

Rapport du SNUI sur l'état de la lutte contre la fraude fiscale

Quel contrôle fiscal demain ?

Contact :

*Syndicat national unifié des impôts (SNUI)
80/82 rue de Montreuil
75011 Paris
01.44.64.64.44*

Préface

Le contrôle fiscal connaît aujourd'hui une étape décisive de son histoire. Déjà profondément réformé au cours de ces dernières années, il est aujourd'hui clairement, violemment, confronté au défi de la globalisation financière sur laquelle s'appuie l'idéologie du « laisser faire, laisser passer » porteuse d'un repli de l'action publique, alors que l'actualité fiscale aura rarement été aussi riche, sur le front de la lutte contre la fraude notamment.

En effet, quelques mois après le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires consacré à la fraude, sorti début Mars 2007, le Président de la République et le Premier Ministre ont adressé le 11 Octobre de la même année au Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique une feuille de route qui le désigne comme « M. lutte contre la fraude aux prélèvements obligatoires ». Du reste, le Comité national de lutte contre la fraude, créé tout d'abord au sein de la sphère sociale, a été élargi à la fraude fiscale fin Octobre 2007 pour se transformer par la suite en Délégation. Tout début 2008 enfin, éclatait le scandale de la fraude fiscale internationale impliquant, notamment, le Lichtenstein et, par effet de domino, la plupart des pays occidentaux, montrant par là même quels étaient les enjeux, la nature et l'importance de la fraude fiscale.

Tout au long de son histoire, le SNUI a fait de la justice fiscale, et donc de la lutte contre la fraude fiscale, un axe fort de ses analyses, de ses revendications et de ses expressions. Convaincu que l'impôt doit faire l'objet d'un débat citoyen parce qu'il est l'affaire de tous, le SNUI considère qu'un impôt juste et consenti ne peut que s'accompagner d'une lutte efficace contre toutes les formes de fraudes.

Alors que s'ouvre une période déterminante pour l'avenir de la lutte contre la fraude fiscale et sociale, le SNUI s'engage dans ce débat avec une détermination renforcée par les événements récents et les enjeux à venir.

Le présent rapport dresse l'état de la lutte contre la fraude et débat des orientations envisagées pour conclure sur ce que devrait être, selon le SNUI, le contrôle fiscal dans le contexte actuel. Puisse-t-il servir à intensifier le débat public en la matière.

*Laurent Gathier
Secrétaire général du SNUI*

Sommaire

Première partie : panorama général du contrôle fiscal	P. 7
• <i>I – Le contrôle fiscal : approche, données, chiffres</i>	<i>P. 8</i>
• <i>II – Etat chiffré du contrôle fiscal en France</i>	<i>P. 11</i>
• <i>III – Des inégalités du contrôle fiscal</i>	<i>P. 17</i>
• <i>IV – Regard sur les impôts contrôlés</i>	<i>P. 19</i>
• <i>V – Le contrôle fiscal dans les comparaisons internationales</i>	<i>P. 21</i>
Deuxième partie : débats et enjeux du contrôle fiscal	P. 25
• <i>I - 2002/2008 : le grand virage du contrôle fiscal ?</i>	<i>P. 26</i>
• <i>II - Actualité du contrôle fiscal</i>	<i>P. 30</i>
• <i>III - Le contrôle fiscal dans la fusion « Impôts/Trésor »</i>	<i>P. 34</i>
• <i>IV - Fraude à la TVA : un « coup » budgétaire et social élevé</i>	<i>P. 36</i>
• <i>V - Prix de transfert : quand la mondialisation s'impose à l'impôt</i>	<i>P. 38</i>
• <i>VI - Paradis fiscaux et judiciaires : où en est-on ?</i>	<i>P. 42</i>
Troisième partie : pistes, propositions	P. 45
• <i>Quelles pistes ?</i>	<i>P. 46</i>
Conclusion	P.54
Bibliographie	P. 55
Annexes	P. 57
• <i>Annexe 1 : les structures du contrôle fiscal</i>	<i>P. 58</i>
• <i>Annexe 2 : synthèse des propositions du CPO</i>	<i>P. 60</i>
• <i>Annexe 3 : Evasion et fraude fiscale, paradis fiscaux : des enjeux européens</i>	<i>P. 62</i>
• <i>Annexe 4 : Journal de section de la DNEF, compte rendu de la visite du Ministre</i>	<i>P. 64</i>

Première partie :
panorama général du contrôle fiscal

I Le contrôle fiscal en France : approches, données, chiffres...

Le contrôle fiscal se trouve à la croisée des chemins. L'évolution de l'administration, de plus en plus tournée vers le « service à l'utilisateur », la concurrence fiscale ou bien encore la contestation de la place et du rôle de l'impôt ont un impact sur les missions fiscales et donc sur le contrôle. Mais alors que, dans le même temps, le contexte de mondialisation, de rapidité croissante des échanges et de libéralisation a favorisé le développement de l'évasion et de la fraude fiscale, il apparaît urgent de dresser un point d'étape sur le contrôle et son évolution à venir. Avant d'analyser son évolution passée et sa situation actuelle, puis de débattre des orientations en cours, nous tenterons de dresser en quelques questions les grandes interrogations fondamentales sur le contrôle fiscal.

A - Qu'est-ce que le contrôle fiscal ?

Le contrôle fiscal est né récemment. C'est au début du XX^{ème} siècle qu'il s'est progressivement mis en place. La création d'un impôt sur le revenu déclaratif a posé comme contrepartie la possibilité de contrôler les éléments déclarés. Le contrôle fiscal est donc apparu logiquement mais ne s'est véritablement structuré et développé que dans la deuxième partie du XX^{ème} siècle.

En France, chaque contribuable, entreprise ou particulier, déclare ses revenus ou ses bénéfices, le patrimoine qu'il détient ou qu'il transmet le cas échéant. En contrepartie de ce système fondé sur la déclaration spontanée, l'administration a le droit de contrôler la sincérité et l'exactitude des données déclarées, d'inciter ceux qui ne déclarent pas à régulariser leur situation, de rappeler l'impôt dû lorsque les montants déclarés sont inférieurs aux montants réellement dus et de sanctionner ceux qui ne respectent pas leurs obligations fiscales. Le contrôle doit donc permettre de récupérer l'impôt éludé qui, rappelons-le, permet de financer l'action publique (services publics, subventions...).

B - Fraude fiscale : quelle approche ?

Nous reprenons ici l'approche générale du SNUI telle qu'elle a été exprimée à plusieurs reprises.

Aborder la question de la fraude conduit nécessairement à en établir une définition qui permette d'en dessiner les contours, autrement dit le périmètre « utile » des rentrées fiscales que l'Etat ne reçoit pas. Définir la fraude ne va cependant pas de soi. Ce point est bien entendu essentiel puisqu'il conditionne le débat sur l'évaluation de la fraude fiscale, le rôle et l'évolution du contrôle fiscal, l'application des sanctions fiscales etc.

Pour le Conseil des impôts (devenu Conseil des prélèvements obligatoires en 2005), on peut parler de fraude¹, dès lors qu'il s'agit d'un comportement délibéré : « *c'est la fraude qui fait l'objet de majoration pour mauvaise foi et éventuellement d'une répression pénale. Mais si le contribuable a omis de bonne foi d'appliquer correctement les textes en vigueur, il y aura une simple erreur* ». Cette approche est particulièrement restrictive : elle écarte ainsi 80% des opérations de contrôle fiscal externe puisqu'elle se cantonne en réalité à l'approche répressive, une des trois finalités du contrôle fiscal externe. Il n'est pas réaliste de définir la fraude à partir de la simple distinction juridique entre bonne et mauvaise foi, c'est-à-dire en fonction des seules sanctions fiscales applicables. Ces sanctions doivent être motivées : il appartient en effet à l'administration de prouver la mauvaise foi ce qui, à l'épreuve des faits, n'est pas chose aisée. Ces sanctions et pénalités sont en outre graduées : entre les pénalités pour retard en matière de dépôt de déclaration ou de paiement, la majoration de 40 % si la mauvaise foi est établie, la majoration de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses, les sanctions pour opposition à contrôle fiscal ; où fixer une limite qui serait, en

¹ Conseil des Impôts, Rapport au Président de la République, 1977.

l'espèce, arbitraire? Pour le SNUI, cette approche ne tient pas compte de la réalité d'une fraude fiscale multiforme.

Pour Pierre Beltrame², la fraude est « *une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant* ». Une infraction suppose la réunion d'un élément légal (le non respect du droit en vigueur), d'un élément matériel (l'impôt éludé) et d'un élément moral (faute intentionnelle ou non intentionnelle). Par ailleurs, l'infraction comporte plusieurs catégories sanctionnées différemment (la contravention, le délit et le crime).

Le SNUI retient cette approche dans sa définition de la fraude fiscale. On retrouve d'ailleurs ces éléments constitutifs de l'infraction dans les diverses formes de la fraude fiscale. Ainsi, qu'il s'agisse de ce que l'on désigne communément comme étant la « petite » fraude (travail non déclaré effectué pour « arrondir les fins de mois ») ou la « grande » fraude (carrousel TVA), il y a bien fraude, c'est-à-dire un évitement de l'impôt qui se traduit par des recettes moindres pour les finances publiques, mais le traitement en termes de sanctions fiscales diffère selon la nature de l'infraction. En d'autres termes, la fraude est constituée du manque à gagner provenant de sommes que l'Etat et les collectivités locales n'ont pas perçues du fait du non respect du droit. On intégrera bien évidemment dans cette approche générale, bien qu'ils soient particulièrement difficiles à estimer, les effets de l'évasion fiscale illégale.

(Source : SNUI³)

C - Fraude fiscale : quelle importance ?

Pour délicate qu'elle soit à établir, l'estimation de la fraude fiscale est un exercice qui doit être impérativement mené. En effet, il s'agit de mesurer l'écart entre l'économie réelle et l'application de la politique fiscale. Le recoupement des données existantes fournit des indications précieuses. Il en va ainsi de l'extrapolation des données du contrôle fiscal (sur place et sur pièces) qui demeure une approche fiable, à partir du moment évidemment où l'on tient compte du fait que les entreprises et les particuliers, qui ne font pas tous l'objet d'un contrôle, ne sont pas tous des fraudeurs en puissance !

L'exploitation d'autres travaux, comme ceux de la Commission européenne⁴ ou du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO)⁵ par exemple, s'avère également très utile. Enfin le regard des praticiens fiscalistes est indispensable pour apporter un éclairage sur l'évolution de la fraude ou pour commenter des typologies et des échantillons statistiques...

La commission des finances du Sénat s'est récemment alarmée du niveau de la fraude en France⁶. Reprenant l'estimation du CPO (29 à 40 milliards d'euros dont 70 % de fraude strictement fiscale), elle précise, à l'instar du CPO, que « *cette estimation serait probablement une fourchette plutôt basse du niveau d'irrégularité et de fraude dans notre pays* ». N'en déplaise à ceux qui, encore récemment, ne prenaient pas au sérieux les analyses du SNUI sur la question, cette estimation crédibilise le travail que le SNUI mène régulièrement sur la base d'extrapolation et de recoupements qui le conduit à établir régulièrement sa propre estimation. La dernière, effectuée en Juillet 2006 sur la base de données portant sur la période 2004/2005, montre que la fraude fiscale est comprise entre 42 et 51 milliards d'euros. La différence entre les deux montants s'explique

² Pierre Beltrame, *L'impôt*, Paris, 1987.

³ Extrait du dossier de presse du SNUI du 1^{er} Mars 2007 intitulé, *Fraude fiscale : approche, chiffres, enjeux*, disponible sur le site www.snui.fr rubrique « espace presse, dossier de presse ».

⁴ Dans ses travaux (voir plus loin), la Commission européenne estime que la fraude fiscale est en moyenne comprise entre 2 et 2,5 % du PIB (soit, pour la France, 38 à 48 milliards d'euros).

⁵ Rapport du 1^{er} Mars 2007 du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, la Documentation Française, Paris, 2007.

⁶ Rapport d'information n°60 de Philippe MARINI, fait au nom de la commission des finances, tome I du 25 octobre 2007.

principalement par la différence d'appréciation de la notion même de fraude et par les évidentes difficultés inhérentes à ce type d'estimation. Ainsi, le SNUI tente d'intégrer dans son estimation les effets de l'évasion fiscale internationale mais également ceux de la « petite fraude ».

Le SNUI fait le choix de communiquer régulièrement ses conclusions quant à son estimation de la fraude fiscale. L'objectif est clair : montrer que le phénomène est important et qu'il crée des déséquilibres sociaux et économiques qui nuisent fortement à l'intérêt général, à la cohésion sociale (du fait du manque de ressources et/ou du déséquilibre du système fiscal qu'elle induit) et à l'activité économique (car elle introduit une distorsion de concurrence entre agents économiques honnêtes et fraudeurs).

D - Comment s'exerce le contrôle en France ?

Schématiquement, il existe deux types de contrôles fiscaux :

- les contrôles dits « sur place » (parmi lesquels les vérifications de comptabilité effectuées dans l'entreprise qui constituent la forme de contrôle la plus connue et la plus médiatisée), finalement peu nombreux puisqu'on dénombrait 47.851 contrôles de ce type pour 3,5 millions d'entreprises soumises à la TVA en 2006 (et 4 578 vérifications des comptes des particuliers par la procédure de l'examen de situation fiscale personnelle, l'ESFP),
- et les contrôles dits « sur pièces » effectués du bureau au seul vu du dossier du contribuable, plus nombreux car plus rapides à effectuer, mais limités au dossier, donc moins approfondis.

Les objectifs assignés par les pouvoirs publics au contrôle fiscal sont les suivants :

- la finalité dissuasive, nommée ainsi car elle vise à couvrir toutes les catégories de la population (le « tissu fiscal »),
- la finalité budgétaire, a priori la plus évidente, puisqu'elle a pour objectif de collecter l'impôt élué,
- la finalité répressive, dont le but est de sanctionner les formes de fraude les plus graves.

De nombreux services participent, directement et indirectement, à l'activité de contrôle fiscal, une mission centrale de l'administration fiscale. De fait, on peut dire que pratiquement tous les services⁷ participent au contrôle fiscal.

En effet, contrôler l'impôt fait partie intégrante du travail de gestion de l'impôt : en réalité toutes les missions fiscales concourent à une bonne application du droit fiscal, au delà des services plus spécifiquement chargés du contrôle (les brigades de vérification notamment). Ainsi, un bon accueil du public permet de bien renseigner et d'éviter les erreurs (détectables au stade du contrôle), une bonne gestion de l'impôt permet de sécuriser les données et de disposer de fichiers et d'informations rapidement exploitables en cas de contrôle, des services de recherche présents font un travail de recoupements et de détection de la fraude, enfin, les services de recouvrement collectent l'impôt dû. Il y a donc une grande cohérence de la chaîne de travail fiscale.

Les procédures sont quant à elles diverses. Selon le cas, elles permettent de collecter l'information (le droit de communication, le droit d'enquête...), de contrôler les déclarations déposées (procédure contradictoire) ou d'évaluer les revenus qui n'ont pas été déclarés (imposition ou taxation d'office).

Les sanctions sont également diverses, puisque les cas de fraude le sont tout autant. Une simple régularisation suite à relance n'est pas sanctionnée, les fraudes courantes sont passibles de majorations, tandis que les cas de fraudes les plus graves peuvent donner lieu à poursuites pénales.

⁷ Voir fiche en annexe sur la présentation des services de la sphère du contrôle fiscal.

II Etat chiffré du contrôle fiscal en France

La présente partie se veut avant tout descriptive. Nous discuterons l'état de ce contrôle fiscal et son évolution plus loin. Nous dresserons ici la photographie et l'évolution au cours de ces dernières années.

A - Principaux chiffres sur le « tissu fiscal » en France.

<i>Particuliers (données 2006)</i>	
Nombre de foyers fiscaux à l'impôt sur le revenu	35.105.806
Nombre d'articles de taxe d'habitation	31.664.584
Nombre d'articles de taxe foncière sur propriétés bâties	22.753.447
Nombre de déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune	456.856
Nombre de déclarations de successions imposables	118.120
Nombre de déclarations de donations	203.645
<i>Professionnels (données 2006)</i>	
Nombre de redevables soumis à l'impôt sur les sociétés	1.367.372
Nombre de redevables soumis aux bénéfiques industriels et commerciaux (impôt sur le revenu -IR-)	1.344.479
Nombre de redevables de la TVA	3.430.760
Nombre de redevables soumis aux bénéfiques non commerciaux (impôt sur le revenu -IR-)	719.695
Nombre d'articles en taxe professionnelle	3.548.843
Nombre de redevables soumis aux bénéfiques agricoles (IR)	641.603

(Source : DGI)

B - Résultats du contrôle fiscal

<i>(résultats en millions d'euros)</i>	2003	2004	2005	2006
Nombre de contrôles sur place	50.371	51.242	52.226	52.429
- vérifications comptabilité	45.439	46.435	47.267	47.851
- ESFP	4.932	4.807	4.959	4.578
Contrôle sur place : droits nets	7.078	6.938	6.856	6.904
Vérif.	6.570	6.343	6.332	6.420
ESFP	508	595	524	484
Nombre de contrôle sur pièces				
Impôt sur les sociétés (IS)*	117.099	118.311	59.334	91.622
Impôt sur le revenu (IR)	934.991	1.067.599	1.352.580	1.199.717
TVA	93.219	90.969	85.139	85.821
Contrôle sur pièces : droits nets	4.602	4.649	5.127	5.488
IS,	424	372	327	542
IR,	1.325	1.463	1.596	1.453
TVA	649	624	579	543
Remboursement crédits rejetés	1.009	816	773	1.080
Droits enregistrement	1.122	1.290	1.566	1.589
Impôts divers**	5	8	88	59
ISF***	68	76	198	222
Total droits nets contrôle	11.680	11.587	11.983	12.392

* à partir de 2005, la comptabilisation s'effectue en nombre de dossiers et plus en nombre d'articles.

** CSP de TVA immobilière et prélèvement sur profits immobiliers et plus values immobilières à compter de 2005.

*** Y compris relance des défaillants à compter de 2005.

Les résultats pour l'année 2007 montrent une très légère inflexion : avec 52.292 opérations, le nombre d'affaires est légèrement en baisse, et les droits nets augmentent faiblement (7,03 milliards d'euros).

C - De la programmation au recouvrement, en passant par la gestion et le contrôle.

Ces résultats ne donnent qu'une image très partielle, et donc imparfaite, de l'activité du contrôle fiscal en France. Ils montrent cependant l'importance de la mission, tant sur le plan du rétablissement du droit fiscal que sur le plan budgétaire. Nous examinerons davantage en détail ces résultats, non sans avoir auparavant insisté sur la nécessaire cohérence de la sphère fiscale.

Apprécier l'ensemble de la mission de contrôle implique en effet de regarder la cohérence logique de la chaîne de travail impliquant la gestion de l'impôt, la recherche, la programmation du contrôle, le contrôle proprement dit et, enfin, le recouvrement.

En effet, une bonne gestion de l'impôt dans les services d'assiette permet de mieux prévenir la fraude, de mieux la détecter et donc, *in fine*, de mieux la circonscire. Toute entreprise et tout contribuable qui a été vérifié a eu son dossier « programmé » en amont du contrôle. La programmation est l'affaire des services de recherche, (brigades de contrôle et de recherche au niveau du département, services de la Direction nationale des enquêtes fiscales au niveau national) et des services d'assiette (centres des impôts, services des impôts des entreprises, brigades...). En effet, les brigades de vérifications, qu'elles soient locales, interrégionales ou nationales ne s'autosaisissent pas directement. Elles vérifient les dossiers qui leur sont transmis par la Direction territoriale laquelle procède à l'élaboration du programme de vérification sur la base des propositions qui lui sont transmises par les services.

A la suite du contrôle, les redressements éventuellement notifiés sont mis en recouvrement (avec, le cas échéant, des poursuites si le débiteur ne se manifeste pas).

1/ Retour sur la programmation du contrôle fiscal.

La programmation consiste, pour un service, à proposer le contrôle d'un dossier, sur la base d'un contrôle sur pièces, lui-même engagé à l'occasion : des travaux de gestion, de la découverte d'anomalies, de l'obtention de certaines informations... Plusieurs services participent à la programmation. Les principaux sont les services de recherche (BCR, DNEF, qui effectuent des investigations poussées), les services spécialisés au sein des centres des impôts (inspections de contrôle et d'expertise - ICE -) ou les directions de contrôle fiscal (les brigades d'études et de programmation - BEP - par exemple). Enfin, la programmation peut également se faire de manière induite, c'est-à-dire par le vérificateur lorsque, à l'occasion d'un contrôle, il constate des opérations ou des liens avec une autre société. Quelle que soit l'origine des fiches de programmation, toutes empruntent le même circuit administratif et sont visées par la Direction (la programmation relève donc de sa responsabilité et pas de celle des agents) avant que le contrôle soit engagé.

Les ICE étaient en 2007 à l'origine de 62 % des opérations de contrôle fiscal externe. Les BEP en représentaient 5 %, les BCR 14%, les brigades de vérifications 14 % et la DNEF 2 % (les autres services 3 %).

Cette programmation débouche sur un contrôle qui, le plus souvent, donne lieu à redressement. En 2007, la programmation d'origine ICE représentait 29 % des droits nets (c'est-à-dire hors pénalités), celle des BCR en représentait 11 %, des BEP 6 %, des brigades 38 %, de la DNEF 11% (les autres services, 5 %).

On mesure là le subtil équilibre entre les différents services de programmation : la couverture du tissu fiscal résulte pour une large part de l'activité des ICE, mais les autres services, notamment de recherche (la DNEF par exemple), montrent une présence également très efficace sur le terrain de la détection de la fraude, notamment au niveau de l'objectif « répressif » du contrôle.

2/ Les dénonciations au sein de la programmation...

La programmation s'effectue essentiellement sur la base d'anomalies constatées lors d'un contrôle sur pièces ou d'un contrôle formel ou lors d'investigations des services de recherche. Les dénonciations sont marginales dans le contrôle. Le SNUI, sur la base d'un travail effectué à l'automne 2007 à la suite des déclarations du Président de la République stigmatisant le contrôle fiscal effectué sur la base des dénonciations anonymes, a tenté d'évaluer leur importance dans un travail de recoupements de données provenant de plusieurs services.

