est proposé d'imposer, outre la présence de deux conseillers d'Etat et de deux conseillers à la Cour de cassation, celle d'un notaire, d'un expert-comptable et, le cas échéant, d'un avocat.

Il apparaît, en outre, utile de préciser expressément dans la loi que la procédure suivie devant le CCRAD est contradictoire ; un pouvoir d'instruction serait expressément conféré au président du comité qui, en fait, en dispose déjà, lui permettant de convoquer le contribuable pour une audition, s'il l'estime nécessaire.

La modification de la composition du comité et l'amélioration de la procédure suivie devant lui contribueront à donner une plus grande portée juridique aux avis formulés par cet organisme. Les avis du comité auront une portée plus doctrinale, ce qui justifiera le changement de dénomination : le comité s'appellerait désormais « comité de l'abus de droit ».

Enfin, s'agissant de la saisine du comité, ainsi qu'il est prévu à la proposition 37, le contribuable qui a produit ses observations sur une proposition de rectification fondée sur l'abus de droit et qui n'aura pas reçu de réponse de l'administration dans un délai raisonnable, pourra poursuivre la procédure et saisir sans attendre le CCRAD.

3. Moduler les taux des pénalités

Proposition 36 : Prévoir plusieurs taux, en fonction du comportement du contribuable, pour les pénalités à taux unique.

La jurisprudence de la CEDH regarde les pénalités fiscales comme des accusations en matière pénale, entrant dans le champ de l'article 6 paragraphe 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, relatif au procès équitable⁸⁶. Il en résulte que les pénalités doivent pouvoir être modulées en fonction du comportement de la personne qu'elles frappent. Il serait donc prudent de remplacer les pénalités à taux unique du CGI qui n'ont pas été modifiées par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 et qui ne se combinent pas à des pénalités de même nature à taux unique mais différent, par des pénalités dont les taux seront modulés en fonction du comportement du contribuable.

E. Perfectionner les voies de recours

Le contribuable dispose de voies de recours successives (cf. encadré), qui constituent autant d'occasion de limiter les contentieux futurs. Sur l'efficacité de ces recours, on constate des appréciations très variées selon les expériences de chacun⁸⁷ et dont la représentativité est difficile à évaluer en l'absence de données statistiques détaillées.

86 Cour EDH 24 février 1994 n° 12547/86, aff. Bendenoun c/ France, A 284 ; Cour EDH, 23 novembre 2006, n° 76053/01, Jussila c/ Finlande. En-dehors des pénalités, le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil de l'article 6§1 de la convention, Cour EDH 12 juillet 2001 n° 44759/98, Ferrazzini c/ Italie, Rec. 2001-VII. ; Cour EDH 4 mars 2004, n° 47650/99, Silvester's Horeca service c/ Belgique.

87 Cf. le jugement sévère (mais non documenté) du rapport de l'Institut de l'entreprise sur le contrôle fiscal, op. cité, p. 9 : « les voies de recours prévues sont fréquemment décevantes. (...) leur « empilement » constitue une caractéristique

Les voies de recours dans un contrôle fiscal externe

- **le recours hiérarchique** consiste à saisir le supérieur du vérificateur, généralement un inspecteur principal, chef de brigade, qui procède à un nouvel examen du dossier ;

- **l'interlocuteur départemental** est un fonctionnaire désigné par le directeur des services fiscaux dont dépend le vérificateur, généralement parmi les cadres de direction (directeur divisionnaire du contrôle fiscal ou directeur départemental). Il peut être saisi par le contribuable après le recours hiérarchique. Son rôle a été défini par une note du Directeur Général des Impôts⁸⁸ : « *L'interlocution, en particulier, 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* » ;

- **la commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires** (cf. *infra*) est saisie pour avis sur des questions de fait relatives à certains impôts (TVA, impôts sur les sociétés, bénéfices professionnels en matière d'impôt sur le revenu) ; en pratique, ses recommandations sont suivies par l'administration dans la grande majorité des cas ; la commission de conciliation est le pendant de la commission départementale pour les droits d'enregistrement et assimilés ;

- **le médiateur du MINEFI** est chargé depuis 2002⁸⁹ de recevoir les réclamations individuelles concernant le fonctionnement des services du ministère dans leurs relations avec les usagers. Il intervient lorsqu'une première démarche auprès du service concerné a fait l'objet d'un rejet total ou partiel, en fait lorsque les précédents recours sont épuisés ;

- **le recours hiérarchique ultime** auprès de l'administration centrale, voire du Ministre, non formalisé dans les textes, demeure toujours possible à n'importe quel stade de la procédure

- **le médiateur de la République** dispose d'une section d'instruction dédiée à la fiscalité. Saisi par le truchement d'un parlementaire, il intervient alors que les réclamations et démarches auprès des services administratifs ont été effectués. 13% des dossiers traités en 2007 relevaient du domaine fiscal.

A l'issue des différents recours hiérarchiques, le contribuable doit déposer une réclamation administrative préalable avant de pouvoir saisir les tribunaux. Cette réclamation est instruite, selon les pratiques des services concernés, par les responsables du contrôle fiscal ou du contentieux.

Les résultats du recours hiérarchique ne font pas l'objet de statistiques fines permettant d'évaluer de manière exhaustive la fraction (en montant et en nombre de dossiers) des redressements initiaux remis en cause aux différentes étapes de la procédure de recours. Certaines données globales sont néanmoins disponibles et permettent de constater une certaine efficacité des voies de recours :

- parmi les contrôles fiscaux externes, la proportion de recours hiérarchique est de 10% pour les brigades départementales des DSF, 16% en DIRCOFI et 20% à la DVNI. En moyenne, **à l'issue du premier recours auprès du chef de brigade, seuls 4% des dossiers donnent lieu à interlocution**. Plus de 95% des dossiers (en volume) donnent donc lieu à une acceptation des redressements par le contribuable au premier stade de la procédure de recours. La proportion des droits associés à cette acceptation n'est cependant pas connue ;
- d'après les informations fournies par la DGI, les décisions du chef de brigade sont remises en cause totalement ou partiellement dans 35% à 40% et les décisions de l'administration sont remises en cause dans 35% des cas par les CDI lorsque le contribuable se présente (ces avis étant suivis dans plus de 95% des cas par l'administration) ;

marquante de notre système fiscal. Cette complexité ne profite à aucun des acteurs du contrôle fiscal et traduit l'impuissance des pouvoirs publics à obtenir de l'administration des inflexions de comportement profondes et durables .»

⁸⁸ Note du 5 janvier 2001 sur la qualité du contrôle fiscal externe, paragraphe II, 2.3, a. relatif au rôle de la direction.

⁸⁹ Décret n°2002-612 du 26 avril 2002 instituant un médiateur du ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie.

- la réclamation préalable à la suite d'un contrôle fiscal externe donne lieu à une décision partiellement ou totalement favorable au contribuable dans 46% des cas (37% lorsqu'on déduit les dégrèvements d'office, cf. *infra*) ;
- enfin, de 75% à 85% des contentieux font droit aux conclusions présentées par l'administration⁹⁰.

Il semble donc que les filtres préalables au contentieux existants soient globalement efficaces ; les données moyennes masquent cependant une disparité locale qui peut expliquer les avis contrastés issus de la consultation des entreprises.

La proposition faite par certains intervenants d'un développement de la « médiation » (dont les contours restent indéterminés) par un tiers entre l'administration et le contribuable reviendrait à ajouter une procédure supplémentaire dans un ensemble déjà bien fourni. Il convient, d'abord, de perfectionner les dispositifs existants, s'agissant du positionnement de l'interlocuteur, du fonctionnement des commissions départementales, des moyens du médiateur et de l'instruction de la réclamation préalable obligatoire.

1. Répondre plus rapidement aux observations du contribuable

Proposition 37 : Inscrire dans le LPF l'obligation pour l'administration de répondre aux observations du contribuable dans un délai raisonnable et en l'absence de réponse, permettre à ce dernier de poursuivre la procédure.

La loi de finances rectificative pour 2007 (article 14 II, III, et IV) impose à l'administration fiscale de répondre dans un délai de deux mois aux observations du contribuable « petite entreprise » faisant suite elles-mêmes à une proposition de rectification. A défaut de réponse dans ce délai, l'administration est réputée avoir approuvé ces observations et ne peut plus poursuivre le recouvrement des impositions.

Cette mesure ne profite donc qu'aux petites entreprises mais ni aux agriculteurs ni aux personnes physiques (qu'il s'agisse de l'impôt sur le revenu ou des droits d'enregistrement). Elle n'est pas susceptible *a priori* d'être étendue telle quelle, car la diversité des situations implique que le délai de réponse aux observations du contribuable soit proportionné à la complexité de l'affaire et à la qualité du dialogue entre l'administration et le contribuable.

