



NOTE D'ORIENTATION

Gestion du risque d'indiscipline fiscale:

Progrès accomplis dans la mise au point d'instruments de recherche sur l'Internet à l'intention des administrations fiscales

Préparée par

Forum sur l'administration de l'impôt
Sous-groupe sur la discipline fiscale

Approuvée par

Comité des affaires fiscales
Septembre 2004



SOMMAIRE

PRESENTATION.....	3
<i>Contexte</i>	3
<i>Mise en garde</i>	3
<i>Renseignements complémentaires</i>	3
RESUME.....	4
INTRODUCTION	5
1 EXPERIENCES	8
<i>Organisation</i>	8
<i>Risques</i>	9
<i>Méthodes de recherche</i>	9
<i>Expérience de l'Allemagne et des Pays-Bas</i>	11
<i>Utilisation des données extraites d'Internet</i>	13
2 COMPOSANTES FONCTIONNELLES DES INSTRUMENTS DE RECHERCHE SUR INTERNET.....	14
(1) <i>Surveillance du commerce sur Internet</i>	14
(2) <i>Repérage des sites Web à haut risque</i>	15
(3) <i>Identification du fournisseur de services Internet</i>	16
<i>Collaboration en cours</i>	17
ORIENTATION	19

PRESENTATION

Contexte

En janvier 2003, le Forum sur l'administration de l'impôt a décidé d'entreprendre une étude portant sur l'expérience de différents pays en matière de mise au point d'instruments de recherche sur l'Internet à des fins de contrôle de la discipline fiscale.

A cet effet, un groupe informel a été créé, composé de responsables des services fiscaux des pays suivants, membres de l'OCDE : Autriche, Canada, France, Allemagne, Irlande, Italie, Pays-Bas, Espagne, Suède, Royaume-Uni et États-Unis. Les travaux ont été coordonnés par l'administration des impôts et des douanes des Pays-Bas et menés sous la direction du Sous-groupe sur la discipline fiscale du Forum sur l'administration de l'impôt. Ce groupe a préparé le présent rapport qui fait état des progrès accomplis dans la mise au point d'instruments de recherche sur Internet et fournit des orientations pratiques pour l'utilisation de ces outils.

Mise en garde

Chaque administration fiscale se situe dans un environnement spécifique au sein duquel elle administre son système fiscal. L'environnement politique et législatif de même que les pratiques administratives et les cultures diffèrent d'une juridiction à l'autre. En conséquence, une approche type de l'administration fiscale n'est sans doute ni efficace ni souhaitable dans une situation donnée.

C'est dans cet esprit que doivent être compris et interprétés les documents constituant la série des notes d'information et d'orientation de l'OCDE. Dans l'étude des pratiques adoptées par un pays, il faut toujours veiller à tenir compte de l'ensemble des facteurs qui ont déterminé l'approche considérée.

Renseignements complémentaires

Toute question concernant les différents points évoqués dans la présente note d'orientation doit être adressée à Richard Highfield (Chef, Division du commerce électronique et de l'administration fiscale et des impôts sur la consommation), téléphone : ++33 (0)1 4524 9463 ou courrier électronique (Richard.Highfield@oecd.org).

RESUME

La présente note aborde plusieurs aspects de l'utilisation des instruments de recherche sur Internet à l'intention des administrations fiscales (pour le contrôle de la discipline fiscale), à savoir :

- le contexte général de l'émergence du commerce électronique et les problèmes d'indiscipline fiscale qui s'y rapportent et qui justifient le recours à des instruments de recherche sur Internet ;
- une présentation des expériences de plusieurs pays en matière d'utilisation d'instruments de recherche sur Internet ;
- une description des composantes fonctionnelles des instruments de recherche sur Internet susceptibles d'être utilisés dans le cadre des procédures d'identification des risques par une autorité fiscale.

Compte tenu de la nature importante, mais encore embryonnaire, de ce travail, la présente note donne en conclusion une orientation aux pays membres pour qu'ils poursuivent leurs efforts dans ce domaine, et souligne la nécessité d'une collaboration suivie pour la mise au point et le partage des techniques et des instruments de recherche les plus efficaces ainsi que d'un échange d'expériences à cet égard, en particulier :

- Les autorités fiscales sont encouragées à mettre au point des instruments de recherche sur Internet conformément aux fonctionnalités décrites pour : 1) surveiller le commerce sur Internet et analyser les tendances ; 2) repérer les sites à haut risque ; et 3) identifier les fournisseurs de services à Internet.
- Les autorités fiscales sont encouragées à collaborer pour la mise au point et le partage des techniques et des instruments de recherche sur Internet les plus efficaces ainsi qu'à échanger leurs expériences concernant l'utilisation de ces instruments et techniques.
- Les autorités fiscales sont encouragées à collaborer pour la mise au point de techniques et d'instruments de recherche sur Internet efficaces ainsi qu'à échanger leurs expériences en matière d'utilisation de ces instruments et techniques.

INTRODUCTION

- 1 Le développement des échanges internationaux de services et en particulier du commerce électronique a suscité de nouveaux risques d'indiscipline fiscale. Les risques évoqués dans le présent document concernent les entreprises qui vendent des biens ou des services par Internet, activité dénommée "commerce électronique" au sens large. Les risques d'indiscipline fiscale peuvent être considérés tant à un macro-niveau qu'à un micro-niveau du commerce électronique. Au macro-niveau, il existe des facteurs généraux de risque qui contribuent à l'indiscipline fiscale et il existe aussi des facteurs de risque propres au secteur d'activité. Les facteurs généraux de risque peuvent être rattachés à l'environnement d'Internet et sont, en partie, le résultat de la manière dont Internet s'est développé. De fait, Internet est passé d'un support destiné à des universitaires pour s'échanger des informations textuelles à un support au service des entreprises, et cela grâce aux progrès technologiques qui ont permis des interactions entre utilisateurs, la mise en place de systèmes de paiement électronique et la réalisation complète d'échanges dans le cas de produits livrés par voie numérique¹. Le fait que les pouvoirs publics n'ont pas voulu interférer dans ce développement est un autre facteur important qui est venu s'ajouter à l'évolution d'Internet. Tous ces facteurs ont contribué à créer un environnement qui présente de nouveaux risques pour les administrations fiscales. L'incidence des nouveaux risques d'indiscipline fiscale est largement reconnue, mais l'impact du commerce électronique sur l'importance de cette indiscipline n'est pas connue. On ne dispose à l'heure actuelle d'aucune méthode permettant de mesurer l'importance de l'indiscipline fiscale dans un environnement de commerce électronique.

- 2 En 2003, le Comité des affaires fiscales a présenté des rapports qui signalent plusieurs facteurs généraux de risque liés à l'environnement, notamment :
 - absence d'implantation physique permettant d'identifier la juridiction fiscale dont relève une source de revenu donnée ;
 - les formes traditionnelles de contrôle comme les contrôles physiques aux frontières ne sont pas applicables dans un environnement virtuel où les limites géographiques sont invisibles ;
 - les sites Web peuvent être pilotés à distance et sont faciles à déplacer d'un régime fiscal à l'autre ;
 - la preuve de l'identité est souvent très faible sur Internet et peut être protégée par la législation sur la protection des personnes ;
 - émergence de nouveaux modèles d'entreprise ;
 - désintermédiation ;
 - mécanismes de paiement pouvant fonctionner en dehors des systèmes bancaires existants.

¹ Les systèmes de paiement des plus gros commerçants dans le domaine du commerce électronique sont sécurisés grâce à la technologie SSL ; en conséquence, le développement des serveurs SSL est une bonne indication du développement du commerce électronique. Cf. : http://www.securityspace.com/s_survey/sdata/200402/domain.html

- 3 Le développement des services proposés sur Internet et la complexité de l'environnement numérique se sont soldés par un accroissement du risque d'échapper à un contrôle, notamment avec l'absence de suivi des vérifications, des données incomplètes, l'absence de contrôle du système tel que l'accès et l'authentification, et la situation des livres et des registres bien souvent en dehors de toute juridiction fiscale.
- 4 A un macro-niveau, des instruments de recherche sur Internet pourraient servir à identifier les facteurs généraux qui contribuent à l'indiscipline fiscale en particulier par la surveillance des échanges réalisés par Internet. Cela permettrait de mieux comprendre les facteurs généraux de risque inhérent à un environnement de commerce électronique. A une plus petite échelle, il serait alors possible de tracer le profil de secteurs particuliers qui font du commerce électronique afin de mieux comprendre les risques d'indiscipline fiscale propres à ce secteur. Certains secteurs d'activité peuvent présenter un degré élevé de risques propres du fait de leur modèle d'entreprise et de leur environnement législatif. Les causes de défaut d'enregistrement ou de non-déclaration des revenus imposables sont déjà plus pertinentes si elles sont ventilées par secteur d'activité, mais en outre elles fournissent des informations utiles aux fonctionnaires des impôts dans une optique tant d'élaboration de la politique fiscale que de sa mise en application. Au micro-niveau, le fait de repérer dans un secteur d'activité des entités qui sont en défaut d'enregistrement ou ne déclarent pas des revenus imposables permet de valider des niveaux de risque ainsi que les causes sous-jacentes qui contribuent à l'indiscipline fiscale.
- 5 Certes, il faut comprendre les causes de l'indiscipline fiscale dans un secteur d'activité, mais il faut aussi des informations pour en mesurer l'importance. Les instruments de recherche sur Internet pourraient aider à fournir les informations sur la taille globale du marché, le nombre d'entreprises concernées, ainsi que les informations permettant de mesurer le niveau d'indiscipline fiscale dans un secteur donné. En outre, il faut tenir compte de l'environnement dans lequel se trouvent les entreprises d'un secteur donné pour évaluer correctement les causes sous-jacentes des risques identifiés.
- 6 Certains secteurs présentent des risques élevés du fait de leur environnement législatif et commercial. Les exemples suivants de modèles d'entreprise illustrent bien ce point :
 - enchères et troc : les sites de vente aux enchères et de troc peuvent faire partie de ce qu'on appelle l'économie « grise » ou « souterraine » ;
 - jeux et *divertissement pour adultes* : de nombreux sites sont situés ou censés être situés dans des juridictions de type paradis fiscaux.
- 7 Au micro-niveau, le but est d'identifier les risques concernant des individus ou des petits groupes de contribuables. Les principales préoccupations portent sur l'étude du risque de défaut d'enregistrement auprès d'un régime fiscal ou de minoration des revenus déclarés. Les facteurs sous-jacents à ces risques sont notamment :
 - l'utilisation de prête-nom ou de fausses identités ;
 - la multiplication d'entités écrans dans des juridictions offshore pour masquer la vraie propriété ;
 - les enchères en ligne ;
 - la réapparition du troc sur Internet ; et
 - les problèmes de prix de transfert dans le commerce entre entreprises se traduisant par la circulation des revenus à destination de juridictions à bas taux d'imposition.

- 8 En outre, il existe de nombreuses conventions bilatérales en particulier dans le commerce entre entreprises qui opposent des restrictions à l'accès à des sites, ce qui rend encore plus difficile l'identification des risques.
- 9 En résumé, il est évident que le développement du commerce sur Internet pose de nombreux problèmes aux administrations fiscales. Il est nécessaire d'en savoir plus sur un certain nombre d'aspects généraux du commerce électronique tels que :
 - la nature et la portée de certains types de commerce électronique ;
 - la manière dont le commerce électronique évolue, c'est-à-dire le développement de domaines déjà identifiés (par exemple, le nombre de sites impliqués), la disparition de certains et l'apparition de nouveaux ;
 - l'identification des activités de commerce électronique potentiellement à haut risque ; et
 - le volume des taxes et des impôts sur les transactions de commerce électronique qui ne sont pas payées.
- 10 Une surveillance de l'évolution du commerce sur Internet dans une optique fiscale pourrait révéler des activités économiques émergentes susceptibles de présenter à l'avenir des risques pour les administrations fiscales. A un micro-niveau, il faudrait disposer d'informations sur :
 - les biens et les services fournis par l'intermédiaire de sites individuels ou d'un groupe de sites identifiés ;
 - le résultat des enquêtes de sorte que ces informations puissent servir à évaluer et contrôler les commerçants qui font du commerce électronique.
- 11 Avec la création d'une base de données des sites intéressant les administrations fiscales, celles-ci pourraient disposer de données pour élaborer leurs stratégies de contrôle.

1 EXPERIENCES

- 12 Au cours de la réunion du groupe à Utrecht les 11 et 12 septembre 2003, les pays ont été invités à présenter brièvement leur expérience de l'utilisation d'instruments de recherche. Sur la base des présentations faites par les délégations d'Autriche, du Canada, de France, d'Allemagne, d'Irlande, d'Italie, des Pays-Bas, d'Espagne, de Suède, du Royaume-Uni et des États-Unis, le présent exposé livre les pratiques courantes en matière de recherche sur Internet. Comme cet exposé se fonde sur l'expérience d'un nombre limité de pays, il ne prétend pas brosser un tableau complet des méthodes utilisées par les administrations fiscales des pays membres de l'OCDE. Son but est de fournir aux pays membres des informations sur les approches couramment adoptées dans un certain nombre de pays membres de l'OCDE.