Le nombre total de dénonciations qui parviennent dans les services des impôts ne peut être précisément évalué. En effet, dans la plupart des cas, ces dénonciations finissent à la poubelle sans être enregistrées. Sur l'ensemble des dénonciations qui parviennent dans les divers services des impôts, une infime minorité parvient dans les services de recherche.

Parmi celles-ci, en principe les mieux informées puisqu'elles arrivent dans des services assez peu connus dont le métier est de recouper les informations et de mener des investigations préalables au contrôle, nombreuses (une large majorité) sont celles qui ne sont pas anonymes. En effet, il s'agit, par exemple, d'anciens associés ou employés de l'entreprise ou du contribuable dénoncé(e). Ils se signalent pour apporter du poids aux renseignements qu'ils transmettent.

Au sein de ce petit nombre de dénonciations, seule une partie est appuyée de documents qui montrent un réel schéma de fraude. Ces dénonciations ne suffisent pas à déclencher un contrôle. Elles peuvent aboutir, au mieux, à orienter des recherches qui déboucheront, ou pas, sur une programmation en contrôle. Au final, l'origine de la programmation ne repose que très exceptionnellement sur des dénonciations (de plus, souvent non anonymes) qui, selon nos recoupements, ne représentent environ que 1 % des affaires programmées en contrôle. On est donc très loin ici de l'administration « vichyssoise » évoquée bruyamment il y a peu de temps...

3/ Les groupements d'intervention régionaux (GIR).

Les GIR ont été créés en 2002. Ils ont vocation à mettre en commun le savoir faire de plusieurs administrations (douane, gendarmerie, impôts, police, travail et emploi) dans la lutte contre l'économie souterraine. Annoncé à grands renforts de communication, la création des GIR était censée permettre de mieux lutter contre la criminalité organisée grâce à une approche globale. Il est plus que temps d'en étudier la portée.

Si l'idée de départ semble intéressante (développer la coordination entre administrations notamment), l'intérêt fiscal des GIR est très limité. En effet, l'activité des GIR est essentiellement ciblée sur le trafic de stupéfiants mais avec une approche qui n'englobe cependant pas toutes les dimensions de l'économie souterraine.

De fait, les GIR fournissent peu d'affaires en matière de contrôle fiscal. Ce sont principalement les directions territoriales qui traitent les affaires en provenance des GIR (notamment les directions des services fiscaux). Ainsi, en 2006, les DSF en ont traité 336, les Dircofi 22 et les Directions nationales 2 (on rappellera qu'en 2006, le nombre de contrôles fiscaux externes s'élevait à 52 429) ! Bien entendu, ces affaires sont essentiellement répressives en raison de leur nature même (trafic de stupéfiants notamment). L'intérêt fiscal des GIR n'est donc pas réellement démontré. En revanche, il est clair que les données dont dispose l'administration fiscale intéressent beaucoup les GIR, et notamment la police et la gendarmerie. Là réside une des explications de la création des GIR : avoir accès rapidement à ces données...

D - Les opérations de contrôle.

1/ Le contrôle fiscal externe.

Le contrôle fiscal externe regroupe donc les procédures effectuées sur place, dans les entreprises et chez quelques particuliers. Les finalités du contrôle fiscal sont triples et se décomposent de la manière suivante. En 2007, la finalité répressive représentait 17,8 % des opérations (contre 13,5 % en 2003), la finalité budgétaire 64 % (contre 62,8 % en 2003) et la finalité préventive 18,1 % (contre 23,4 % en 2003). Les contrôles dits « longs » représentent 69,2 % du total des opérations de contrôle fiscal externe, l'ESFP 9,8 %, la vérification préalable au remboursement de crédit TVA 4,8 % et les autres opérations courtes et ciblées 17,3 %. La part des affaires dites conformes (c'est-à-dire ne débouchant sur aucun redressement) était de 12,6 % en 2006. Mais 25,4 % des contrôles ont débouché sur de faibles redressements.

2/ Le contrôle sur pièces.

Le contrôle sur pièces est moins connu que le contrôle externe (autrement dit la vérification de comptabilité). Ses résultats sont importants (en 2006, le CSP représentait 44 % du total des droits rappelés en contrôle fiscal, externe et sur pièces confondus), qu'il s'agisse d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de TVA ou bien d'impôts sur le patrimoine (Impôt de solidarité sur la fortune, droits d'enregistrement - successions, donations -).

Au-delà des procédures traditionnelles de contrôle (procédure de redressement contradictoire, procédure d'imposition d'office) ont été mises en place des opérations de relance amiable (qui constitue une forme de précontrôle). Celles-ci représentent une part importante des résultats du contrôle sur pièces en matière d'impôts sur le patrimoine notamment (en 2006, elles représentaient ainsi 72 % des résultats du contrôle en matière de fiscalité immobilière).

Ramené aux résultats globaux du contrôle, en 2006, le contrôle sur pièces représentait 91 % des droits rappelés en matière de fiscalité du patrimoine, 78 % en matière d'impôt sur le revenu, 18 % en matière d'impôt sur les sociétés et 19 % en matière de TVA (hors rejet des demandes de remboursements de crédit TVA).

3/ La forte hausse des « régularisations ».

Mis en place en 2005, le dispositif permettant, y compris au cours d'un contrôle, de régulariser sa situation en déposant une déclaration dite rectificative en échange d'une remise d'une partie des intérêts de retard, rencontre un réel succès. Jusqu'au dernier moment, le contribuable (personne physique ou morale) peut déposer une telle déclaration. Le résultat ne s'est pas fait attendre : en 2006, près de 2.900 régularisations ont été effectuées pour un montant de 302 millions d'euros. En 2007, 3.200 régularisations ont été effectuées pour un montant de 651 millions d'euros.

La moyenne des régularisations est ainsi passée de 104.138 à 203.437 euros, soit près du double, une hausse spectaculaire ! Le SNUI avait procédé à une analyse critique de cette possibilité qui risquait de constituer un appel d'air : en effet, dès lors qu'un contrôle est peu probable et peu risqué en termes de sanction, le contribuable peut délibérément choisir d'attendre un hypothétique contrôle pour, le cas échéant, déposer une demande de régularisation. Par ailleurs, l'administration incite elle-même le contribuable à procéder à une telle opération pour pouvoir clore le contrôle et passer à une autre opération afin d'augmenter ou de maintenir le nombre de contrôle qu'elle affiche... L'augmentation spectaculaire de la moyenne des régularisations montre déjà certaines limites à ce dispositif.

E - Les poursuites pénales

Au regard des quelques 52.000 vérifications, le nombre de plaintes et de poursuites correctionnelles apparaît faible : 917 plaintes en 2006 (contre 970 en 2005 et 957 en 2004). La répartition par nature d'infractions est la suivante.

<i>Nature des infractions</i>	<i>Nombre</i>
Défaut de déclaration	237
Contestation de dissimulations	477
Opérations fictives	88
Autres fraudes	115
Total	917

(Source : projet de loi de finances 2008).

La répartition par catégorie socioprofessionnelle et des condamnations sont instructives.

<i>Catégorie</i>	<i>Nombre de plaintes</i>
Agriculture	10
Industrie	25
Bâtiment/travaux publics	264
Commerce	240
Services	193
Professions libérales	92
Dirigeants de sociétés salariés	93

(Source : projet de loi de finances 2008).

<i>Nature des décisions</i>	<i>2006</i>
Condamnations prononcées	1.252
- dont définitives	697
Peines de prison avec sursis	615
Peines de prison sans sursis	73
Peines d'amende - avec sursis	7
Peines d'amende sans sursis	243
Interdictions d'exercer une profession industrielle ou commerciale	44

(Source : projet de loi de finances 2008).

F - L'état des agents exerçant dans les services du contrôle : des témoignages qui en disent long...

Nous reproduisons ici une série de témoignages, tous authentiques :

« *Le contrôle est inadapté à certaines formes de fraude* »,

« *Les indicateurs sont inadaptés* »,

« *Il y a une aggravation des difficultés que l'on rencontre pour avoir un dossier complet* »,

« *L'augmentation des tâches de gestion se fait au détriment des missions de contrôle proprement dites* »,

« *Les tâches administratives sont de plus en plus dévoreuses de temps* »,

« *On a l'impression de ne plus rien maîtriser en matière de fiscalité* »,

« *L'évolution systémique nous fait perdre de la technicité fiscale* »,

« *Le manque de temps est préjudiciable à la qualité du travail et aux relations entre services ou avec le contribuable* »,

« *L'administration développe un discours de type – vous ne savez pas vous organiser – et joue sur la culpabilisation lorsque des difficultés apparaissent* »,

« On est tous en situation d'urgence »,

« L'équité fiscale n'est, de fait, pas respectée car les moyens sont différents d'un centre des impôts à l'autre, avec des conséquences évidentes sur l'exercice des missions »,

« On doit lire beaucoup trop de notes alors que les contraintes en tous genres n'ont jamais été aussi nombreuses et progressent tous les jours »,

« Les remboursements de frais sont d'un tel niveau qu'on perd de l'argent lorsqu'on se déplace »,

« Ce que l'on nous fait faire, ce n'est pas du boulot, tout au plus des statistiques ».

Ces témoignages, tous bien réels, montrent l'ampleur du malaise et la frustration grandissante qu'éprouvent les agents dans l'exercice de leurs missions. Le sentiment que la qualité baisse est net. Dans le débat sur les moyens alloués au contrôle, l'administration oppose fréquemment la stabilité des effectifs de vérificateurs. Il est vrai que leur nombre n'a guère varié ces dernières années. Mais les suppressions d'emplois dans les services de gestion de l'impôt et dans les secrétariats qui travaillent pour les brigades de vérification ont eu des conséquences évidentes sur le travail des vérificateurs : il est de plus en plus rare de disposer d'un dossier complet, et les tâches administratives autrefois assurées par les secrétaires doivent être effectuées par les vérificateurs, au détriment du temps qu'ils passent à étudier les dossiers et les comptabilités !

Pour couronner le tout, les remboursements de frais sont farfelus et ne couvrent par l'intégralité des dépenses engagées à l'occasion des déplacements du vérificateur, alors que la simple logique commande de mettre sur pied un dispositif qui permette de faire en sorte qu'aucun euro ne soit perdu à l'occasion de dépenses engagées pour le compte de l'administration. Il y a sur ces questions largement de quoi alimenter les frustrations et dégrader les conditions de travail des agents.

G – Où en est le recouvrement ?

Le recouvrement intervient évidemment une fois les opérations de contrôle achevées. L'administration fait du taux de recouvrement un enjeu central. Ceci peut se comprendre, puisque l'objectif n° 1 reste bien de récupérer les sommes fraudées, avec toutefois des risques de dérives : en effet, si la programmation et le contrôle ne sont pensés qu'en fonction du recouvrement tel qu'il est estimé et pressenti alors que l'administration n'a pas encore effectué le contrôle, il y a un vrai risque de donner une prime à l'organisation de l'insolvabilité et, par voie de conséquence, d'abandonner la lutte contre des formes de fraudes élaborées qui pourraient donner lieu à d'autres formes de sanctions.

L'administration se félicite que l'objectif commun DGI-DGCP fixé au contrat de performance concernant le TRCF⁸ 2007 concernant les créances 2005 soit dépassé puisqu'il atteint 46,7 % (l'objectif était de 42,5 %). Le niveau n'est donc pas aussi alarmant que certaines lectures du rapport du Sénat consacré en partie à ce sujet⁹ ont voulu le faire croire. De plus, le niveau de recouvrement varie selon le type de redressement. A l'évidence, il est plus difficile de recouvrer les sommes dues par des sociétés qui ont organisé leur liquidation mais pour autant, le contrôle doit être mené afin, le cas échéant, d'engager des poursuites judiciaires. En réalité, s'il est relativement faible en apparence, le taux de recouvrement « recouvre » des réalités diverses et s'explique notamment par les difficultés inhérentes à ce type de créances, mais également, en grande partie, par des facteurs externes à l'action de l'administration fiscale comme l'organisation de l'insolvabilité ou les difficultés économiques des contribuables par exemple ou bien les conséquences des transactions qui permettent de réduire le montant global à payer.

⁸ Taux de recouvrement sur contrôle fiscal.

⁹ Rapport d'information du Sénat n° 381 du 11 Juillet 2007 portant sur le recouvrement des créances de contrôle fiscal et le recouvrement contentieux des amendes et des condamnations judiciaires.

III Des inégalités du contrôle fiscal...

Tout le monde n'est pas à égalité devant le contrôle fiscal. Ces inégalités devant le contrôle sont multiples : tous les contribuables ne sont pas contrôlés de la même manière, ni avec la même fréquence et tous les impôts ne le sont pas non plus. Pour le dire simplement, pour avoir le moins de chances d'être contrôlé de façon efficace, et si l'on veut frauder, mieux vaut être un contribuable tirant ses revenus de placement et d'activités indépendantes, qui plus est en disposant de placements et/ou de sociétés à l'étranger, qu'un simple salarié ou retraité..

A - Entre contribuables...

Disons-le d'emblée, les moyens ont été mis pour développer l'automatisation du contrôle des contribuables les plus facilement « contrôlables ». Il en va ainsi de ceux qui reçoivent leur revenu d'un tiers (les salariés, les retraités, les allocataires). Ainsi, un salarié est tenu de déclarer ses revenus tandis que son employeur doit également déclarer les salaires qu'il a versés. Grâce à l'informatique, l'administration fiscale peut donc recouper aisément les déclarations des uns et des autres. C'est ce qu'on nomme le recouplement « montant sur montant ». Cette opération est effectuée en fin d'année, lorsque toutes les données ont été déclarées.

L'administration fiscale n'a pas voulu en rester là. Elle a par ailleurs cherché à améliorer ce traitement informatique recoupant les informations. Elle a récemment mis en place une procédure de « relance amiable » puis la « déclaration préremplie » (DPR) qui consiste, grâce aux informations collectées auprès des tiers payants (employeurs, caisse de retraite, caisses de sécurité sociale...), à remplir la déclaration avant de l'envoyer aux contribuables, lesquels seront chargés, éventuellement, de corriger le montant pré rempli en cas d'erreur.

L'administration procède ainsi à une forme de précontrôle au stade de la déclaration. La preuve en est donnée par les résultats du recouplement montant sur montant effectué après la mise en place de la DPR. Le nombre de dossiers sélectionnés au titre du recouplement « montant sur montant » et de relance amiable est ainsi passé de 1.612.866 en 2005 à 1.067.832 en 2006 du fait même de la DPR.

Au-delà de ce réel précontrôle que permet la DPR, le contrôle des particuliers se révèle tout de même « payant », avec 1,2 million d'articles redressés pour un montant global de redressements de 1,45 milliard d'euros. Se rajoutent à ce montant les redressements effectués au titre des ESFP lors de contrôles externes, soit en moyenne ces dernières années près de 500 millions d'euros pour environ 5.000 EFSP par an.

Une conclusion s'impose : la plupart des particuliers sont contrôlés, que ce soit au stade de la déclaration (DPR) ou du CSP.

Or, dans le même temps, les entreprises sont moins contrôlées. En 2006, on dénombrait 91.622 redressés au titre de l'IS et 85.821 au titre de la TVA en CSP et près de 48.000 vérifications de comptabilité. Or, 3,4 millions d'entreprises sont assujetties à la TVA et peuvent, théoriquement, faire l'objet d'un contrôle. La fréquence des contrôles n'est donc pas, et de loin, la même que pour les particuliers, même si cette approche mériterait d'être affinée et clarifiée en fonction des entreprises.

B - Donc entre impôts...

Fort logiquement, ces inégalités s'en ressentent sur le plan du contrôle des différents impôts. Puisque les salariés sont fréquemment et aisément contrôlés, il en résulte des redressements substantiels en matière d'impôt sur le revenu. Il ne faudrait néanmoins pas oublier que le système

fiscal ne repose pas uniquement sur les trois principaux impôts faisant l'objet des redressements évoqués tout au long de ce rapport (IR, IS et TVA). D'autres impôts existent, qui ne se trouvent pourtant pas à égalité devant le contrôle fiscal, loin s'en faut. Il en va ainsi des impôts sur le patrimoine.

La fiscalité du patrimoine mérite à ce titre un développement particulier (voir plus loin). Tout montre que le patrimoine des ménages connaît de grands bouleversements : la valeur du patrimoine des ménages augmente, et avec le vieillissement de la population, d'importants transferts de richesses s'opèrent.

On l'a récemment vu à l'occasion des mesures concernant les donations : entre le 1^{er} Juin 2004 et le 31 Décembre 2005, une mesure permettant de donner 20.000, puis 30.000 euros en franchise d'impôt avait été appliquée. Et durant cette période, le montant total des dons s'était élevé à 25 milliards d'euros.

En réalité, faute de temps, de moyens mais avant tout de volonté politique, l'essentiel du contrôle de la fiscalité patrimoniale consiste à s'assurer que les déclarations sont déposées. Les relances sont nombreuses et de plus, le contrôle des éléments qu'elles comportent est marginal au regard des enjeux.

Mais c'est sans doute sur le plan de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationale que la situation du contrôle est la plus « frustrante » : en effet, la complexité des schémas de fraude, la lourdeur et la longueur des procédures à mettre en œuvre et l'incertaine issue des procédures (logique, puisque tous les éléments ne sont précisément pas réunis au moment où on s'interroge pour savoir si on lance ou non une telle procédure) conduisent de plus en plus souvent à ne pas lancer l'assistance mutuelle administrative...

De fait, l'évitement de l'impôt est rendu plus facile à l'international. Un tel constat est vrai en France et dans de nombreux pays, et place les Etats devant leurs responsabilités : à « laisser faire, laisser passer », on a tout simplement oublié de donner les moyens à la collectivité de voir si les règles de droit étaient correctement appliquées...

IV Regard sur les impôts contrôlés

L'étude des résultats financiers du contrôle fiscal fait apparaître les éléments suivants : l'impôt sur les sociétés (IS) en représente 35 %, la TVA 33 %, l'impôt sur le revenu 11 %, la fiscalité locale dans son ensemble 10 % et les autres impôts (notamment les impôts sur le patrimoine) 11 % (données 2007). Incontestablement, il y a donc une certaine concentration du contrôle externe sur les impôts des professionnels. Ceci s'explique aisément : les salaires et les retraites sont difficilement « fraudables » puisque les employeurs et les caisses de retraite déclarent les salaires et les pensions qu'ils versent à l'administration fiscale qui peut ainsi facilement recouper les informations des deux parties.

En revanche, il est beaucoup plus difficile de vérifier la véracité des éléments déclarés au titre des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires non commerciaux ou de l'impôt sur les sociétés. Seule une vérification de comptabilité ou des comptes bancaires, effectuée dans le cadre d'un contrôle fiscal sur place notamment, peut le permettre. Par ailleurs, il faut noter que le contrôle sur pièces est quant à lui beaucoup plus équilibré dans la population et les impôts visés.

A - Les résultats du contrôle fiscal externe

En matière de fiscalité des professionnels, plus de 20 % des redressements notifiés portent sur les amortissements et les provisions. Les remises en cause de charges en représentent 8 %, les redressements à l'international 11 % et les redressements sur recettes et plus values 8 %. Les chefs de redressements les plus rencontrés en la matière portent sur : les provisions sur titre de participation, les reports de déficits, les recettes et chiffres d'affaires non déclarés, les transferts de bénéfices à l'étranger, les réductions de moins values à long terme, les provisions pour dépréciation...

Pour la TVA, la majorité des rappels en droits concernent de la TVA collectée mais non reversée au Trésor. Les motifs de redressements les plus fréquents sont la TVA déduite à tort ou par anticipation ou encore le chiffre d'affaires non déclaré, voire non comptabilisé.

Globalement, l'évolution du montant des droits nets (c'est-à-dire des impôts éludés, hors pénalités) rappelés est la suivante (résultats 2007) :

- en matière d'IS, une baisse depuis quelques années, avec 2,458 milliards d'euros contre 3,01 milliards d'euros en 2002 et 2,517 milliards en 2004,
- en matière de TVA, une hausse avec 2,343 milliards d'euros contre 2,05 milliards en 2002 et 2,286 milliards en 2004,
- en matière d'IR, une diminution avec 752 millions d'euros contre un peu plus de 800 millions d'euros en 2004,
- en fiscalité directe locale, une augmentation sensible avec 718 millions d'euros contre 500 millions d'euros en 2002 et 576 millions d'euros en 2004,
- en droits d'enregistrement, une progression avec 162 millions d'euros contre 136 millions en 2002 et 150 en 2004.

B - Y a-t-il un contrôle de la fiscalité du patrimoine ?

Les impôts sur le patrimoine, tout comme les autres impôts, doivent en théorie faire l'objet d'un contrôle. L'ISF, les droits de succession et de donation par exemple, sont des impôts déclaratifs : le contribuable déclare en effet la valeur du bien qu'il détient (ISF) ou qu'il transmet (droits d'enregistrement). Il est logique que l'administration s'assure donc que le contribuable dépose la déclaration d'une part, et que la valeur déclarée soit correcte. C'est le sens de la relance des contribuables qui ne déposent pas leur déclaration d'une part, et du « contrôle valeur » d'autre part.

Le problème posé par le contrôle de la fiscalité patrimoniale est le suivant : la relance est fréquente mais le contrôle valeur (plus approfondi) est beaucoup moins pratiqué, ce qui demeure anormal du point de vue de l'équité et de l'égalité de traitement entre le contribuable qui déclare correctement et un autre qui déclare moins que ce qu'il devrait, et du rendement de l'impôt, affecté par une sous évaluation du bien déclaré.

En effet, la simple relance, bien qu'utile, n'est cependant pas un contrôle approfondi, mais elle représentait 76 % des résultats financiers globaux du contrôle de la fiscalité patrimoniale (1,87 milliard d'euros) soit 1,417 milliard d'euros qui proviennent de la relance. Ce sont les droits de successions qui constituent l'essentiel des résultats, de la relance et du contrôle, puisqu'ils représentent 1,463 milliards d'euros en termes de résultats financiers (contre 222 millions pour l'ISF) et 93.027 rappels en nombre (contre 62.719 pour l'ISF et 183.080 pour l'ensemble de la fiscalité patrimoniale). Ces chiffres portent sur les résultats détaillés de l'année 2006.