En revanche, il serait anormal que le contribuable reste sans réponse pendant un délai excessivement long. En dépit des progrès considérables intervenus dans ce domaine, il peut arriver que la réponse ne parvienne pas dans un délai raisonnable, l'administration utilisant son silence injustifié comme moyen de pression. L'organisation actuelle devrait en principe permettre de résoudre ces difficultés à condition que le contribuable se manifeste auprès de la hiérarchie du vérificateur. Cette démarche devrait être confortée par la mise en place d'une procédure permettant au contribuable, passé un délai de quatre mois suivant l'envoi de ses observations, de demander à l'administration de se prononcer dans un délai maximum de deux mois.

En l'absence de réponse de l'administration dans ce nouveau délai, le contribuable pourrait poursuivre la procédure par la voie du recours hiérarchique et, le cas échéant, de la commission départementale ou du comité des abus de droit.

⁹⁰ En 2006, sur plus de 21 000 jugements rendus par les tribunaux administratifs, 16% des contentieux faisaient droit partiellement ou totalement aux contribuables ; 10% étaient des non-lieux à statuer dont une partie faisaient suite à des dégrèvements prononcés en cours d'instance par l'administration. En tenant compte des contentieux perdus par l'administration en appel, on peut donc estimer que la proportion totale de contentieux qui font totalement droit à l'administration est comprise dans une fourchette de 75% à 85%.

Cette mesure doit nécessairement être inscrite dans le LPF dès lors qu'y figurent les règles relatives à la procédure contradictoire et, notamment, celles relatives à la réponse aux observations du contribuable.

2. *Garantir un examen par l'interlocuteur.*

Proposition 38 :

a) Mieux articuler l'intervention de l'interlocuteur et la saisine de la commission départementale.

b) Instaurer une concertation régulière entre l'interlocuteur et les services contentieux.

L'évaluation de l'efficacité du recours hiérarchique n'est pas aisée. A titre d'exemple, un faible taux de remise en cause par le supérieur hiérarchique de la décision du vérificateur et un faible taux de remise en cause de la décision de l'inspecteur principal par l'interlocuteur peuvent être interprétés de deux manières :

- ce taux peut témoigner de la bonne qualité du travail du vérificateur et du bon fonctionnement du contrôle interne préalable à la proposition de rectification ; s'agissant en particulier du rôle du chef de brigade, son implication accrue dans le contrôle en amont des propositions de redressement se traduira nécessairement par une diminution de la fréquence des remises en cause des propositions de rectification ;
- *a contrario*, il pourra être interprété (notamment dans les réactions spontanées des contribuables qui ne connaissent pas les dispositifs de contrôle interne de l'administration) comme un signe d'inefficacité du recours hiérarchique, la hiérarchie se bornant apparemment à confirmer les positions initiales des agents.

Le positionnement interne de l'interlocuteur est variable selon les directions : il peut s'agir du directeur (cas de la DVNI) ou d'un directeur assistant, chargé ou non de la division contrôle fiscal. Le bon déroulement de l'interlocution semble dépendre principalement de la procédure instituée par l'interlocuteur lui-même et de son état d'esprit (nouvel examen du dossier par un rédacteur du service contentieux, discussion avec le contribuable, prise en compte de l'ensemble des enjeux) plutôt que de son positionnement dans la hiérarchie. De ce fait, la demande parfois formulée par certains professionnels consistant à extraire l'interlocuteur de la chaîne hiérarchique du contrôle ne paraît pas correspondre au besoin.

Il convient en revanche de systématiser la pratique qui fait intervenir l'interlocuteur (lorsqu'il a été saisi par le contribuable) préalablement à la transmission du dossier à la commission départementale des impôts afin de réduire les chefs dont la commission sera saisie et par suite les délais d'avis de cette commission et de s'assurer que les recours purement internes à l'administration ont été correctement utilisés. A défaut, l'interlocuteur ne joue pas réellement son rôle puisqu'il se rangera généralement à l'avis de la commission.

L'expérience de certains interlocuteurs semble démontrer que la qualité de l'interlocution peut être nettement améliorée par une concertation régulière entre l'interlocuteur et les services contentieux, s'agissant des dossiers posant des questions juridiques délicates. Il serait souhaitable que cette concertation ne soit pas à la discrétion de chaque interlocuteur mais puisse être organisée, quels que soient le niveau de l'interlocuteur et la plus ou moins grande taille du service contentieux.

3. Améliorer le fonctionnement des commissions départementales

Proposition 39 : Améliorer le fonctionnement des CDI et des commissions de conciliation par une concertation régulière entre, d'une part, les chambres de commerce et d'industrie, les chambres des métiers, les organismes professionnels et, d'autre part, les directions des services fiscaux.

La compétence des CDI est limitée aux questions de fait ; son extension récente à des questions de fait déterminantes pour la qualification juridique rend de plus en plus difficile à déterminer la limite de leur compétence pour un litige donné. Serait-il plus simple de leur reconnaître une compétence encore plus étendue ? Il faut tenir compte du risque, en cas d'extension non maîtrisée de la saisine des CDI, que l'administration suive leur avis de manière moins systématique qu'aujourd'hui, ce qui conduirait paradoxalement à affaiblir cette voie de recours. En outre, la CDI s'apparenterait à une « pré-jurisdiction » sans en avoir nécessairement la compétence.

S'agissant de la composition :

- le fait que le secrétariat soit tenu par l'administration est critiqué par les entreprises, sans que des éléments probants aient été apportés de nature à faire apparaître des dysfonctionnements induits ;
- la compétence des représentants des contribuables est considérée comme « variable » ; la responsabilité de leur nomination relevant pour l'essentiel des chambres de commerce et d'industrie, des chambres des métiers et des organismes professionnels, il semble que c'est auprès d'eux qu'il convient d'agir, le cas échéant.

La composition des commissions départementales

Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (articles 1651 et suivants du CGI)

Le président du tribunal administratif assure les fonctions de président. Outre Il est entouré, outre les 2 représentants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur départemental, de 3 représentants des contribuables, désignés :

- pour la détermination du BIC, par la CCI ou la chambre des métiers et de l'artisanat ;
- pour la détermination du BA déterminé selon les règles autres que le celles du forfait, par les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles,
- pour la détermination du BNC, par l'organisation ou l'organisme professionnel intéressé.

Pour les matières visées aux articles 1651 A et 1651 B (BNC, BIC et rémunérations excessives), l'un des représentants des contribuables est un expert-comptable.

Commission de conciliation (article 1653 A du CGI)

- un magistrat du siège, qui assure les fonctions de président ;
 - le directeur des services fiscaux ou son délégué ;
 - 3 fonctionnaires de la DGI ayant au moins le grade d'inspecteur départemental ;
- un notaire désigné par la ou les chambres de notaires du département ou son suppléant ;
- 3 représentants des contribuables, désignés respectivement par (1) la ou les chambres de commerce et d'industrie parmi les commerçants ou industriels, (2) les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles du département, (3) la ou les chambres syndicales de propriétaires du département.

La création en loi de finances rectificative 2007 d'une commission nationale compétente pour les grandes entreprises⁹¹ devrait permettre une meilleure spécialisation et donc une meilleure adéquation

⁹¹ Chiffre d'affaires HT supérieur à 50 M€ pour celles dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir du logement ou 25 M€ s'il s'agit d'autres entreprises.

entre la nature des dossiers inscrits à l'ordre du jour des séances et l'expérience des représentants des contribuables.

Pour identifier les marges de progrès dans les commissions départementales, une concertation régulière entre l'administration fiscale et les chambres de commerce paraît indispensable.

4. Etendre les possibilités d'audition du contribuable

Proposition 40 : Etendre les possibilités d'audition du contribuable et de l'administration aux procédures d'examen par le CCRAD et la CIF.

Aujourd'hui, les procédures devant le CCRAD et la CIF ne prévoient pas expressément d'audition du contribuable et de l'administration, ce qui limite les pouvoirs d'investigation contradictoire de ces organismes. Il est donc proposé d'étendre cette faculté d'audition au CCRAD et à la commission des infractions fiscales (CIF).

5. Faciliter le recours au médiateur

Proposition 41 : Mieux faire connaître le médiateur des finances et créer dans le décret du 26 avril 2002 un « collège de médiateurs » rattachés, constitués de jeunes retraités ou assimilés compétents en matière fiscale.

Le médiateur des finances dispose aujourd'hui d'un réseau de correspondants locaux appartenant à l'administration en DIRCOFI et DSF ainsi que de la faculté de saisir le service juridique de la DGI. Le médiateur devrait être mieux connu des contribuables concernés et disposer de moyens d'intervention sur place. Il est donc proposé de :

- mentionner le médiateur dans la charte du contribuable vérifié, en le positionnant en recours après l'interlocuteur (et, le cas échéant, la commission départementale) ou après le conciliateur (et, le cas échéant, la commission de conciliation) ;
- créer un collège de médiateurs venant compléter les moyens actuels : anciens cadres supérieurs de la DGI (devenus conservateurs ou retraités), anciens conseillers d'Etat ou conseillers à la Cour de cassation, anciens inspecteurs généraux des finances compétents en matière fiscale, avocats fiscalistes honoraires, professeurs émérites. Ils interviendraient sur place auprès des services, de façon décentralisée, afin d'aider notamment à un traitement en équité des situations difficiles. Assistés, le cas échéant, d'agents des impôts en activité, ils rendraient compte au médiateur. En cas de difficultés, ce dernier pourrait évoquer l'affaire et la soumettre au collège.