Organisation

- 13 Toutes les administrations fiscales reconnaissent les risques particuliers d'indiscipline liés au commerce sur Internet, en particulier le commerce de services électroniques. Très récemment, beaucoup ont pris des mesures d'ordre organisationnel pour s'attaquer aux nouveaux risques d'indiscipline fiscale. Les méthodes d'organisation adoptées pour surveiller ces risques diffèrent d'un pays à l'autre, mais d'une manière générale, on relève un certain nombre de similitudes.
- 14 La plupart des administrations fiscales représentées dans le groupe ont dépassé le stade où la surveillance et l'analyse du commerce sur Internet sont laissées à l'initiative d'un petit nombre d'experts en informatique employés par chacune d'elles. Dans le cadre de leur stratégie de contrôle général, une attention toute particulière est portée à l'analyse des risques liés au commerce sur Internet. Dans la plupart des pays, des analyses de risques et des programmes de contrôle sont préparés de façon centrale par des départements spécialisés dans le contrôle de la discipline fiscale, et ceux-ci affectent une part croissante de leurs ressources à des projets concernant Internet et au contrôle d'entreprises impliquées dans le commerce électronique.
- 15 A titre d'exemple, la Direction générale des programmes d'observation de l'Agence du revenu du Canada a lancé un certain nombre de projets de "vérification des entreprises sur Internet". Ces projets sont destinés non seulement à mieux comprendre l'environnement technologique et l'évolution des pratiques des entreprises mais aussi à découvrir les domaines potentiellement à haut risque d'indiscipline fiscale.
- 16 Certaines autorités fiscales (Autriche, France, Allemagne, Irlande, Italie et Suède) sont allées plus loin en constituant des équipes spéciales d'enquêteurs chargées de surveiller les risques liés à Internet. Par exemple, en Autriche, un centre de compétences (Kompetenzzentrum Internet und Cybercrime) a été créé pour réunir des informations sur le commerce mondial sur Internet.
- 17 Outre les changements d'organisation, la surveillance et l'analyse du commerce sur Internet d'un point de vue fiscal exigent un personnel présentant des compétences

bien spécifiques. Un certain nombre d'administrations fiscales affectent des ressources à la formation de spécialistes du contrôle informatique (contrôleurs spécialisés) et de conseillers techniques, familiarisés avec l'utilisation d'instruments de recherche sur Internet dans le cadre de procédures de contrôle.

Risques

- 18 Les recherches sur Internet se font pour diverses raisons. D'une part, il s'agit de réunir des informations générales sur les tendances du commerce sur Internet ; d'autre part, une recherche plus spécifique vise à repérer les sites de contribuables indisciplinés, et à extraire des informations directement utilisables pour des vérifications fiscales.
- 19 La majeure partie des informations réunies sur Internet présentent un caractère général et visent principalement à tracer les tendances du commerce sur Internet. La plupart des administrations fiscales portent une grande partie de leur attention à la surveillance du commerce international des marchandises. La croissance du commerce sur Internet a entraîné une forte augmentation du nombre des petites livraisons. Cela présente plusieurs nouveaux risques tels que la non-déclaration ou la minoration de la vraie valeur des produits importés ou l'importation de marchandises illégales. En suivant les tendances du commerce sur Internet, les administrations fiscales cernent mieux les domaines de risque. La recherche d'information générale porte surtout sur certains secteurs économiques qui fonctionnent sur Internet et s'accompagnent de risques supplémentaires d'indiscipline fiscale. A cet égard, on cite généralement le secteur des divertissements pour adultes, les jeux et les sites d'enchères. En enquêtant sur le commerce sur Internet dans certains secteurs, les administrations fiscales espèrent parvenir à cerner l'ampleur probable de l'indiscipline fiscale. A ce jour, les recherches menées par différents pays n'ont guère été concluantes à cet égard.
- 20 La recherche sur Internet sert aussi à obtenir des informations plus spécifiques. Un projet allemand de mise au point d'un instrument de recherche sur Internet a pour objet d'identifier les entreprises qui font du commerce sur Internet et qui ne se sont pas faites enregistrer auprès du fisc ou ne déposent pas de déclaration de revenu. La plupart des autres administrations fiscales essaient d'utiliser les techniques de recherche sur Internet pour repérer les contribuables (indisciplinés), la recherche est alors menée sur la base de profils de contribuables indisciplinés. Certaines recherches sur Internet sont très ciblées. L'Italie, par exemple, a fouillé Internet pour trouver des informations lui permettant de vérifier les revenus déclarés par les représentants juridiques de joueurs de football et de disc-jockeys.
- 21 Aux États-Unis, la technologie des moteurs de recherche a servi à repérer les promoteurs de montages fiscaux frauduleux. Un recoupement des informations trouvées sur Internet avec les données internes des administrations fiscales pourrait aussi apporter une plus grande précision à la classification des secteurs d'activité quant au risque d'indiscipline fiscale à des fins de vérification.

Méthodes de recherche

- 22 Plusieurs méthodes sont utilisées pour recueillir les informations nécessaires afin de traiter différents types de risque. Le choix de la méthode dépend du caractère général ou spécifique des informations recherchées. Pour obtenir des informations générales sur les tendances du commerce sur Internet, les autorités fiscales

s'adressent principalement à des fournisseurs de données spécialisés, tant publics que privés. C'est le cas par exemple des données fournies pour les annuaires d'associations professionnelles ou sectorielles, du matériel de recherche, des statistiques de l'OCDE et d'organismes statistiques nationaux, et de l'abonnement en ligne à divers supports d'informations sur le commerce électronique (Forester, Cyber Atlas).

- 23 Certaines méthodes utilisées pour recueillir des informations spécifiques sont encore très rudimentaires et à forte intensité de main-d'œuvre. Des méthodes plus avancées font appel aux toutes dernières technologies de recherche ; la recherche est alors en grande partie automatisée. Parmi les méthodes les plus rudimentaires mentionnées, on trouve :
- la recherche de publicités et d'indices dans la presse classique et la presse en ligne, qui contiennent des indications sur l'activité économique s'adressant au marché national ;
 - la recherche de sites Web tels que www.mywebsite.com pour les sites hébergés, les sites d'enchères et les forums de discussion ;
 - l'utilisation de moteurs de recherche (Google, Yahoo, Altavista, etc.) pour trouver des noms de domaines ;
 - l'utilisation d'outils de méta-recherche capables d'effectuer des recherches plus spécialisées et personnalisées (par exemple, Copernic).
- 24 Toutes les administrations fiscales ne recueillent pas elles-mêmes les informations. Aux États-Unis, le fisc exploite au mieux l'expertise de ses experts internes en externalisant la procédure de recherche, en utilisant la technologie des moteurs de recherche de tiers sur une base contractuelle. L'externalisation permet à ses experts internes de renforcer leurs compétences avec les progrès en matière de logiciels réalisés dans le secteur concurrentiel du renseignement.
- 25 Pour extraire une sélection de données qui soient gérables tant en taille qu'en contenu, les administrations fiscales appliquent souvent la méthode des profils. Ces profils utilisent principalement une chaîne de mots caractéristiques d'un certain type d'entreprises/secteurs opérant sur Internet. Le résultat de la procédure de recherche peut encore être une base de données contenant des milliers d'adresses de sites. Pour réduire encore le nombre de sites et sélectionner les adresses les plus susceptibles d'être en infraction par rapport au fisc, d'autres techniques sont utilisées. Les informations provenant de sources sur Internet peuvent par exemple être rapprochées des bases de données internes d'une administration fiscale. Les informations internes provenant des déclarations de TVA, de déclarations de revenus pour l'impôt direct et des douanes peuvent être rapprochées d'informations fournies par des tiers extraites de sources d'Internet pour tracer un profil de risque. Bien entendu, ce processus peut se trouver compliqué par le fait que des informations actuelles extraites d'Internet doivent être rapprochées de données internes historiques. Comme les données trouvées sur Internet changent rapidement, il n'est pas toujours possible d'effectuer un rapprochement entre les toutes dernières informations tirées de sites Web et les données internes tirées des propres bases de données de l'administration fiscale.
- 26 La plupart des administrations fiscales fouillent encore manuellement des adresses de sites sélectionnées. Les données élémentaires d'un site Web — propriété, juridiction, date de création — sont extraites de la page d'accueil du site, de la page de présentation générale, des détails concernant les contacts, de la base de données « whois » ou du logiciel de localisation². Dans la plupart des pays, il est bien rare

² Pour un exemple de base de données 'whois', voir : <http://www.internic.net/whois.html>.

qu'un site Web montre le numéro d'identification visible d'un contribuable et il n'a d'ailleurs pas l'obligation de le faire. En conséquence, l'identification des contribuables implique un travail souvent très long à forte intensité de main-d'œuvre.

- 27 Lorsque les résultats des processus initiaux d'identification sont encore non concluants, l'administration fiscale française recourt souvent à une tactique qui consiste à essayer d'identifier les commerçants sur Internet en leur achetant des produits sur Internet. Cette méthode est surtout appliquée dans le cas de sites Web hébergés et de forums de discussion lorsque les numéros des fournisseurs de services sur Internet ne sont pas indiqués ou que le commerce est occulte. Une analyse des messages du courrier électronique fournit des informations sur l'adresse du fournisseur de services Internet, l'identité du propriétaire du site, la banque et des informations sur sa localisation.
- 28 L'Italie a adopté une autre méthode. Dans ce pays, la réglementation de la TVA exige des commerçants sur Internet qu'ils fournissent dès le début de leurs activités des informations sur leur site Web et des données sur leur fournisseur d'accès. L'enregistrement auprès des autorités italiennes est obligatoire pour les entreprises qui se lancent dans une activité de commerce électronique. En outre, les commerçants sur Internet doivent indiquer leur activité sur Internet sur leur déclaration annuelle de TVA.

Expérience de l'Allemagne et des Pays-Bas

- 29 A l'heure actuelle, l'Allemagne et les Pays-Bas mettent au point des instruments de recherche sur Internet plus avancés. En 2002, l'administration fiscale allemande a lancé un projet pour repérer les personnes physiques et morales qui font des affaires sur Internet et ne se sont pas fait connaître du fisc en Allemagne. En 2003, le fisc a commencé à utiliser Xpider, outil spécialement mis au point pour répondre aux besoins de l'administration fiscale allemande. Ses fonctions sont notamment :
- la détection de sites ayant des activités commerciales menées par des entreprises ou des entrepreneurs allemands ;
 - l'identification d'activités de commerce électronique jusque là inconnues qui sont soumises à l'impôt en Allemagne ;
 - l'enregistrement des résultats de façon à pouvoir utiliser la preuve dans la procédure d'évaluation et de contrôle.
- 30 En Allemagne, l'instrument de recherche est capable d'effectuer périodiquement des enregistrements automatiques des entreprises qui fournissent des services sur Internet. L'entreprise susceptible d'être soumise à l'impôt en Allemagne est repérée d'après des catégories spécialisées telles que langue, monnaie, objectif commercial, implantation géographique des bureaux de l'entreprise, adresses des contacts et de l'entreprise, connexion de télécommunications, données relatives au fournisseur d'accès, bandeau publicitaire, etc. Le processus de recherche est encore plus automatisé avec le rapprochement automatique des URL qualifiés et des pages Web avec les données des entreprises qui sont déjà connues du fisc. En outre, l'instrument de recherche peut servir à des objectifs spécifiques tels que des recherches déterminées concernant des domaines d'activité à problèmes comme les « promoteurs » de fraude fiscale et de paradis fiscaux.
- 31 Les Pays-Bas ont lancé un projet à la fin des années 1990, dont le développement est à l'heure actuelle poursuivi en coopération avec le Royaume-Uni. Initialement, le projet portait sur la détection d'activités économiques, avec l'identification des