Ce sont les services spécialisés en matière de fiscalité patrimoniale qui effectuent ces opérations. En effet, le contrôle externe de la fiscalité patrimoniale (par les brigades de vérifications) est marginal : il représentait 2 % de l'activité globale (contrôle et relance) et 7 % des résultats financiers.

Deux raisons expliquent la faiblesse du contrôle approfondi de la fiscalité du patrimoine : la lourdeur des procédures et la sensibilité de la matière. En effet, même si elle ne l'avoue pas explicitement, l'administration se « contente » de relancer les contribuables sans mettre les moyens dans des investigations plus poussées qui nécessitent du temps (recherche de termes de comparaison, discussion contradictoire avec le contribuable) et une haute technicité (fiscale et juridique).

Mais surtout, elle ne désire guère pousser plus en avant les recherches sur des impôts aussi sensibles que l'ISF ou les droits de succession (ces deux impôts ayant de plus fait l'objet de vifs débats et de profondes réformes dans le cadre de la loi dite « Tepsa » d'Août 2007, dont le manque à gagner annulé sera compris, en année pleine entre 13 et 15 milliards d'euros). Officiellement, la fiscalité du patrimoine est contrôlée dans le cadre des « dossiers à fort enjeux » (DFE). De fait, cependant, le contrôle des DFE porte sur tous les impôts de certains dossiers et ne couvre, de fait, pas tout le champ de la fiscalité patrimoniale.

En réalité, le choix est de ne pas engager de contrôles longs de ce type car la fiscalité du patrimoine est parfois mal vécue par les contribuables. La réside une des raisons de la faible présence de ce contrôle, l'autre étant tout simplement le manque de moyens humains !

V Le contrôle fiscal dans les comparaisons internationales

En matière de fiscalité, les comparaisons internationales sont souvent utilisées pour tenter de justifier telle ou telle réforme. Il en va ainsi des prélèvements obligatoires, dont le poids est régulièrement dénoncé comme étant un frein à la croissance économique. Il en va également en matière de comparaisons du coût des administrations fiscales. On se souvient en effet du rapport de l'inspection générale des finances dit rapport Lépine, sur le coût des administrations fiscales étrangères, sorti fin 1999, mais dont l'année de référence était 1997 ! Ce rapport montrait une administration fiscale française coûteuse et a été utilisé par les promoteurs du projet « mission 2003 » lorsqu'ils ont voulu jouer sur la culpabilisation des agents des Impôts et du Trésor afin d'imposer une réforme contestée largement au-delà des agents (les élus locaux refusant de perdre un service public de proximité).

Curieusement, certaines comparaisons ne font l'objet d'aucune publicité. La mission comparative dite rapport « Strainchamps » sur le contrôle fiscal, sorti en 2001, bien que très instructive, n'a jamais connu la notoriété du rapport Lépine... De la même façon, les différentes études de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE), qui montrent pourtant une toute autre réalité sur le coût global des administrations fiscales, ne sont pas promues. Bien au contraire, on ressort souvent les données du rapport Lépine, vieilles de 10 ans !

Nous revenons ici sur les principales données, afin de montrer en quoi le discours simpliste d'une administration fiscale trop coûteuse et trop présente est dénué de toute vérité.

A - L'état du contrôle dans les pays de l'OCDE

1/ Répartition des agents

Les effectifs dédiés au contrôle, tirés des chiffres de la mission de la DGI, dite « rapport Strainchamps », sont éclairants. Même avec une prudence quant à l'interprétation des chiffres, il apparaît tout de même une différence notable entre les moyens et les charges de travail. De fait, en France, la probabilité pour une entreprise d'être vérifiée est faible... C'est une constatation importante qui porte tout à la fois sur le risque de fraude relativement élevé dès lors que le contrôle est faible et, bien entendu, sur l'égalité de traitement des contribuables.

<i>Pays</i>	<i>Effectif total</i>	<i>% dédiés au contrôle fiscal</i>	<i>Nombre d'entreprises</i>	<i>Nombre d'entreprises par agent réalisant du CFE</i>
Allemagne	129.000	13	6.486.000	375
Canada	44.000	10	3.500.000	777
Espagne	23.722	18	1.925.800	456
Etats Unis	98.000	21	40.210.000	1.960
France	77.807	7	3.400.000	633
Irlande	6.000	12	300.000	417
Italie	110.573	10	5.000.000	452
Japon	57.100	19	2.820.000	262
Pays Bas	24.500	10	810.600	338
Royaume Uni	61.966	5	1.600.000	477
Suède	10.050	12	800.000	658
<i>Moyenne</i>	<i>58.429</i>	<i>12</i>	<i>6.077.491</i>	<i>619</i>

(Source : Direction générale des impôts, année de référence, 2001)

Le tableau ci-dessous porte sur l'organisation en effectifs des administrations fiscales. L'OCDE indique que « compte tenu des problèmes de définition, il convient d'interpréter avec précaution les informations présentées ». Il montre cependant des disparités qui ne proviennent pas exclusivement

des différences de périmètre ou d'appréciation des données et confirme ce que le rapport Strainchamps mesurait déjà en 2001. Depuis, les proportions n'ont guère évolué.

<i>Pays</i>	<i>Effectifs dédiés au contrôle fiscal</i>	<i>Nombre d'entreprises</i>	<i>Nombre d'entreprises par agent réalisant le contrôle</i>
Allemagne	16.667	7.320.000	439
Espagne	5.006	2.934.000	586
France	5.039	3.620.000	718
Irlande	1.036	130.000	126
Italie	15.248	5.750.000	377
Pays-Bas	3.158	2.670.000	845
Royaume-Uni	7.080	2.200.000	310

(Source : Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, tableau repris dans le rapport de la Commission des finances du Sénat daté du 25 Octobre 2007).

Globalement, la France affecte un nombre d'agents relativement faible au contrôle fiscal. Ce constat balaie donc l'idée reçue selon laquelle le contrôle fiscal serait omniprésent et étouffant en France.

2/ Nombre de contrôles

Là encore, il convient d'être prudent dans l'interprétation des données. Cependant, ici aussi, les différences d'interprétation ne peuvent pas expliquer à elles seules les différences entre les pays.

<i>Pays</i>	<i>Nombre de contrôles</i>	<i>Montant des redressements/recettes totales nettes (en %)</i>
Belgique	41.900	1,95
Canada	304.707	4,04
Danemark	216.710	3,39
France	51.964	3,04
Allemagne	499.551	4,46
Grèce	36.046	8,8
Italie	228.337	23,27
Pays Bas	62.000	1,99
Nouvelle Zélande	31.500	2,07
Royaume Uni	439.349	0,69
Portugal	86.436	6,66
Espagne	801.352	4,13

(Source : OCDE, *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE, « Informations comparatives, 2006 »*).

Sans tirer de conclusion hâtive de ces données, il est intéressant de noter qu'elles ne sont jamais reprises dans le débat public. Leur légitimité n'est pourtant pas moindre que celle d'autres comparaisons internationales dont nous sommes régulièrement abreuvés. Un enseignement demeure cependant : même imparfaites, de telles données montrent que la situation de la France en matière de contrôle fiscal est pour le moins largement améliorable...

B - Retour sur le « coût de gestion » de l'impôt...

Les comparaisons internationales sont rarement invoquées en matière de contrôle fiscal, et le sont également de moins en moins à propos du coût de gestion de l'impôt. Celui-ci a été pourtant régulièrement promu par les « réformateurs » de l'Etat, notamment à l'époque de la sortie du rapport Lépine (qui date tout de même de 1999 et a été établi sur la base de données datant de 1997).

Depuis, curieusement, aucune actualisation n'a été rendue publique par les gouvernements successifs. Et pour cause, elle aurait montré une France qui n'a pas l'administration la plus chère d'une part, et mis sur la table certaines explications qui sont passées à la trappe en 1999 d'autre part.

<i>Pays</i>	<i>Frais en % des recettes nettes (données 2004)</i>
Australie	1,05
Autriche	0,78
Belgique	1,89
Canada	1,17
Danemark	0,83
Finlande	0,80
France	1,35*
Allemagne	1,80
Hongrie	1,14
Irlande	0,86
Italie	0,52
Japon	1,58
Corée	0,86
Pays Bas	1,30
Luxembourg	1,59
Norvège	0,56
Pologne	2,62
Portugal	1,49
République Slovaque	1,26
Espagne	0,82
Suède	0,59
Royaume Uni	0,97

(Source : OCDE, *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE, série « Informations comparatives -2006-»*).

* 1,23 % en 2006 (source : rapport de performances de la DGI) et, respectivement, 1,26 et 1,22 % pour 2007 et 2008 (ces prévisions figurent dans les projets de loi de finances des années considérées).

En 2006, le SNUI s'exprimait en ces termes dans son dossier de presse consacré à la « réforme de l'Etat »¹⁰ : « en réalité, les comparaisons, comme souvent, n'enseignent que peu de choses. Il n'y a pas, dans les pays retenus, deux organisations semblables des administrations fiscales. On n'y retrouve pas non plus les mêmes institutions, les mêmes collectivités territoriales, le même aménagement du territoire, ni, enfin, pas la même histoire. Peut-on formater cette diversité dans un ratio ? Assurément non. (...) Une densité inférieure aux principaux pays européens (96 habitants au kilomètre carré contre 112 dans l'Union européenne d'aujourd'hui), un nombre élevé de communes (plus de 36 000 pour 13 000 en Allemagne, 8 000 en Espagne, 289 en Suède ou 1 000 en Grèce, voici des caractéristiques propres à la France qui ont un impact certain sur l'aménagement du territoire ou encore sur l'importance de la gestion des impôts locaux par exemple. Rajoutez à cela un nombre record de mesures fiscales dérogatoires (plus de 450 pour à peine 150 au Royaume Uni ou aux Etats-Unis) qui, à l'évidence, rend la gestion de l'impôt plus complexe, et voilà une première série d'explications d'un taux apparemment élevé. Comptons également avec le fait que les baisses successives de l'impôt sur le revenu ne l'ont pas rendu plus simple mais sûrement moins rentable, d'où une montée mécanique du coût de gestion. ».

Le propos reste parfaitement valable en cette année 2008.

¹⁰ Voir site www.snui.fr rubrique espace presse puis dossier de presse du 9 Mai 2006.

Deuxième partie :
débats et enjeux du contrôle fiscal

I 2002 / 2008 : le grand virage du contrôle fiscal ?

Incontestablement, les années 2002/2008 ont été celles du grand virage pour le contrôle fiscal, tant dans sa gestion que dans sa nature même. En effet, les services en charge du contrôle fiscal ont vu leur « pilotage » profondément remanié, tandis que le mouvement d'administration dite « de service » modifiait en profondeur le fondement et l'objectif même du contrôle. Un tel bouleversement a forcément un impact sur l'exercice des missions de contrôle.

A - Le « pilotage » du contrôle fiscal : tout sauf neutre...

Préalablement à toute analyse de l'évolution de la gestion des agents en charge du contrôle fiscal et de leur métier, il convient de revenir sur plusieurs points.

Le contrôle fiscal est mené par des agents de tous grades appartenant à des services différents (voir annexe). Certains assurent le contrôle sur pièces tout en menant des travaux de gestion, d'autres recourent aux informations et effectuent des recherches préalables aux contrôles, d'autres, enfin, se consacrent exclusivement au contrôle fiscal externe. Ces derniers, nommés vérificateurs¹¹, sont les plus « connus » du grand public, également nommés « contrôleurs fiscaux » dans le langage courant¹².

L'administration n'a jamais supporté de ne pas pouvoir contrôler très étroitement les vérificateurs. En effet, leur travail est particulier puisqu'il suppose de se déplacer et de se rendre fréquemment dans les entreprises ou chez les relations d'affaires des entreprises contrôlées (pour y vérifier le contenu d'une opération par exemple). Ce travail est donc par nature mobile et peu propice aux contrôles horaires « classiques » de la part des responsables hiérarchiques.

Le travail fait cependant l'objet d'un contrôle et d'un suivi. Les vérificateurs ont par exemple toujours eu des objectifs qui correspondent non pas au rendement financier de leurs contrôles, mais au nombre d'entreprises vérifiées au cours d'une année. Le travail était et demeure donc mesurable.

Mais au fil du temps, le mode de pilotage du contrôle fiscal a profondément évolué : les objectifs ont été revus à la hausse sans que les moyens en effectifs ne suivent, ce qui a mécaniquement provoqué une augmentation de la charge de travail, le tout sur fond de plus grande individualisation dans la gestion des personnels.

Cette évolution dans la gestion du contrôle « au quotidien » n'est pas neutre : elle vise à mettre tous les acteurs du contrôle fiscal en concurrence, à accroître la pression, à formater la mission de contrôle, à aller vite en étant moins regardant sur la qualité du travail et à dégager coûte que coûte des gains de productivité (donc à afficher plus de contrôles fiscaux avec des moyens en stagnation voire en diminution).

Ce virage s'inscrit en outre parfaitement dans la tendance à l'individualisation de la gestion des ressources humaines. Mais les conséquences de celle-ci peuvent être dévastatrices : pousser l'individualisation conduit par suite à rémunérer l'agent en fonction de ses résultats ce qui, dans le cas du contrôle fiscal, est par nature particulièrement dangereux.

¹¹ La notion de vérificateur correspond en fait à une fonction et non à un grade, ce sont les inspecteurs des impôts qui sont affectés dans les brigades de vérification.

¹² Cette appellation ne correspond en revanche pas à un grade, elle confond en réalité un grade qui existe bel et bien – le contrôleur des impôts, agent de catégorie B – et la notion de « fisc ». Mais en réalité, si le contrôle fiscal est exercé par des agents de toutes catégories, ce sont essentiellement les inspecteurs des impôts (catégorie A) qui sont en charge du contrôle externe.

Contrôle interne, indicateurs, management, certification des brigades, formalisation du dialogue intra service, outils de suivi, le contrôle fiscal connaît une révolution dont l'impact sur la mission est d'ores et déjà mesurable. En effet, le sentiment est que, devant le développement des tâches purement administratives qui résultent de ces évolutions, la perte de temps et de technicité est réelle.

Concrètement, les services de recherche et les brigades de vérifications sont de plus en plus incités à s'engager de manière encore informelle sur des résultats financiers avant même le lancement des opérations de contrôle voire, dans certains cas, sur la nature des redressements et sur les perspectives de recouvrement. Les vérificateurs doivent multiplier les « points d'étape » avec le chef de service, pas toujours utiles dans le déroulement d'une vérification qui comporte plusieurs interventions au sein de l'entreprise, mais particulièrement « chronophages ».

De ce fait, il n'est pas rare que, sous la pression statistique, les chefs de brigade soient incités à demander aux vérificateurs d'abandonner une procédure de contrôle qui s'avère longue au motif que les objectifs sont durs à atteindre, de sorte qu'au bout du compte, une fraude complexe a, en réalité, de moins en moins de chance d'être détectée, faute de temps précisément...

Plus généralement, les services de recherche et les vérificateurs doivent remplir de plus en plus de tableaux et de notes, saisir de plus en plus de données sur les logiciels, se justifier de plus en plus sur tel ou tel aspect de la procédure en cours, s'engager de plus en plus en amont d'un contrôle alors qu'ils n'ont même pas encore vu la comptabilité.

Au nom de l'efficacité et du contrôle interne, la politique du contrôle fiscal aboutit en réalité à affaiblir la technicité des acteurs du contrôle fiscal et donc risque de lui faire perdre son efficacité. Un comble...

Quant aux indicateurs qui devraient, en théorie, mesurer l'activité et l'efficacité de la mission, ils sont de plus en plus vécus comme des instruments souvent déconnectés de la réalité et servant surtout à favoriser (ou non !) la carrière des responsables administratifs locaux. En effet, si les agents des impôts ne sont, pour l'heure, pas rémunérés en fonction de leur mérite individuel, les cadres le sont en partie.

Un tel système les incite à faire davantage pression sur les services dont ils ont la charge, en priorisant les principaux indicateurs, souvent très restrictifs car ne mesurant pas la diversité et la réalité des missions fiscales, au détriment de la qualité. Les causes de la perte de technicité sont multiples : la législation est de plus en plus complexe, la fraude se diversifie et se complexifie mais les moyens de contrôle n'évoluent pas au même rythme, les notes sont nombreuses et complexes (par ailleurs de moins en moins expliquées et commentées par les chefs de service), les délais sont de plus en plus contraints, les tâches administratives ou résultant de l'application du contrôle interne sont en augmentation...

B - Vers un contrôle fiscal au service de contribuables devenus « clients » ?

Là réside sans aucun doute l'enjeu principal auquel est confronté le contrôle fiscal, entraîné dans l'évolution plus globale de l'administration fiscale et dans celle des services publics.

Or, si le contrôle fiscal est bien une mission de service public, en ce qu'elle permet à la collectivité de récupérer l'impôt éludé et d'assurer l'égalité devant l'impôt, il paraît pour le moins curieux de l'assimiler à un service particulier rendu spécifiquement au contribuable « contrôlé », ménage ou entreprise. Cette approche révèle du reste une contradiction profonde chez les partisans d'une administration de service pensée comme un service rendu individuellement à chaque contribuable pris individuellement et non comme un service rendu au public, autrement dit à la société.

Les deux approches ne se contredisent certes pas sur toute la ligne : ainsi, il est souhaitable que la fonction publique rende un service de qualité aux personnes qui s'y adressent. Mais la mission de service public est plus large que le seul service à l'individu, ainsi que l'illustre le cas du contrôle fiscal. Elle s'exerce d'abord au nom de l'intérêt général, pour vérifier la bonne application de la loi (garante de l'intérêt général aux termes de la déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen). La puissance publique n'est toujours pas une notion obsolète dans le cas du non respect du droit.

Cela n'enlève rien à l'obligation de l'administration de motiver ses courriers, de rendre un service public de qualité, et cela n'empêche pas, bien au contraire, de développer le service au public. Mais l'action de l'administration ne saurait pour autant camper sur une approche « client ». Les tenants de l'administration dite « de service » l'ont un peu vite oublié, et n'ont pas trouvé l'équilibre entre l'administration toute puissante peu soucieuse de la qualité de service d'une part (que personne ne regrette), et l'administration de « prestations de service » telle qu'elle est actuellement en voie d'élaboration et qui abouti à nier l'intérêt général d'autre part.

L'équilibre résultant des spécificités des missions publiques évitant ces écueils reste donc à trouver.

Les pouvoirs publics, en France comme en Europe, insistent sur la « compliance », autrement dit le respect spontané des obligations fiscales, rendue possible, en théorie, par les services proposés par l'administration fiscale : rapidité dans le traitement des demandes, qualité des réponses, dématérialisation... Mais le point d'équilibre entre rapidité de traitement et qualité des réponses n'est pas toujours évident à trouver. Le cas des demandes de remboursement de crédit TVA l'illustre à merveille : en incitant à rembourser de plus en plus vite sans donner aux agents le temps de procéder à un contrôle préalable, l'administration a pris le risque de rembourser des sommes indues.

Mais il y a plus grave. Au-delà de la discussion sur l'approche, le rôle et les objectifs du service public ainsi que sur son mode de fonctionnement (ces éléments restant par ailleurs déterminés par une décision politique), c'est bien le fondement même de l'action publique qui est en cause, notamment en matière de lutte contre la fraude. Le contrôle fiscal est en effet actuellement considéré par un certain discours comme une contrainte qui freine l'activité économique et qui, dans un contexte de course à l'attractivité économique, doit donc être le moins gênant et le moins présent possible. Dans une démocratie, une telle approche est inacceptable.

Dans cette approche, le contrôle n'intervient qu'en dernier recours et doit être le plus « light » possible. Les partisans de cette approche estiment qu'il y a peu de fraudeurs, et que le contrôle n'a donc pas besoin d'être développé, alors que l'administration de service doit l'être pour favoriser la prévention de la fraude.

La réalité est plus prosaïque : s'il faut effectivement développer l'accueil et donner les moyens aux services de répondre le plus rapidement possible tout en s'assurant que la réponse est de bonne qualité, il ne faut pas pour autant négliger le contrôle, contrepartie naturelle du système déclaratif. Car la rapidité des échanges, la complexité croissante des montages et l'internationalisation de l'activité économique ont rendu possible le développement de la fraude, d'autant plus que le monde des affaires sait que les moyens de l'administration fiscale ne suivent pas... Là encore, la voie de l'équilibre reste à trouver.

C – Une illustration de cette évolution : le bilan des « 30 mesures » de Nicolas Sarkozy

Annoncées à grands renforts de communication par Nicolas Sarkozy, alors Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, les 30 mesures concernant le contrôle fiscal devaient tout à la fois

favoriser l'attractivité du territoire, renforcer la sécurisation juridique des entreprises et permettre de faire évoluer le contrôle.

En deux mots, il s'agissait principalement de réduire la durée des interventions effectuées au sein de l'entreprise lors des vérifications de comptabilité, de promouvoir les accords préalables entre les entreprises et l'administration en matière de prix de transfert, d'instaurer un contrôle fiscal sur demande lorsque l'entreprise n'était pas certaine de cerner correctement les textes fiscaux et de développer les régularisations en cours de contrôle en réduisant l'intérêt de retard normalement dû.

Quelques années après la mise en place de ces mesures, le bilan est clair : les accords préalables en matière de transfert sont très peu nombreux (20 en 2006), les accords préalables allégés pour les petites et moyennes entreprises sont presque inexistantes (4 en 2007) et le contrôle fiscal sur demande n'est pas utilisé.

En revanche, les délais d'intervention ont été effectivement réduits, et les régularisations sont chaque année plus nombreuses (1.021 en 2005 portant sur 50 millions d'euros mais 3.200 en 2007 portant sur 302 millions d'euros).

Les craintes du SNUI¹³ étaient largement fondées. Car si certaines dispositions apparaissent séduisantes sur le papier, telles les accords préalables, il est évident que, devant le faible risque de faire l'objet d'un contrôle, les entreprises ne ressentent pas le besoin d'engager une telle procédure.