6. Rendre plus efficace la réclamation préalable

Proposition 42 : Mieux associer les services contentieux à l'examen des réclamations préalables qui posent des questions de droit.

La faible utilité de la réclamation préalable obligatoire après un contrôle fiscal a été régulièrement mentionnée lors des auditions. Le fait que cette réclamation soit aujourd'hui parfois instruite, par délégation de compétence, par les mêmes services qui ont déjà proposé les redressements puis traité le dossier dans le cadre du recours hiérarchique, explique sans doute cette perception. Dans ce type de situation, ce n'est qu'après la saisine des tribunaux que les services contentieux examinent de façon approfondie le dossier et prononcent le cas échéant un dégrèvement. Certains proposent donc de

rendre la réclamation préalable facultative, lorsque le recours hiérarchique a été épuisé, afin d'accélérer la procédure.

Néanmoins, les données fournies par la DGI font apparaître qu'une partie non négligeable des réclamations se traduit par une satisfaction partielle ou totale du contribuable. Hors dégrèvements d'office⁹², le taux d'admissions totales ou partielles des réclamations s'établit, en effet, à 37 % (17 % pour les admissions partielles et 20 % pour les admissions totales). La suppression de cette étape irait à l'encontre de l'objectif recherché d'une diminution du nombre de dossiers soumis aux juridictions.

Il paraît préférable d'améliorer le traitement des réclamations préalables au moyen d'un ciblage adéquat, permettant de garantir un examen des réclamations distinct de celui des recours hiérarchiques, en sollicitant les services contentieux, indépendamment des délégations de compétence, pour l'examen de ces réclamations dès lors qu'une incertitude juridique (sur le fond ou en matière de procédure) ou une appréciation des faits potentiellement fragile est susceptible de remettre en cause au stade juridictionnel ultérieur le montant du redressement.

Proposition 43 : Faire respecter les dispositions de l'article R.198-10 du LPF qui obligent le directeur, avant l'expiration du délai de six mois, à indiquer le délai complémentaire qu'il estime nécessaire pour prendre sa décision.

Alors que le contribuable, après notification par le receveur des impôts de l'avis de mise en recouvrement des droits dus, dispose d'un délai expirant le 31 décembre de l'année suivante pour déposer une réclamation contentieuse, l'administration n'est pas tenue de lui répondre dans un délai déterminé. L'article R 198-10 du LPF prévoit simplement qu'à défaut de décision prise dans le délai de six mois par le directeur des services fiscaux, le redevable peut assigner l'administration devant le tribunal territorialement compétent. Or, certains contribuables ne souhaitent pas engager les frais d'une procédure judiciaire tant qu'il ne se sont pas vus notifier une décision de rejet de leur réclamation. L'article R. 198-10 prévoit, certes, que le directeur qui ne respecte pas le délai de réponse de six mois doit indiquer au contribuable le délai supplémentaire dont il a besoin pour répondre. Mais cette disposition n'est pas respectée par l'administration, sans doute parce que cet article enferme ce délai supplémentaire dans un délai trop bref : trois mois. L'obligation d'indiquer le délai supplémentaire pour répondre devrait être maintenue, sans plafond de délai, mais le non respect de cette obligation devrait faire l'objet d'un indicateur de gestion interne.

7. Examiner l'impact des demandes de garantie

Proposition 44 : Etudier l'impact des demandes de garantie dans le cadre du sursis de paiement, soit pour étendre le champ des garanties acceptables par le Trésor, soit pour limiter leur recours aux cas qui le justifient réellement.

La nécessité pour les PME de déposer une garantie pour obtenir le sursis de paiement d'impositions contestées⁹³ a été signalée comme particulièrement pénalisante, cette garantie conduisant parfois au blocage des projets de développement de l'entreprise – d'autant que le comptable peut la refuser s'il estime qu'elle ne répond pas aux conditions de sécurité prévues par les textes : c'est souvent le cas lorsque le contribuable offre en garantie son fond de commerce. Le comptable peut en revanche, dans certains cas laissés à son appréciation, accorder le sursis de paiement demandé sans exiger la

⁹² Le taux d'admission « brut » est de 46% mais inclut des dégrèvements d'office tels que ceux résultant de la correction symétrique des bilans (un dégrèvement en lien avec une rectification du bilan de clôture d'un exercice a pour corollaire une rectification identique du bilan d'ouverture de l'exercice suivant qui se traduit par un dégrèvement sur cet exercice), de la déduction des rappels de TVA du résultat de l'exercice (dispositif dit de la "cascade") ou encore des accords amiables entre Etats destinés à éviter une double imposition.

⁹³ Dont le montant est supérieur à 3 000 €. En-deça, le débiteur est dispensé de constituer des garanties (art. R. 277-7 du LFP).

constitution de garanties. La définition d'une nouvelle pratique de l'administration en la matière nécessite une étude préalable des situations actuelles de demandes de garanties et de leurs suites (conséquences pour les entreprises ; risques réels de défaut ; comparaison avec d'autres Etats).

Sur le modèle du « crédit logement » pour les prêts immobiliers, il pourrait être envisagé de créer une caisse de garantie pour les PME de nature à faciliter les demandes de sursis de paiement sans léser les intérêts du Trésor ni bloquer les projets de développement des entreprises.

Proposition 45 : Etudier la possibilité de ne pas inscrire systématiquement le privilège du trésor et, le cas échéant, l'hypothèque légale en cas de plafonnement de taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée ou d'imputation et de remboursement de crédits de TVA.

Les entreprises auditionnées ont signalé les difficultés provoquées par la pratique suivie systématiquement par les comptables du Trésor et de la DGI consistant à inscrire le privilège du Trésor et, le cas échéant, l'hypothèque légale en cas de plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée ou d'imputation et de remboursement de crédits de TVA. Il en résulte qu'une même entreprise peut avoir fait l'objet de plusieurs dizaines d'inscription de privilège du Trésor ou d'hypothèque légale. Cette situation les oblige à justifier auprès de leur banque de l'origine de ses inscriptions multiples dont la nécessité n'est pas évidente. Les difficultés ainsi rencontrées sont plus aiguës pour les PME que pour les grandes entreprises qui ont plus de surface financière.

8. Simplifier la procédure de réclamation en cas de recouvrement

Proposition 46 : Abroger l'article R. 281-5 du LPF.

Pour des raisons historiques, en matière de recouvrement, la faculté offerte au contribuable de saisir le tribunal du rejet de sa réclamation est cantonnée aux seuls moyens, faits et pièces justificatives qui ont été produits par l'intéressé dans sa réclamation au TPG.

Cette restriction n'existe pas pour les réclamations d'assiette. Elle est source de nombreuses difficultés et incompréhensions, en dépit des efforts de la jurisprudence pour assouplir cette règle de recevabilité dont la rigidité n'est plus justifiée.

Il est donc proposé d'abroger l'article R.281-5 du LPF qui prévoit des restrictions à la faculté offerte au contribuable de saisir le juge en alignant les règles de compétence en matière de recouvrement sur celles en matière d'assiette.

9. Faciliter le recours amiable en sollicitant l'avis du comité du contentieux fiscal et douanier

Proposition 47 : Modifier le LPF pour élargir la mission du comité du contentieux fiscal et douanier, qui pourrait donner un avis sur les droits en principal ne faisant pas l'objet de transaction, en cas de doute sur le bien-fondé de l'imposition.

Selon l'article 2044 du code civil, « la transaction est un contrat par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître ». En droit fiscal, le domaine de la transaction (inclus dans celui de la juridiction gracieuse) est délimité par l'article L.247 du LPF aux amendes fiscales, aux majorations d'impôts et aux intérêts de retard, lorsque ces pénalités et les

impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives⁹⁴. La transaction prend la forme d'une « atténuation » accordée par le directeur des services fiscaux, de la direction spécialisée ou nationale concernée lorsque les sommes faisant l'objet de la demande n'excèdent pas 150 000 € par cote, et au ministre, après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, dans les autres cas⁹⁵.

Cette limitation du champ des transactions résulte de ce que l'administration ne peut, s'agissant des droits en principal, renoncer au bénéfice de la loi fiscale, même en vue de la rendre plus acceptable pour le contribuable ou dans le but de faciliter le recouvrement de l'impôt. Néanmoins, il arrive que l'application de la loi fiscale soit affectée d'une marge d'incertitude, tant du point de vue de l'administration que du contribuable. Dans ce type de situation, le dialogue avec le vérificateur, puis avec le supérieur hiérarchique et l'interlocuteur peut s'analyser comme une procédure informelle de transaction portant sur l'ensemble des droits, puisqu'elle conduit dans certains cas à une nouvelle analyse de l'administration sans que de nouveaux faits aient été portés à sa connaissance.