- fournisseurs et l'extraction des informations pertinentes pour les enquêtes ultérieures. Le recours à la technologie pour détecter, identifier et surveiller le commerce électronique a été étudié en détail, en partie par le biais du développement de prototype. Compte tenu de la nature technique à forte intensité de connaissance du projet, des universités ont aussi été invitées à participer à ce travail. Finalement, les chercheurs ont trouvé qu'il était possible d'obtenir de bons résultats dans la lutte contre le commerce électronique illégal ou frauduleux en utilisant la technologie elle-même pour détecter les entreprises fonctionnant sur Internet et pour identifier les personnes physiques ou morales menant ces activités.
- 32 L'instrument de recherche des Pays-Bas peut aussi servir d'échantillonneur et d'outil d'identification. Utilisé comme échantillonneur, il peut donner une vue d'ensemble quantitative des tendances du commerce sur Internet. A cet effet, il recueille et analyse automatiquement des échantillons représentatifs de sites Web. Il est possible de dégager des tendances en répétant l'échantillonnage à intervalles fixes.
 - 33 Pour analyser Internet, un robot de recherche recueille des informations sur des sites Web. Le résultat est un échantillon représentatif des sites Internet ou un ensemble spécifique de sites répondant à certains critères de sélection. Par exemple, un critère pourrait être que seuls les sites s'adressant à un pays donné peuvent être sélectionnés en prenant, par exemple, la langue des sites comme facteur de sélection. Pour être représentatif, l'échantillon doit comprendre des dizaines de milliers de sites. Toutes les étapes suivies pour produire cet échantillon d'Internet doivent être reproductibles de façon à dégager une preuve et pouvoir vérifier le bon fonctionnement du système.
 - 34 L'échantillon d'Internet est ensuite analysé électroniquement de façon à réaliser un classement des sites qui réponde aux caractéristiques du groupe. Ce classement peut être entièrement automatisé.
 - 35 Pour se prêter à une analyse, il faut que les exemples de sites Web recueillis appartiennent à un groupe d'un intérêt particulier. Le système expert identifie ensuite les caractéristiques distinctives et détermine si un site est pertinent pour l'étude. Le système procède en comparant le contenu des composantes textuelles et HTML des sites à ceux d'autres sites de l'échantillon. L'analyse est un processus itératif, dont les résultats sont évalués par un expert. Ce dernier étudie un certain nombre de sites et sélectionne des exemples positifs et négatifs, c'est-à-dire des sites qui, à son avis, font partie du groupe cible pour l'étude et les sites qui (très probablement) n'en font pas partie. Ces exemples sont de nouveau entrés dans le système afin d'améliorer la qualité des résultats. Cette démarche aboutit en fin de compte à des profils classés de sites Web suspects. Il est également possible d'obtenir des exemples positifs et négatifs de sites à partir d'autres sources tels que les signaux de fonctionnement normal.
 - 36 Lorsqu'il est utilisé comme outil d'identification, un profil des sites Web pertinents est créé. Ce profil est traduit en une ou plusieurs demandes de recherche sur Internet. Les données potentielles identifiantes sont recueillies grâce à la technologie linguistique et aux techniques d'extraction.
 - 37 Le système localise et extrait des données caractéristiques sur les sites Web concernés tels que les codes postaux, les numéros de téléphone et les numéros de TVA. Ces données sont sauvegardées dans un format qui leur permet d'être utilisées ultérieurement à des fins d'identification. En outre, le système extrait les données d'enregistrement du domaine du site Web et les ajoute aux autres caractéristiques. Au cours du processus d'identification, les composantes suivantes sont évaluées :

- le contenu des pages constituant le site Web ;
 - les méta-informations sur le site Web ;
 - les informations "whois" concernant l'enregistreur dans le domaine pertinent.
- 38 Pour optimiser la performance, les pages qui sont les plus susceptibles de contenir les données d'identification sont étudiées en premier. Le processus s'arrête quand des caractéristiques suffisantes ont été trouvées qui permettent d'identifier la personne physique ou morale responsable du site Web. On tente ensuite d'identifier électroniquement le fournisseur d'accès en recherchant les mêmes caractéristiques dans les ensembles de données pertinents. La propre base de données de l'administration fiscale constitue une source utile d'information, mais beaucoup d'autres bases de données extérieures sont également consultées. Si le fournisseur ne peut être identifié électroniquement, les informations du site sont interprétées par un expert et une enquête supplémentaire est lancée.
- 39 Les instruments de recherche allemand et néerlandais utilisent la technologie des robots de recherche. Le robot de recherche commence par plusieurs bons exemples de pages Web intéressantes pour l'administration fiscale. La relation contextuelle entre les mots figurant dans ces pages est déterminée par des algorithmes qui orientent la recherche sur des pages similaires. Le but est de réduire le grand nombre de pages Web sélectionnées qui auraient été trouvées par un moteur de recherche standard. Les instruments de recherche allemand et néerlandais sont capables de trouver des indices de déclaration minorée mais pas de mesurer l'ampleur de la minoration.
- 40 Dans ces deux pays, le recours à une technologie avancée de recherche en est encore à ses balbutiements et n'est pas pleinement intégré à la procédure de gestion des risques des administrations fiscales. Toutefois, ces dernières ont acquis un peu d'expérience et les premiers résultats préliminaires montrent que leurs instruments de recherche sur Internet peuvent être très efficaces dans la détection de situations d'indiscipline fiscale potentielles.

Utilisation des données extraites d'Internet

- 41 Les instruments de recherche sur Internet fournissent aux administrations fiscales des informations précieuses sur les activités des opérateurs économiques. Selon le système de gestion et d'évaluation des risques de l'administration fiscale, les informations recueillies grâce à ces instruments de recherche sont traitées de façon centrale ou transmises à des agences fiscales locales. Dans ce dernier cas, des bureaux décentralisés sélectionnent les cas présentant le plus fort potentiel d'indiscipline fiscale et procèdent à un examen des activités sur Internet et des recettes générées.
- 42 Les renseignements généraux obtenus par secteur d'activité sont aussi utiles pour broser un tableau de l'environnement technologique, des pratiques des entreprises, afin d'améliorer le matériel de formation, de partager les pratiques exemplaires, et d'élaborer et de décrire des stratégies de contrôle satisfaisantes.

2 COMPOSANTES FONCTIONNELLES DES INSTRUMENTS DE RECHERCHE SUR INTERNET

- 43 De plus en plus, les administrations fiscales reconnaissent les risques particuliers d'indiscipline fiscale liés aux échanges transfrontières sur Internet, risques qui augmentent d'autant plus que le commerce sur Internet se développe de façon rapide et régulière. Pour faire face à ces risques, de nombreuses administrations fiscales ont pris des mesures d'ordre organisationnel qui leur permettent de porter une attention particulière à l'étude et la surveillance du commerce sur Internet.
- 44 Les informations recueillies sur Internet sont en partie de nature générique, et en partie spécifiques. Les autorités fiscales recourent fréquemment à la technologie de base de recherche sur Internet — avec des moteurs de recherche tels que Google et Yahoo — pour recueillir des informations sur le commerce sur Internet. Souvent, les résultats de la recherche sont examinés manuellement. Il serait préférable d'utiliser la technologie plus avancée qui met en œuvre la toute dernière technologie de recherche automatisant en grande partie le processus. Dans le fonctionnement de ces instruments de recherche sur Internet, on distingue trois grandes composantes fonctionnelles : (1) la surveillance du commerce sur Internet et l'analyse des tendances, (2) le repérage des sites Web à haut risque et (3) l'identification des fournisseurs de services Internet.

(1) Surveillance du commerce sur Internet

- 45 Comme cela a déjà été dit, l'expérience de plusieurs pays montre que de nombreuses administrations fiscales s'intéressent à l'heure actuelle davantage à la surveillance des échanges internationaux de biens et de services. La recherche d'informations générales est principalement axée sur certains secteurs économiques qui opèrent sur Internet et présentent des risques supplémentaires d'indiscipline fiscale. Pour recueillir des informations générales sur les tendances du commerce sur Internet, la plupart des organismes s'adressent à des fournisseurs de données spécialisées, tant publics que privés.
- 46 Il est impératif de mieux comprendre les schémas du commerce sur Internet, en particulier les différents types d'activités sur Internet et leur ampleur. L'une des premières questions est de savoir comment identifier certains types d'activité de commerce électronique potentiellement à haut risque. Il faut bien reconnaître les caractéristiques distinctives de chaque type d'activité. En outre, il faut surveiller l'évolution des différents types d'activité, de façon à pouvoir prédire quels types vont se développer et quels types vont disparaître.
- 47 Internet est un objet de recherche complexe avec des millions de sites pouvant constituer chacun une cible de recherche. En conséquence, il faut d'abord acquérir une compréhension représentative, complète et structurée d'Internet, avant de chercher à identifier des groupes cibles spécifiques au sein de la population totale

des sites Web. Les instruments de recherche sur Internet peuvent jouer un rôle important dans l'acquisition de cette compréhension, grâce à leur fonction de surveillance.

- 48 Pour parvenir à cette compréhension, il faut analyser le contenu des sites Internet. Compte tenu de la taille énorme et de la nature non structurée d'Internet et aussi de la vitesse à laquelle se font les changements, il n'est pas possible de prendre Internet tout entier comme point de départ pour ce type d'analyse. Il vaut mieux constituer un échantillon de sites Internet. Ce sous-ensemble reste néanmoins très grand en termes absolus car il doit être suffisamment représentatif pour révéler les tendances et permettre des analyses pour identifier les caractéristiques de certains types d'activités sur Internet.
- 49 Il faut analyser l'échantillon pour identifier les activités sur Internet qui sont intéressantes. L'analyse est limitée à un sous-ensemble de sites Web présentant des caractéristiques communes et constituant un groupe cible. Il est possible de tracer le profil des caractéristiques d'un groupe cible par secteur d'activité (voyages, divertissements pour adultes, jeux, produits pharmaceutiques, commerce illégal), par implantation géographique (local, régional, national, international), par thème (drogue, arme) ou tout autre critère pertinent.
- 50 Outre une compréhension du contenu actuel d'Internet, il est nécessaire de se faire une idée de l'évolution qui est en cours. Un moyen puissant d'avoir cette idée est de comparer les résultats de ces analyses d'Internet au fil du temps. On peut procéder de deux manières. Premièrement, on peut tracer des profils sur une période relativement longue en reprenant le même échantillon d'Internet. Ces profils changent au fil du temps au fur et à mesure que le contenu des pages des sites change. Il est alors possible de dégager des tendances pour les sites existants. Deuxièmement, on peut comparer plusieurs échantillons de sites Internet entre eux au fil des mois et des années. Les profils tracés à partir des échantillons peuvent aussi servir à ces comparaisons. En surveillant l'évolution des profils, les fonctionnaires des impôts peuvent percevoir le développement d'activités sur Internet telles que la création de nouvelles activités et l'évolution d'activités existantes.
- 51 Cette analyse de tendance sert non seulement à comprendre l'évolution à un macro-niveau mais aussi à surveiller le comportement des fournisseurs de sites Web. Il peut aussi être intéressant de voir les changements qui interviennent dans la fourniture de biens et de services par des commerçants individuels sur Internet. On peut suivre les relevés du type de commerce électronique mené par un commerçant, si ce commerce se fait par des sites différents, et l'importance du commerce au fil du temps, etc.
- 52 L'analyse de tendance est reconnue pour être un outil important à la disposition des administrations fiscales pour surveiller l'évolution du commerce sur Internet. Les administrations fiscales sont encouragées à mettre au point des logiciels opérationnels pour mieux comprendre le commerce sur Internet, et ainsi améliorer leur capacité à réagir rapidement à des situations à haut risque d'indiscipline fiscale, en apportant des réponses tant législatives qu'administratives.

(2) Repérage des sites Web à haut risque

- 53 L'expérience de certains pays montre que les méthodes utilisées par certaines administrations fiscales pour recueillir des informations spécifiques sont encore très rudimentaires et à forte intensité de main-d'oeuvre. Des méthodes plus

avancées, utilisées par un nombre relativement restreint d'administrations, font appel à une technologie plus avancée avec laquelle le processus de recherche est en grande partie automatisée.

- 54 Si l'on veut examiner un groupe de sites sur Internet, il faut alors identifier tous les sites Web pertinents. Dans le domaine des activités de commerce électronique, il est possible d'affiner la sélection, par exemple, en ne retenant que le commerce électronique ciblé sur un pays donné. Les enquêtes peuvent se concentrer sur des types d'activité préalablement identifiés au cours du processus de surveillance. Manifestement, les moteurs de recherche classiques ne conviennent pas à ces cas de recherche complexes. En effet, avec ces moteurs, c'est l'utilisateur qui doit définir lui-même l'objet de la recherche. Avec ces instruments, l'exhaustivité, la représentativité et la qualité de la recherche restent sujets à caution.
- 55 L'expérience et l'appréciation professionnelles sont également de bonnes sources de préparation manuelle des profils destinés à être utilisés dans le processus de recherche. Il s'agit dans chaque cas de trouver tous les sites existant sur une partie d'Internet qui correspondent plus ou moins à un profil de risque. Ici, « une partie de » signifie que le processus de recherche peut être limité à un domaine d'intérêt particulier, par exemple, un pays, tandis que « plus ou moins » se rapporte au fait que certains sites Web trouvés peuvent ne pas correspondre pleinement au profil mais partager avec lui plusieurs caractéristiques principales, sinon la plupart d'entre elles. Il convient donc de fixer dans le processus de recherche un paramètre correspondant à la marge de tolérance admise dans la correspondance entre les sites et le profil défini.
- 56 Les sites trouvés doivent être classés en fonction de la mesure dans laquelle ils correspondent aux caractéristiques du profil de référence. Lorsqu'un nombre suffisant de sites a été trouvé, la recherche peut s'arrêter. On obtient ainsi un groupe de sites qui correspond assez étroitement au profil. A l'issue de ce processus de recherche, on a d'une part les sites trouvés et, d'autre part, le nombre réel de sites, ce qui peut fournir des informations utiles sur l'ampleur du risque en question. A cet égard, les changements de quantités de biens et de services proposés sur un site Web peuvent être pertinents : y a-t-il des pics ponctuels ou bien l'offre est-elle stable ou en augmentation régulière ?
- 57 Les administrations fiscales sont encouragées à mettre au point des logiciels opérationnels pour repérer les sites Web à haut risque d'une manière présentant un bon rapport coût-efficacité.