Celles qui pratiquent ces prix de transferts normaux ne craignent pas les conséquences d'un tel contrôle, les autres qui pratiquent le transfert de bénéfice à l'étranger en dehors des conditions normales des prix de transfert font le pari qu'elles ne seront pas contrôlées... Une évidence certes, mais qui mérite d'être rappelée...

¹³ Le SNUI avait alors notamment mis en garde contre l'affaiblissement du contrôle qui pouvait résulter de certaines mesures et contre la faible portée des accords préalables.

II Actualité du contrôle fiscal

La sortie du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires le 1^{er} Mars 2007 sur la fraude aux prélèvements obligatoires a relancé le débat sur le contrôle en France. Ce rapport porte sur deux grandes catégories de fraude (la fraude fiscale et la fraude sociale) et a précédé de quelques semaines, dans sa conception des enjeux communs aux prélèvements obligatoires, la constitution du Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, qui regroupe les comptes fiscaux et les comptes sociaux.

Depuis, le contrôle fiscal s'est trouvé sur le devant de l'actualité à plusieurs reprises. En Juillet 2007, les travaux de la Commission des finances du Sénat montraient une relative faiblesse du recouvrement des créances mises en recouvrement suite à contrôle fiscal. En septembre 2007, le Président de la République déclarait réprouber les dénonciations anonymes et laissait entendre qu'elles étaient nombreuses à être à l'origine du contrôle fiscal. Par suite, l'intention affichée de lutter contre toutes les formes de fraudes s'est traduite par une lettre de mission datée du 11 Octobre¹⁴ désignant Eric Woerth comme « M. Fraude ». Ce dernier a élargi les compétences du comité national de lutte contre la fraude (CNLF) et a annoncé la création du délit de flagrance de fraude fiscale lors d'une visite à la Direction nationale des enquêtes fiscales.

Par ailleurs, la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 a prévu des dispositions de transmission d'informations de l'administration fiscale vers les administrations sociales (les caisses d'allocations familiales en particulier). De plus, il convient de ne pas oublier l'annonce de la fusion de la Direction générale des impôts et de la Direction générale de la comptabilité publique qui risque d'avoir un impact non négligeable sur l'organisation du contrôle fiscal. Plus récemment enfin, le scandale de la fraude fiscale internationale impliquant notamment le Lichtenstein montrait à la face du monde l'ampleur de la fraude et par là même, les enjeux en matière de contrôle.

L'heure est donc plus que jamais au « mouvement » dans la sphère du contrôle fiscal... Nous reviendrons sur cette actualité, sur la logique qu'elle porte dans ses débats, en partant de l'analyse de la situation actuelle.

A - Le contrôle fiscal est-il adapté à la lutte contre la fraude ?

L'adaptation du contrôle aux enjeux est un point évidemment essentiel. Le scandale de la fraude fiscale internationale impliquant notamment le Lichtenstein a situé le niveau des enjeux. Or, on ne peut que déplorer qu'il soit aujourd'hui impossible de se faire une opinion à partir des données publiques existantes. La communication de l'administration sur le contrôle fiscal est très réduite et n'apporte aucun élément qualitatif valable permettant de savoir si le contrôle est, ou non, adapté.

Se bornant à se satisfaire de l'augmentation du nombre d'opérations effectuées dans le cadre du contrôle fiscal externe, l'administration ne pousse guère l'analyse plus en avant publiquement et préfère concentrer son énergie pour promouvoir le civisme fiscal (c'est-à-dire le respect spontané des obligations déclaratives) au travers de services aux contribuables (relances amiables, possibilités de régularisation accrue, dématérialisation...). Cela n'est pas suffisant.

Car, tant pour les personnes physiques et pour les personnes morales, les moyens de frauder ont évolué. La libre circulation des capitaux, l'utilisation des nouvelles technologies, la sophistication des montages, l'imagination comptable etc, tout montre que la fraude se diversifie et devient de plus en plus difficile à combattre. Ceci n'est pas sans impact budgétaire, ainsi qu'en témoignent les inquiétudes du rapporteur général du budget et du Président de la Commission des Finances de

¹⁴ Lettre de mission du Président de la République et du Premier Ministre du 11 Octobre 2007.

l'Assemblée nationale exprimées à l'occasion du débat sur la loi de finances 2008¹⁵ au sujet d'une réduction des prévisions de recettes TVA estimée de 2,4 milliards d'euros malgré une consommation des ménages soutenue. Les pertes dues à la fraude déséquilibrent les budgets publics.

B - Quelle actualité du contrôle fiscal ?

Le contrôle fiscal est en pleine mutation, de nombreux débats et projets de réformes portent sur son avenir. Le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) du 1^{er} Mars 2007 sur la fraude fiscale et sociale a posé un constat implacable : la fraude évolue, elle se diversifie, se complexifie, s'internationalise et concerne aussi bien les finances sociales que les finances publiques¹⁶. Véritable révélateur de l'ampleur de la fraude, ce rapport, qui trace d'intéressantes pistes de réflexion¹⁷, confirme sur bien des points ce que le SNUI soulève de longue date. Il s'inscrit également dans le droit fil des signaux d'alarme que la Commission européenne tire régulièrement en matière de fraude (en matière de TVA intracommunautaire particulièrement).

Le parlement se penche sur la question. Dans un rapport du Sénat¹⁸, le sénateur Marini a jugé nécessaire de prendre des mesures visant à assurer un recouvrement plus efficace des créances de contrôle fiscal, recouvrées seulement à hauteur de 40 % environ. Le rapport s'interroge sur l'opportunité de « *moins redresser pour mieux recouvrer* ». On mesure le non sens d'une telle approche... Le contrôle fiscal doit avant tout constater la fraude, non pas en fonction des possibilités estimées de recouvrement, mais bien en fonction des règles de droit applicables. A l'Assemblée Nationale, le ton est quelque peu différent. Ainsi, le rapporteur de la Commission des finances déplore que : « *Sans doute par défaut d'une politique de contrôle fiscal clairement définie (ou exprimée) et dotée des moyens humains et matériels suffisants, malgré une approche de plus en plus ciblée grâce à des analyses de risques sur les dossiers, les ambitions restent modestes* »¹⁹.

La loi de finances rectificative pour 2007 prévoit plusieurs dispositions en matière de contrôle. Un délit de fraude fiscale est créé : il permet à l'administration fiscale d'intervenir avant l'échéance déclarative et, si elle constate une fraude, de prendre des mesures conservatoires et d'appliquer une amende allant de 5.000 à 20.000 euros en fonction du chiffre d'affaires (voir plus loin). Par ailleurs, le délai d'intervention dans les PME en cas de vérification de comptabilité, limité à trois mois par Nicolas Sarkozy lorsqu'il était Ministre de l'économie et des finances en 2005, pourra être prorogé. En outre, une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires spécifique pour les grandes entreprises est créée. Enfin, le délai de réponse dont dispose le contribuable suite à proposition de rectification est rallongé de 30 jours pour être porté à 60 jours.

A première vue, le projet de loi de finances semble traversé par deux tendances : renforcer la réactivité du contrôle (par la fraude fiscale) et développer de nouveaux droits pour les contribuables (allongement du délai de réponse). Mais les premières difficultés dans la traduction concrète de la fraude fiscale montre déjà les limites du volontarisme affiché.

C - Contrôle fiscal et Europe...

De son côté, l'Union européenne a adopté son programme Fiscalis 2013 (portant sur la période 2008 – 2013) dans lequel figure notamment le souci de mieux lutter contre la fraude à la TVA et de développer l'échange d'informations entre les administrations fiscales. Il faut noter que la Commission a dénoncé bien avant les Etats membres, et avec beaucoup plus de vigueur,

¹⁵ Session ordinaire 2007/2008, deuxième séance du mercredi 5 décembre 2007.

¹⁶ S'agissant du lien entre fraude fiscale et fraude sociale, la loi de financement de la sécurité sociale pour 2008 prévoit un échange d'informations entre l'administration fiscale et la Caisse d'allocations familiales.

¹⁷ Voir la synthèse des propositions du CPO en annexe.

¹⁸ Rapport du Sénat intitulé *Quels changements d'assiette pour les prélèvements fiscaux et sociaux ?* du 25 Octobre 2007.

¹⁹ Rapport du 11 Octobre 2007 sur la loi de finances 2008 fait au nom de la Commission des finances de l'Assemblée nationale.

l'importance de la fraude et le risque que celle-ci fait peser sur l'activité économique et le bon fonctionnement du marché intérieur notamment. Au point que dans la contribution des politiques fiscales et douanières à la stratégie de Lisbonne (dont l'objectif est de faire de l'Union européenne « la zone économique la plus compétitive du monde »), la lutte contre la fraude fiscale fait l'objet d'une mention et d'une mesure spécifiques²⁰. C'est dire si la situation est préoccupante...

La Commission européenne juge urgente une « *amélioration de la coopération administrative entre Etats membres* » et souhaite également coopérer avec les Etats tiers : « *la fraude ne s'arrête pas aux frontières extérieures de l'Union européenne* » précise-t-elle à juste titre. La Commission réfléchit également à une « *amélioration du système actuel de TVA* », dont on sait qu'il est particulièrement fraudé, ainsi que la Commission elle-même s'en alarme régulièrement²¹.

Le constat dressé par la Commission est en effet particulièrement préoccupant. Dans sa communication du 31 Mai 2006, elle semble regretter que « *très peu d'estimations sont disponibles quant à l'importance des impôts non collectés en raison de la fraude fiscale* ». Elle avance une moyenne européenne comprise entre 2 et 2,5 % du PIB, ce qui reviendrait, pour la France, à une fraude de 38,74 à 48,42 milliards d'euros en 2008 (sur la base d'un PIB évalué dans le projet de loi de finances pour 2008 à 1.937 milliards d'euros). Certes, il s'agit là d'une moyenne européenne et on sait que tous les pays n'ont pas le même comportement en terme de civisme fiscal. Mais il est certain que la fraude est importante. On notera que cette estimation et celle – plancher – du CPO, corroborent celle du SNUI.

Le réquisitoire de la Commission est sévère. Dans ce même document, la Commission note que le contexte de libre circulation des capitaux, des biens, des services et des personnes rend les Etats membres « *moins capables de combattre la fraude fiscale de façon isolée. Cette difficulté est renforcée, au plan international, par le phénomène de mondialisation de l'économie* ». On ne saurait mieux plaider en faveur d'une harmonisation fiscale au sein de l'Union européenne qui comprendrait bien entendu des dispositions européennes en matière de lutte contre la fraude et contre les diverses formes de délinquance financière, dont on sait qu'elles sont liées à la fraude fiscale.

A ce propos, concernant les droits d'accises, la Commission craint « *que d'autres phénomènes de fraude (...) tels que la contrebande et la contrefaçon d'alcools et de tabacs se développent* » et note que « *la fraude fiscale est souvent liée à des structures de criminalité organisée actives dans différents secteurs du crime* ». C'est dire si la lutte contre la fraude fiscale doit faire l'objet d'une volonté politique déterminée, ce qui n'est pas encore le cas. Enfin, en matière de TVA, la Commission déplore le fait que « *le niveau d'utilisation de la coopération administrative n'est pas en proportion avec la dimension du commerce intracommunautaire* ».

Plusieurs pistes sont régulièrement avancées : développer la coopération entre Etats membres et avec les Etats tiers, développer l'assistance au recouvrement, mieux gérer les risques, améliorer l'échange d'informations, renforcer les obligations déclaratives, réformer le système commun de TVA et d'accises...

²⁰ Communication de la Commission du 25 Octobre 2005 au Conseil et au Parlement européen.

²¹ Voir notamment le rapport de la Commission au Conseil et au Parlement du 16 Avril 2004 sur *Le recours aux mécanismes de la coopération administrative dans la lutte contre la fraude à la TVA*, Communication de la Commission au Conseil, au Parlement et au Comité économique et social du 31 Mai 2006 sur *la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale* et, plus récemment, la Communication de la Commission au Conseil et au parlement du 23 Novembre 2007 concernant certains éléments clés contribuant à l'établissement d'une stratégie contre la fraude à la TVA dans l'UE.

Dans une communication de début 2008²², la Commission propose ainsi deux pistes de réflexion : la première repose sur un système d'autoliquidation de la TVA par les entreprises, la deuxième, déjà connue, porte sur l'instauration d'une taxation des livraisons intracommunautaires à la livraison. La Commission reste cependant prudente. En effet, elle souligne que « *le manque de données empiriques et la nécessité de préserver les budgets nationaux de nouveaux types de fraude nous obligent à faire preuve de la plus grande prudence pour proposer des modifications au système de TVA en vigueur* ». On ne saurait mieux exposer les enjeux auxquels la communauté internationale doit faire face, ni révéler, de fait, le décrochage existant entre la fraude et le contrôle...

Concrètement, la Commission hésite à mettre en œuvre un système d'autoliquidation sur l'ensemble du territoire de l'Union européenne, même précise cependant dans sa communication que : « *d'une part, ce mécanisme ne pourrait fonctionner efficacement que s'il était appliqué uniformément dans tous les Etats membres et d'autre part, que sa mise en œuvre ne devrait pas être facultative* ».

Plus généralement, la position de la Commission européenne sur le sujet de la fraude fiscale est particulièrement éclairante, en ce qu'elle met en relief les lacunes des Etats membres plus préoccupés par la concurrence fiscale que par la lutte contre une fraude qui, pourtant, déstabilise chaque année un peu plus le marché intérieur. C'est d'ailleurs précisément ce qui inquiète la Commission et qui justifie son intervention en la matière.

En effet, elle demeure ainsi dans sa position de gardienne du fonctionnement de ce marché. Les incidences sociales et budgétaires ne sont malheureusement pas évoquées dans les travaux de la Commission puisque les politiques fiscales relèvent de la compétence des Etats membres, mais les analyses de la Commission, bien que toujours diplomatiques, sont déjà très critiques et particulièrement instructives.

Au-delà, et même si la Commission n'en fait malheureusement pas directement état, il est évident que la fraude a des conséquences sociales importantes. En effet, l'action publique nécessite des recettes publiques. Or, la fraude déséquilibre les budgets publics, de sorte que la fraude fait payer (directement par un relèvement de la contribution ou indirectement par une baisse de la quantité et de la qualité des services et facteurs publics) aux contribuables honnêtes ce que les fraudeurs, qui se comportent en passagers clandestins car ils bénéficient au même titre que les non fraudeurs de l'action publique (services publics, redistribution...), ne paient pas.

Les travaux de la Commission ont été partiellement repris par le Conseil de l'Union européenne. Dans un communiqué du 5 Juin 2007²³, il est ainsi précisé que « *le Conseil insiste sur la nécessité d'une lutte effective et déterminée contre la fraude fiscale* ». Le propos concerne essentiellement la fiscalité indirecte (des mesures y sont proposées, sur l'auto liquidation ou sur l'échange d'informations entre administrations fiscales) mais au moins peut-on noter que l'insistance de la Commission aura servi à impulser une réflexion sur une évolution de la législation fiscale européenne.

La lutte contre la fraude demeure bien, en France, en Europe et dans le monde, un enjeu global : politique, économique et social.

²² Communication du 22 février 2008 dans laquelle la Commission européenne présente des mesures ambitieuses qui devraient permettre de lutter plus efficacement contre la fraude.

²³ Communiqué du Conseil « affaires économiques et financières » du 5 Juin 2007 intitulé *Conclusions de la 2804ème session du conseil, lutte contre la fraude fiscale*.

III Le contrôle fiscal dans la fusion « Impôts/Trésor »

La fusion de la Direction générale des impôts (DGI) et de la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP) est rentrée désormais dans une phase de mise en œuvre concrète. Présentée comme un symbole de la réforme de l'Etat, elle va réunir deux administrations régaliennes aux missions différentes. La DGI assure en effet la gestion et le contrôle de l'ensemble des impôts d'Etat et locaux ainsi que le recouvrement des impôts des entreprises, de la taxe sur la valeur ajoutée et des droits d'enregistrement, et la DGCP recouvre les impôts des particuliers, mais surtout, gère et contrôle les dépenses publiques.

A priori, le contrôle ne semble pas directement concerné par la fusion des deux administrations. Seulement voilà, deux éléments viennent corriger cette première impression : les effets inhérents à ce type d'opération dans une période où le « moins d'Etat » prime d'une part, et la future organisation de l'administration d'autre part.

A - Une fusion qui vise à réduire la voilure du service public.

Dans les secteurs privé et public, la plupart des opérations de fusion reposent sur la recherche d'économies d'échelle, notamment par la réduction des effectifs. La fusion DGI/DGCP n'échappe pas à cette règle. Pour s'en convaincre, il suffit de voir comment cette fusion est régulièrement présentée. Que n'a-t-on en effet entendu sur les prétendus « doublons » qui existeraient entre les deux administrations fiscales et sur les soi-disant « nécessaires » suppressions de postes qui devraient découler d'une telle opération de fusion²⁴.

Pour un peu, la fusion représenterait le principal pilier de la révision générale des politiques publiques (RGPP), instrument de mise en œuvre concrète de la réforme de l'Etat, et devrait tout à la fois permettre de réduire la dette de l'Etat et d'assurer un service public au moins aussi efficace. Difficile de croire en cette prétendue recette miracle cependant, tant il est vrai qu'on ne peut poursuivre sans fin la logique du « plus de travail, moins de moyens » qui constitue la réalité des services publics, notamment à la DGI et à la DGCP, deux administrations qui auront perdu chacune 10 % de leurs effectifs entre 2002 et 2008.

N'en déplaise aux réformateurs les plus zélés, il faut des têtes et des bras pour assurer les missions de service public. L'outil informatique permet certes de moderniser le service public, à condition cependant qu'il soit performant et bien exploité. Contrairement aux idées reçues, les agents des impôts sont favorables à l'outil informatique. Ils ont d'ailleurs été historiquement demandeurs de cette évolution. En 1989, ils s'étaient massivement mis en grève pour demander une modernisation des services et de leurs conditions de travail. Mais depuis, les temps et le contexte ont changé, au point que l'on peut aisément retourner le slogan de 1989 qui était « un ordinateur par agent » en une demande de plus en plus prégnante et urgente : « un agent par ordinateur » !

Car c'est une réalité : les agents des impôts sont de moins en moins nombreux, subissent une grande pression statistique et ont de moins en moins le temps d'exploiter les divers recoupements informatiques. Pire, l'informatique ne procède pas à tous les recoupements et ne peut évidemment pas remplacer l'« Homme » dans ses travaux quotidiens. Pourtant, c'est bien le « demain on rase gratis » qui tient lieu de discours dominant dès lors qu'on pointe les insuffisances de l'outil informatique, quand on n'accuse pas les agents de mal s'organiser...

Or, de têtes et de bras, l'administration fiscale en dispose de moins en moins alors que les moyens de frauder se développent. Le nombre de vérificateurs reste certes stable, mais le reste de la chaîne

²⁴ Le SNUI s'est exprimé à plusieurs reprises pour dénoncer ces contrevérités (voir communiqués de presse de Juin 2007).

de travail fiscale est durement touchée par les suppressions d'emplois (notamment les services assurant la gestion et le recouvrement de l'impôt), ce qui a un impact mécanique certain sur le contrôle. Un impôt moins bien géré conduit à une base de données qui peut être moins bien tenue et à une programmation des affaires en contrôle qui risque d'être imparfaite. La fusion est donc en soi porteuse de risques en matière de qualité du travail et de lutte contre la fraude.

B – Peut-on concilier ce qui, jusqu'à présent, était hermétiquement séparé ?

Historiquement, la gestion des finances publiques s'est articulée autour du principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable. La fusion DGI/DGCP met de fait fin à ce principe. Il ne s'agit pas ici de nous prononcer sur les effets positifs ou négatifs de la fin programmée de cette séparation qui connaissait, il est vrai, des exceptions, mais plus simplement de voir quels seront les effets concrets de la nouvelle architecture administrative sur cette mission sensible qu'est le contrôle.

Un des principaux soucis est de savoir quelle sera l'autonomie du contrôle fiscal. La question est centrale, puisque de sa réponse dépend la capacité de lutter contre les diverses formes de fraudes fiscales. En effet, en plaçant à la tête des directions départementales des responsables ayant le statut de comptable public, le risque est, en théorie, réel de voir certaines contradictions fondamentales les traverser et, par suite, de mettre en péril le contrôle fiscal.

Pourquoi une telle crainte ? La réponse est simple : il y a une incompatibilité de nature entre la fonction de pilote du contrôle fiscal, la fonction d'acteur de la relance économique locale et la fonction de chef du recouvrement. Réunir les trois fonctions présente un vrai risque. En effet, piloter le contrôle implique de détecter la fraude en dehors de toute autre considération. Participer à la relance économique du département conduit à accorder des subventions et rechercher des solutions pour la relance de l'activité économique.

Or, en la matière, on sait que les entreprises cherchent à réduire leur coût, notamment leurs « charges fiscales et sociales ». On imagine difficilement une entreprise ayant comme interlocuteur un responsable qui va lui accorder une subvention le matin et lui programmer un contrôle l'après midi...

Enfin, à l'heure où certains préconisent de moins redresser (en clair, d'effectuer moins de contrôles) pour mieux recouvrer, la fonction de chef du recouvrement, évalué par l'administration centrale sur sa capacité à améliorer les indicateurs de recouvrement, paraît peu compatible avec celle de chef du contrôle fiscal. On aboutirait à une rupture dans l'égalité de traitement, les entreprises solvables seraient alors plus contrôlées que celles qui auraient organisé leur insolvabilité, ce qui constituerait, en quelque sorte, une prime à la fraude organisée.

Ces inquiétudes ainsi posées, il s'agira maintenant de voir concrètement comment seront organisées les responsabilités, quelle sera la gestion du contrôle, et surtout, quelle sera la volonté politique de lutter contre la fraude. Là réside la clé du problème posé.

IV Fraude à la TVA : un « coup » budgétaire et social élevé...

La fraude à la TVA intracommunautaire atteint un niveau alarmant. Si le montant exact de la fraude à la TVA est difficile à évaluer, la Commission reprend à son compte les données de plusieurs Etats membres qui « *ont estimé leurs pertes à environ 10 % de leurs recettes nettes de TVA* »²⁵. S'agissant d'un impôt qui, pour la plupart des Etats membres, et en particulier la France, constitue la première source de recettes fiscales (50 % des recettes fiscales de l'Etat en France ces dernières années), c'est peu de dire que l'enjeu en termes budgétaires et de justice sociale est d'ampleur.