A titre d'exemple, si un interlocuteur évalue à 30% la probabilité que le redressement litigieux soit approuvé par les tribunaux, il peut juger préférable de trouver un terrain d'entente avec le contribuable sur une qualification juridique des faits plus acceptable, ramenant le montant total des droits et pénalités à 30% du montant initialement notifié : en moyenne, un raisonnement de ce type ne conduit pas à des pertes de recettes pour l'Etat, limite le risque pour le contribuable⁹⁶ et diminue les coûts de traitement du contentieux. Une partie des intervenants rencontrés considèrent d'ailleurs le système actuel comme satisfaisant et analysent l'interlocution comme une procédure de transaction au sens du passage de l'article 2044 du code civil cité *supra*, même s'il ne s'agit pas d'une transaction au sens de l'article L.247 du LPF.

Le développement de la transaction se heurte néanmoins au contenu de ce dernier article : un interlocuteur qui en fait une lecture stricte pourra, dans l'exemple cité, refuser le réexamen de la qualification des faits et renvoyer l'ensemble des droits en principal au contentieux.

Une procédure alternative consisterait, sur le modèle de la procédure existant aux Etats-Unis, à étendre le dispositif de transaction aux droits en principal, tout en garantissant sa transparence. La procédure en vigueur aux Etats-Unis prévoit l'engagement d'une transaction dans trois cas⁹⁷ : en cas de doute sur le bien fondé de l'imposition, en cas de doute sur la solvabilité du contribuable ou sur les possibilités de recouvrement de la somme mise à charge, enfin en cas de circonstances exceptionnelles ou de risque majeur. Cette procédure est strictement formalisée (tant dans la forme que doit prendre la demande du contribuable que dans son instruction par l'administration) et transparente, les dossiers des transactions étant accessibles au public pendant un an.

L'évolution vers un système transparent et public de transaction sur l'ensemble des droits selon le modèle américain se heurte à la conception française de la loi fiscale comme univoque : selon cette conception, l'agent des impôts commettrait un délit pénal en abandonnant des droits légalement dus par le contribuable. La généralisation des transactions à l'ensemble des droits paraît donc difficilement transposable.

En revanche, il pourrait être envisagé d'élargir la compétence du comité du contentieux fiscal et douanier, qui pourrait être consulté par l'administration non seulement sur la remise des pénalités et la juridiction gracieuse mais également sur celle des droits en principal. L'article R*.247-12 du LPF serait modifié en ce sens. Le ministre, après avis favorable du comité du contentieux, pourrait dégrever

⁹⁴ Les pénalités et impositions principales sont considérées comme définitives lorsque les délais de réclamation ou de recours sont expirés, ou lorsqu'une décision de justice irrévocable est intervenue.

⁹⁵ S'agissant des contributions indirectes, le plafond de 150 000 € s'accompagne d'un autre plafond portant sur le montant des droits effectivement fraudés (37 500 €) au-delà duquel la décision est prise par le ministre.

⁹⁶ Si l'on tient compte de l'aversion au risque du contribuable et des coûts de traitement du contentieux et même en supposant que l'évaluation de la probabilité de gain au contentieux est la même pour le contribuable et l'administration, les deux parties sont gagnantes en trouvant un accord qui fige la situation de la sorte sans recourir au juge.

⁹⁷ Source : rapport Austray.

en partie les droits en principal dans des cas déterminés, notamment en cas de doute sur le bien-fondé de l'imposition.

* *
*

III. REVOIR LES PROCEDURES CONTENTIEUSES

Deux principaux constats peuvent être dressés en ce qui concerne le contentieux fiscal :

- les délais de la procédure fiscale devant les juridictions administratives sont dissuasifs, notamment en ce qui concerne le premier degré : plus de cinq ans en moyenne devant le tribunal administratif de Paris – ce qui amène souvent le contribuable à « préférer une mauvaise transaction à un bon procès » ; en outre, le contribuable se réfère au délai d'une procédure complète allant de l'année de déclaration jusqu'à celle de la décision de cassation alors que la procédure juridictionnelle en tant que telle peut ne débiter que plusieurs années après la déclaration et le redressement ; ces délais juridictionnels excessifs s'expliquent en grande partie par le fait que les tribunaux administratifs traitent en second rang le contentieux fiscal compte tenu de l'urgence fixée par la loi pour l'examen de certains contentieux spécifiques (notamment le contentieux de l'entrée et du séjour des étrangers) ;
- lorsqu'une même question se trouve portée devant plusieurs tribunaux administratifs, la procédure peut être accélérée en demandant l'avis du Conseil d'Etat sur le fondement des dispositions de l'article L.113-1 du code de justice administrative. Toutefois, cette possibilité n'est pas encore, selon l'administration et les praticiens, pleinement utilisée dans le contentieux fiscal.

Le jugement du contentieux par les tribunaux de l'ordre judiciaire ne paraît en revanche pas poser les mêmes problèmes de délai.

Proposition 48 : Lancer un plan d'apurement des contentieux fiscaux pendants devant les tribunaux administratifs et les cours administratives d'appel en renforçant les moyens des ces juridictions.

Tableau 8 – Délai de jugement des affaires fiscales

2007 données brutes*	délai prévisible moyen	délai moyen constaté		
		ensemble des affaires	hors ordonnances	hors ordonnances et affaires enserrées dans des délais particuliers
Ensemble TA	2a 0m 26 j	2a 4m 27j	3a 1m 10j	3a 1m 12 j
<i>dont</i>				
<i>Cergy-Pontoise</i>	4a 11m 13j	2a 7m 13j	3a 6m 27j	3a 6m 24j
<i>Paris</i>	2a 6m 27j	4a 5m 0j	5a 7m 10j	5a 7m 11j
<i>Versailles</i>	2a 7m 22j	1a 2m 29j	1a 9m 21j	1a 9m 23j
Ensemble CAA	1a 1m 8j	2a 0m 13j	2a 2m 22j	2a 3m 3j

* Source : STACAA/Conseil d'Etat

Le « délai moyen constaté » de traitement des affaires fiscales dites ordinaires (c'est-à-dire hors ordonnances, hors procédures d'urgence et hors affaires dont le jugement est enserré dans des délais contraints – ce qui correspond donc en principe aux affaires les plus lourdes), qui correspond au délai de jugement constaté des affaires sorties l'année en cause, est largement supérieur au « délai prévisible de jugement » des affaires fiscales, qui, comme son nom l'indique, correspond au délai moyen prévisible (*ex ante*) de jugement compte tenu du nombre d'affaires fiscales en stock et de la capacité de jugement annuelle de la juridiction. Il est donc significatif de l'effort consacré par la juridiction sur cette matière.

Un tel constat peut s'expliquer par plusieurs facteurs dont, principalement, la politique d'enrôlement de la juridiction (toutefois souvent contrainte) et le degré d'ancienneté du stock fiscal. Un délai moyen constaté important (comme à Paris) peut, en effet, résulter de la sortie d'affaires anciennes, qui dégrade mécaniquement cet indicateur. Inversement, un délai prévisible moyen supérieur au délai moyen constaté (comme c'est le cas à Cergy-Pontoise), qui est créateur de stock, laisse craindre, à terme, une augmentation supplémentaire du délai moyen constaté.

S'agissant de la politique d'enrôlement, à de rares exceptions près⁹⁸, le législateur n'a pas prévu de délais particuliers concernant le contentieux fiscal ; celui-ci est donc systématiquement traité en second rang (si ce n'est en rang encore plus lointain compte tenu de sa difficulté qui peut contribuer à un moindre attrait de ce contentieux pour les magistrats).

Au total, la durée excessive de jugement du contentieux fiscal, particulièrement s'agissant des tribunaux administratifs de Paris et la région parisienne, concernés au premier chef, appelle donc un traitement spécifique et volontariste. Il est nécessaire que la juridiction administrative dispose de moyens supplémentaires pour accélérer le traitement du contentieux fiscal. Pour l'apurement du stock, le renforcement des effectifs ne serait que temporaire.

Dans ce but, il serait utile d'introduire un indicateur spécifique, faisant l'objet d'une publication, par exemple sur les sites de la juridiction administrative et du MINEFI, sur le délai de traitement des contentieux fiscaux.

Proposition 49 : Programmer pour l'avenir une augmentation des moyens des juridictions cohérente avec la charge contentieuse fiscale prévisionnelle.

L'objectif doit être d'éviter que se reproduise à l'avenir le stock de contentieux actuel, principalement au niveau des tribunaux administratifs.

Tableau 9 - Evolution du contentieux fiscal

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Entrées TA	24 620	22 057	21 392	21 095	22 505	20 113	20 250**
Sorties TA susceptibles d'appel	29 788	27 218	24 802	22 223	20 837	21 172	18 540
Entrées CAA	4 840	4 720	5 077	4 359	4 220	4 574	4 194
Taux d'appel	16,3%	17,3%	20,5%	19,6%	20,3%	21,6%	22,6%
Affaires susceptibles Cass CE*	3 845	4 161	6 634	9 840	9 798	10 608	10 320
Entrées Cassation CE	522	496	702	1 050	1 243	1 227	1 351
Taux pourvoi c/ arrêts de CAA	13,7%	11,8%	12,5%	12,9%	16,3%	16,4%	20,3%
Taux pourvoi c/ TA (référés)	7,8%	8,3%	8,9%	10,8%	6,2%	3,4%	5,7%
Taux pourvoi c/ TA (autres)	0,0%	0,0%	1,3%	6,0%	6,0%	4,2%	4,1%

* Jugements rendus en dernier ressort, ordonnances du juge des référés du tribunal administratif et arrêts des CAA.