(3) Identification du fournisseur de services Internet

- 58 L'expérience de plusieurs pays montre que de nombreuses administrations fiscales examinent encore les adresses de sites Web sélectionnés manuellement.
- 59 Si l'on décide de vérifier, par exemple, si un site Web donné qui fournit des biens ou des services sur Internet est légal et paie ses impôts et taxes en totalité, il faut bien identifier le contribuable³. En outre, il pourrait être utile d'examiner les activités de commerce électronique de chaque fournisseur identifié afin de

³ Il est fait référence ici au document sur "Business Identification" publié dans la série de l'OCDE Orientations pour les administrations fiscales, dans laquelle la question de l'identification est analysée en détail ; Cf. <http://www.oecd.org/dataoecd/4/56/14990201.pdf>

déterminer quelles sont les activités de commerce électronique qui sont menées au fil du temps. On pourrait alors détecter des activités illégales ou frauduleuses sur Internet qui autrement passeraient inaperçues compte tenu des fréquents changements de produits et de services fournis et de sites utilisés ou d'autres variations encore.

- 60 Dans la plupart des cas, il est possible d'identifier le fournisseur à partir des informations fournies sur un site Web. Théoriquement, il devrait y avoir un moyen de localiser et d'extraire les données caractéristiques des sites Web concernés telles que codes postaux, numéros de téléphone et numéros de TVA. Ces données sont sauvegardées dans un format qui permet leur utilisation ultérieure à des fins d'identification. De plus, il faudrait que le système permette d'extraire les données d'enregistrement du domaine du site Web pour les ajouter aux autres caractéristiques. Dans le processus d'identification, il est possible d'évaluer les composantes suivantes :
- le contenu des pages constituant le site Web ;
 - les méta-informations sur le site Web ;
 - les informations de type "whois" relatives à l'enregistreur du domaine pertinent.
- 61 Pour optimiser la performance, les pages qui sont les plus susceptibles de contenir les données d'identification sont étudiées en premier. Le processus s'arrête quand des caractéristiques suffisantes ont été trouvées qui permettent d'identifier la personne physique ou morale responsable du site Web. On tente ensuite d'identifier électroniquement le fournisseur d'accès en recherchant les mêmes caractéristiques dans les ensembles de données pertinents. La propre base de données de l'administration fiscale constitue une source utile d'information, mais beaucoup d'autres bases de données extérieures sont également consultées. Si le fournisseur ne peut être identifié électroniquement, les informations du site sont interprétées par un expert et une enquête supplémentaire est lancée.
- 62 Les administrations fiscales sont encouragées à mettre au point un logiciel opérationnel avancé présentant les fonctionnalités décrites comme constituant un moyen efficace d'identifier les fournisseurs de services Internet.

Collaboration en cours

- 63 L'expérience de plusieurs pays montre que de nombreuses administrations fiscales ont conscience de la nécessité d'enrayer les risques d'indiscipline fiscale résultant d'un environnement de commerce électronique. La collaboration dans la mise au point et le partage des techniques et des instruments de recherche sur Internet les plus efficaces présente un intérêt considérable et devrait profiter à toutes les administrations fiscales participantes. A cet égard, il est utile de savoir que certains pays mettent actuellement au point ou ont mis au point des instruments avancés de recherche sur Internet. En raison des caractéristiques du commerce sur Internet, les informations recueillies à un macro-niveau par une administration fiscale peuvent intéresser d'autres administrations fiscales. Par le biais d'une étroite collaboration, celles-ci pourraient utilement tirer parti des réussites et des échecs des unes et des autres.
- 64 L'utilisation potentielle d'instruments avancés de recherche sur Internet pourrait aussi être utile à d'autres services d'enquête publique tels que la police et les douanes.

- 65 La mise au point et l'utilisation d'instruments de recherche sur Internet en vue de trouver des informations pertinentes et à jour pourrait contribuer à réduire les coûts administratifs et les délais, le travail étant effectué par des ordinateurs en continu.
- 66 Les autorités fiscales sont encouragées à collaborer pour la mise au point de techniques et d'instruments de recherche sur Internet efficaces ainsi qu'à échanger leurs expériences en matière d'utilisation de ces instruments et techniques.

ORIENTATION

- Les autorités fiscales sont encouragées à mettre au point des instruments de recherche sur Internet conformément aux fonctionnalités décrites pour : 1) surveiller le commerce sur Internet et analyser les tendances ; 2) repérer les sites à haut risque ; et 3) identifier les fournisseurs de services à Internet.
- Les autorités fiscales sont encouragées à collaborer pour la mise au point et le partage des techniques et des instruments de recherche sur Internet les plus efficaces ainsi qu'à échanger leurs expériences concernant l'utilisation de ces instruments et techniques.
- Les autorités fiscales sont encouragées à collaborer pour la mise au point de techniques et d'instruments de recherche sur Internet efficaces ainsi qu'à échanger leurs expériences en matière d'utilisation de ces instruments et techniques.

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

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

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

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

juin 2008

Lettre de mission



LE MINISTRE

Paris, le 30 OCT. 2007

Monsieur le Président

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

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

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

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

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

Eric Woerth

Eric WOERTH

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

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA FONCTION PUBLIQUE

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

MEMBRES DU GROUPE DE TRAVAIL

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

Me Stéphane AUSTRY
Avocat associé CMS –BFL

Mme Martine BETCH
Conseiller à la Cour de cassation

Me Axel DEPONDT
Notaire

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

Mme Michèle GINER
Inspecteur des impôts

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

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

Me Gianmarco MONSELLATO
Avocat associé, directeur général TAJ

M. Renaud SALOMON
Conseiller référendaire à la Cour de cassation

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

M. David LUBEK, rapporteur général
Inspecteur des finances

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

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

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

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

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

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

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

¹ La liste des personnes auditionnées figure en annexe I.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

* *
* *

I. LA NORME ET SON INTERPRETATION

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

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

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

1. Simplifier et stabiliser la norme fiscale

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

Plus précisément :

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

⁸ Source : enquête Taj précitée.

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

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

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

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

Tableau 1 - Nombre de dépenses fiscales

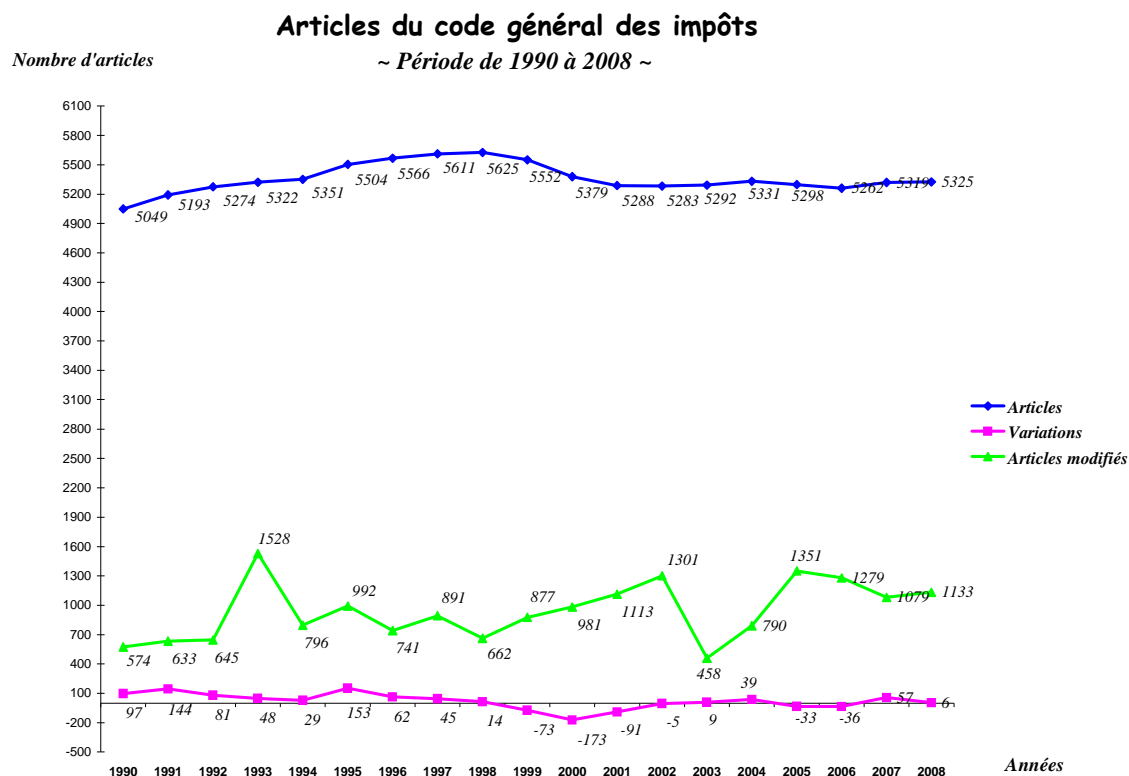
Année	Nombre de dépenses fiscales	Nombre de dépenses fiscales créées	Nombre de dépenses fiscales supprimées
PLF pour 2007	484	88(*)	24
PLF pour 2008	509	53	28

Source : DLF

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

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

Source : DLF



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) *Simplifier les textes existants*

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

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

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

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

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

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

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

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

¹⁸ Sondage IPSOS réalisé à la demande de la CCIP.

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

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

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

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

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

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

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

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

b) Rendre prévisible la durée de vie des nouveaux dispositifs

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

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

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

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

Source : DLF

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

²³ Par exemple la distinction entre BNC et BIC.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cette proposition permettrait :

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

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

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

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

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

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

2. *Limiter la rétroactivité*

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

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

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

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

²⁵ Source : rapport Gibert.

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

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

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

Le rapport Gibert proposait de :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Deux solutions sont donc possibles :

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

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

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

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

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

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

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

³¹ Cf. note 7.

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

3. Développer la concertation

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B. Sécuriser l'interprétation de la norme fiscale

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

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

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

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

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

³⁹

⁴⁰ Allemagne et Belgique principalement.

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

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

La doctrine administrative est produite selon deux modalités :

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

1. La doctrine administrative « spontanée »

a) La publication des instructions

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) La documentation administrative de base

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Les prises de position sollicitées ou « rescrits »

Il existe deux types de mécanismes :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁴⁸ A publier au Recueil Lebon.

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

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

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

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

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

Proposition 11 :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tableau 4 – Responsabilité du traitement des rescrits

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

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

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

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

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

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

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

Données disponibles au 11 janvier 2008

9 743

9 208

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

Source : DGI.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

* *
*

II. LES RELATIONS AVEC L'ADMINISTRATION

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

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

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

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

1. *Faire évoluer la formation des agents*

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

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

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

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

2. *Renforcer la qualification des vérificateurs*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(*) taux minimum et maximum par département

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

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

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

Le communiqué du Cap et la « relation approfondie »

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

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

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

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

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

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

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

3. Accélérer le développement des accords préalables

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

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

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

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

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

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

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

C. Perfectionner le déroulement du contrôle fiscal

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

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

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

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

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

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

⁶⁶ Sondage auprès de 429 entreprises réalisé en novembre 2007.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Aller plus loin dans la transparence du contrôle

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Développer le contrôle interne

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

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

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

⁷⁶ Article 746 du CGI.

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

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

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

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

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

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

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

4. Créer une procédure contradictoire pour les impôts locaux

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

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

⁷⁷ Possibilité admise par le seul Conseil d'Etat.

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

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

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

Deux exemples sont revenus dans les auditions du groupe :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La mesure difficile de l'efficacité des contrôles

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Proposition nouvel art. L.64

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Moduler les taux des pénalités

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

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

E. Perfectionner les voies de recours

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

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

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

Les voies de recours dans un contrôle fiscal externe

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

- **l'interlocuteur départemental** est un fonctionnaire désigné par le directeur des services fiscaux dont dépend le vérificateur, généralement parmi les cadres de direction (directeur divisionnaire du contrôle fiscal ou directeur départemental). Il peut être saisi par le contribuable après le recours hiérarchique. Son rôle a été défini par une note du Directeur Général des Impôts⁸⁸ : « *L'interlocution, en particulier, doit pleinement remplir son rôle de médiation et de conciliation. C'est le dernier stade opérationnel pour une application mesurée de la loi fiscale et l'adoption de solutions conformes à l'esprit de la règle de droit, compte tenu du cas particulier que présente tout contrôle. Cette démarche contribue également à supprimer les contentieux inutiles* » ;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Répondre plus rapidement aux observations du contribuable

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

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

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

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

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

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

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

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

Proposition 38 :

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

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

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

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

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

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

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

3. Améliorer le fonctionnement des commissions départementales

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

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

S'agissant de la composition :

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

La composition des commissions départementales

Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

(articles 1651 et suivants du CGI)

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

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

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

Commission de conciliation (article 1653 A du CGI)

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

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

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

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

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

4. Etendre les possibilités d'audition du contribuable

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

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

5. Faciliter le recours au médiateur

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

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

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

6. Rendre plus efficace la réclamation préalable

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

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

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

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

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

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

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

7. Examiner l'impact des demandes de garantie

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

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

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

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

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

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

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

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

8. Simplifier la procédure de réclamation en cas de recouvrement

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁹⁷ Source : rapport Austry.