Il faut admettre que la Commission a accéléré le pas depuis quelques années et semble beaucoup plus volontariste que les Etats membres pour lutter contre la fraude à la TVA, elle martèle en effet la « *nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale* »²⁶. On notera que la formule employée par la Commission laisse clairement penser qu'il n'y a pour l'heure pas de réelle coordination, ce qui est pour le moins inquiétant.

A - Une fraude de grande ampleur.

La fraude à la TVA est tout autant nationale qu'internationale. Elle revêt de multiples facettes : activité non déclarée, TVA non déclarée mais encaissée, TVA déduite par anticipation ou à tort, TVA déclarée mais non reversée, demande de remboursement de crédit de TVA frauduleuse ou effectuée à tort... On le voit, les formes de fraude et les motifs de redressements sont nombreux.

La fraude carrousel, pour sa part, est une fraude organisée entre plusieurs sociétés implantées dans au moins deux pays membres de l'Union européenne. Elle consiste à obtenir la déduction voire le remboursement d'une TVA qui n'a jamais été acquittée en amont de la chaîne frauduleuse. Le procédé résulte directement de l'exploitation d'une faille du système de TVA intracommunautaire et des règles qui le régissent. Manifestement, la lutte contre la fraude à la TVA est insuffisante, en témoignent les multiples travaux, rapports, communications et communiqués de la Commission européenne à ce sujet. Le constat est sans appel : « *un des principaux problèmes réside dans le fait que le système institué en 1993 concernant l'échange d'informations entre les Etats membres sur les livraisons intracommunautaires de biens ne permet pas d'obtenir des informations pertinentes en temps voulu pour lutter efficacement contre la fraude à la TVA* » regrette-t-elle²⁷.

Dans ses travaux, la Commission recommande aux Etats membres de prendre de nouvelles mesures pour approfondir leur coopération administrative et, notamment, pour améliorer l'échange d'informations, pour « *étouffer les ressources humaines affectées à ce travail* »²⁸ et pour lever les barrières réglementaires faisant obstacle à la lutte contre la fraude à la TVA. En somme, elle propose tout simplement de redéfinir et de redessiner le contrôle fiscal au sein de l'Union européenne, un souhait que partage pour partie le SNUI. En dressant ce constat et en formulant ces propositions, la Commission ne saurait être plus sévère sur le manque de moyens et de volonté politique de lutter contre la fraude à la TVA.

B - Une fraude évolutive

La fraude à la TVA n'est pas seulement importante. Elle est également évolutive. En effet, les instigateurs de la fraude à la TVA, et particulièrement en matière de fraude de type carrousel, s'adaptent continuellement à l'évolution des législations et des dispositifs anti-fraude déployés par

²⁵ Communiqué de presse de la Commission du 21 Avril 2004 intitulé *TVA : la Commission invite les Etats membres à renforcer leur coopération dans la lutte contre la fraude.*

²⁶ Communication de la Commission du 31 Mai 2006.

²⁷ Communication de la Commission au Conseil du 23 Novembre 2007 *concernant certains éléments clés contribuant à l'établissement d'une stratégie contre la fraude à la TVA dans l'UE.*

²⁸ Communication du 31 Mai 2006 déjà citée.

les Etats membres. Ainsi, traditionnellement, les caractéristiques des fraudes de type « carrousel » étaient les suivantes : des sociétés à la longévité supérieure à 18 mois, au chiffre d'affaires (non déclaré) important, des gérants « hommes de paille », des sociétés « taxis » établies dans des sociétés de domiciliation ou à de fausses adresses, des comptes bancaires tenus dans l'Etat de résidence de la société...

Or, il apparaît que ces caractéristiques ont évolué : les sociétés ont des durées de vie plus courtes, le nombre de sociétés impliquées dans ce type de fraude se multiplie, les comptes bancaires sont de plus en plus ouverts à l'étranger (notamment dans les paradis fiscaux), l'utilisation de fausse identité se développe... En clair, cette fraude devient de plus en plus délicate à combattre et il est donc particulièrement difficile de remonter la chaîne de responsabilité jusqu'à ses véritables bénéficiaires. Le contrôle court donc actuellement un grave danger, celui d'être déconnecté de l'évolution de cette fraude et de ne plus pouvoir combler son retard.

La fraude carrousel, c'est quoi ?

Une entreprise A implantée dans un Etat membre vend des biens à une autre entreprise B assujettie à la TVA implantée dans un autre Etat membre. Compte tenu des règles en vigueur, l'entreprise A n'a pas à déclarer la TVA sur cette opération (c'est le principe d'exonération des livraisons intracommunautaires).

L'entreprise B revend, au sein de l'Etat dans lequel elle est implantée, les biens à une entreprise C. Elle encaisse la TVA mais ne la reverse pas au Trésor.

La société C déduit le plus légalement du monde la TVA ainsi payée (ou en demande éventuellement le remboursement) lors de l'acquisition des biens puis procède à une autre livraison intracommunautaire...

Cette chaîne de fraude met en relation des entreprises complices. La perte de TVA équivaut ici au montant que C verse à B mais que B ne reverse pas alors que C en obtient le remboursement ou la déduction. Mais le schéma est désormais plus complexe et fait intervenir un plus grand nombre d'entités.

C - La flagrance fiscale : vers une occasion manquée ?

La loi de finances rectificative pour l'année 2007 comporte une nouveauté intéressante : le délit de flagrance de fraude fiscale (voir plus haut sur le dispositif). L'idée de base est séduisante puisqu'il s'agit de permettre aux agents de l'administration fiscale d'intervenir rapidement dans une entreprise soupçonnée de se livrer à la fraude à la TVA, de prendre des mesures conservatoires et, le cas échéant, d'appliquer des amendes. Or, on sait qu'un des principaux défis posés au contrôle fiscal est la réactivité. En théorie, la flagrance permet de combler une partie du décalage.

A première vue, il s'agit là d'une bonne mesure qui peut s'avérer dissuasive et qui s'inscrit dans la logique que porte le SNUI dans ses pistes de réflexion. Mais sa traduction concrète s'annonce déjà particulièrement complexe.

En effet, la procédure de flagrance fiscale s'avère très délicate à mettre en œuvre. Elle devrait en effet être adossée à des procédures de recherche (droit d'enquête...) déjà lourdes et contraignantes, aussi bien pour le contribuable que pour les agents qui l'effectuent. Le risque est de voir se télescoper et s'enchevêtrer des procédures et des délais différents selon les investigations, ce qui pourrait conduire à une augmentation du contentieux, à un allongement des procédures et, au final, à une efficacité limitée de ce dispositif. Ce dernier ne demande donc, de fait, qu'à évoluer.

V Prix de transfert : quand la mondialisation s'impose à l'impôt

L'internationalisation des activités économiques a conduit les entreprises à agir de plus en plus indépendamment des frontières. Installation de filiales et de succursales, pôle de coordination au sein d'un même groupe au profit des sociétés du groupe, stratégie industrielle et/ou d'optimisation, nombreuses, voici quelques raisons d'une implantation à l'étranger, d'une restructuration, d'une filialisation, d'une externalisation...

Compte tenu de la diversité des législations fiscales, qui restent nationales, et face à l'internationalisation et à la mobilité croissante²⁹ de l'activité économique, la question est de savoir si l'administration fiscale (dont les missions restent la gestion, le recouvrement et le contrôle de l'impôt) s'est suffisamment adaptée ou non. Plus que jamais, le contrôle fiscal des opérations internationales est nécessaire.

Il est nécessaire car le droit doit évidemment être appliqué : en l'espèce, le droit fiscal prévoit une contribution des entreprises aux dépenses publiques, il est donc parfaitement normal que l'administration se donne les moyens de vérifier si l'impôt est correctement établi, déclaré et payé. Mais au-delà de ce principe simple et juste, les moyens dont dispose l'administration s'avèrent insuffisants au regard des enjeux. Qu'il s'agisse des moyens législatifs ou humains³⁰, il est à craindre que l'administration perde progressivement du terrain. Pour cerner les véritables questions en la matière, nous examinerons sommairement quelques principes généraux de l'impôt sur les sociétés avant de voir en quoi les transferts de bénéfices sont un enjeu important et comment évoluent les dispositions « anti-évasion fiscale ».

A - Impôt sur les sociétés : principes généraux

Le principe de base est l'imposition en France des « *bénéfices des entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* » (art. 209 – 1 CGI). La notion d'exploitation en France recouvre les établissements (succursale, usine, bureau de vente, chantier...) ou plus largement les représentants dotés de certains pouvoirs ou cycle commercial complet. Les profits ou pertes liés à une exploitation à l'étranger ne sont donc pas imposables ou déductibles en France.

Des dérogations existent, comme le régime du bénéfice mondial ou consolidé (profits ou pertes réalisés à l'étranger sont imposables ou déductibles en France, sous condition d'agrément, les impôts payés à l'étranger étant imputés en France) ou encore l'article 209 B du CGI.

L'objectif des conventions est d'éviter une double imposition (méthode d'exonération ou du crédit d'impôt), d'inciter à réduire le taux de retenue à la source, de développer la coopération entre les deux Etats contractants (échange de renseignements, procédure amiable) et de lutter contre l'évasion et la fraude fiscale internationale... Les conventions priment le droit interne mais le principe de non aggravation s'applique. Les contribuables peuvent invoquer les conventions fiscales lorsqu'ils n'ont pas obtenu satisfaction dans le cadre du droit interne.

De son côté, l'administration considère qu'il ne suffit pas d'être résident pour invoquer une convention, mais qu'il faut en outre être victime d'une double imposition sans que l'invocation ne nuise à l'objectif de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationale.

²⁹ Marquée par l'importance des échanges intra groupe : selon la Commission, 60 % du commerce mondial se réalisait au sein des groupes de sociétés au milieu des années 90 (La fiscalité des entreprises dans le marché intérieur, rapport des services de la Commission, 2002).

³⁰ La vérification des opérations internationales requiert du temps pour rechercher les informations, les traiter et établir au besoin le rehaussement d'impôt. Or, la Direction générale des impôts, avec 10 % de ses effectifs supprimés en 8 ans, est de moins en moins en situation de pouvoir gérer et contrôler correctement l'impôt.

B - Exemple de transfert de bénéfices à l'étranger

L'exemple ci-dessous permet de comprendre comment des transferts de bénéfices sont possibles.

<i>France</i>	→ Vente →	<i>Etranger*</i>
Société A		Société B
	<i>Cas normal</i>	
Prix de revient = 1 000 Prix de vente = 1 300 I.S. : 33,3 % du bénéfice soit 300 X 33,3 % = 100		Prix d'achat = 1 300 Prix de vente = 1 400 I.S. : 12,5 % du bénéfice Soit 100 X 12,5% = 12,5
	I.S. global : 100 + 12,5 = 112,5	
	<i>Transfert de bénéfices</i>	
Prix de revient = 1 000 Prix de vente = 1 050 I.S. : 50 X 33,3 % = 16,65		Prix d'achat = 1 050 Prix de vente = 1 400 I.S. : 350 X 12,5% = 43,75
	I.S. global : 16,65 + 43,75 = 60,4 Economie d'impôt : 52,1 Soit 46,31 % de l'IS « normal »	

(* le taux nominal retenu est celui de l'Irlande)

La technique des transferts de bénéfices à l'étranger revêt plusieurs formes :

- achat à prix majorés ou minorés, selon le cas (société acheteuse située à l'étranger – cf exemple ci-dessus) ou en France,
- prêts consentis à des conditions différentes de celles du marché : prêt accordé par une société française à une société étrangère à un taux anormalement bas ou inversement par exemple,
- versement de redevances excessives sans contrepartie,
- prise en charge de frais (notion de contrepartie insuffisante),
- caution accordée gratuitement à des filiales sans rémunération du service rendu (l'effet recherché étant de valoriser les participations détenues dans les filiales pour accroître les dividendes perçus),
- participation forfaitaire aux frais d'exploitation d'une filiale à l'étranger (absence de méthode de répartition),
- autres cas : commissions excessives, abandon de créance non justifié...

Bien évidemment, ces techniques peuvent se cumuler et se complexifier...

C - Une administration fiscale impuissante ?

1/ Aperçu du dispositif anti-évasion fiscale

La notion de régime fiscal privilégié est présente dans le CGI à plusieurs articles (238 A, 57, 209 B, 155A-1) qui constituent le dispositif anti-évasion fiscale français. Il s'agit donc d'empêcher la délocalisation de revenus et de bénéfices au profit de régimes fiscaux particulièrement faibles et donc d'imposer en France ces revenus. C'est une exception au principe de territorialité. Voici quelques uns des articles les plus emblématiques des dispositifs anti-évasion fiscale.

L'article 209 B CGI constitue un pilier du dispositif français « anti-évasion fiscale ». Il permet d'imposer en France, à proportion des droits détenus, les bénéficiaires de la société étrangère implantée dans un régime fiscal privilégié (conditions : participation d'au moins 50% et imposition effective inférieure à 50 % de l'impôt français).

L'article 57 CGI pose le principe de la présomption de bénéfices réalisés à l'étranger si l'administration apporte la preuve d'un lien de dépendance (économique ou juridique) dans un cas de prix d'achat excessif ou de vente minoré. Il y a alors imposition en France du profit ainsi transféré (du manque à gagner résultant du prix « faussé »). Il n'y a pas d'application de l'article si l'entreprise apporte la preuve que les avantages consentis répondent à des nécessités commerciales réelles (parallèle avec l'acte anormal de gestion). On notera que la procédure d'accord préalable est promue en France afin d'éviter des contrôles et des discussions qui traîneraient en longueur.

2/ Un arsenal « anti-évasion » en sursis ?

La jurisprudence récente a affaibli la portée de l'article 209 B du CGI. La question de la compatibilité de cet article avec le droit communautaire et les dispositions conventionnelles s'est posée. En effet, le principe de liberté de circulation des entreprises et des capitaux, régulièrement défendu par la jurisprudence communautaire³¹, prévaut sur le contournement des législations nationales pour des motifs fiscaux. Les doutes³², voire les rappels à l'ordre³³, qu'expriment les organismes de l'Union européenne dans ses diverses positions sur l'article 209 B du CGI laissent craindre que la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationale, déjà peu évidente, pourrait être beaucoup plus difficile à mener dans l'avenir.

Car pour la CJCE, le risque d'évasion fiscale ne peut entraver la liberté d'établissement : une entreprise doit pouvoir créer une filiale ou une succursale dans n'importe quel Etat membre sans que son pays d'origine ne lui impose une restriction même de faible importance.

L'avenir du dispositif anti-évasion fiscale est donc en sursis, et les récentes modifications³⁴ laissent penser qu'un nivellement par le bas est à l'oeuvre. Pour autant, sa refonte et sa consolidation restent possibles. En effet, si le droit communautaire défend ardemment les principes de liberté de circulation et d'établissement, il autorise les dispositions permettant de lutter contre « *les montages purement artificiels* »³⁵ et contre les ressortissants qui tenteraient « *de se soustraire abusivement à l'emprise de leur législation nationale* ».

Peut-on donc se prévaloir de ce que la CJCE précise ici ? C'est, à court terme, un enjeu important pour la lutte contre l'évasion fiscale internationale qui passe par la définition précise du montage artificiel, au risque de se heurter à une conception particulièrement restrictive de cette notion de la part du droit communautaire...

L'administration fiscale française ne s'en tient du reste pas là : des négociations sont régulièrement en cours pour réviser les conventions qui la lie aux autres pays (comme, récemment, avec le Luxembourg, la Belgique et les Pays Bas pour pouvoir y incorporer une clause permettant d'appliquer notamment l'article 209 B du CGI). Mais rien n'est simple : ainsi, la convention franco-suisse fait l'objet d'un débat récurrent, la France estimant que l'avenant du 22 Juillet 1997 (intervenu après les faits qui ont donné lieu à la jurisprudence défavorable du Conseil d'Etat) lui permet d'appliquer l'article 209 B du CGI, la Suisse estimant le contraire. Dans un contexte de concurrence fiscale acharnée, cette affaire, certes très technique, est cruciale.

³¹ CJCE, arrêts Impérial Chemical Industries du 16/07/99 et Centros Ltd du 09/03/99.

³² P. Dibout, « Liberté d'établissement, conventions fiscales et entreprises multinationales » sur les arrêts de la CJCE de 1999.

³³ Mise en demeure de la Commission adressée à la France pour ne plus appliquer l'article 209 B sans discernement.

³⁴ Loi de finances rectificative pour l'année 2004.

³⁵ Arrêt Centros précité.

D - Un dispositif essentiel mais complexe à mettre en œuvre...

1/ Retour sur l'état des travaux

La fiscalité des prix de transfert est sans doute la matière la plus complexe de la fiscalité internationale. Le rapport Ruding, en 1992, considérait que les prix de transfert constituaient un enjeu important, sans pour autant se risquer à effectuer une analyse détaillée de la question.

En théorie, les prix de transfert sont basés sur le « principe de pleine concurrence » dont le concept semble logique. Ceci fait partie des principes directeurs établis par l'OCDE et repris à l'article 9 du modèle de la convention OCDE. Ainsi, la méthode traditionnelle du traitement fiscal lors de la fixation des prix de transfert est celle des « prix comparables ». Elle doit permettre de fixer un prix par référence aux opérations comparables réalisées entre un acheteur donné et un vendeur qui ne fait pas partie du même groupe. Ces prix doivent être fiscalement traités aux conditions « normales » du marché comme si les transactions s'effectuaient entre entités indépendantes.

2/ De la théorie à la pratique...

D'un point de vue théorique, cette approche semble tout à fait satisfaisante. Cependant, sur le plan pratique, les éléments pouvant servir de comparaison manquent souvent. Il en est ainsi si l'entreprise est en position dominante, ou si les biens et/ou services ne sont pas commercialisés à l'extérieur du groupe, ou s'il est impossible de connaître les prix pratiqués ailleurs, ou encore s'il existe des modalités transactionnelles particulières...

D'autres méthodes existent. On citera par exemple celle dite du « prix de revente », qui, partant du prix, retranche du prix de vente fixé *in fine* une « marge commerciale normale » comparable à celle qui est constatée dans les opérations de négoce. Dans la même logique, le « prix de revient majoré » part du prix de revient et à lui ajouter une marge commerciale.

Si aucune de ces méthodes ne permet d'établir le prix de pleine concurrence, la méthode de partage des bénéfices ou la méthode transactionnelle de la marge nette sont appliquées. La première doit déterminer une clé de répartition des bénéfices entre les différentes entités d'un même groupe afin de partager le bénéfice global de celui-ci. Cette clé doit tenter de se rapprocher au plus près d'une situation de pleine concurrence. La deuxième doit parvenir à déterminer la marge nette que réalise un contribuable par rapport à une base appropriée. Elle se rapproche de la méthode du prix de revient majoré.

On le voit, la question est en pratique bien délicate à mettre en œuvre : lors d'un contrôle fiscal intervenant a posteriori, il est souvent délicat de remettre en cause un prix fixé par l'entreprise. Cette dernière a une connaissance pointue du domaine dans lequel elle exerce, et l'issue des recours et contentieux lui est souvent favorable, d'autant plus que les éléments de comparaison sont rares.

Les administrations fiscales, en instituant et en promouvant l'accord préalable sur les prix de transfert³⁶, en développant les procédures amiables et, dans le cadre de l'Union européenne, le recours à la convention d'arbitrage, tentent ainsi tout à la fois d'éviter au maximum les litiges, d'éliminer les doubles impositions et d'empêcher l'évasion fiscale. Mais une attention particulière doit être portée à l'égard des prix des services intragroupe qui doit répondre à la triple interrogation suivante : le service a-t-il été rendu ? Le prix respecte-t-il le principe de libre concurrence ? Où commence l'évasion fiscale ?

³⁶ L'accord permet, en théorie, d'intervenir et donc de contrôler, en amont, la fixation de prix intragroupe. On notera qu'en France, le nombre d'accords est très faible, ce qui signifie qu'en réalité, les groupes fixent librement leurs prix de transfert.

VI Paradis fiscaux et judiciaires : où en est-on ?

Le scandale impliquant le Lichtenstein et, plus globalement, les paradis fiscaux et ceux qui en jouent, aura au moins eu le mérite de montrer quelle était l'ampleur réelle de l'évasion fiscale internationale. La liberté de circulation des capitaux, la rapidité des échanges, la concurrence fiscale, la faible fiscalité qui est appliquée dans certains territoires, l'opacité juridique et bancaire ou bien encore les nouvelles technologies sont autant d'éléments qui constituent les principaux ingrédients de ce phénomène qui touche tous les pays et qui affecte particulièrement les budgets publics et sociaux.

Il n'est pas question ici de décrire dans le détail de l'évolution et le fonctionnement des paradis fiscaux et judiciaires, mais simplement de les intégrer dans la réflexion globale en matière de lutte contre l'évasion fiscale, puisqu'ils occupent à l'évidence une place centrale en la matière.

A - Un court rappel sur l'évolution des paradis fiscaux et judiciaire montre leur poids

Les paradis fiscaux et judiciaires ne datent pas d'hier. Au XVII^{ème} siècle, des villes portuaires domiciliées dans de petites îles permettaient d'abriter le produit des vols et rapines des pirates. La protection était assurée moyennant une commission voire un investissement dans l'économie locale. Au XIX^{ème} siècle, la faible imposition des revenus a permis une forte accumulation par la bourgeoisie industrielle notamment. L'introduction de nouveaux impôts fin XIX^{ème} et au début XX^{ème} (avec l'impôt sur le revenu créé en 1914) a augmenté le « marché » de l'évasion fiscale. Plus récemment, les paradis fiscaux se sont inscrits dans le mouvement de déréglementation des marchés financiers et le développement de la finance internationale. Leur rôle était assez classique jusque là (droit souple des sociétés, fiscalité basse, secret bancaire), mais s'est développé, grâce aux nouvelles techniques de paiement électronique, à l'évolution des activités bancaires et financières...