Ne sont pas rapportées ici deux sous-matières qui ne figurent pas au tableau des entrées du Conseil d'Etat :

responsabilité des services fiscaux et divers contentieux fiscal

** Extrapolation effectuée à partir des trois premiers mois de 2007 : 15755.

Source : Conseil d'Etat/STACAA

Les derniers chiffres indiquent une baisse des entrées fiscales au niveau des tribunaux administratifs dans un contexte pourtant marqué par une forte hausse des entrées générales : 24 620 affaires fiscales enregistrées en 2001 à 20 113 en 2006⁹⁹, baisse qui illustre sans doute en partie la

⁹⁸ Cf. le référé fiscal en matière de sursis de paiement.

⁹⁹ Données nettes. En 2007, le nombre d'affaires devrait être du même ordre qu'en 2006 : 15 755 entrées pour les trois premiers trimestres.

volonté de l'administration fiscale d'éviter autant que faire se peut le contentieux en pratiquant une politique d'application mesurée de la norme fiscale.

Mais cette baisse doit être nuancée au regard du taux d'appel qui augmente sur la même période, aboutissant à une stagnation en valeur absolue du nombre d'affaires fiscales enregistrées auprès des cours administratives d'appel. Au niveau du Conseil d'Etat, les entrées fiscales se sont fortement accrues entre 2001 et 2007¹⁰⁰, à l'instar du taux de pourvoi en cassation.

Ainsi, le délai prévisible de jugement reste largement supérieur, proche du double, au fiscal par rapport au délai général : pour l'ensemble des tribunaux administratifs, il est de deux ans en matière fiscale contre un an et deux mois toutes affaires confondues – et l'on sait que ce délai est inférieur au délai constaté. Par suite, pour aboutir à un délai de jugement moyen constaté raisonnable, d'environ dix-huit mois, à peu près identique quel que soit le tribunal administratif, en matière fiscale, il faut cibler un délai prévisible de jugement encore inférieur.

De manière plus générale, la loi fixe à la juridiction administrative l'objectif d'un délai prévisible moyen d'un an ; objectif qui n'est donc pas encore tout à fait atteint (ensemble des matières confondues). Il devient, toutefois, toujours plus difficile à réaliser compte tenu de la forte croissance du contentieux administratif, d'environ 9% par an depuis 2002, croissance appelée à perdurer (voire par exemple les conséquences juridictionnelles prévisibles de la loi sur le droit au logement opposable), qui n'est pas compensée par une augmentation équivalente des effectifs (+ 4% par an). Les gains de productivité observés jusqu'aujourd'hui (+ 2% par an) ne sont enfin pas infiniment reproductibles.

S'agissant du fiscal, la question devient encore plus critique. Privilégier la matière fiscale signifie, en effet, à moyens constants, « sacrifier » d'autres contentieux. Or ce sacrifice est probablement asymétrique puisque ce contentieux est plus lourd que la moyenne à traiter. En d'autres termes, donner la priorité à une affaire fiscale conduit à ne pas traiter plusieurs autres affaires de contentieux plus « légers » et donc à dégrader les statistiques globales de la juridiction.

S'il est donc certain, qu'à tout le moins, le contentieux fiscal ne devrait pas être moins bien traité que les autres contentieux et qu'il faut donc fixer l'objectif d'une réduction de l'écart constaté entre le traitement du fiscal et des autres matières, il faut clairement doter la juridiction administrative de moyens supplémentaires. En ce sens, la création d'un nouveau tribunal administratif en région parisienne, doté des moyens adéquats, pourrait contribuer à desserrer la contrainte.

Proposition 50 : Faciliter la procédure de demande d'avis au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation.

Dans l'ordre judiciaire comme administratif, les juridictions du fond peuvent saisir pour avis leur cour suprême respective d'« *une question de droit nouvelle, présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges* » (article L.113-1 du code de justice administrative ; article L.151-1 du code de l'organisation judiciaire). Ces dernières doivent statuer dans un délai de trois mois. La décision de saisine est prise souverainement par les juges du fond, que cette procédure soit demandée ou non par l'administration ou le contribuable.

L'administration et les praticiens ont fourni au groupe de travail de nombreux exemples de cas où, malgré les souhaits qu'ils avaient exprimés, les cours et tribunaux se sont abstenus de saisir les juridictions suprêmes de questions de droit fiscal nouvelles posées devant plusieurs juridictions et qui auraient mérité, dans un souci de sécurité juridique, d'être tranchées rapidement. Aussi administration

¹⁰⁰ Cette hausse est peut-être due en partie à un effort de déstockage des cours avec une forte augmentation, mais qui est restée depuis constante, des affaires fiscales jugées depuis 2003 – mais également en partie à la cassation directe en matière de taxe foncière dont les effets se font sentir depuis la même date.

et praticiens sont unanimes à demander une mesure facilitant la saisine pour avis du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation.

Le recours à cette procédure pourrait être facilité en donnant la possibilité à l'administration ou au contribuable de demander formellement au juge du fond de saisir sa cour suprême. Le président de la juridiction qui estimerait ne pas devoir la saisir serait tenu d'indiquer à l'administration ou au contribuable les motifs pour lesquels cette saisine n'a pas été faite. Dans cette hypothèse, le Conseil d'Etat et la Cour de cassation, informés par la juridiction, pourraient discrétionnairement lui demander de le saisir.

Cette modification de la procédure d'avis apparaît opportune surtout en matière de contentieux fiscal, qu'il soit administratif ou judiciaire. Pour autant, il apparaît difficile de limiter le champ de la réforme, dans son principe, au seul contentieux fiscal. Toutefois, il pourrait être envisagé d'expérimenter cette procédure nouvelle d'avis, pendant trois ans, pour le seul contentieux fiscal.

Proposition 51 : Unifier le contentieux du recouvrement

Le contentieux du recouvrement des impositions est extrêmement compliqué. Pour simplifier, l'article L. 281 du LPF distingue les contestations portant sur la régularité en la forme qui relève de la compétence du juge judiciaire et les contestations portant sur le fond qui relèvent du juge de l'impôt. La distinction entre ces deux contentieux est techniquement difficile à mettre en œuvre et a donné lieu à plusieurs arrêts du Tribunal des conflits. Une grande confusion subsiste néanmoins. Pour prendre un exemple : le contentieux de la prescription relève du juge administratif, mais on ne sait pas si un moyen fondé sur l'absence d'interruption de la prescription pour un vice de forme relève du juge administratif ou du juge judiciaire.

Dans ces conditions, il est proposé de confier à chaque juge de l'impôt la totalité du contentieux du recouvrement. Le contentieux du recouvrement relèverait ainsi du juge administratif pour les impôts qui relèvent de lui et du juge judiciaire pour les autres impôts.

Proposition 52 : Développer la formation permanente des magistrats en matière fiscale et comptable.

La formation inégale des magistrats sur les sujets fiscaux constitue une source de fragilité de la jurisprudence, qui conduit les contribuables et leur conseil à attendre la confirmation des solutions par la cour suprême. La formation permanente portant aussi bien sur la fiscalité que sur la comptabilité devrait donc être développée à tous les niveaux des juridictions.

Proposition 53 : Conférer expressément au juge, par un texte législatif, le pouvoir de moduler dans le temps les effets de sa décision.

De la prohibition des arrêts de règlements instituée par les dispositions de l'article 5 du code civil¹⁰¹ découle le principe selon lequel une décision juridictionnelle marquant un revirement de jurisprudence ne peut limiter ses effets dans le temps : il est fondé sur la fiction que le juge n'interprète pas la règle pour l'avenir mais ne fait que lui rendre le sens qui a toujours été le sien. Cette théorie constitue sans aucun doute une source d'insécurité pour le contribuable lorsqu'est ainsi remise en cause, parfois sans préavis, une jurisprudence jusque là constante sur laquelle il s'est appuyé¹⁰². Les revirements sont toutefois plus rares (et souvent annoncés par des évolutions de jurisprudence ainsi que par les critiques

¹⁰¹ « Il est défendu aux juges de prononcer par voie de disposition générale et réglementaire sur les causes qui leur sont soumises. »

¹⁰² Conseil d'Etat, Section, 22 avril 2005, Sté Limelight Boy's, n° 257254, Lebon p. 168.

constantes de la doctrine sur telle ou telle décision) que les modifications de textes. Néanmoins, ils sont dénoncés par l'ensemble des praticiens comme une des sources de l'instabilité de la norme qu'ils ont à appliquer.

Ce débat ancien a été récemment relancé, tant en doctrine¹⁰³ qu'en jurisprudence.