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

* *
*

III. REVOIR LES PROCEDURES CONTENTIEUSES

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

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

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

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

Tableau 8 – Délai de jugement des affaires fiscales

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

* Source : STACAA/Conseil d'Etat

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

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

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

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

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

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

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

Tableau 9 - Evolution du contentieux fiscal

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

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

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

responsabilité des services fiscaux et divers contentieux fiscal

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

Source : Conseil d'Etat/STACAA

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Proposition 51 : Unifier le contentieux du recouvrement

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

* *
 *

CONCLUSION

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

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

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

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

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

¹⁰⁸ Auxquelles s'ajoutent deux propositions non finalisées.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

* *
* *

ANNEXE I – LISTE DES PERSONNES RENCONTREES

A. Sénat

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

B. Assemblée Nationale

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

C. Conseil d'Etat

M. Stéphane VERCLYTTE, secrétaire général adjoint

D. Administration française

1. Direction Générale des Finances Publiques

M. Philippe PARINI, directeur général

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

– Direction de la législation fiscale

Mme Marie-Christine LEPETIT, directrice de la législation fiscale

M. Paul PERPERE, sous-directeur

M. Grégory ABATE, chef du bureau A

– Trésoriers payeurs généraux

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

– Services locaux - auditions

Mme Yolande KERGUIGNAS, vérificatrice à la DIRCOFI EST

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

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

– Services locaux – visites sur place

Direction des Grandes entreprises (DGE)

M. Philippe MOUTIER, directeur

Comité de direction

Equipe IFU

Direction des Vérifications Nationales et Internationales (DVNI)

M. Olivier SIVIEUDE, directeur

Comité de direction

28^{ème} brigade

DIRCOFI – Paris Est

M. Roland CHARBONNIER, directeur

Comité de direction

Brigade

2. Médiateur des finances

M. Emmanuel CONSTANS, médiateur et ses conseillers

Ancien conseiller du médiateur : Mme PARNAUDEAU-MASSON

3. Agence Française des investissements internationaux (AFII)

M. Philippe FAVRE, président

M. Serge BOSCHER, directeur général

E. Organisations internationales

OCDE

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

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

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

F. Organisations professionnelles

1. MEDEF

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

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

2. AFEP

Mme Stéphanie ROBERT, directrice des affaires fiscales AFEP

M. Jean-Michel Barbier, directeur fiscal, ACCOR

Mme Sandie CATALA, directrice fiscale groupe, CASINO GUICHARD PERRACHON

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

Mme Fabienne SCHMIDT, directeur des affaires fiscales, GENERALI France

Mme Joëlle DOMINIEC, responsable fiscale groupe, GROUPE ELIOR

M. Michaël ZEBIRB, fiscaliste, HSBC France

M. Michel MARCAILLOU, directeur fiscal groupe, MICHELIN

Mme Céline MERY, fiscaliste, PHILIPS France

M. Marc LERAT, directeur fiscal, REMY COINTREAU

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

3. CGPME

M. Gérard ORSINI, avocat

4. ANSA (Association nationale des sociétés par actions)

M. Patrick de FREMINET, consultant de l'ANSA

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

Loïc GESLIN, président du club fiscal

Patrick COLLIN, directeur chargé des questions fiscales

G. Personnalités qualifiées

1. Grandes entreprises

M. Daniel BENOIT, directeur financier de Xerox France

M. TAÏEB, ancien directeur financier de Xerox France

Mme Marina FRYSS, directeur financier de Plastic Omnium

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

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

Mme Karine UZAN-MERCIE, directrice fiscale du groupe ALSTOM

M. Patrick SUET, secrétaire général de la Société Générale

2. PME

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

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

3. Avocats

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

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

M. Henri BARDET, avocat associé, cabinet HB

M. Bruno GIBERT, avocat associé, CMS Francis Lefevre

M. Philippe DURAND, avocat associé, Landwell Gobal

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

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

Mme Manon SIERACZEK, avocat associé, cabinet BPS

Eric GINTER, avocat associé, Lefevre, Pelletier et associés

M. Renaud STREICHENBERGER, avocat associé, Bredin Prat

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

4. Experts-comptables

M. Serge ANOUCHIAN, expert-comptable

5. Professeur

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

ANNEXE II – LISTE DES PROPOSITIONS

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

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

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



Agence du revenu
du Canada

Canada Revenue
Agency

Ce que vous devriez savoir à propos des vérifications

Pourquoi faire des vérifications?

Dans le cadre de ses activités ordinaires, l'Agence du revenu du Canada (ARC) vérifie des déclarations de revenus et des demandes de remboursement sélectionnées. Notre objectif est d'assurer l'équité et l'intégrité dans notre système d'observation volontaire. Pour ce faire, nous veillons à ce que les déclarations et demandes de remboursement soient produites comme il se doit et à ce que les contribuables reçoivent tous les montants auxquels ils ont droit.

En quoi consiste le travail d'un vérificateur?

Le vérificateur vous donnera d'abord des renseignements généraux, comme la portée de la vérification, les années visées, une estimation du temps que peut prendre la vérification, et il vous indiquera les renseignements dont il aura besoin pour son travail.

Le vérificateur répondra à vos questions, vous informera de vos droits et obligations et respectera la confidentialité des renseignements obtenus au cours de la vérification.

Le vérificateur peut effectuer une vérification combinée, et au même moment, des déclarations de revenus et de taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (ne s'applique pas au Québec). Le processus combiné est moins envahissant pour le contribuable que celui d'être assujéti à deux vérifications distinctes.

Quelles sont vos responsabilités?

Selon la loi, vous devez conserver des livres comptables appropriés permettant de déterminer vos obligations fiscales et les montants auxquels vous avez droit. Généralement, les livres comptables doivent être conservés pendant au moins six ans.

Si vous utilisez un ordinateur pour tenir vos livres comptables, vous devez les conserver sous une forme électronique lisible, même si vous conservez les copies papier.

Recourir aux services d'un fiscaliste ne vous libère pas de ces responsabilités.

Pour une vérification, nous vous demandons de mettre à la disposition du vérificateur vos livres comptables (version électronique et sur papier) et pièces justificatives, et de répondre à toutes les questions que le vérificateur peut avoir.

Comment se déroule une vérification?

Nous nous efforçons d'établir une relation fondée sur la collaboration, l'ouverture d'esprit et la transparence — facteurs clés pour une vérification efficace. Le public canadien et l'ARC ont tous deux intérêt à ce que les vérifications se déroulent de façon efficace et dans des délais raisonnables.

Lieux et documents – Le vérificateur effectue généralement la vérification dans vos locaux. Toutefois, dans certaines situations, il pourra emprunter vos livres comptables; il vous remettra alors un reçu détaillé des documents empruntés. Il pourrait aussi être nécessaire de faire des copies de vos documents électroniques.

Durée – Le temps nécessaire pour la vérification dépend de l'état de vos livres comptables et des documents connexes, ainsi que de la taille et de la complexité de votre entreprise. Votre collaboration nous aidera à réduire le temps au minimum.

Discussion des questions – Au cours d'une vérification, le vérificateur détermine certaines questions et en discute avec vous. En tout temps, vous pouvez discuter avec lui de toute question qui vous préoccupe.

Répondre à une proposition de redressement – Le vérificateur discute des redressements proposés, s'il y a lieu, et en explique la raison. Il vous accorde un temps raisonnable

(normalement 30 jours) pour répondre à la proposition.

Avant de conclure la vérification, le vérificateur examine soigneusement vos explications et répond à vos questions sur les constatations. Si des questions restent en suspens, vous pouvez communiquer avec le superviseur du vérificateur pour en discuter plus à fond.

Avis de cotisation et avis de nouvelle cotisation – Si nous devons redresser votre déclaration, le vérificateur verra à ce qu'un avis de cotisation ou de nouvelle cotisation soit établi et vous soit posté. Si le redressement entraîne une augmentation de votre remboursement, un paiement pourra accompagner l'avis.

Frais d'intérêts – Si le redressement entraîne une augmentation du montant que vous devez, nous pouvons vous fournir une estimation avant d'envoyer l'avis de cotisation ou de nouvelle cotisation. Vous pourrez ainsi éviter que des frais d'intérêts supplémentaires s'accumulent, en payant le montant que vous devez, en tout ou en partie.

Que se passe-t-il si vous n'acceptez pas la cotisation ou nouvelle cotisation?

Nous vous encourageons à suivre la procédure indiquée dans les paragraphes « Discussion des questions » et « Réponse à une proposition de redressement » ci-dessus. Toutefois, si vous n'acceptez toujours pas votre avis de cotisation ou de nouvelle cotisation après l'avoir reçu, vous pouvez présenter une opposition dans les 90 jours suivant la date de mise à la poste de l'avis.

Vous trouverez plus de précisions dans notre brochure P148, *Régler votre différend : Opposition et vos droits d'appel selon la Loi de l'impôt sur le revenu*, et au chapitre 31 de la Série des mémorandums sur la TPS/TVH, que vous pouvez obtenir en ligne ou à la Division des appels de votre bureau des services fiscaux.

Vos commentaires nous tiennent à cœur

De temps à autre, nous communiquons avec certains contribuables choisis au hasard et ayant fait l'objet d'une vérification pour connaître leurs points de vue sur le processus de vérification. Si nous ne vous contactons pas mais que vous souhaitez quand même faire des commentaires sur la vérification, communiquez avec votre bureau des services fiscaux.

Vous voulez en savoir plus?

Pour obtenir plus de renseignements sur nos programmes et politiques en matière de vérification, ou pour faire des commentaires sur le processus de vérification, communiquez avec votre bureau des services fiscaux.

Vous trouverez l'adresse et les numéros de nos bureaux dans la section de l'annuaire téléphonique réservée aux gouvernements ou en cliquant sur « Contactez-nous » dans notre site Web à www.arc.gc.ca.

Nom du vérificateur :

Téléphone :

Télécopieur :

Pensez à recycler!



Imprimé au Canada



NOTE D'INFORMATION

Gestion du risque d'indiscipline fiscale :

Utilisation des programmes de contrôles aléatoires

Préparé par :

Le Sous-groupe sur la conformité
du Forum sur l'administration de l'impôt

Approuvé par :

Le Comité des affaires fiscales
Septembre 2004



TABLE DES MATIERES

A PROPOS DE CE DOCUMENT	4
<i>Contexte.....</i>	<i>4</i>
<i>Objet</i>	<i>5</i>
<i>Avertissement</i>	<i>5</i>
<i>Demandes d'informations.....</i>	<i>5</i>
RÉSUMÉ	6
INTRODUCTION.....	7
<i>L'utilisation des programmes de contrôles aléatoires</i>	<i>7</i>
<i>Approche adoptée par l'étude</i>	<i>7</i>
<i>Aperçu du rapport</i>	<i>8</i>
<i>Définitions des termes employés</i>	<i>8</i>
1 UTILISATIONS DES CONTRÔLES ALÉATOIRES : ANALYSE COMPARATIVE	10
<i>Les autorités fiscales qui ont mis en place un programme de contrôles aléatoires auprès des PME.....</i>	<i>10</i>
<i>Seuils de définition des PME</i>	<i>11</i>
<i>Raisons ayant motivé l'arrêt des contrôles aléatoires</i>	<i>12</i>
<i>Durée et fréquence des programmes de contrôles aléatoires.....</i>	<i>13</i>
<i>Utilisations des contrôles aléatoires.....</i>	<i>13</i>
<i>Validation des modèles d'évaluation des risques</i>	<i>14</i>
<i>Sélection de la charge de travail.....</i>	<i>14</i>
<i>Mesure de la conformité.....</i>	<i>15</i>
<i>Établissement du profil des contribuables</i>	<i>17</i>
<i>Identification des problèmes émergents</i>	<i>17</i>
<i>Évaluation des programmes/justification des ressources.....</i>	<i>18</i>
<i>Mesure de dissuasion générale.....</i>	<i>19</i>
<i>Changement d'orientation des politiques.....</i>	<i>19</i>
2 ASPECTS MÉTHODOLOGIQUES.....	20
<i>Types de contrôles aléatoires existants</i>	<i>20</i>
<i>Taille des échantillons</i>	<i>21</i>
<i>Méthode d'échantillonnage</i>	<i>21</i>
<i>Formation et contrôle de la qualité</i>	<i>22</i>
3 INCONVÉNIENTS DES CONTRÔLES ALÉATOIRES	23
<i>Coûts</i>	<i>23</i>
<i>Actualité des résultats</i>	<i>24</i>
<i>Perception du public</i>	<i>24</i>
<i>Acceptation par l'administration</i>	<i>25</i>
<i>Fiabilité des mesures de la conformité</i>	<i>26</i>
4 AVANTAGES DES CONTRÔLES ALÉATOIRES	27
<i>Amélioration de l'identification des risques.....</i>	<i>27</i>
<i>Amélioration de l'affectation des ressources</i>	<i>28</i>
<i>Obtention de résultats statistiquement valides</i>	<i>29</i>
<i>Information sur les activités commerciales des nouveaux segments du marché.....</i>	<i>29</i>
<i>Effets indirects (ou "d'entraînement") sur le comportement des contribuables.....</i>	<i>30</i>