La place des paradis fiscaux est tout simplement centrale dans la mondialisation financière, ce qui explique le peu d'empressement de les combattre véritablement, puisque la plupart des intérêts financiers (fonds d'investissements, institutions bancaires et financières) y sont implantées. Selon l'OCDE, les investissements directs dans les places « off shore » se sont intensifiés à partir de 1985 : 4% des investissements mondiaux en 1985, 12% en 1992 et 15% environ actuellement. D'autres chiffres sont également parlants. Ainsi, le nombre de fonds de placements domiciliés off shore est passé de 450 en 1986 à 900 en 1988 et à 2.500 en 1996.

La part des services financiers dans les ressources de Jersey : 15% en 1970, 45% en 1996. Les îles Caïmans sont une des premières places bancaires avec 592 banques pour 45.000 habitants dont 22.000 expatriés, 46 des 50 premières banques mondiales y étant représentées. Panama s'est spécialisé dans le pavillon de complaisance depuis 1970 (5% de la flotte en 1918, 40% aujourd'hui). Les dépôts bancaires à Guernesey ont doublé entre 1970 et 1975 et ont été multipliés par 100 à Jersey entre 1970 et 1990 (500 millions de livres en 1970, plus de 45 milliards en 1990).

L'importance « financière » des paradis fiscaux n'est plus à prouver, mais leur poids géopolitique dus à leurs liens historiques avec les grands Etats ne l'est pas davantage...

B - L'action de la communauté internationale

Plusieurs organisations internationales ont traité de la question des paradis fiscaux, mais sous plusieurs aspects selon leurs objectifs.

Le rapport de l'OCDE de 1998 sur « la concurrence fiscale dommageable » a montré une certaine volonté de lutter contre les pratiques des paradis fiscaux A la suite de ce rapport, une liste de 35

juridictions présentant les caractéristiques d'un « paradis fiscal » a été publiée en Juin 2000 sur les 47 annoncées fin 1999. Le but initial était d'identifier les territoires se livrant à des pratiques dommageables, pour, à terme, parvenir à éliminer les pratiques fiscales stigmatisées.

Du reste, la plupart de ces territoires ont pris des engagements en matière de coopération et d'échanges de renseignements. A ce jour, seuls trois Etats sont toujours montrés comme étant des territoires non coopératifs. Mais il ne s'agit là que d'une apparente amélioration. Car l'action de l'OCDE s'est de fait limitée à normaliser les relations avec les paradis fiscaux au travers de quelques règles qui, pour l'essentiel, ne remettent pas en cause, par exemple, les sociétés écrans ou le secret bancaire. L'OCDE a simplement recherché à développer une concurrence fiscale qui ne soit pas trop « faussée », ce qui explique la faible portée de ses travaux.

De son côté, le Groupe d'Action Financière (GAFI) s'est attelé à la lutte contre le blanchiment de capitaux et a également pointé plusieurs territoires non coopératifs en la matière. Il ne s'agit pas forcément des mêmes, le critère juridique primant ici le critère fiscal. Le Gafi a édité une série de normes dont certaines touchent à la lutte contre le financement du terrorisme. Depuis 2006, il n'y a officiellement plus de territoires non coopératifs.

Pour autant, malgré ces divers rapports et études, le dumping fiscal (et social), le blanchiment d'argent sale et les diverses formes de délinquance financière continuent de se développer...

Pour l'heure, s'agissant de la fiscalité, le bilan de ces travaux est bien maigre : la stigmatisation des listes noires a eu un effet qui s'est atténué avec le temps, alors que les pratiques fiscales et judiciaires de nombreux territoires perduraient. Notons toutefois, même si cela ne constitue pas l'objet direct du présent rapport, qu'en matière de lutte contre le blanchiment, certains progrès semblent avoir été réalisés. L'angle de la lutte contre la fraude fiscale au nom de la lutte contre le blanchiment est cependant trop fragile et mince pour pouvoir être pleinement satisfaisant, même si d'évidents liens existent entre fraude et blanchiment.

D'autres initiatives ont été prises. Au rang des travaux « officiels », la mission parlementaire « Peillon Montebourg » de juin 1999 a été fortement médiatisée, tant ces rapports ont permis de faire le point sur la mise en application concrète des mécanismes de lutte contre le blanchiment et la délinquance financière ainsi que sur le secret bancaire qui sévit - toujours - en Europe (Luxembourg, Monaco, Liechtenstein, Suisse...). Parmi les autres initiatives en la matière, citons également la convention des Nations Unies (Palerme, 2000) contre la criminalité transnationale organisée et la déclaration de la conférence des parlements de l'Union européenne contre le blanchiment (Paris, 2002) qui préconise la transparence des mouvements de capitaux, des sanctions contre les pays non coopératifs, diverses règles d'harmonisation, etc.

La société civile et le mouvement social se sont également emparés de la question. On citera par exemple l'appel de Genève du 1^{er} octobre 1996, initié par des magistrats européens, demandant la levée du secret bancaire lors de demandes d'entraide internationale en matière pénale, et le renforcement de la coopération dans les domaines de la justice et du fisc. En Europe, le « Tax justice network » ou le réseau Attac poursuivent un travail d'explications, de dénonciations et de contre propositions. Des organisations syndicales comme le SNUI font de même, en France et en Europe (au sein de l'UFE, Union des personnels des finances en Europe).

La mobilisation est donc réelle, mais concrètement, les mesures efficaces ne suivent pas. Les paradis fiscaux et judiciaires existent toujours, le secret bancaire perdure, il est toujours possible de monter des sociétés écran, et l'échange d'informations est extrêmement limité, surtout lorsqu'il s'agit de fraude fiscale.

Troisième partie

Pistes, propositions

Quelles pistes ?

On retiendra de ce rapport que les politiques fiscales nationales et internationales ne se situent globalement pas à la hauteur des enjeux. Curieusement, la notion d'adaptation à la mondialisation ne semble pas s'appliquer à la fiscalité, ou plutôt n'est invoquée que pour s'aligner sur le moins disant. Or, l'enjeu se situe bien aux niveaux international et national, c'est à dire au sein de chaque Etat et de l'Union européenne ainsi que dans les négociations et discussions internationales (entre les pays de l'OCDE notamment).

Les propositions qui suivent ne prétendent pas être exhaustives ni constituer une organisation « miracle » du contrôle fiscal. Nous ne pouvons et ne devons pas prétendre détenir la solution à la lutte contre la fraude. Pour autant, d'évidentes pistes de réflexion se dégagent du constat dressé dans ce rapport. Elles reposent sur des fondamentaux qui constituent le socle du contrôle mais qui sont souvent oubliés. En substance, elles pourraient se synthétiser de la manière suivante.

A - Le contrôle doit reposer sur des fondamentaux solides.

- Favoriser le consentement à l'impôt.

Le discours « anti-impôt » fait le lit de l'évitement de l'impôt et donc de la fraude. Or, « dans une démocratie, le lien entre le citoyen et la collectivité s'effectue par l'impôt »³⁷. Changer de discours sur l'impôt en commençant par mener un véritable débat public est un impératif démocratique. Cela peut se faire simplement, en disant que l'impôt n'est pas « l'ennemi » de l'activité économique et de l'emploi, au contraire, et qu'il est « l'ami » de la cohésion sociale puisqu'il finance des services publics auxquels tout le monde peut accéder gratuitement et parce qu'il réduit les inégalités. Pour parvenir à changer cette image de l'impôt, il faut montrer ce que l'impôt (plus largement, les fameux « prélèvements obligatoires ») permet de financer (éducation, santé...)³⁸. Diffuser de l'information sur l'impôt et sur les conséquences de la fraude est donc un préalable incontournable.

Favoriser le consentement à l'impôt permet un meilleur civisme fiscal (c'est-à-dire le respect spontané des obligations fiscales), un objectif central de l'administration qui, pour l'heure, fait malheureusement l'impasse sur l'information citoyenne, un préalable pourtant indispensable.

- Réformer la fiscalité dans le sens d'une plus grande justice fiscale et sociale, en France et en Europe.

Le consentement à l'impôt est altéré par l'injustice du système fiscal. On doit donc également prendre en compte la demande sociale d'un système fiscal plus juste que certaines réactions et enquêtes d'opinion ont mis récemment en évidence³⁹. Un système plus juste est un système mieux compris, donc mieux accepté et moins fraudé. Reste maintenant à savoir ce qu'est un système fiscal juste. Pour le SNUI, un tel système passe par un meilleur équilibre entre les impôts directs (tendanciellement en baisse ces dernières années) et les impôts indirects (les moins justes, mais qui demeurent majoritaires dans les recettes fiscales), par des assiettes plus larges et plus diverses (donc comportant moins de niches fiscales et mettant à contribution les diverses sources de richesses : revenus, patrimoine...).

³⁷ Citation empruntée à Jean-Luc Mathieu dans son ouvrage *La politique fiscale*, Paris, Economica, 1999.

³⁸ Pour plus de détails, voir notamment les publications du SNUI : la brochure *Les chroniques fiscales n° 1* (consacrée aux prélèvements obligatoires et à la dette), Janvier 2008 et le livre *Quels impôts demain ?*, éditions Syllepse, Février 2007.

³⁹ Voir notamment le rejet du projet de TVA sociale largement perceptible en 2007 et le sondage LH 2 du 24 Novembre 2006 dans lequel il apparaît que les sondés veulent en priorité une baisse de la TVA et de la taxe d'habitation, deux impôts notoirement critiqués - à juste titre - pour leur injustice structurelle.

Au niveau de l'Union européenne, le SNUI prône de longue date l'instauration d'un « serpent fiscal européen »⁴⁰ qui harmoniserait progressivement les fiscalités et les procédures. Un tel instrument permettrait de stopper le mouvement de concurrence fiscale et donc de lutter, en amont, contre les différentes formes d'évitement de l'impôt qui jouent des différences entre législations fiscales. Concrètement, il s'agit de mettre sur pied un mécanisme d'harmonisation des bases (notamment en matière de TVA et d'impôt sur les sociétés), des taux planchers et plafonds, un système européen d'échanges automatiques d'informations et un (ou des) impôt(s) européen(s)...

- Changer l'image de la fraude fiscale.

Favoriser le consentement à l'impôt et sa compréhension ne peut qu'avoir un impact positif sur le niveau et la perception de la fraude, entendons par là que cela peut la limiter, mais surtout que cela permet de rendre la lutte contre la fraude mieux perçue et comprise. La fraude bénéficie en effet d'une image trop sympathique car elle est notamment souvent associée à de la « débrouille » qu'un grand nombre comprend voire tente d'imiter dans le but d'améliorer sa situation financière.

Dire que la fraude relève d'un comportement incivique est un préalable indispensable à un contrôle fiscal plus efficace. Cela peut, par exemple, s'effectuer par une plus grande publicité du contrôle, à l'instar de ce qui se passe dans certains pays européens qui n'hésitent pas à rendre public le résultat de certains contrôles fiscaux. Dans un premier temps, l'administration fiscale française serait bien inspirée de mieux communiquer sur la lutte contre la fraude, ses fondements et ses résultats.

- Le contrôle fiscal, contrepartie du système déclaratif.

Le système fiscal français repose sur le principe déclaratif. C'est vrai en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de TVA, de droits d'enregistrement... Concrètement, le contribuable ou redevable déclare et paie, et ce sans contrôle préalable. Dans une société, il s'agit là d'un devoir citoyen qui appelle, logiquement, une contrepartie sous forme de contrôle des éléments déclarés.

Ce principe est aujourd'hui en danger : à trop développer le service à l'utilisateur, on risque d'en oublier que le contrôle n'est pas une prestation individuelle mais résulte au contraire de l'application des règles de droit. Il doit donc être le même pour tous. C'est aussi cette contrepartie qui doit être expliquée afin de briser le discours infondé d'un contrôle arbitraire et inquisitorial.

- Une technicité fiscale à maintenir et à renforcer.

L'administration fiscale, avant tout une administration technicienne, doit conserver cette technicité sous peine d'être inefficace. La lutte contre la fraude fiscale s'ouvre actuellement à la lutte contre la fraude sociale. Il est en effet certain que, suivant les formes de fraude rencontrées (le travail non déclaré par exemple), la fraude peut être à la fois fiscale et sociale. Echanger les informations et coordonner la lutte contre ces fraudes est donc logique et nécessaire. Pour autant, il faut veiller à éviter la confusion et le mélange des genres et éviter une surveillance informatique systématique.

Concrètement, il ne faut pas que les données et les corps de contrôle respectifs des administrations fiscales et sociales soient unifiés ou mélangés. Chacun doit conserver sa technicité propre. Ainsi, la mise en place d'une éventuelle « police fiscale » doit permettre une lutte plus réactive et plus efficace contre la fraude fiscale et ne doit pas être diluée dans une sphère généraliste de lutte contre les fraudes économiques en général. Dans un contexte où la fraude se diversifie et se complexifie, il est essentiel de rappeler que ces divers écueils doivent être évités.

⁴⁰ Voir SNUI, *Pour un serpent fiscal européen*, Syllepse, Paris, 2005.

B- Pistes pour un contrôle fiscal plus juste et plus efficace.

- Changer l'approche et la gestion du contrôle.

Une poignée d'indicateurs figurent dans le contrat de performances et servent de référence au pilotage du contrôle. L'objectif n° 3 du programme « *Gestion et contrôle des finances publiques* » ne comporte en effet que 3 objectifs⁴¹ concernant le contrôle qui ne peuvent à eux seuls refléter la diversité et la qualité du contrôle fiscal. Le contrat de performances qui engage la DGI sur la période 2006/2008 n'en comprend guère plus. Ces indicateurs, dont la pertinence est par ailleurs discutable, structurent et brident le contrôle fiscal.

Outre ce petit nombre d'indicateurs, la gestion par indicateurs présente des effets pervers : par exemple, les agents étant évalués sur cette base, ils sont enclins à concentrer leurs efforts pour atteindre l'objectif fixé au préalable par l'administration au risque de passer à côté d'une affaire ou d'une fraude qui ne rentre pas dans le champ de cet objectif.

Lors de la mise en place de la Lolf⁴², le SNUI avait demandé l'instauration d'un programme spécialement dédié à la lutte contre la fraude fiscale. Dans un nouveau programme, ou dans le cadre du programme existant, les indicateurs devraient être repensés et à tout le moins plus variés et refléter la réalité du contrôle. Il s'agit tout à la fois de tenir compte de la diversité et de la complexité du contrôle mais aussi d'éviter les effets pervers inhérents aux indicateurs.

- Eviter les fausses bonnes solutions...

On a commencé à voir, avec le scandale de la fraude fiscale internationale, que certains observateurs se précipitent pour expliquer que la fraude résulte d'une imposition trop lourde et que seule une diminution des prélèvements obligatoires est de nature à faire diminuer la fraude, au point qu'il est permis d'ironiser en disant, pour simplifier à l'excès, que l'on pourrait supprimer la fraude... en supprimant les impôts ! On mesure là le non sens du propos.

Certains mettent l'accent sur le niveau relativement faible du recouvrement (voir plus haut) et préconisent, sans rire, de « moins redresser pour mieux recouvrer », comme s'il était possible de déterminer a priori quels étaient les contrôles qui pourraient par suite être « rentables ». En réalité, diminuer les redressements ne déboucherait nullement sur une amélioration du taux de recouvrement. Celui-ci resterait stable et le niveau global de rentrées fiscales diminuerait !

D'autres préconisent des mesures plus ciblées comme l'amnistie fiscale, supposée favoriser le rapatriement des capitaux. On ne peut que douter de l'efficacité de ce genre de dispositif. En effet, outre les questions de principe en termes de morale et d'équité (cela revient à blanchir la fraude à un « tarif » préférentiel), les analyses empiriques montrent que l'amnistie fiscale s'est avérée inefficace là où elle a été instaurée ces dernières années (Allemagne et Italie). Les études disponibles⁴³ montrent que les bénéficiaires restent très théoriques et que les effets pervers l'emportent en réalité largement sur les supposés effets bénéfiques. L'amnistie fiscale n'est en effet ni une solution au retour des « expatriés fiscaux », ni une solution à l'évasion fiscale.

⁴¹ Pour le programme, les indicateurs sont : le pourcentage des contrôles réprimant les fraudes les plus graves, le taux brut de recouvrement DGI et DGCP en droits et pénalités sur créances de contrôle fiscal externe au titre de l'année N - 2 et, enfin, le taux de recouvrement contentieux des amendes et condamnations pécuniaires. Pour le contrat de performances, il s'agit de ces trois indicateurs et, en plus, du pourcentage des contrôles d'origine recherche réprimant les fraudes les plus graves et de la part des contrôles dont la durée sur place est limitée dans le temps.

⁴² La Lolf (Loi organique relative aux lois de finances) est la « constitution financière » de l'Etat.

⁴³ Voir notamment Andrea Manzitti in Rapport moral sur l'argent dans le monde, édition 2005, Association d'économie financière, Paris, 2005.

- Etoffer les moyens humains, leur donner du temps et une véritable capacité d'agir.

A l'évidence, le contrôle a besoin d'agents, ce que la Commission européenne elle-même confirme lorsqu'elle conseille aux Etats membres « *d'étoffer les ressources humaines* »⁴⁴. Il ne s'agit nullement ici de verser dans le « tout sécuritaire » fiscal mais simplement de permettre à l'administration d'augmenter le nombre d'opérations, le taux de couverture et le temps consacré à la détection de la fraude et à son contrôle, notamment en ce qui concerne les opérations complexes et/ou à caractère international faisant, par exemple, intervenir plusieurs entités. Réclamer des moyens humains n'est pas une facilité du discours syndical. En effet, si l'on veut améliorer la couverture du tissu fiscal et/ou augmenter le nombre de contrôles et/ou permettre aux vérificateurs d'avoir le temps d'effectuer pleinement leurs contrôles, alors seuls des moyens humains peuvent le permettre, à condition, bien évidemment, de disposer des moyens juridiques adéquats.

Il faut également que les agents soient bien formés, au début et en cours de carrière. La formation initiale et continue est en effet un enjeu majeur. Par ailleurs, aucun agent ne doit perdre de l'argent dans le cadre de ses missions : les remboursements de frais doivent donc tenir véritablement compte des dépenses engagées, ce qui n'est pas le cas actuellement. Cet aspect est tout sauf neutre dans l'accomplissement des missions de contrôle. Les agents en charge de la recherche et du contrôle sont par nature des agents mobiles (en ce sens du reste, les tentatives de « formater » le contrôle sont vouées à échouer ou à affecter l'efficacité même du contrôle) : or, ils perdent de l'argent dans le cadre de leurs missions puisque le dispositif de remboursement des frais engagés n'est pas en adéquation avec l'évolution du coût réel de la vie ni avec la réalité des dépenses.

Enfin, les services et les agents doivent pouvoir compter sur un véritable soutien technique de la hiérarchie, ce qui est de moins en moins le cas du fait de l'emprise de la logique managériale qui se cantonne à un suivi statistique et à un formatage des méthodes de travail souvent contraires à la logique même du contrôle.

- Equilibrer l'organisation du contrôle, entre indépendance et attachement à la sphère fiscale.

La lettre de mission du 11 Octobre signée par le Président de la République et le Premier Ministre décline certaines des orientations que le chef de l'Etat a annoncées dans son discours de Nantes. Il y est ainsi précisé qu'Eric Woerth, le nouveau « Mr Fraude », doit envisager, dans la gestion de la lutte contre la fraude fiscale et sociale, « *des dispositifs d'intéressement, collectifs ou individuels* ». On imagine les dégâts d'un tel dispositif dans l'administration fiscale et en particulier dans le contrôle fiscal ainsi que la réaction de l'opinion publique devant un tel dispositif... Le consentement à l'impôt s'en trouverait largement affecté tandis que la légitimité de l'action publique dans la gestion de l'impôt serait délégitimée, ce qui dans une démocratie, serait dangereux.

Par ailleurs, si l'attachement des services dédiés au contrôle fiscal à la « sphère fiscale » (c'est-à-dire aux autres services fiscaux) est une évidence qui mérite cependant d'être rappelée, le fait que les directeurs locaux soient des comptables publics ne doit pas déboucher sur un diktat de la préoccupation du recouvrement telle que nous l'avons précédemment exposée.

Enfin, le projet de « police fiscale » (à l'image des brigades pénales allemandes) doit être envisagé avec précaution. Il ne faudrait pas, si une telle évolution voyait le jour, qu'une telle structure soit détournée de la sphère fiscale et de la lutte contre la fraude fiscale. Il faut éviter que cette structure devienne le seul fer de lance, la vitrine au détriment des autres acteurs de la lutte contre la fraude

⁴⁴ Communication du 31 Mai 2006 citée plus haut.

fiscale. Pour ce faire, elle devrait être fonctionnellement et structurellement rattachée à la Direction générale des finances publiques et, en son sein, à la sphère fiscale.

- Intensifier la recherche pour mieux détecter la fraude.

La tendance actuelle est au formatage et à la prédominance d'un indicateur (CF2R) très structurant qui conduit à se limiter à certains secteurs d'activité, donc à en délaissier d'autres, ce qui ne permet pas de détecter certains schémas de fraude. Pour une recherche véritablement efficace, il importe de se dégager de cette logique contraignante. Comme pour les autres missions fiscales, la recherche est essentiellement jugée sur des objectifs quantitatifs qui mettent en danger la qualité des missions. Face à la complexité de certains dossiers, une formation adaptée, touchant notamment aux circuits économiques et financiers, est aussi indispensable afin de pouvoir fiscaliser l'information.

Dans l'exercice des missions, il faut admettre que la recherche a besoin d'une souplesse dans son organisation, faite de contacts avec d'autres administrations, avec des organismes institutionnels (Banques, Assurance, AMF...) voire des entreprises publiques ou des organismes sociaux, d'initiatives des enquêteurs, de réactivité à l'information et d'une grande latitude dans le déroulé des travaux. Notons également que les contacts entre services de recherche et de contrôle sont trop distendus, il faut donc développer les échanges formels et informels entre les agents.

Le renseignement « interne » est également un vrai défi : la transmission et l'exploitation des informations doit gagner en efficacité, en développant les échanges et la coopération entre services fiscaux. Enfin, une réflexion pourrait s'engager sur une force plus contraignante de procédures telles que le droit de communication, lequel devrait être élargi (à TRACFIN par exemple ...).