La Cour de cassation, dans sa formation la plus solennelle¹⁰⁴, a ainsi jugé qu'on ne pouvait appliquer à une personne une obligation procédurale qui ne s'est imposée qu'en raison d'un revirement de jurisprudence intervenu postérieurement à l'introduction par cette personne de l'action judiciaire, c'est-à-dire à une date à laquelle elle ignorait tout de l'obligation qui allait peser sur elle. La Cour relève expressément que l'effet rétroactif de la jurisprudence aurait eu pour conséquence, s'il n'y avait pas été fait obstacle, de priver la personne d'un procès équitable, au sens de l'article 6§1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

Dans plusieurs décisions, le juge administratif a, également, pris en compte l'impératif de sécurité juridique pour moduler les effets dans le temps de sa décision. Ainsi, en matière d'excès de pouvoir, s'il apparaît que l'effet rétroactif de l'annulation est de nature à emporter des conséquences manifestement excessives, le juge peut prendre en considération, d'une part, les conséquences de la rétroactivité de l'annulation et, d'autre part, les inconvénients d'une limitation de cette dernière, au regard du principe de légalité et du droit des justiciables au maintien des situations nées avant le revirement de jurisprudence, pour déroger au principe de l'effet rétroactif de manière exceptionnelle¹⁰⁵. Dans le même sens, c'est en s'appuyant sur le principe de sécurité juridique, reconnu comme principe général du droit, que le juge a imposé, dans certaines conditions, au pouvoir réglementaire d'édicter les mesures transitoires impliquées par une réglementation nouvelle¹⁰⁶ ou encore qu'un nouveau recours, créé par voie jurisprudentielle, ne pourrait être exercé qu'à l'encontre des contrats dont la procédure de passation a été engagée postérieurement à cette décision¹⁰⁷.

La contrainte de l'article 5 du code civil, justifiée dans son principe mais devenue trop stricte dans ses effets, reste toutefois forte et le juge français n'admet encore qu'avec parcimonie de moduler dans le temps les effets de sa décision. Il ne se reconnaît pas ce pouvoir au cas où il modifie l'interprétation prétorienne qu'il a fixée en plein contentieux. Un texte législatif conférant expressément au juge le pouvoir de moduler dans le temps les effets de sa décision serait sans doute souhaitable pour garantir la sécurité des situations nées avant le revirement de jurisprudence.

Proposition 54 : Faut-il instituer une instance arbitrale en matière fiscale ?

L'institution d'une instance arbitrale en matière fiscale avait été proposée en décembre 2007 lors du séminaire sur la sécurité juridique organisé par le cabinet Taj. L'enquête alors menée auprès des entreprises avait montré qu'une telle mesure répondait à un souhait fort des entreprises de disposer en cas de contentieux d'une solution en moins de deux ans.

Les partisans d'une telle mesure font valoir qu'il existe un précédent. La convention européenne visant à supprimer les doubles impositions résultant de redressements de prix de transfert au sein de l'Union européenne l'a prévu.

¹⁰³ Cf. le *Rapport sur les revirements de jurisprudence* remis au président Canivet par le groupe de travail présidé par le Professeur Molfessis, 2004.

¹⁰⁴ Cass. Ass. Plén., 21 décembre 2006, n° 00-20.493, Bull. Ass. Plén., n° 15.

¹⁰⁵ Conseil d'Etat, Ass. 11 mai 2004, Association AC ! et autres, n°s 255886 et s., Lebon p. 197 ; Conseil d'Etat, Sect. 25 février 2005, France Telecom, n° 247866, Lebon p. 86 ; Conseil d'Etat, 21 décembre 2006, Union syndicale solidaires fonctions publiques et assimilés, n° 287812, Lebon p. 576.

¹⁰⁶ Conseil d'Etat, Ass. 24 mars 2006, Société KPMG et Société Ernst & Young Audit et autres, n°s 288460 et s., Lebon p. 154.

¹⁰⁷ Conseil d'Etat, Ass. 16 juillet 2007, Société Tropic Travaux Signalisation, n° 291545, à publier au Recueil Lebon.

Le groupe de travail, sans écarter par principe une telle proposition, l'a estimée prématurée. Les délais brefs dans lesquels le groupe a travaillé ne lui ont pas permis d'approfondir cette question qui a des implications considérables. Le groupe de travail a cependant considéré que si les délais de jugement n'étaient pas revenus à un niveau raisonnable au cours des cinq prochaines années, la question devrait à nouveau être évoquée.

* *
 *

CONCLUSION

Le président du groupe de travail souhaite, à ce stade, exposer les conclusions qu'il tire, personnellement, des remarquables travaux conduits par les membres de la commission et par ses rapporteurs.

Les cinquante-deux mesures proposées par le rapport¹⁰⁸ tendent à résoudre un apparent paradoxe, assez habituel dans notre pays. D'une part, les méthodes de gestion des services fiscaux et de recouvrement ont considérablement progressé et facilitent l'accomplissement par les contribuables de leurs obligations fiscales ; les vérificateurs des directions nationales et régionales sont motivés, de bon niveau et d'esprit ouvert ; les services contentieux sont, du point de vue d'un conseiller d'Etat, les meilleurs de l'administration française ; l'immense majorité des entreprises estime avoir des rapports plutôt bons avec l'administration. D'autre part, l'image de notre système fiscal, telle qu'elle est véhiculée notamment à l'étranger, demeure détestable. Certes, l'administration fiscale française n'a pas la politique de relations publiques de certaines autres administrations européennes qui n'hésitent pas à aller vendre à l'étranger les charmes de leur régime fiscal national. Mais l'explication de cet apparent paradoxe réside fondamentalement ailleurs. D'abord l'instabilité de la norme, même si elle existe dans tous les pays, atteint en France une dimension paroxystique : 20% des articles du CGI sont modifiées tous les ans, sans même évoquer les ajustements fréquents de la doctrine. Ensuite, quels qu'aient été les efforts des directeurs généraux des impôts successifs qui souhaitaient à juste titre que l'administration devienne le conseil du contribuable, il subsiste un climat de méfiance réciproque entre l'administration et les contribuables.

L'expérience a montré que les engagements de stabilisation de la norme pris de bonne foi par les gouvernements successifs n'étaient jamais tenus, sans doute parce qu'en l'absence de règles constitutionnelles ou organiques, ils ne pouvaient pas l'être. Les alternances politiques, le renouvellement régulier du personnel ministériel, les réformes plus ou moins fondées, les revendications des groupes de pression relayées par le débat parlementaire, l'idée qu'un ministre ne peut exister sans avoir sa loi, la conviction qu'une réforme sectorielle digne de ce nom comporte nécessairement un volet fiscal, aboutissent à une folie normative qui déstabilise les agents économiques. Le monde politique, qui déplore l'insécurité juridique, en est le principal responsable. On ne peut pas, sans illogisme, crier au loup en faisant dans le même instant entrer le loup dans la bergerie. Le régime du crédit impôt recherche a été modifié cinq fois en cinq ans : les entreprises auditionnées par le groupe de travail ont toutes indiqué qu'elles auraient préféré un régime plus stable même s'il avait été moins favorable que celui résultant du dernier état de la législation. L'instabilité de la règle empêche toute prévision de l'agent économique et nuit à la cohérence de sa stratégie.

Le groupe de travail est donc convaincu que seule une modification de la loi organique sur les lois de finances peut permettre d'obtenir une certaine stabilisation de la norme fiscale : en obligeant le législateur à préciser la durée de vie des nouveaux dispositifs fiscaux (proposition 2) ; en faisant valider par la loi de finances les dispositions fiscales des lois ordinaires (proposition 3) ; en obligeant le gouvernement à engager une concertation publique sur les projets de texte suffisamment tôt avant le dépôt de la loi de finances (propositions 5 et 5 bis). Bien entendu, l'inscription dans la Constitution du principe de sécurité juridique ou de celui de la non rétroactivité des lois qui n'en est qu'un sous-ensemble, contribuerait à l'autorégulation du travail législatif.

La « querelle des niches » démontre, s'il en était besoin, à quel point notre législation fiscale, compte tenu de ses modes d'élaboration, est sur certains points à la fois vieillie et morcelée. La question des niches est non pas celle, théologique, de leur plafonnement global, d'ailleurs précédemment censuré par le Conseil constitutionnel en raison de sa trop grande complexité technique, mais celle du rapport coût/efficacité de mesures ciblées qui font rarement l'objet d'une évaluation après leur adoption le plus souvent pour une durée indéterminée.

¹⁰⁸ Auxquelles s'ajoutent deux propositions non finalisées.