5	ÉTUDES DE CAS	31
	<i>Le programme de vérification au hasard de l'Agence des douanes et du revenu du Canada</i>	<i>31</i>
	<i>Le programme de contrôles aléatoires de l'Irlande</i>	<i>35</i>
	<i>Le programme de contrôles aléatoires du Royaume-Uni pour les contribuables évaluant eux-mêmes leur impôt sur le revenu</i>	<i>38</i>
	<i>Les programmes de contrôles aléatoires aux États-Unis</i>	<i>42</i>

6	CONCLUSIONS	47
----------	--------------------------	-----------

Bibliographie commentée des études sur les contrôles aléatoires48

ANNEXE A.	Questionnaire sur l'utilisation des contrôles aléatoires envoyé aux administrations fiscales des pays de l'ocde	52
ANNEXE B.	Liens avec les sites web utiles	55

TABLES

Tableau 1.	Les pays de l'OCDE qui ont déjà mis en place des programmes de contrôles aléatoires des déclarations des petites et moyennes entreprises (PME)	11
Tableau 2.	Seuils de définition des PME du point de vue de la fiscalité	12
Tableau 3.	Durée et fréquence des programmes de contrôles aléatoires	13
Tableau 4.	Utilisations des contrôles aléatoires	14
Tableau 5.	Les différents types de contrôle aléatoire	20
Tableau 6.	Taille des échantillons utilisés pour les contrôles aléatoires	21
Tableau 7.	Méthode d'échantillonnage	22
Tableau 8.	Description de la population échantillonnée pour les vérifications aléatoires par année de programme	33
Tableau 9.	Estimations du rendement par type de contribuable soumis au régime ITSA	39
Tableau 10.	Dernières enquêtes achevées du TCMP	43
Tableau 11.	Les contrôles aléatoires effectués au titre du régime EITC	45

FIGURES

Figure 1.	Objectif du NRP : réduire le nombre de contrôles opérationnels n'aboutissant à aucune modification	28
-----------	--	----

A PROPOS DE CE DOCUMENT

Contexte

Partager les connaissances au sein et au-delà de l'OCDE

De plus en plus, la mondialisation oblige les administrations fiscales du monde entier à coopérer pour aider chaque pays à gérer son système de recettes. Les travaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et d'autres organisations internationales cherchent comment faire pour que chaque impôt soit payé dans la circonscription idoine. Les Membres de l'OCDE doivent continuer à trouver des moyens de partager leurs expériences et faire progresser les recherches en cours.

La focalisation sur la gestion des risques

En juillet 1997, le Comité sur les affaires fiscales a approuvé la Note de pratique *Risk Management*. Cette note, qui décrivait dans les grandes lignes les principes de gestion des risques, indiquait que les autorités fiscales d'un certain nombre de pays avaient commencé à les mettre en pratique pour mieux utiliser leurs maigres ressources et parvenir à une stratégie de promotion de la discipline fiscale optimale — c'est-à-dire la stratégie qui donne les meilleurs résultats en termes de discipline fiscale pour le niveau de ressources employé. Elle décrivait ensuite succinctement le concept de gestion du risque de non-recouvrement dans le contexte de l'administration de l'impôt, évoquait quelques considérations pratiques liées à l'évaluation du risque de non-recouvrement et décrivait brièvement un modèle d'application de la gestion du risque à l'administration de l'impôt — dénommé le 'Cycle de gestion du risque de non-recouvrement'.

D'importantes réformes ont été mises en œuvre dans les administrations publiques au cours des dernières années, les gouvernements s'efforçant d'améliorer l'efficacité et l'efficacité de leurs opérations. Un élément central de ces réformes a été la mise en œuvre de principes de gouvernement d'entreprise rigoureux, au nombre desquels figure l'adoption d'approches de gestion du risque modernes. Les autorités fiscales d'un certain nombre de pays se sont intéressées de très près à l'élaboration de méthodes de gestion du risque d'indiscipline fiscale saines, leur permettant de se développer plus avant. Lors des réunions du Forum du CAF sur la gestion stratégique au début de 2002, les participants ont convenu que les autorités fiscales des pays devaient poursuivre leurs efforts pour partager leurs expériences réciproques et donner des directives plus complètes sur les méthodes de gestion du risque d'indiscipline fiscale, en particulier pour les petites et moyennes entreprises (PME).

Le sous-groupe sur la conformité du Forum sur l'administration de l'impôt

En mai 2002, les autorités fiscales de plusieurs pays de l'OCDE se sont réunies à Londres — en tant que Sous-groupe sur la conformité du Forum sur l'administration de l'impôt — pour déterminer quelles mesures elles pouvaient prendre pour échanger leurs expériences dans le domaine de la gestion du risque d'indiscipline fiscale et convenir d'une stratégie pour établir des directives documentées, sur ce thème important. Le Sous-groupe devait axer ses travaux sur le problème de l'indiscipline fiscale des petites et moyennes

entreprises à l'échelle nationale. Lors de cette réunion, plusieurs groupes de travail ont été institués et différents thèmes d'étude sélectionnés. A peu près à la même période, les travaux du CAF sur le commerce électronique sont parvenus à la conclusion qu'il serait utile d'examiner les outils de recherche basés sur l'Internet développés par les pays à des fins de gestion du risque d'indiscipline fiscale. Il a donc été décidé d'inscrire cette étude dans le programme de travail du Sous-groupe sur la conformité, en raison de sa focalisation sur les questions de gestion du risque d'indiscipline fiscale.

Les travaux du Sous-groupe sur la conformité ont abouti à l'élaboration de plusieurs produits qui ont trait à la gestion du risque d'indiscipline fiscale. Lorsqu'ils auront reçu l'approbation du CAF, ces produits seront diffusés dans l'ensemble des pays de l'OCDE. Il s'agit de :

- Note d'orientation : *Gérer et améliorer la discipline fiscale*
- Note d'information : *Catalogue de recherche sur les comportements en matière de discipline fiscale*
- Note d'information : *Catalogue des stratégies de traitement de l'indiscipline fiscale*
- Note d'information : *Systèmes de sélection des dossiers*
- Note d'information : *Utilisation des programmes de contrôles aléatoires*
- Note d'orientation : *Progression de l'élaboration d'outils de recherche basés sur l'Internet*

Objet

Cette note examine la manière dont sont utilisés les programmes de contrôles aléatoires dans le contexte des initiatives générales d'amélioration de la discipline fiscale parmi les petites et moyennes entreprises assujetties à l'impôt. Elle a été préparée par une équipe composée de représentants des autorités fiscales du Canada, de l'Irlande, du Royaume-Uni et des États-Unis.

Avertissement

Les autorités fiscales de chaque pays sont confrontées à un environnement spécifique dans lequel elles administrent leur régime fiscal. La politique publique, l'environnement législatif, ainsi que les pratiques et la culture administratives varient d'une juridiction à l'autre. Dans ces conditions, il n'est ni commode ni souhaitable de concevoir une approche type de l'administration de l'impôt.

Il est important de garder cette précision à l'esprit pour interpréter les documents de la Série Orientations en matière d'impôts de l'OCDE. Ainsi, il faudra tenir compte des pratiques qui prévalent dans un pays pour bien saisir tous les facteurs complexes qui ont présidé à l'élaboration d'une approche particulière.

Demandes d'informations

Pour toute demande touchant à un thème abordé dans cette note d'orientation, prière de s'adresser à Richard Highfield (Directeur, Division Tax Administration and Consumption Taxes du CPAF), téléphone : 33 (0)1 4524 9463 ; e-mail : Richard.Highfield@oecd.org).

RÉSUMÉ

Cette note examine la manière dont sont utilisés les programmes de contrôles aléatoires dans le contexte des initiatives générales d'amélioration de la discipline fiscale parmi les petites et moyennes entreprises assujetties à l'impôt.

Pour mieux comprendre comment sont effectués les contrôles aléatoires, l'équipe du projet a préparé un questionnaire d'enquête qu'elle a envoyé aux autorités fiscales de 28 pays de l'OCDE. Quatorze pays ont répondu, ce qui représente un taux de réponses de 50 pour cent.

La majorité des répondants ont indiqué que les contrôles aléatoires étaient une pratique récente dans leur pays, la plupart ayant mis en place leurs programmes au cours des dix dernières années. En général, les vérifications effectuées dans le cadre d'un programme de contrôles aléatoires sont exhaustives (et non ciblées) par leur couverture, portent sur moins de 3 000 contribuables par étude et ont lieu annuellement en parallèle avec un programme de contrôles régulier.

Les données recueillies à partir des contrôles aléatoires sont le plus souvent utilisées pour valider un système d'évaluation déjà existant. Les autres utilisations incluent : la mesure du niveau de conformité, la sélection de la charge de travail, l'identification des problèmes émergents, l'établissement du profil des contribuables et l'évaluation des programmes.

Les participants à l'enquête identifient plusieurs problèmes liés aux contrôles aléatoires. Ceux-ci incluent : les coûts d'opportunité (le personnel, peu nombreux, étant amené à contrôler des contribuables dont le revenu non déclaré est faible ou nul), les coûts de formation et de personnel, le manque d'actualité des résultats des recherches, une perception négative de la part du public, l'acceptation au sein de l'administration et la fiabilité des mesures de la conformité obtenues. Ces désavantages perçus sont contrebalancés par un certain nombre de points positifs : amélioration de l'identification des risques, efficience accrue de l'affectation des ressources de l'administration fiscale, obtention de mesures de la conformité statistiquement valides, affinement des connaissances sur les nouvelles formes d'activité économique (par exemple, le commerce électronique) et évaluation des effets "indirects" des mesures d'exécution sur le comportement des contribuables.

Ce rapport présente également des études de cas sur les programmes de contrôles aléatoires mis en œuvre par les autorités fiscales nationales du Canada, de l'Irlande, du Royaume-Uni et des États-Unis, qui récapitulent l'expérience et les pratiques exemplaires de chacune de ces administrations.

INTRODUCTION

L'utilisation des programmes de contrôles aléatoires

- 1 La plupart des autorités fiscales adoptent une approche sélective pour déterminer quelles déclarations de revenus contrôler¹, en choisissant les déclarations qui présentent selon elles les plus fortes probabilités de non-conformité. Il arrive cependant que les déclarations soient sélectionnées de manière aléatoire. Dans ce cas, chaque déclaration a la même probabilité d'être contrôlée, quelle que soit la manière dont les autorités fiscales jugent le statut d'un individu particulier au regard de la discipline fiscale. Une administration fiscale peut instituer un programme de contrôles aléatoires pour diverses raisons. Par exemple, un gouvernement peut souhaiter que tous les contribuables aient une chance d'être contrôlés pour conférer à son programme d'exécution un caractère équitable. Les autres raisons incluent l'actualisation des méthodes de sélection des dossiers existantes, l'amélioration de l'affectation des ressources de l'administration ou l'identification des problèmes d'indiscipline émergents.
- 2 L'objectif de ce rapport est de décrire comment les autorités fiscales de plusieurs pays de l'OCDE utilisent les contrôles aléatoires dans le contexte de leur programme général d'amélioration de la discipline fiscale. L'accent est mis sur les contrôles aléatoires auprès des petites et moyennes entreprises, qui correspond au mandat préliminaire du Sous-groupe sur la conformité du Forum sur l'administration de l'impôt (FAI) de l'OCDE, commanditaire du rapport. Le rapport a été préparé par une équipe composée d'administrateurs et de chercheurs spécialistes de la fiscalité du Canada, de la République d'Irlande, du Royaume-Uni (RU) et des États-Unis, qui ont aussi utilisé les informations fournies par les dix autres pays.

Approche adoptée par l'étude

- 3 Pour mieux comprendre comment les contrôles aléatoires sont utilisés, l'équipe de l'étude a préparé un questionnaire d'enquête qu'elle a envoyé aux autorités fiscales de 28 pays de l'OCDE. Quatorze pays lui ont répondu, ce qui représente un taux de réponses de 50 pour cent. Ces réponses figurent sous forme de tableaux dans diverses parties du rapport.
- 4 Outre les résultats de l'enquête, les quatre membres de l'équipe ont produit des études de cas sur les programmes de contrôles aléatoires de chaque pays afin de donner au lecteur une idée plus précise de la manière dont ces programmes sont mis en œuvre, avec une description de leur méthodologie et de leurs objectifs. Nous espérons que ces études seront utiles aux pays qui envisagent actuellement de mener des contrôles aléatoires et qu'ils offriront aux pays qui appliquent déjà ce type de programme des moyens d'en améliorer l'efficacité.