- Développer et améliorer les données et les échanges d'informations.

A l'évidence, face à une fraude multiforme qui se diversifie, se complexifie et s'internationalise, la question des échanges d'informations est cruciale. Il en va aussi bien des échanges d'informations entre administrations sociales et fiscales d'un même pays qu'entre administrations de pays différents. L'enjeu est le suivant : chaque Etat doit être en situation de savoir « qui » (entreprise, particulier) détient « quoi » à l'étranger (société, capitaux, comptes) et, a fortiori, au sein de l'Etat. Bien entendu, tout cela doit s'effectuer avec une formation technique adaptée touchant aussi bien à la fiscalité qu'à l'analyse des circuits financiers, aux comptabilités dématérialisées (en détectant notamment l'utilisation frauduleuse des logiciels permissifs) et à l'évolution des schémas de fraude.

La gestion de l'impôt dans sa globalité doit permettre une réelle fiabilité et exhaustivité des bases de données internes. La dématérialisation du dossier, combinée à la conservation de certains documents « papiers » et aux changements d'organisation des services aboutit à un éparpillement des dossiers, à des pertes d'informations qui nuisent à la bonne gestion, à la programmation et donc, par suite, à la qualité du contrôle. Outre une meilleure tenue du dossier, il faut développer le recoupement et le croisement internes des fichiers de l'administration. En effet, ceci permettrait de pallier l'absence du suivi de certains régimes fiscaux qui est dû, en partie, à l'absence d'historique dans les applications (de fait, certains secteurs ou régimes fiscaux ne sont donc pas balayés par les recoupements informatiques et échappent largement au contrôle).

Mais les systèmes fiscaux ne peuvent plus compter sur les seules origines nationales en termes de renseignements pour appliquer leurs propres législations. Au niveau international, seul l'échange automatique d'informations entre administrations fiscales peut dissuader et révéler les fraudes dans les flux transfrontaliers. Ceci suppose donc un cadre légal (européen) qui impose des obligations communes. Pour ce faire, il faudrait, par exemple, commencer par revenir sur le traitement

dérogatoire réservé à l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg concernant la taxation des revenus de l'épargne (à ce titre, la directive « épargne » devrait être élargie pour être vraiment efficace).

Ce socle juridique permettrait l'accès rapide aux informations dans le cadre d'une procédure encadrée par la loi (qui garantirait ainsi l'égalité de traitement des contribuables européens). Bien entendu, ce cadre doit être contraignant et prévoir des sanctions (amendes, publication des refus sur un rapport de la commission...). Une « banque de données » européenne pourrait être mise en place, sur l'idée du système Vat Information Exchange System (VIES) pour la TVA intracommunautaire qui, quoique imparfait, montre qu'un tel projet est techniquement réalisable.

- Plus largement, développer la coopération internationale et agir au niveau européen.

Développer et intensifier une véritable coopération internationale passerait notamment par : la venue de fonctionnaires étrangers dans le cadre d'une procédure, l'instauration d'un vrai « droit de suite » dans le cadre du contrôle d'une société qui permettrait d'effectuer des recherches ou vérifications dans un autre Etat membre où serait implantée une société du même groupe que la société vérifiée, une filiale de la société vérifiée ou une société dans laquelle la société vérifiée détient un certain seuil de participation et le développement de la procédure de contrôle multilatéral coordonné.

Pour le dire rapidement, au sein de l'Union européenne, il est urgent de parvenir à établir une base juridique permettant, notamment : d'échanger automatiquement des renseignements entre administrations fiscales, d'établir une base d'imposition commune en matière d'impôt sur les sociétés, de travailler sur un régime unifié en matière de TVA, d'harmoniser progressivement les fiscalités (notamment en matière d'IS), d'éliminer les sociétés écran, le secret bancaire et toute forme d'opacité... Pour ce faire, il faudrait donc s'accorder sur le traitement juridique de l'évasion fiscale et de la fraude fiscale (trop considéré comme un délit mineur) et développer un certain nombre de procédures qui existent déjà mais qui restent peu usitées (assistance, contrôle coordonné...). Enfin, la fiscalité doit également répondre au défi posé par la problématique du commerce électronique qui dématérialise l'entreprise, sa domiciliation, la transaction et le traitement fiscal de la création de richesse. L'OCDE estime que 80% des transactions électroniques ont lieu entre entreprises liées, ce qui situe l'enjeu en termes de transfert de bénéfices par exemple.

La création d'une structure nommée Eurofisc est souvent avancée. L'idée est intéressante, si elle s'accompagne toutefois des moyens juridiques et humains suffisants qui permettent de traiter les demandes de coopération, sur l'ensemble du territoire de l'Union européenne et au-delà. Ce projet sera utile s'il s'accompagne d'une volonté réelle et durable de lutter contre toutes les formes de fraude fiscale et tous ses intervenants (s'il ne porte que sur la TVA intracommunautaire, le projet restera inachevé). Ceci suppose que les Etats membres s'accordent sur l'approche de la fraude fiscale et sur un socle de mesures qui permettront à cette structure de disposer d'une véritable capacité d'agir, juridique et fonctionnelle.

- Paradis fiscaux : des enjeux particuliers

Un effort particulier doit être fait à l'encontre des paradis fiscaux. Les échanges d'informations tels qu'ils sont décrits ci-dessus doivent déjà permettre une réelle transparence. Mais là encore, diffuser de l'information, notamment en revenant à la stratégie des « listes noires », demeure nécessaire. Le nombre de ces listes doit être revu à la baisse, l'idéal étant de ne diffuser qu'une liste unique, établie par une autorité fiscale mondiale indépendante (à l'image de l'autorité fiscale que propose le réseau Tax Justice Network) et régulièrement actualisée. Une telle autorité pourrait également promouvoir des normes internationales (sur l'échange d'informations, sur le droit de suite...) à l'image de celles qui ont été établies par le Gafi en matière de lutte contre le blanchiment.

C – Au-delà de la seule fiscalité, des enjeux économiques, financiers et juridiques imbriqués.

- Blanchiment et fraude fiscale, des liens évidents.

Les liens entre blanchiment et fraude fiscale sont souvent discutés, notamment par les territoires pratiquant le secret bancaire, qui acceptent, dans des cas peu nombreux et sous condition, de lever le secret bancaire pour des affaires de blanchiment, à condition toutefois que cela ne concerne pas la fraude fiscale.

Certains observateurs estiment en effet que blanchiment et fraude fiscale constituent deux questions distinctes. Il n'en est évidemment rien : les produits issus d'activités illicites sont rarement fiscalement déclarés, tandis que ceux issus de la fraude fiscale sont blanchis avant de réintégrer l'économie réelle. Lutter contre le blanchiment ne peut donc être efficace que si la lutte contre la fraude fiscale dispose également de moyens suffisants.

La transposition de la 3^{ème} directive européenne de lutte contre le blanchiment pourrait offrir des perspectives intéressantes. Cette directive considère en effet comme des infractions graves entrant dans le champ de la déclaration de soupçon⁴⁵ toute infraction passible d'une peine de prison d'un an ou plus, et notamment les infractions que l'article 1741 du Code général des impôts qualifie de fraude fiscale. Ceci offre donc de nouvelles possibilités. Il pourrait ainsi être mis en place un droit de communication auprès de Tracfin afin que les services de recherche de la DGI puissent prendre connaissance du contenu des affaires gérées par Tracfin et en tirer les éventuelles conséquences sur le plan fiscal.

- Accroître la transparence.

Au-delà des mesures exclusivement fiscales, il s'agit d'instaurer des obligations comptables et financières qui favorisent la transparence. Plusieurs mesures phares pourraient être prises : interdire l'accès aux marchés publics pour les entreprises entretenant des relations avec les paradis fiscaux et judiciaires, obliger les sociétés cotées à déclarer les opérations réalisées avec les paradis fiscaux et leur justification dans leurs comptes consolidés, garantir la traçabilité des revenus et des mouvements de fonds, y compris à travers les trusts et les fondations et, enfin, renforcer le contrôle des sociétés de compensation « clearing ».

- Droit des sociétés et fiscalité, des enjeux croisés.

Une des caractéristiques majeures des paradis fiscaux est de permettre la création rapide et à peu de frais de sociétés qui permettent notamment, en tout anonymat, le placement, la gestion et la transmission de patrimoines. Les paradis fiscaux offrent la plupart du temps un régime opaque en matière de droit des sociétés. Il y est ainsi possible de créer des sociétés écrans, souvent paravents d'activités illicites, qui permettent de dissimuler l'identité des bénéficiaires et des ayants droit. L'utilisation de ce type de société (fiducies, trusts, fondations, sociétés de personnes à responsabilité limitée) est particulièrement propice aux activités illicites comme le blanchiment par exemple⁴⁶. Il faut donc lever l'opacité qui existe sur ce type de structures.

Les premières mesures à prendre seraient les suivantes : toutes les autorités publiques des Etats membres devraient disposer des informations sur les bénéficiaires effectifs et le contrôle des sociétés implantées sur leur territoire. Il faut assurer une supervision adéquate et une stricte intégrité

⁴⁵ La déclaration de soupçon est transmise à la cellule Tracfin qui peut, le cas échéant après instruction, transmettre le dossier à la justice.

⁴⁶ Rapport de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique, *Au-delà des apparences*, 2003.

du système d'obtention, de conservation et de transmission des informations. Enfin, il doit être possible aux autorités publiques (de réglementation, de surveillance et d'application des lois), dans le cadre de leurs investigations, d'échanger des informations ainsi détenues sur les bénéficiaires effectifs des sociétés créées sur le territoire des Etats membres.

Il pourrait ainsi être instituée une obligation de déclaration préalable aux autorités publiques du nom de tous les bénéficiaires effectifs de toutes les sociétés, sans exception. Ces informations seraient alors transmises aux autorités publiques des autres Etats membres (administrations fiscales et judiciaires) sous peine de sanctions, soit d'office lorsqu'un de leurs résidents apparaît, soit sur demande des autorités publiques des Etats membres. Ce dispositif permettrait, par exemple, d'imposer dans son Etat de résidence un contribuable qui aurait transféré une partie de son patrimoine dans un « trust » à l'étranger.

Au plan national, il est indispensable d'engager la responsabilité financière des donneurs d'ordre. Sur le plan fiscal, l'action de l'administration est en effet souvent bridée du fait de la complexité de la fraude faisant intervenir un réseau de sous-traitants. Par ailleurs, la question de la domiciliation est clairement posée : il faut en revoir les critères, afin d'éviter les domiciliations « fantaisistes », notamment au regard de la dématérialisation des échanges qui constitue un véritable enjeu en soi quant au régime fiscal à adopter et au procédure de contrôle à engager.

- Accroître l'aide au développement

Certains Etats ont fait de leur stratégie fiscale leur stratégie de développement. Dans les pays de l'est de l'Europe, la mise en place de Flat tax vise à attirer les investisseurs et les entreprises tout autant qu'à lutter contre l'économie souterraine. Or, il est un fait que ces pays (lorsqu'ils sont réellement indépendant et non adossés politiquement à un pays occidental) ne bénéficient pas d'une aide suffisante pour financer les investissements publics en termes d'éducation, de santé...

De la même manière, certains Etats considérés comme des paradis fiscaux et judiciaires voient leur croissance reposer principalement sur les activités financières. Dans le cadre d'une lutte contre les paradis fiscaux et les mesures fiscales et judiciaires dommageables, adopter des programmes d'aide à la reconversion économique de certains centres « off-shore » et accroître l'aide financière est nécessaire.

Conclusion

Ce rapport a été conçu pour informer et alimenter le débat. Sur un sujet aussi vaste qu'évolutif, il est particulièrement délicat de « conclure ». Dans les dernières lignes de son livre consacré à l'harmonisation fiscale européenne, le SNUI concluait ainsi : « *souhaitable, possible, légitime, la marche vers l'harmonisation fiscale n'attend plus qu'une véritable impulsion politique* ».

On pourra nous rétorquer que la volonté politique est présente et que des dispositifs juridiques, humains, matériels et organisationnels existent en matière de lutte contre la fraude, que l'harmonisation fiscale européenne est embryonnaire, donc que toute comparaison entre ces deux chantiers fiscaux serait hasardeuse. Certes, mais pour autant, la démonstration que la fraude gagne du terrain est, malheureusement, régulièrement apportée, ainsi qu'en témoigne le récent scandale qui a éclaboussé le Lichtenstein mais aussi, et surtout, les Etats qui prétendaient se livrer à une lutte efficace contre la fraude fiscale.

Personne ne peut prétendre détenir la solution miracle en la matière. La fraude évolue avec le système économique, il est donc par nature délicat voire impossible d'appréhender en totalité la fraude. Il ne s'agit pas non plus, pour le SNUI, de prôner le « tout sécuritaire » fiscal. Mais il est essentiel que la lutte contre la fraude soit à la hauteur des enjeux et qu'elle évolue en fonction des réalités économiques.

Sans crainte de nous autoprovoquer, nous sommes donc tentés d'appliquer notre formule à la lutte contre l'évitement de l'impôt, dont l'évasion et la fraude constituent les « figures » les plus emblématiques : souhaitable, possible, légitime, la lutte contre la fraude fiscale n'attend plus qu'une véritable impulsion politique, à tous les niveaux, national, européen et international.

Bibliographie

Travaux nationaux

Rapports de l'ex-Conseil des impôts devenu Conseil des prélèvements obligatoires.

Conseil des Impôts, *Rapport au Président de la République*, 1997.

Rapport du 1^{er} Mars 2007 du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, La Documentation Française, Paris, 2007

Rapports parlementaires.

Rapport d'information n° 60 de M. Marini fait au nom de la Commission des finances du Sénat du 25 Octobre 2007, *Quels changements d'assiette pour les prélèvements fiscaux et sociaux ?*

Rapport du 11 Octobre 2007 *sur la loi de finances 2008* fait au nom de la Commission des finances de l'Assemblée nationale.

Rapport d'information n° 381 du 11 Juillet 2007 *sur le recouvrement des créances de contrôle fiscal et le recouvrement contentieux des amendes et des condamnations judiciaires* fait au nom de la commission des finances du Sénat.

Essais.

Pierre Beltrame, *L'impôt*, Paris, 1987.

Jean-Luc Mathieu, *La politique fiscale*, Paris, Economica, 1999.

Rapport moral sur l'argent dans le monde, Association d'économie financière, Paris, 2005.

Travaux du SNUI.

Dossier de presse du SNUI du 1^{er} Mars 2007 intitulé, *Fraude fiscale : approche, chiffres, enjeux*, disponible sur le site www.snui.fr rubrique « espace presse, dossier de presse ».

Brochure, *Les chroniques fiscales n° 1*, Janvier 2008.

Livres du SNUI, *Pour un serpent fiscal européen*, éditions Syllepse, Paris, 2005 et *Quels impôts demain ?*, éditions Syllepse, Paris, 2007.

Travaux internationaux

OCDE

Rapport de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique, *Au-delà des apparences*, 2003.

Rapport *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE, série « informations comparatives »*, 2006, approuvé par le Comité des affaires fiscales, Février 2007.

Travaux européens

Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement du 16/04/2004 sur *Le recours aux mécanismes de la coopération administrative dans la lutte contre la fraude à la TVA.*

Communiqué de presse de la Commission du 21/04/2004 intitulé *TVA la Commission invite les Etats membres à renforcer leur coopération dans la lutte contre la fraude.*

Communication de la Commission au Conseil, au Parlement et au Comité économique et social du 31/05/2006 *sur la nécessité de développer une stratégie coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale.*

Communiqué du Conseil « affaires économiques et financières » du 05/06/2007 intitulé *Conclusions de la 2.804ème session du conseil, lutte contre la fraude fiscale.*

Communication de la Commission au Conseil et au Parlement du 23/11/2007 *concernant certains éléments clés contribuant à l'établissement d'une stratégie contre la fraude à la TVA dans l'UE.*

Communication du 22/02/2008 dans laquelle *la Commission européenne présente des mesures ambitieuses qui devraient permettre de lutter plus efficacement contre la fraude.*

Communication de la Commission au Conseil du 23/11/2007 *concernant certains éléments clés contribuant à l'établissement d'une stratégie contre la fraude à la TVA dans l'UE.*

Annexes

Annexe 1

Les structures du contrôle fiscal

Les missions de contrôle fiscal (contrôle sur pièces du bureau, examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, ou vérification de comptabilité sur place) sont réparties entre services à compétence nationale, interrégionale, ou départementale.

Les directions nationales et interrégionales procèdent aux vérifications de comptabilité (entreprises) et examens de situations fiscales personnelles (personnes physiques) pour les dossiers les plus importants. Leur compétence est fonction du montant du chiffre d'affaires ou du montant du revenu.

Services à compétence nationale

La DNEF (Direction Nationale des Enquêtes Fiscales)

La DNEF, créée en 1969, assure à l'échelon national la recherche des renseignements nécessaires à la programmation et à la réalisation des missions de contrôle fiscal. Elle effectue des enquêtes et des contrôles. Elle apporte son aide technique aux services extérieurs et élabore une documentation.

Pour ses missions, elle dispose de services de terrain : les Brigades Interrégionales d'Intervention (BII) ; les Brigades Nationales d'Investigation (BNI), et les Brigades d'Intervention Rapide (BIR). Ces services disposent du droit de visite et de saisie sur autorisation judiciaire (article L 16 B du LPF), afin de détecter les structures qui exercent leur activité de manière clandestine et les montages frauduleux ; et du droit d'enquête (article L 80 F du LPF), qui permet de déceler les manquements aux règles de facturation par les entreprises (absence de factures, fausses factures...), notamment en matière de TVA (fraude à la TVA intracommunautaire).

La DVNI (Direction des Vérifications Nationales et Internationales)

La DVNI a été créée en 1971. Elle exerce ses missions de contrôle sur les très grandes entreprises et des groupes de sociétés de dimension nationale et internationale (sociétés soumises au régime du bénéfice mondial ou consolidé, article 209 quinquies du CGI). Son périmètre d'intervention s'exerce sur environ 72.000 entreprises sur l'ensemble du territoire (dont 1.000 groupes de sociétés). Parmi ces entreprises (qui ont un chiffre d'affaires est supérieur à 152,4 M € pour les ventes et à 76,2 M € pour les services), 4.500 réalisent près de 55 % du « chiffres d'affaires » national. La DVNI est organisée en brigades de vérification au nombre de 36, dont les BVCI (brigades de vérification des comptabilités informatisées).

Le DGE (Direction des Grandes Entreprises)

La DGE a été créée en 2002. Elle gère les dossiers des entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 400 millions d'euros (son périmètre concerne environ 35.000 entreprises). Outre ses fonctions de gestion, elle assure des missions de contrôle fiscal, notamment au travers d'opérations ponctuelles de contrôle sur place.

La DNVSF (Direction Nationale des Vérifications de Situations Fiscales)

Créée en 1983, la DNVSF est une direction spécialisée chargée de la vérification des personnalités les plus importantes (personnes physiques). Sa compétence est fonction de l'importance des revenus

et du patrimoine (revenu global supérieur à 762.000 euros, ou redevables de l'ISF pour lesquels la valeur brute du patrimoine excède 6.900.000 euros), de la qualité des personnes et de la complexité des situations, donc fonction de l'enjeu financier ou de la notoriété des personnes. Ces contrôles sont réalisés par des Brigades de Contrôle des Revenus ayant compétence nationale.

Services à compétence interrégionale (DIRCOFI)

En 2000, les 21 directions régionales de contrôle fiscal ont été remplacées par 10 Directions de contrôle fiscal (DIRCOFI). Deux sont situées en Ile-de-France et huit en province. Leur ressort géographique est interrégional. Elles regroupent plusieurs brigades de vérification chargées du contrôle fiscal, qui effectuent le contrôle fiscal des entreprises de taille intermédiaire. Les Brigades de vérification des DIRCOFI ont compétence sur les entreprises de 1,5 M € à 150 M € de chiffre d'affaires pour les ventes et de 500.000 euros à 76 M € pour les prestations de services. Les DIRCOFI intègrent aussi des Brigades d'enquêtes et de programmation (BEP).

Service à compétence départementale

Les Brigades de vérification (BVG) des Directions des Services Fiscaux réalisent les contrôles fiscaux externes des entreprises de plus petite importance. Elles disposent d'une compétence départementale sur les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 1,5 M€ pour les ventes et 500.000 euros pour les prestations de services.

Les Inspections spécialisées (Inspections de Contrôle et d'Expertise et Inspections de Fiscalité Immobilière + brigades FI) des Centres des Impôts effectuent une activité mixte de contrôle sur pièces des déclarations déposées et de contrôle sur place. Elles sont chargées des dossiers les moins complexes (entreprises, personnes physiques). *Les IAD* (inspections d'assiette et de documentation des CDI) quant à elles réalisent du contrôle sur pièces à partir des déclarations d'impôt sur le revenu.

BVG et inspections spécialisées sont appuyées par la BCR (Brigade de contrôle et de recherche), chargée de la recherche des renseignements et des opérations de recoupement et de contrôles matériels. Pour l'exécution de ses missions, la BCR dispose du droit d'enquête (art L80 F du LPF). Elle a aussi pour mission l'appui tactique des vérificateurs lors de certaines opérations de contrôle (contrôle inopiné notamment). Il existe une BCR par département.

Annexe 2

Synthèse des propositions du Conseil des prélèvements obligatoires en matière de lutte contre la fraude

Voici en quelques mots les principales conclusions du Conseil des prélèvements obligatoires dans son rapport du 1^{er} Mars 2007 consacré à « La fraude aux prélèvements obligatoires ». De par leur intérêt évident, elles figurent dans le présent rapport, mais n'engagent pour autant pas le SNUI.

I/ Adapter les stratégies de lutte contre la fraude à ses tendances les plus préoccupantes

Eviter certaines mesures non adaptées aux enjeux actuels

- baisser les prélèvements obligatoires pour lutter contre la fraude (jugé non adapté car ne modifie pas le comportement des fraudeurs),
- augmenter le nombre de contrôles dans leur forme actuelle (il faut préférer des solutions multiples).