Par ailleurs, en dépit des progrès techniques considérables réalisés dans les rapports entre l'administration et les contribuables dont les garanties ont été sensiblement accrues, le climat de méfiance réciproque qui existait, subsiste toujours : de part et d'autre, personne ne joue cartes sur table. Le contrôle fiscal demeure inspiré par des considérations de répression et de rendement et le contribuable le ressent profondément. L'efficacité du contrôle fiscal pourrait-il être maintenu dans un climat où la confiance réciproque remplacerait progressivement la défiance ? La réponse à cette question divise l'administration fiscale. Pour sa part, le président du groupe de travail ne voit pas pourquoi la politique de contrôle fiscal serait affaiblie par l'établissement de relations plus confiantes entre l'administration et les contribuables. Bien au contraire, le contrôle fiscal d'entreprises plus confiantes et donc plus transparentes ne peut que gagner en efficacité. Il a pu constater, en présidant un autre groupe de travail, que les relations entre les URSSAF et les employeurs étaient à la fois plus informelles et plus détendues, sans que pour autant l'efficacité du contrôle en soit amoindrie : cette comparaison avec les URSSAF doit cependant être faite sur le principe plus que sur les modalités compte tenu de la plus grande simplicité de l'assiette des cotisations sociales (qui est cependant devenue complexe avec la multiplication des régimes ciblés d'exonération ou d'allègement).

La modification du climat des relations entre l'administration et les contribuables implique l'adoption de mesures qui contribueront à inciter le contribuable à faire davantage confiance à l'administration. Parmi les mesures proposées pour faciliter cette évolution (propositions 18 à 47), dont la plupart nous semblent pouvoir être mises en œuvre sans grande difficulté, trois nous paraissent essentielles : sans elles, les réformes proposées, certes utiles, resteraient techniques sans impact psychologique.

La première consiste à demander aux vérificateurs et aux agents d'instruire à décharge aussi bien qu'à charge (proposition 23) : lorsqu'ils relèvent des erreurs commises par le contribuable à son détriment, ils doivent non seulement le lui signaler, mais en tirer les conséquences en prononçant le dégrèvement correspondant. Aujourd'hui, seule une minorité des vérificateurs signale au contribuable les erreurs qu'il a commises à son détriment. Encore moins nombreux sont ceux qui proposent le dégrèvement compte tenu des contraintes de rendement auxquelles ils sont soumis.

La deuxième mesure essentielle consiste à demander au vérificateur, à l'issue du contrôle, de dresser le compte rendu de tous les points vérifiés de façon suffisamment approfondie, qu'ils aient donné lieu ou non à redressement (proposition 22). Les points non redressés ne pourraient donner lieu, en cas de contrôle ultérieur, qu'à un redressement pour l'avenir. Cette pratique existe depuis longtemps pour les contrôles des URSSAF où elle revêt d'ailleurs une portée beaucoup plus considérable que la proposition strictement encadrée faite par le groupe de travail, dans la mesure où la pratique URSSAF n'est pas techniquement transposable telle quelle au contrôle fiscal. Mais comment un contribuable pourrait-il avoir confiance dans l'administration fiscale si celle-ci, après n'avoir élevé aucune objection, par la bouche d'un premier vérificateur à l'égard d'un point examiné de façon suffisamment approfondie, vient quatre ans plus tard, par la bouche d'un autre vérificateur, remettre en cause rétroactivement la position prise par le premier vérificateur ? Le respect de la parole donnée par l'administration nous paraît une condition déterminante de la confiance du contribuable. Nous ne retiendrons pas l'objection selon laquelle le premier vérificateur a pu se tromper, car ce type de risque est inhérent à tout mécanisme destiné à garantir la sécurité juridique : le législateur l'a admis depuis longtemps en rendant opposable à l'administration la prise de position d'un de ses agents appréciant la situation de fait d'un contribuable au regard de la loi (article L.80 B du LPF).

La troisième mesure essentielle consiste à mettre fin à la pratique dont tous s'accordent à reconnaître qu'elle est aberrante, conduisant l'administration, en cas de redressement, à s'abstenir pendant une durée indéterminée de répondre aux observations du contribuable pour faire pression psychologiquement sur lui, en le laissant dans l'incertitude. La mesure proposée consiste à permettre au contribuable qui, passé un certain délai, a demandé sans succès à l'administration de lui indiquer le délai dans lequel elle envisageait de répondre à ses observations, de poursuivre la procédure en passant outre au silence du service (proposition 37).

Le groupe de travail propose d'autres mesures destinées à sécuriser l'interprétation de la norme fiscale, notamment le rétablissement de la documentation administrative consolidée (proposition 8), l'institution d'un rescrit pour l'interprétation de la loi nouvelle pris, le cas échéant, après consultation de Conseil d'Etat (proposition 12) ou l'institution d'un recours juridictionnel contre les rescrits pour sécuriser davantage cette procédure utile (proposition 14). Il propose également des mesures pour accélérer le contentieux fiscal dont la lenteur, particulièrement en région parisienne, équivaut à un déni de justice (propositions 47 à 52).

D'une façon générale, le groupe de travail propose non seulement des modifications des textes, mais également de nombreuses mesures de gouvernance fiscale qu'il appartient au ministre, responsable de l'organisation de ses services, de mettre en place.

Le groupe de travail a certes formulé des propositions qui n'avaient jamais été faites sous la forme qu'il a adoptée. Mais il a également repris des propositions qui avaient été formulées antérieurement et dont on peut seulement s'étonner qu'elles n'aient jamais été mises en œuvre.

Au total, nous estimons que l'efficacité des propositions du groupe de travail, dans la mesure où elles forment un ensemble cohérent, serait meilleure si elles étaient mises en œuvre, sinon simultanément, du moins dans un délai resserré.

Au cours des prochaines années, l'amélioration éventuelle de la sécurité juridique dans les relations entre l'administration fiscale et les contribuables pourra être évaluée au moyen de deux indicateurs : la stabilité accrue de la norme et la plus grande confiance des contribuables dans l'administration (et réciproquement).

Il n'existe pas de fatalité. Les comportements ne sont pas figés. Ils peuvent changer : aussi bien ceux du monde politique que ceux de l'administration ou des contribuables. Il suffit de s'arrêter un instant, comme l'a fait le groupe de travail, et de regarder sans *a priori* les choses telles qu'elles sont. Il faut ensuite expliquer. Mais c'est le talent des ministres.

* *
*

ANNEXE I – LISTE DES PERSONNES RENCONTREES

A. Sénat

M. Philippe MARINI, rapporteur général de la Commission des Finances

B. Assemblée Nationale

M. Gilles CARREZ, rapporteur général de la Commission des Finances

C. Conseil d'Etat

M. Stéphane VERCLYTTE, secrétaire général adjoint

D. Administration française

1. Direction Générale des Finances Publiques

M. Philippe PARINI, directeur général

M. Jean-Marc FENET, directeur adjoint chargé de la fiscalité

– Direction de la législation fiscale

Mme Marie-Christine LEPETIT, directrice de la législation fiscale

M. Paul PERPERE, sous-directeur

M. Grégory ABATE, chef du bureau A

– Trésoriers payeurs généraux

M. Gérard BOURIANE, trésorier payeur général du Morbihan, ancien chef du service juridique de la DGI

– Services locaux - auditions

Mme Yolande KERGUIGNAS, vérificatrice à la DIRCOFI EST

M. Gérard MATTOY, directeur départemental à la DIRCOFI Sud-Pyrénées et interlocuteur

M. Philippe PIGAULT, directeur départemental à la DSF de Seine Saint-Denis et conciliateur

– Services locaux – visites sur place

Direction des Grandes entreprises (DGE)

M. Philippe MOUTIER, directeur

Comité de direction

Equipe IFU

Direction des Vérifications Nationales et Internationales (DVNI)

M. Olivier SIVIEUDE, directeur

Comité de direction

28^{ème} brigade

DIRCOFI – Paris Est

M. Roland CHARBONNIER, directeur

Comité de direction

Brigade

2. Médiateur des finances

M. Emmanuel CONSTANS, médiateur et ses conseillers

Ancien conseiller du médiateur : Mme PARNAUDEAU-MASSON

3. Agence Française des investissements internationaux (AFII)

M. Philippe FAVRE, président

M. Serge BOSCHER, directeur général

E. Organisations internationales

OCDE

M. Jeffrey OWENS, chef du centre de politique et d'administration fiscales

M. Pascal SAINT-AMANS, chef de la division chargée de la coopération internationale et de la compétition fiscale

M. David BUTLER, chef de la division de l'administration fiscale et des impôts sur la consommation

F. Organisations professionnelles

1. MEDEF

Mme Marie-Christine Coisne, PDG de Sonepar, présidente de la commission fiscalité

Mme Marie-Pascale ANTONI, directeur adjoint chargé des affaires
Ensemble des membres la commission fiscalité