¹ Le terme "contrôle" est généralement employé pour décrire l'examen officiel de la déclaration de revenus d'un contribuable ou d'un autre document sur lequel figure le montant de l'impôt à payer. Ce terme est généralement associé à l'obligation de déclaration puisqu'il s'agit d'une technique qui permet de déterminer la véracité des informations figurant sur la déclaration de revenus.

Aperçu du rapport

- 5 Le Chapitre deux compare et met en balance les utilisations que font les pays Membres de l'OCDE des contrôles aléatoires. Ces utilisations incluent : la mesure et le suivi de la conformité avec la législation fiscale, le développement et la validation des modèles de sélection de la charge de travail, la constitution de dossiers à l'appui des demandes de personnel supplémentaire et d'autres ressources, l'identification des nouveaux problèmes d'indiscipline fiscale et l'utilisation en tant qu'instrument général de dissuasion. Le Chapitre trois examine les aspects méthodologiques des contrôles aléatoires, en se concentrant en particulier sur la couverture des contrôles (ciblée ou exhaustive), la méthode d'échantillonnage (aléatoire simple ou stratifiée) et les besoins en formation spécialisée et/ou les mesures de contrôle de la qualité requises pour réduire l'erreur de détection et améliorer l'exactitude.
- 6 Les avantages et les inconvénients des contrôles aléatoires font l'objet des chapitres quatre et cinq respectivement. Le Chapitre six est consacré à l'étude des programmes de contrôles aléatoires du Canada, de l'Irlande, du Royaume-Uni et des États-Unis. Le dernier chapitre récapitule les principales conclusions du rapport.
- 7 A la suite du rapport, le lecteur trouvera une bibliographie commentée des travaux qui ont utilisé les résultats des contrôles aléatoires. L'Annexe A reproduit le questionnaire d'enquête envoyé aux pays Membres de l'OCDE aux fins exclusives de cette étude. L'Annexe B recense les sites Internet des pays Membres qui contiennent des informations sur les problèmes d'indiscipline fiscale.

Définitions des termes employés

- 8 Voici les définitions de certains termes fréquemment employés dans le rapport :
 - *vérification/contrôle* : dans cette étude, les termes "vérification" et "contrôle" désignent non seulement des contacts physiques avec les contribuables mais aussi les enquêtes menées par correspondance et les contacts automatiques générés par la non-concordance entre les montants déclarés et les informations obtenues de tiers sur les mêmes montants ou transactions. Encore une fois, aux fins de la présente étude, les corrections automatiques des calculs des contribuables ne doivent pas être considérées comme des "vérifications."
 - *conformité/discipline* : la mesure dans laquelle les contribuables remplissent leurs obligations fiscales. Dans de nombreux pays, les contribuables ont trois obligations fondamentales : (1) remettre leur déclaration de revenus en temps et en heure ; (2) indiquer sur leur déclaration toutes les informations requises pour le calcul de l'impôt ; et (3) payer l'impôt dû en temps et en heure. Ces trois obligations sont communément appelées l'obligation de *dépôt*, l'obligation de *déclaration* et l'obligation de *paiement*.
 - *vérification/contrôle aléatoire* : mode de sélection des déclarations de revenus en vue de leur contrôle selon lequel toutes les déclarations ont la même probabilité d'être sélectionnées. Il existe plusieurs méthodes de contrôle aléatoire : sélection aléatoire simple, sélection aléatoire stratifiée, échantillonnage en grappes ou procédures hybrides combinant plusieurs de ces méthodes.
 - *petites et moyennes entreprises (PME)* : les petites et moyennes entreprises sont des entités à vocation commerciale dont les actifs sont inférieurs à certain plafond (élevé). Selon cette définition, par exemple,

l'entreprise multinationale type n'est pas considérée comme une petite entreprise. Les PME incluent les entités à propriétaire unique, les associations de personnes et les sociétés. Elles incluent également les contribuables individuels qui tirent un revenu d'une activité indépendante, même s'il ne s'agit pas de leur principale source de revenus.

- *sélection aléatoire simple* : mode de sélection d'individus représentant une population entière selon lequel chaque personne a la même probabilité d'être sélectionnée. Chaque individu représente le même nombre de personnes dans la population. Par exemple, si 10 000 contribuables sont sélectionnés pour représenter une population de 100 millions de contribuables, chaque individu sélectionné représentera 10 000 personnes.
- *sélection aléatoire stratifiée* : application de la sélection aléatoire à des sous-groupes ou des *strates* de la population. Ces strates correspondent à des groupes que le chercheur souhaite étudier. Admettons, par exemple, que l'on sélectionne 1 000 contribuables de façon aléatoire dans 10 groupes de revenu pour tirer des conclusions sur les caractéristiques des contribuables de chaque groupe. Si le groupe de revenu supérieur ne produit qu'un million de déclarations, un contribuable de ce groupe représentera non pas 10 000 mais 1 000 déclarations.
- *déficit de contrôle* : il s'agit de la différence entre l'impôt global qui serait dû si chaque déclaration était contrôlée et l'impôt basé sur les revenus volontairement déclarés par les contribuables. Le déficit de contrôle est une sous-catégorie du déficit fiscal.
- *déficit fiscal* : dans ce rapport, le "déficit fiscal" est la différence entre le montant total théorique de l'impôt dû et le montant de l'impôt basé sur les revenus volontairement déclarés par les contribuables. Le montant total théorique de l'impôt inclut le déficit de contrôle plus les corrections apportées pour tenir compte de l'incapacité des inspecteurs à détecter l'ensemble des revenus non déclarés par les déposants ainsi que les revenus des personnes n'ayant pas déposé de déclaration. En général, les estimations du déficit fiscal excluent les sources illégales de revenus (le trafic de stupéfiants par exemple).

1 UTILISATIONS DES CONTRÔLES ALÉATOIRES : ANALYSE COMPARATIVE

- 9 L'objectif de ce chapitre est d'établir les similitudes et les différences des programmes de contrôles aléatoires mis en oeuvre par les pays de l'OCDE. Notre source de statistiques comparatives est une enquête menée en juillet 2002 auprès des autorités fiscales des pays Membres de l'OCDE par le Sous-groupe sur la conformité du FAI. L'équipe chargée de l'étude a rédigé un questionnaire d'enquête (Annexe A) qu'elle a envoyé aux autorités fiscales de 28 pays de l'OCDE. Quatorze pays lui ont répondu, ce qui représente un taux de réponses de 50 pour cent.²

Les autorités fiscales qui ont mis en place un programme de contrôles aléatoires auprès des PME

- 10 Onze des 14 administrations fiscales ayant participé à l'enquête ont déclaré avoir une expérience dans le domaine des programmes de contrôles aléatoires. Cependant, la Finlande et l'Allemagne ont indiqué que dans leur cas, ces contrôles relevaient principalement de la responsabilité des administrations locales et des états. Par conséquent, ces deux pays n'ont pu fournir que des réponses partielles à l'enquête. Les Pays-Bas effectuent des contrôles aléatoires, mais seulement auprès des contribuables autres que les entreprises. Comme cette étude se focalise sur les PME, les données des Pays-Bas ont aussi été exclues³. Le Tableau 1 répertorie les pays qui mènent ou ont mené par le passé des contrôles aléatoires auprès des PME. Tous les pays qui effectuent ce type de contrôle le font en parallèle avec un programme de contrôles régulier ou opérationnel.

² Les 14 questionnaires qui nous ont été renvoyés ne constituent pas un échantillon aléatoire et ne sont pas représentatives de l'expérience collective des 30 pays Membres de l'OCDE en matière de contrôles aléatoires.

³ Sauf indication contraire.

Tableau 1. Les pays de l'OCDE qui ont déjà mis en place des programmes de contrôles aléatoires des déclarations des petites et moyennes entreprises (PME)

Programme de contrôle des déclarations des PME (en cours ou passé)	Contrôle des déclarations des particuliers ou contrôles à l'échelon infranational	Pas de contrôle auprès des PME
Australie	Finlande*	Danemark
Autriche	Allemagne*	France
Canada	Pays-Bas**	Japon
Irlande		
Nouvelle-Zélande		
Suède		
Royaume-Uni		
ÉU		

*Contrôles à l'échelle locale ou des états

**Contrôle des déclarations des contribuables autres que les entreprises

Seuils de définition des PME

- 11 Le Tableau 2 indique les valeurs limites utilisées par chaque pays pour classer les établissements de petite et moyenne taille du point de vue de la fiscalité. Pour la plupart des pays, le principal indicateur est le chiffre d'affaires (ventes ou recettes brutes). Quelques pays utilisent, en plus du chiffre d'affaires, l'effectif ou l'actif. Les Pays-Bas utilisent actuellement deux définitions pour classer les entreprises. Une entreprise est considérée comme grande si elle satisfait un de ces critères : un actif supérieur à 8.73 millions d'USD, un chiffre d'affaires égal ou supérieur à 17.5 millions d'USD ou un effectif de 250 employés ou plus⁴. Ou alors, une entreprise est considérée comme grande si elle remplit au moins deux des trois critères indiqués dans la Définition 2⁵. Les États-Unis classent les entreprises sur la base de leur actif : les entreprises dont l'actif atteint au moins 10 millions d'USD sont considérées comme grandes et relèvent de la Division grandes et moyennes entreprises de l'IRS. Les entreprises dont l'actif est inférieur à 10 millions d'USD sont sous la tutelle de la Division petites entreprises et travailleurs indépendants de l'IRS.

⁴ Voir la définition 1 du Tableau 2.

⁵ Voir le Tableau 2.

Tableau 2. Seuils de définition des PME du point de vue de la fiscalité

(Valeurs monétaires en millions d'USD/monnaie locale)

Pays	Actif	Chiffre d'affaires (Recettes brutes)	Salaires	Effectif	Taux de conversion (pour 1 USD)
Australie		59.08/100			1.69259 AUD
Autriche		6.71/6.25		100	0.93145 EUR
Canada		9.80/15 revenu 163.40/250 TPS			1.53 CAD
Finlande		18.3/17			0.93145 EUR
France		0.81/0.75 ventes 0.24/0.225 services			0.93145 EUR
Japon		0.82/100			121.3 JPY
Pays-Bas – déf 1 (exclusive)	9.66/9	19.32/18		250	0.93145 EUR
Pays-Bas – déf 2 (2 sur 3)	2.68/2.5	4.83/4.5		50	0.93145 EUR
Nouvelle- Zélande		54.99/100			1.81851 NZD
Suède			2/17.09		8.54480 SEK
RU*	813/500	236/145			0.61489 GBP
ÉU	10				

*Le Royaume-Uni utilise plusieurs paramètres pour déterminer si une entreprise doit être considérée comme grande : le secteur d'activité, les aspects internationaux, l'historique de planification fiscale et une combinaison du chiffre d'affaires, des bénéfices, de l'actif et des dépenses. Les niveaux de chiffre d'affaires et d'actif qui figurent dans le tableau ne sont pas de simples seuils mais les niveaux minimum qui peuvent influencer l'évaluation globale.

Raisons ayant motivé l'arrêt des contrôles aléatoires

- 12 Il a été demandé aux pays qui avaient effectué des contrôles aléatoires par le passé et avaient cessé de le faire au moment de l'enquête pourquoi ils avaient interrompu leur programme. Les États-Unis ont expliqué que le Taxpayer Compliance Measurement Programme (TCMP) avait été supprimé au début des années 90 pour des raisons budgétaires et de politique. En effet, lorsqu'il a été proposé de porter la taille de l'échantillon du TCMP de 50 000 à 150 000 déclarations, les représentants politiques ont fait opposition, à la fois pour des questions de coût et par crainte que cela ne soit perçu comme une intrusion de l'Internal Revenue Service (IRS) dans les affaires financières des contribuables. Le programme australien "Project-Based Audit" (PBA), appliqué de 1988 à 1994, a été interrompu lorsqu'il a atteint son objectif, qui était d'améliorer les connaissances sur le comportement de différentes catégories de PME en matière de discipline fiscale. L'Office national de l'impôt de Suède (Riksskatteverket) a mis fin au programme TCMP pour les PME en 1996 (après quatre années d'application, de 1992 à 1995) car la variabilité des niveaux de compétence des inspecteurs ne permettait guère d'obtenir des résultats fiables.

Durée et fréquence des programmes de contrôles aléatoires

- 13 Le Tableau 3 indique les années durant lesquelles ont été effectués les contrôles aléatoires et la fréquence de ces contrôles. Comme on peut le constater, ces programmes sont récents dans la plupart des pays, mais leur fréquence est le plus souvent annuelle.