Prévenir les irrégularités

- mesurer l'irrégularité et la fraude (mieux cerner les problèmes pour y apporter des réponses adaptées),
- mettre en place un indicateur de complexité des prélèvements obligatoires (mesure de charge administrative, enquêtes auprès des contribuables, mesure de la complexité de la législation, niveau de contestation a posteriori),
- améliorer la sécurité juridique des contribuables grâce aux procédures de rescrit (généraliser le rescrit social, poursuivre la politique engagée dans la sphère fiscale (encourager les entreprises à y avoir recours),
- développer les contrôles préventifs en concertation avec les organisations professionnelles (développer le contrôle à la demande, dédramatiser le contrôle...).

Développer de nouveaux outils contre le travail dissimulé

- mettre en place des références pour aider les donneurs d'ordre à détecter le travail dissimulé (démarche avec les donneurs d'ordre à l'occasion des marchés publics indiquant les standards minimaux d'usage de main d'œuvre et de coûts),
- donner une base légale aux fermetures administratives pour en faire une sanction applicable réellement dissuasive,
- prévoir un redressement forfaitaire lors de la verbalisation du travail dissimulé,
- mettre en cause plus fréquemment les donneurs d'ordre.

Améliorer la présence des administrations sur le terrain en développant de nouvelles modalités de contrôle et de coordination

- développer la couverture du tissu fiscal (mettre en œuvre les contrôles sur les cotisations de la protection sociale type « complémentaire retraite », développer le contrôle sur pièces dans la sphère sociale, développer les vérifications ponctuelles sur place dans la sphère fiscale),
- faciliter la détection et le contrôle (développer l'interconnexion des fichiers, faciliter le contrôles des grandes entreprises par les URSSAF, améliorer la coordination entre les services de la DGI et ceux des Urssaf, étudier l'opportunité de confier des missions de police judiciaire à certains services de contrôle - perquisition, saisie de documents, placés sous scellés, audition des témoins -).

Améliorer l'effet dissuasif des sanctions

- communiquer davantage en matière de fraude,
- instaurer des pénalités sociales,
- sensibiliser les juridictions répressives aux questions liées à la fraude aux prélèvements obligatoires.

II/ Renforcer l'Europe de la lutte contre la fraude

Le développement de la coopération est indispensable pour concilier l'approfondissement du marché unique avec les exigences de la lutte contre la fraude

- le projet de guichet unique pour la TVA doit rendre plus difficile le contrôle à l'entrée du système européen de TVA,
- le problème de la fraude au détachement et le projet de directive sur les services,

Dans le domaine fiscal, aller plus loin dans la coopération entre Etats

- la remise en cause du système actuel de TVA doit être évitée (le développement de l'autoliquidation présente des risques, le passage au régime définitif ne résoudrait pas tous les problèmes - contrôle de la déductibilité de la TVA notamment -, un système d'opérateurs agréés ne semble pas compatible avec la volonté de simplifier les opérations fiscales des entreprises),
- le renforcement de la coopération et la responsabilité des Etats membres (développer les outils actuels comme VIES, fixer des objectifs en matière de coopération, aller plus loin dans la responsabilité partagée entre les différents Etats membres en matière de lutte contre la fraude - responsabilité partagée en matière de TVA entre les pays de destination et d'origine -, mettre en place une structure d'alerte et d'échanges de renseignements),

Accélérer la mise en place d'un cadre commun de coopération pour les administrations sociales

- améliorer la coopération et l'échange d'informations entre administrations européennes,
- préparer la mise en œuvre du nouveau règlement sur la coordination des organismes de sécurité sociale.

Annexe 3

Evasion et fraude fiscale, paradis fiscaux : des enjeux européens...

(Tribune du SNUI pour le réseau Tax Justice Network – Juillet 2007 -)

Le constat est solidement établi : la concurrence fiscale et les paradis fiscaux « font système », ils inspirent de nombreuses stratégies financières, juridiques, fiscales... La définition même de « paradis fiscal » est restrictive : les facilités offertes par ces territoires ne sont pas seulement fiscales, elles sont aussi juridiques. Eviter que les bases imposables et les budgets publics et sociaux ne soient siphonnés, et mettre fin aux pratiques des paradis fiscaux et réglementaires est simple à énoncer, beaucoup moins à mettre en œuvre : nous proposons une approche européenne, car l'instauration de règles communes au sein de l'Union européenne (UE) permettrait de lutter efficacement contre ces pratiques.

Il s'agit en effet de limiter les écarts de fiscalité au sein de l'Union européenne, de bâtir un processus d'harmonisation, de réévaluer le budget européen, de lever le secret bancaire, de disposer de règles juridiques plus transparentes, de mettre fin aux régimes privilégiés et de renforcer les dispositifs anti-évasion fiscale... Les contours d'un tel cadre général permettant d'évoluer vers plus de justice fiscale reposeraient sur une analyse de la concurrence fiscale et sur quelques propositions phares. Il est évident que les dégâts de la concurrence fiscale sont multiples : abaissement de l'imposition des « bases mobiles », alourdissement de la fiscalité des « bases immobiles », paupérisation des budgets publics, alignement sur le moins disant fiscal, affaiblissement du contrôle fiscal... Seule une harmonisation fiscale instituant des règles communes aux Etats membres peut inverser cette tendance. Mais elle ne se fera pas d'un coup de baguette magique. Pour commencer, il manque l'essentiel : l'impulsion politique. La marche vers l'harmonisation peut cependant être le fait du Conseil européen, du Parlement et de la Commission, voire d'une coopération renforcée. Modifier les systèmes fiscaux en concertation demanderait du temps : il pourrait donc être institué un mécanisme qui, progressivement, encadrerait les fiscalités nationales et les harmoniserait. A l'image du serpent monétaire qui limitait les écarts entre les monnaies, un « serpent fiscal européen » pourrait être institué⁴⁷.

Cet instrument serait fondé sur l'instauration d'un socle de mesures dont voici un aperçu :

- un « taux plafond » d'imposition sur la consommation (TVA),
- un « taux plancher » d'imposition des sociétés (IS),
- un impôt européen sur les sociétés,
- des règles communes dans la détermination des bases d'imposition (TVA, IS) et la détermination d'un régime fiscal pour les groupes de sociétés à l'échelle européenne,
- un taux effectif d'imposition minimum pour les revenus des personnes physiques,
- une harmonisation des règles et procédures dans la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale,
- une imposition selon les règles de l'Etat de résidences des personnes physiques et morales qui disposent de placements et de participations dans un autre Etat membre,
- un dispositif d'échanges automatiques d'informations sur les bénéficiaires de capitaux placés à l'étranger et sur les bénéficiaires des sociétés créées à l'étranger,
- la revalorisation du budget européen pour financer les solidarités européennes.

Dans ce dispositif, la lutte contre l'évasion et la fraude, rendue plus facile dans le contexte actuel, est centrale. Il faut un socle juridique qui permette l'accès rapide aux informations dans le cadre d'une procédure de contrôle. Bien entendu, ce cadre doit être contraignant et doit prévoir des

⁴⁷ Voir SNUI, Pour un serpent fiscal européen, Paris, Syllepse, 2005.

sanctions (amendes, publication des refus dans un rapport de la commission...). Une « banque de données » européenne pourrait être mise en place, sur l'idée du système Vat Information Exchange System (VIES) pour la TVA intracommunautaire qui, quoique imparfait, montre qu'un tel projet est techniquement réalisable.

Le renseignement, l'assistance et les diverses formes de coopérations doivent concerner la gestion, le contrôle et le recouvrement de tous les impôts, directs et indirects. Il faudrait ainsi réviser la portée de la convention passée entre l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) et l'UE concernant l'assistance administrative en matière fiscale pour n'exclure aucun impôt et ne prévoir aucune dérogation. Cette convention doit s'appliquer à tous les pays signataires (de UE et de l'OCDE). L'UE doit également intensifier la coopération administrative internationale. Les chiffres parlent en effet d'eux-mêmes : sur les 1.500.000 entreprises effectuant des opérations communautaires, le nombre de contrôles multilatéraux, qui permet d'effectuer un contrôle coordonné de la situation fiscale d'un redevable à la TVA, était de 15 en 2000 et de 3 en 2003... De son côté, l'assistance mutuelle administrative a concerné 2% de ces entreprises en 2003. Un droit de suite pourrait ainsi être institué, autorisant un vérificateur à poursuivre la procédure de contrôle dans un autre Etat membre dans lequel la société vérifiée ou l'une des sociétés du même groupe, est implantée. Il faut évidemment une volonté politique qui se traduise concrètement par des moyens juridiques, technologiques et humains. La Commission notait ainsi en 2004 qu'avec 30.000 vérificateurs dans les administrations des Etats membres, il faudrait 40 ans pour inspecter chacun des 24 millions d'assujettis à la TVA⁴⁸...

Une des caractéristiques majeures des paradis fiscaux est de permettre la création rapide et à moindre frais de sociétés écran qui permettent, en tout anonymat, le placement, la gestion et la transmission de patrimoines. Les paradis fiscaux offrent très souvent un régime très opaque en matière de droit des sociétés. Il y est ainsi possible de créer des sociétés écrans qui permettent de dissimuler l'identité des bénéficiaires et des ayants droit. L'utilisation de ce type de société (fiducies, trusts, fondations...) est propice aux activités illicites et permet le blanchiment d'argent⁴⁹. Il faut donc lever l'opacité qui existe sur ce type de structures. Le but est donc que toutes les autorités publiques des Etats membres doivent disposer des informations sur les bénéficiaires effectifs et le contrôle des sociétés implantées sur leur territoire. Il faut assurer une supervision adéquate et une stricte intégrité du système d'obtention, de conservation et de transmission des informations. Enfin, il doit être possible aux autorités publiques (de réglementation de surveillance et d'application des lois), dans le cadre de leurs investigations, d'échanger des informations ainsi détenues sur les bénéficiaires effectifs des sociétés créées sur le territoire des Etats membres de l'UE. Il pourrait ainsi être instituée une obligation de déclaration préalable aux autorités publiques du nom de tous les bénéficiaires effectifs de toutes les sociétés, sans exception. Ces informations seraient alors transmises aux autorités publiques des autres Etats membres sous peine de sanctions. Ce dispositif permettrait d'imposer dans son Etat de résidence un contribuable qui aurait transféré une partie de son patrimoine dans un « trust » étranger par exemple.

Au-delà, la réflexion doit également porter sur l'harmonisation du droit des sociétés dans l'UE. Une réflexion sur la notion de territorialité ou encore sur le régime de groupe s'impose donc à l'échelle européenne. Normes juridiques européennes sur la localisation des sièges sociaux, suppression des sociétés fictives ou sociétés écrans, obligations communes aux Etats membres en matière de création et de modification des sociétés, coopération portant sur la communication de renseignements, le droit des sociétés ne doit pas être oublié dans la lutte contre les paradis fiscaux et la fiscalité « dommageable ». Voilà décrit, en quelques mots, un dispositif qui rendrait l'Europe économique plus juste socialement.

⁴⁸ Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen, Le recours aux mécanismes de la coopération administrative dans la lutte contre la fraude à la TVA, n°34, 2002.

⁴⁹ Rapport de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique, Au-delà des apparences, 2003.

Annexe 4

Journal de la section de la Direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) : compte rendu de la visite d'Eric Woerth du 9 Novembre 2007



Pantin, le 7 décembre 2007

**TRAIT D UNION
SNUI-DNEF**

Visite du ministre

Le 9/11/2007, à l'occasion de la visite du Ministre du Budget, Eric Woerth, le SNUI a été reçu avec les autres organisations syndicales par son conseiller social, Philippe Rambal.

Au cours de cette visite, ce dernier nous a conviés à la conférence de presse donnée par le ministre dans les locaux de la DVNI, alors même que notre direction ne souhaitait pas que nous y participions.

Au cours de l'entretien avec M. Rambal, le SNUI a évoqué le contexte global actuel dans lequel toutes les « lignes » de conduite ont bougé en matière de contrôle fiscal.

En effet, nous intervenons dans des entreprises qui doivent faire face à la mondialisation, au développement de la concurrence fiscale entre états et à la mobilité des capitaux.

Nous agissons dans un monde où les moyens de frauder sont en hausse, et facilités notamment par l'utilisation de l'Internet et dans lequel les moyens de contrôle sont en baisse (effectifs mais aussi la modification récente des textes de lois).

La perception de la fraude par les citoyens est actuellement axée sur la fraude sociale (faux RMistes, allocations familiales indues, Assedic,...). Cette fraude est plus proche et donc plus facile à appréhender. Aussi nous sommes confrontés à un danger : celui d'oublier les autres formes de fraudes plus complexes et plus coûteuses, comme le contexte européen de fraude à la TVA intracommunautaire, de transferts de bénéficiaires, de schémas complexes et internationaux d'évasion fiscale, en lien avec les paradis fiscaux.

Nous nous interrogeons sur la réforme fusion DGI/DGCP et les dommages collatéraux sur l'avenir du contrôle fiscal ainsi que sur les effectifs.

Nous avons des inquiétudes sur le débat concernant le recouvrement suite à contrôle fiscal externe, ainsi que sur les suites du rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, et celles sur le rapport de la Cour des Comptes, mais aussi au sujet des déclarations de Nicolas Sarkozy sur les dénonciations.

Nous avons souhaité des précisions sur la feuille de route d'Eric Woerth qui préside le Comité National de Lutte contre la Fraude.

Dans un tel contexte : quelle est la réelle volonté de lutter contre toutes les formes de fraude ?

Nous tenons à rappeler que le contrôle fiscal constitue la contrepartie du système déclaratif. Le contrôle est donc nécessaire pour la justice fiscale et sociale et l'égalité de traitement des contribuables.

Pour le SNUI, le contrôle est représentatif d'une chaîne de travail intégrant la programmation, le contrôle fiscal externe et le recouvrement en cohérence avec la sphère fiscale. Nous sommes attachés au maintien d'un droit fiscal permettant d'effectuer un contrôle avec des finalités à caractère dissuasif, répressif et budgétaire, et non pas fondé sur une approche uniquement budgétaire liée à la probabilité de recouvrement (cf. le rapport du Sénat).

Nous ne pouvons pas asseoir l'impôt en fonction de ses chances de recouvrement, sauf à redéfinir le consentement à l'impôt et la politique fiscale en fonction du désirata de chacun et de ce qu'il est prêt à payer. Nous devons relever un défi : être à la hauteur des enjeux (40 à 50 Milliards d'euros annuels estimés de fraude), donc agir à tous les niveaux sur tous les leviers (moyens humains, matériels, législatifs, administratifs). Nous percevons un danger : se concentrer sur la seule fraude nationale et sur celle qui est la plus facilement détectable (salariés, petite fraude sociale et fiscale) dont le but inavoué est de poursuivre le transfert des obligations fiscales vers les ménages et les entreprises qui n'ont pas l'opportunité et les moyens financiers de s'installer dans des pays à fiscalité « privilégiée » ou de délocaliser leurs activités et leurs salariés.

Nous contribuerons à dénoncer les idées fausses sur le contrôle et la notion de mise en compétition entre les services et les personnels se traduisant par l'individualisation de la rémunération ou l'introduction de mécanisme d'intéressement contraire à la vocation des missions d'Etat.

Nous sommes face à un sentiment, de plus en plus largement partagé que, concernant la fusion comme le contrôle, il existe un plan caché (17 ateliers chargés de réfléchir à la fusion dans une période où les Organisations Syndicales seront peu reçues).

Aussi nous vous demandons quel devenir pour la mission de contrôle fiscal dans le cadre de la fusion DGI-DCP?

Quelle place pour la recherche et pour la Dnef puisque nous représentons un des rouages du contrôle fiscal ?

Nous souhaiterions obtenir des moyens pour lutter contre la fraude aussi bien au niveau national, qu'europpéen, voire international.

Les éléments de réponses

M. Rambal a indiqué que pour la DNEF, le contrôle fiscal est le cœur du métier, que le diagnostic concernant la fraude était partagé et que le rapport du Conseil des Prélèvements Obligatoires (CPO) permettait d'établir une méthodologie concourant à l'évaluation de la fraude. Celle-ci est multiforme, plus complexe, plus internationalisée et son développement accompagné par l'utilisation des nouvelles technologies de l'information.

La lettre de mission du ministre est bien de lutter contre toutes les formes de fraude, la volonté politique du président est affichée. De nouveaux outils vont être mis à disposition comme celui désignant la flagrance fiscale.

Le SNUI a demandé si les nouveaux outils étaient ceux envisagés dans le projet de loi de financement de la sécurité sociale. Il est en effet prévu des coopérations accrues entre les services sociaux et fiscaux grâce par exemple à l'interconnexion des fichiers fiscaux et sociaux sous réserve

de l'accord de la CNIL, un champ d'application du droit de communication plus large...Il est également envisagé d'améliorer les systèmes d'information.

Le conseiller social nous a précisé que les moyens humains devraient être correctement dimensionnés, tout en nous précisant que les effectifs du contrôle fiscal externe offraient une très grande stabilité sur les 10 dernières années.

Le SNUI a demandé si les effectifs étaient suffisants au regard du nombre d'entreprises par agent réalisant du contrôle fiscal externe puisque ce chiffre est de 718 pour la France alors que pour des pays européens comme l'Allemagne, l'Espagne, le Royaume-Uni les chiffres sont respectivement de 439, 586, 310⁵⁰.

Philippe Rambal considère que ces chiffres sont à analyser avec beaucoup de précautions. Dans le cadre de la fusion des suppressions d'emplois sont envisagées en fonction des gains de productivité réalisés. Les missions supports (ressources humaines, informatique...) sont visées.

Le conseiller social a indiqué que l'autonomie du contrôle fiscal et son efficacité devraient être préservés. Le contrôle fiscal doit demeurer proche des missions de la sphère fiscale, et il n'est pas utile de rompre la chaîne de travail entre l'assiette et son contrôle. Le conseiller social a confirmé l'existence de 17 groupes de travail n'ayant pas encore tous reçus leur feuille de route. Il s'est étonné de notre question sur l'impact de la fusion de la DGI/DGCP sur notre direction et de façon plus large sur les 3 directions nationales qui sont localisées à Pantin. Nous avons alors exprimé nos inquiétudes sur, d'une part, l'absence de séparation entre l'ordonnateur et le comptable. Nous avons également évoqué le difficile équilibre à trouver entre les missions de contrôle fiscal et celles du développement économique d'un département auxquelles sont très souvent associés les TPG.

Il nous a alors été répondu sélection, implication et responsabilisation des cadres ainsi que rédaction de textes prévoyant une séparation des pouvoirs et des domaines de compétences avec les missions y afférent, ainsi que la surveillance des bonnes pratiques grâce au contrôle interne.

Nous avons demandé quelle serait la place des DSF, des DIRCOFI, des Directions nationales voire des Délégués Interrégionaux dans les évolutions futures ? M. Rambal a indiqué que pour l'instant, il est prématuré d'envisager des modifications tant que « ça marche ». Il sera fait preuve de pragmatisme, il n'est pas envisagé de créer quelque chose de complètement neuf alors qu'il existe des méthodes et une histoire de la pratique du contrôle fiscal.

Le conseiller social est intervenu sur l'intéressement collectif qui existe déjà à la DGI. Les Organisations Syndicales lui ont rappelé que le versement de prime ne correspondait pas ce que souhaitaient les agents, mais qu'ils réclamaient bien des augmentations indiciaires qui s'inscrivent dans la durée ; cette dernière remarque étant valable pour toute la fonction publique. Ce dernier nous a alors rappelé que nos rémunérations étaient parmi les plus élevées de la fonction publique.

Mais nous ne devons pas oublier que cela s'explique par les particularités et la teneur de nos missions, ainsi que par nos combats pour obtenir des gains indiciaires.

M. Rambal a terminé en invoquant la volonté d'harmonisation des procédures et des textes tout en rappelant l'importance du pacte social et de la politique fiscale comme outil économique. On voit bien que la démarche affichée, plus de contrôle, plus d'instruments de contrôle, a très vite ses limites lorsqu'on parle au conseiller social des moyens humains indispensables pour la mise en application de cette démarche : les chiffres de comparaison seraient à analyser avec précaution, les

⁵⁰ Chiffres issus du rapport remis au sénat le 25/10/2007.

⁵¹ Certaines activités professionnelles ont une probabilité de faire l'objet d'une vérification moins d'une fois par siècle...

gains de productivité liés à la fusion passeraient par des suppressions d'emplois, sans qu'une réelle prise en compte des charges supplémentaires liées à la mise en oeuvre du contrôle soit faite.

D'autre part, l'intéressement collectif qui ne correspond pas à une réelle prise en compte de valorisation des rémunérations risque un jour de passer à l'intéressement "personnel" avec tous les risques que cela comporte dans le domaine du contrôle fiscal (course au rendement, voire risque de corruption..). Quant aux garanties prévues liées aux fonctions à double casquette du futur préfet financier (contrôle et recouvrement) elles n'existent pas pour l'instant, et y répondre par une responsabilisation des cadres dans le contexte de course à la « stat » que l'on connaît laisse songeur.

Depuis cette visite, le projet de loi de finance rectificative pour 2007 a été dévoilé : il contient notamment les dispositions fiscales suivantes pour lutter contre la fraude.

La constatation et la sanction de la fraude dès qu'elle se réalise (exercice d'une activité occulte ou l'émission de factures fictives) par un dispositif spécifique dénommé flagrance fiscale ainsi que des amendes variant entre 5.000 et 20.000 euros. La prorogation de la durée de contrôle en cas de comptabilité non probante qui permettrait d'étendre la durée de vérification sur place jusqu'à 6 mois.

Parmi les autres mesures annoncées dans la sphère contrôle fiscal.

Sont concernées :

- la création d'une commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires spécifique pour les grandes entreprises,
- des mesures pour renforcer les droits du contribuable (délai de réponse allongé à 60 jours et obligation de réponse de l'administration dans les 3 mois pour les petites entreprises),
- une adaptation des modalités de vérification de comptabilité à l'informatisation des systèmes comptables.

Ces modifications ne sont pas satisfaisantes. Des garanties accrues proposées aux contribuables dont la contrepartie semble être la création d'un délit de flagrance fiscale.

Ce qui est certain, ce sont les difficultés supplémentaires pour les services dans l'exercice de leurs missions, ainsi que les réorganisations liées à la création d'une structure nouvelle : quels effectifs, quel objectif et quelles conditions de travail ?