2. AFEP

Mme Stéphanie ROBERT, directrice des affaires fiscales AFEP

M. Jean-Michel Barbier, directeur fiscal, ACCOR

Mme Sandie CATALA, directrice fiscale groupe, CASINO GUICHARD PERRACHON

M. Christophe BESSON, directeur fiscal groupe, France TELECOM SA

Mme Fabienne SCHMIDT, directeur des affaires fiscales, GENERALI France

Mme Joëlle DOMINIEC, responsable fiscale groupe, GROUPE ELIOR

M. Michaël ZEBIRB, fiscaliste, HSBC France

M. Michel MARCAILLOU, directeur fiscal groupe, MICHELIN

Mme Céline MERY, fiscaliste, PHILIPS France

M. Marc LERAT, directeur fiscal, REMY COINTREAU

M. Jacques CAZAURAN, chef du département affaires fiscales et douanières, TOTAL

3. CGPME

M. Gérard ORSINI, avocat

4. ANSA (Association nationale des sociétés par actions)

M. Patrick de FREMINET, consultant de l'ANSA

5. Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables

Loïc GESLIN, président du club fiscal

Patrick COLLIN, directeur chargé des questions fiscales

G. Personnalités qualifiées

1. Grandes entreprises

M. Daniel BENOIT, directeur financier de Xerox France

M. TAÏEB, ancien directeur financier de Xerox France

Mme Marina FRYSS, directeur financier de Plastic Omnium

M. Alain BASSIERE, directeur des affaires juridiques et fiscales - Saint-Gobain

M. Théo KEIJZER, Vice Président Tax Policy - Shell International BV - Pays-Bas

Mme Karine UZAN-MERCIE, directrice fiscale du groupe ALSTOM

M. Patrick SUET, secrétaire général de la Société Générale

2. PME

M. Denis MAURE, président de la société SEPAMAT et président du Cercle des Jeunes Dirigeants de Nantes

M. Emmanuel MANSANTI, président de la société Atlantique Composites Emballages

3. Avocats

M. Pierre BERGER, Bâtonnier du Barreau des Hauts de Seine.

M. Jean-Claude BOUCHARD, trésorier de l'Ordre des Avocats

M. Henri BARDET, avocat associé, cabinet HB

M. Bruno GIBERT, avocat associé, CMS Francis Lefevre

M. Philippe DURAND, avocat associé, Landwell Gobal

M. Jean-Luc PIERRE, avocat associé, Landwell Global

M. CASTRO, avocat associé, Castro et associés et consultant groupe Alliance fiscale

Mme Manon SIERACZEK, avocat associé, cabinet BPS

Eric GINTER, avocat associé, Lefevre, Pelletier et associés

M. Renaud STREICHENBERGER, avocat associé, Bredin Prat

M. Hervé LE HERISSEL, avocat associé, Ernst&Young

4. Experts-comptables

M. Serge ANOUCHIAN, expert-comptable

5. Professeur

M. Mirko HAYAT, professeur de droit fiscal à HEC, ancien responsable fiscal de la CCI de Paris

ANNEXE II – LISTE DES PROPOSITIONS

	Proposition	Nature
1	Lancer une refonte du CGI à horizon de trois ans	Ordonnance
2	Inscrire dans la LOLF que la loi de finances précise pour chaque nouvelle dépense fiscale la durée de validité du dispositif	LOLF
3 - 3bis - 3ter	Imposer la validation par la loi de finances des dispositions fiscales / Instituer un monopole des lois de finances	LOLF (3 – 3 bis) / Constitution (3 ter)
4 – 4 bis	Inscrire dans le préambule de la Constitution le principe de sécurité juridique / imposer la non-rétroactivité	Constitution
5 - 5 bis	Procéder à une consultation ouverte préalable à la présentation du projet de loi de finances. Subordonner dans la LOLF l'application à l'année en cours à une annonce préalable faite suffisamment à l'avance	Gouvernance (5) et LOLF (5 bis)
6	Donner des informations sur la consultation des instances communautaires	Gouvernance
7	Publier le calendrier prévisionnel de publication des instructions	Gouvernance
8	Reconstituer une documentation administrative consolidée opposable	Gouvernance
9	Etendre l'opposabilité des prises de positions formelles aux impositions primitives (réécriture L 80 A)	Loi (LPF)
10	Etendre l'opposabilité des prises de positions formelles au recouvrement, intérêts de retard et majorations	Loi (LPF)
11	Etendre le recours au rescrit avec approbation implicite au bout de quatre mois	Loi (LPF)
12	Créer un nouveau type de rescrit pour l'interprétation d'une loi nouvelle et pour l'application de la règle comptable en matière fiscale	Loi (LPF)
13	Renforcer le rôle de la « cellule rescrit »	Gouvernance
14 – 14 bis – 14 ter	Instituer un recours contre les rescrits	Loi (LPF et CJA) (14) / gouvernance (14 bis) / Loi (LPF) (14 ter)
15	Introduire dans le cursus de l'ENI des intervenants extérieurs	Gouvernance
16	Etendre la durée du stage en entreprise dans le cursus de l'ENI	Gouvernance
17	Systématiser les binômes lors des premières vérifications	Gouvernance
18	Poursuivre l'extension de « l'interlocuteur fiscal unique »	Gouvernance
19	Etudier la création d'un « label » pour des entreprises acceptant d'entrer dans une relation de transparence réciproque	Gouvernance
20	Organiser des échanges réguliers entre l'administration et les organisations professionnelles	Gouvernance
21	Faut-il instaurer un délai contraignant pour les accords préalables en matière de prix de transfert ?	Proposition non finalisée mais amélioration possible
22	Inscrire dans le LPF le principe d'un compte-rendu du vérificateur	Loi (LPF)
23	Inciter les vérificateurs à signaler aux contribuables les erreurs qu'ils ont commises à leur détriment	Gouvernance
24	Donner aux contribuables accès à la base de données des transactions immobilières	Loi (LPF)

	Proposition	Nature
25	En cas de désaccord sur l'évaluation de titres non cotés et de biens immobiliers d'une valeur supérieure à 200 k€, possibilité de désigner un expert	Loi (LPF)
26	Expérimenter pendant une durée de deux ans le contrôle, sur demande du contribuable, des donations et successions durant l'année qui suit leur réalisation	Loi (LPF)
27	Clarifier dans le CGI le principe de taxation des libéralités entre vifs	Loi (CGI)
28	Donner la possibilité au contribuable de communiquer sa position préalablement à l'imposition sur les logements vacants	Loi (CGI)
29	Poursuivre le renforcement du contrôle qualité des propositions de rectification au-delà d'un certain montant	Gouvernance
30	Limiter les redressements « expérimentaux »	Gouvernance
31	Imposer une réponse de l'administration aux observations du contribuable avant le redressement d'un impôt local soumis à déclaration	Loi (LPF)
32	Produire un bilan annuel des principaux cas d'application inéquitable de la loi fiscale	Gouvernance
33	Mettre en œuvre un suivi informatique cohérent des dossiers du contrôle fiscal portés au contentieux et inclure dans le contrat de performance de la DGFIP un indicateur sur le taux de dégrèvement contentieux à la suite d'un contrôle fiscal	Gouvernance
34	Refondre l'article L.64 du LPF sur la définition de l'abus de droit	Loi (LPF)
35	Revoir la dénomination, la composition du CCRAD et la procédure conduite devant le comité	Loi (LPF)
36	Prévoir plusieurs taux, en fonction du comportement du contribuable, pour les pénalités à taux unique	Loi (CGI)
37	Répondre aux observations du contribuable dans un délai raisonnable. A défaut, lui permettre de poursuivre la procédure	Loi (LPF)
38	Mieux articuler l'intervention de l'interlocuteur et la saisine de la commission départementale ; instaurer une concertation régulière entre l'interlocuteur et les services contentieux	Gouvernance
39	Améliorer le fonctionnement des CDI et des commissions de conciliation par une concertation régulière entre les chambres de commerce et d'industrie, les chambres des métiers et les directions des services fiscaux	Gouvernance
40	Etendre les possibilités d'audition du contribuable et de l'administration aux procédures d'examen par le CCRAD et la CIF.	Loi (LPF)
41	Mieux faire connaître le médiateur des finances et créer un « collège de médiateurs » rattachés constitués de jeunes retraités ou assimilés compétents en matière fiscale	Charte du contribuable vérifié - décret
42	Mieux associer les services contentieux à l'examen des réclamations préalables qui posent des questions de droit	Gouvernance
43	Faire respecter les dispositions de l'article R.198-10 du LPF	Gouvernance
44	Etudier l'impact des demandes de garantie	Etude à réaliser

	Proposition	Nature
45	Etudier la nécessité de l'inscription systématique du privilège du trésor pour le plafonnement TP/VA et les crédits de TVA	Etude à réaliser
46	Abroger l'article R. 281-5 du LPF	Décret (LPF - partie réglementaire)
47	Elargir la mission du comité du contentieux fiscal et douanier qui pourrait donner son avis sur les droits en principal ne faisant pas l'objet de transactions	Loi (LPF)
48	Lancer un plan d'apurement des contentieux fiscaux pendants devant les tribunaux administratifs	Gouvernance
49	Programmer pour l'avenir une augmentation des moyens des juridictions cohérente avec la charge contentieuse fiscale prévisionnelle	Loi (CJA et COJ)
50	Faciliter la procédure de demande d'avis au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation	Loi (LPF)
51	Unifier le contentieux du recouvrement	Loi (LPF)
52	programmer pour l'avenir une répartition cohérente des moyens avec la charge fiscale prévisionnelle	Gouvernance
53	Conférer expressément au juge, par un texte législatif, le pouvoir de moduler dans le temps les effets de sa décision	Loi (CJA et COJ)
54	Faut-il instituer une instance arbitrale en matière fiscale ?	Proposition non finalisée mais réservée pour l'avenir