Tableau 3. Durée et fréquence des programmes de contrôles aléatoires

Pays	Durée	Fréquence
Australie	1988-1994	1 fois par secteur
Autriche	1980's-2002	Annuelle
Canada	1999-2002	Annuelle
Allemagne (à l'échelle des Länder)	1970's-2002	Annuelle
Irlande	1993-2002	Annuelle
Nouvelle-Zélande	1999	1 fois
Suède*	1992-1995, 2001	Annuelle
RU	1996-2002	Annuelle
ÉU (TCMP)	1963-1988	Triennale

*Le programme de contrôles de 2001 n'a couvert que certains thèmes

Utilisations des contrôles aléatoires

- 14 Les autorités fiscales utilisent les contrôles aléatoires à diverses fins. Ils peuvent par exemple servir à mesurer l'évasion fiscale parmi différents groupes de contribuables et, sur cette base, à élaborer ou valider un système de sélection des déclarations. Ils peuvent aussi servir à identifier les tendances émergentes en matière d'évasion ou à mieux cerner de nouvelles formes d'activité économique (par exemple, le commerce électronique). Une troisième utilisation est l'évaluation des effets des activités et politiques d'exécution. Enfin, les contrôles aléatoires sont utilisés comme mesure de dissuasion s'il n'existe pas d'autre moyen de distinguer les déclarations conformes et non conformes.
- 15 Le Tableau 4 répertorie les utilisations les plus fréquemment citées par les répondants. Certains pays ont donné plus d'une réponse. Les sections suivantes décrivent ces utilisations plus en détail.

Tableau 4. Utilisations des contrôles aléatoires

Pays	Validation des modèles d'évaluation des risques	Sélection de la charge de travail	Mesure de la conformité	Établissement du profil des contribuables	Identification des problèmes émergents	Évaluation des programmes/ justification des ressources	Mesure de dissuasion
Australie	✓		✓	✓	✓		
Autriche	✓	✓					
Canada	✓	✓	✓	✓		✓	
Allemagne							✓
Irlande	✓	✓		✓		✓	✓
Nouvelle-Zélande	✓						
Suède	✓		✓	✓	✓		
RU	✓	✓	✓	✓	✓		✓
ÉU	✓	✓	✓		✓		
Fréquence	8	5	5	5	4	2	3

Validation des modèles d'évaluation des risques

- 16 L'utilisation la plus fréquemment citée par les participants à l'enquête est la validation d'un modèle d'évaluation des risques existant. En général, cette opération consiste à vérifier un petit échantillon aléatoire de déclarations de revenus et à comparer les résultats avec un échantillon de déclarations vérifiées selon le système d'évaluation des risques existants. En moyenne, les administrations fiscales tablent sur des redressements fiscaux plus importants dans l'échantillon de déclarations à risque élevé que dans l'échantillon sélectionné de manière aléatoire. Si tel n'est pas le cas, cela signifie qu'il faut continuer d'affiner la méthode de sélection des déclarations. Presque tous les pays déclarent utiliser les contrôles aléatoires pour développer et valider leur modèle d'évaluation des risques.

Sélection de la charge de travail

- 17 Un deuxième type d'utilisation lié au premier est la sélection de la charge de travail. L'une des approches employées consiste à examiner régulièrement une large proportion de l'ensemble des déclarations de revenus chaque année et à sélectionner une partie des déclarations ainsi examinées pour les soumettre à un contrôle plus poussé. Dans le cadre de ce processus, les examinateurs peuvent être amenés à se focaliser sur une ou deux rubriques spécifiques des déclarations pour identifier les candidats potentiels à un contrôle. Le programme de contrôles autrichien "Out-Door Control" est une illustration de cette approche. Chaque année, le ministère fédéral des Finances (Bundesministerium für Finanzen) passe en revue une fraction substantielle de l'ensemble des déclarations déposées par les PME autrichiennes. Cet examen met davantage l'accent sur les impôts sur les bénéfices et sur l'emploi que sur des éléments moins visibles tels que les dépenses et les déductions personnelles.
- 18 L'administration fiscale peut également procéder à des contrôles exhaustifs (ligne par ligne) sur un échantillon représentatif de contribuables et utiliser les résultats obtenus pour élaborer de nouveaux modèles de sélection des déclarations. Pour l'heure, seuls les États-Unis utilisent les résultats des contrôles aléatoires à cette fin (par exemple, pour élaborer la Fonction discriminante ou système DIF). La Section 6.4 décrit en détail l'expérience américaine dans ce domaine.

Mesure de la conformité

- 19 Parmi les trois grandes catégories d'obligations fiscales (obligation de dépôt, de déclaration et de paiement), celle qui permettent le plus souvent de mesurer les contrôles aléatoires est l'obligation de déclaration. Cependant, tous les pays ne procèdent pas de la même manière pour effectuer cette mesure. Par exemple, certains pays construisent des ratios pour comparer les niveaux de conformité relatifs de différentes catégories de contribuables. D'autres utilisent les contrôles aléatoires pour estimer le déficit de contrôle, c'est-à-dire la différence entre le montant total de l'impôt dû au titre des montants déclarés par les contribuables et le montant total qui serait recommandé si toutes les déclarations étaient vérifiées. Aux États-Unis, les études du TCMP ont été utilisées dans les années 70 et 80 pour mesurer le déficit fiscal. Ce déficit inclut le déficit de contrôle et les revenus qui ont échappé aux inspecteurs lors des examens des déclarations, ainsi que les revenus des personnes qui n'ont pas déposé de déclaration et du secteur "informel". Le secteur informel recouvre les transactions économiques de personne à personne qui sont légales mais non déclarées. Les mesures du déficit fiscal excluent généralement les activités illégales de l'économie souterraine.
- 20 Toutes ces mesures (ratio, déficit de contrôle, déficit fiscal) peuvent être utilisées pour étalonner la population des contribuables. Dans ce contexte, l'étalonnage désigne l'élaboration de mesures quantitatives de l'indiscipline fiscale de différents groupes de contribuables. Les autorités fiscales peuvent aller plus loin et utiliser les estimations du déficit de contrôle et du déficit fiscal pour affiner les modèles d'estimation des recettes existants en tenant compte de l'évasion fiscale. Enfin, les administrations fiscales effectuent des doubles-contrôles (contrôles consécutifs) pour déterminer dans quelle mesure les contrôles améliorent le degré de discipline fiscale. Ces sujets sont abordés dans les sections qui suivent.

Ratios

- 21 De nombreux participants à l'enquête ont déclaré utiliser les contrôles aléatoires pour construire des ratios de conformité. Par exemple, au Royaume-Uni, l'Inland Revenue (IR) estime le pourcentage de contribuables en situation de non-conformité et le pourcentage de contribuables en situation de non-conformité prononcée à partir des données issues des contrôles aléatoires. Ces estimations sont effectuées pour la population entière ainsi que pour des groupes sélectionnés de contribuables auto-évalués. L'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) estime le pourcentage d'erreurs dans les rubriques crédits et déductions à partir des contrôles aléatoires. Les autres pays qui calculent des ratios pour les PME incluent l'Autriche (TVA), l'Australie (taxe sur les biens et services, GST), l'Irlande, la Nouvelle-Zélande et la Suède. Une fois ces ratios estimés, les pays peuvent utiliser ces informations pour améliorer leurs systèmes de sélection des déclarations.

Déficit de contrôle

- 22 Comme on l'a indiqué plus haut, le déficit de contrôle est la différence entre le montant total de l'impôt dû au titre des revenus déclarés par les contribuables et le montant total de l'impôt qui serait recommandé si toutes les déclarations étaient vérifiées. Cette mesure sert principalement à comparer le "rendement" fiscal potentiel de différentes catégories de contribuables, donnant aux autorités fiscales le moyen d'identifier les déclarations présentant le degré de conformité le moins élevé. Le déficit de contrôle sert également d'indicateur du degré de conformité avec l'obligation de déclaration. L'ADRC a indiqué qu'elle utilisait les résultats des contrôles aléatoires effectués sur les déclarations des PME pour estimer un déficit

de contrôle. Durant les premières années du TCMP, les États-Unis ont également estimé un déficit de contrôle. La Suède prévoit de mesurer la variation du degré de conformité à partir de 2004.

Déficit fiscal

- 23 Le déficit fiscal englobe le déficit de contrôle et les sources additionnelles de revenus non détectés, y compris les revenus des personnes n'ayant pas déposé de déclaration et les revenus omis par les inspecteurs lors des contrôles. Il s'agit de l'indicateur de non-conformité le plus complet. A l'heure actuelle, les États-Unis sont le seul pays qui ait essayé de quantifier le déficit fiscal à l'aide des données issues des contrôles aléatoires. Au fil des années, les États-Unis ont modifié leur procédure d'estimation du déficit fiscal en y intégrant progressivement de nouvelles composantes. Le dernier TCMP, réalisé en 1988, a intégré les personnes n'ayant pas déposé de déclaration. Cependant, la composante la plus importante des impôts dus non déclarés provient des sources de revenus non détectées par les inspecteurs lors des contrôles. A l'issue du TCMP de 1976, l'IRS a constaté que pour chaque dollar de revenu non déclaré que les inspecteurs parvenaient à détecter à l'aide d'informations annexes, 2.28 dollars restaient non détectés. C'est pourquoi à partir des estimations du déficit fiscal ultérieures, un multiplicateur de 3.28 a été appliqué aux sources de revenus non couvertes par des informations tierces.

Étalonnage

- 24 Comme on l'a indiqué plus haut, 'l'étalonnage' consiste à calculer des mesures quantitatives de la non-conformité pour différents groupes de contribuables. Une fois établies, ces mesures permettent de guider les programmes d'exécution ou de suivre les tendances futures en matière de conformité. Plusieurs pays ont conçu leurs programmes de contrôles aléatoires dans le but spécifique d'étalonner le comportement des contribuables. Le programme australien 'Project-Based Audit' (PBA) est un exemple de ce type d'utilisation.
- 25 Le programme PBA a été institué pour fournir des éclaircissements sur les niveaux de conformité dans différents secteurs et sur différents segments du marché. Toutes les PME d'un chiffre d'affaires inférieur ou égal à 100 millions de dollars australiens (55 millions d'USD) ont été couvertes par l'étude, qui a couru de 1988 à 1994. L'une des conclusions majeures de l'étude PBA est que les stratégies d'amélioration de la conformité basées sur les contrôles des déclarations ne peuvent pas apporter de réponse aux problèmes sous-jacents qui affectent un grand nombre de secteurs et de segments du marché. Ces problèmes de non-conformité 'systémiques' exigent des solutions systémiques. Le degré élevé de non-déclaration dans les secteurs où les transactions s'effectuent en espèces est l'un de ces problèmes. Au lieu de contrôler chaque contribuable – ce qui est à l'évidence impossible – l'Australian Tax Office (ATO) a introduit le Reportable Payment System (RPS) pour améliorer le respect de l'obligation de déclaration dans les secteurs ciblés.

Estimation des recettes

- 26 L'estimation des recettes fiscales futures fait partie intégrante du processus de planification et de budgétisation de la plupart des gouvernements centraux. S'il existe de nombreuses raisons pour lesquelles les recettes projetées diffèrent des recettes réelles, les prévisions qui négligent l'indiscipline fiscale sont forcément biaisées par excès. Par exemple, si l'on estime le surplus de recettes fiscales qu'induirait l'augmentation du taux marginal d'imposition sans tenir compte de la

non-déclaration de certains revenus, on risque de surestimer le montant effectif des recettes.

Doubles-contrôles (contrôles consécutifs)

- 27 En contrôlant une nouvelle fois les déclarations des contribuables sélectionnés initialement de façon aléatoire, les autorités fiscales peuvent recueillir des données leur permettant d'évaluer l'efficacité des mesures d'exécution ciblées. Les exemples de cette application particulière sont relativement rares.⁶

Établissement du profil des contribuables

- 28 Tandis que l'étalonnage consiste à quantifier (le plus souvent à des fins de comparaison) le niveau d'indiscipline fiscale dans différents groupes de contribuables, l'établissement du profil est une tentative plus approfondie de comprendre les causes sous-jacentes de l'indiscipline fiscale au sein d'un groupe de contribuables particulier. Les études de profil peuvent utiliser les données issues des contrôles aléatoires, les informations des déclarations de revenus ou une combinaison des deux. Parmi les études de profil qui utilisent les deux types de données, on peut citer l'étude récente sur les contribuables se déclarant admissibles à l'Earned Income Tax Credit (EITC) aux États-Unis. La première étude sur la conformité avec les dispositions de l'EITC a été achevée en 1994 et a été suivie de deux autres études en 1997 et 1999.⁷ L'étude de 1994 a étalonné le niveau de non-conformité au sein de ce groupe de contribuables. Les études récentes ont cherché à déterminer quelles caractéristiques des contribuables étaient associées à l'indiscipline fiscale. Un deuxième objectif de ces études consiste à évaluer l'efficacité des stratégies d'amélioration du degré de conformité, en particulier celles auxquelles participent les préparateurs professionnels de déclarations de revenus.

Identification des problèmes émergents

- 29 Plusieurs participants à l'enquête ont cité l'identification des problèmes émergents comme une forme d'utilisation importante des contrôles aléatoires. Au fil du temps, les changements de la législation fiscale et de la structure des activités économiques peuvent faire apparaître de nouvelles sources d'évasion fiscale. Bien que les autorités fiscales disposent de nombreux moyens pour s'informer des nouveaux problèmes d'indiscipline fiscale (par exemple, par le biais des préparateurs professionnels de déclarations de revenus et des contrôles opérationnels), les contrôles aléatoires offrent un autre moyen de recueillir des informations sur les nouvelles formes d'évasion fiscale. De nombreux pays utilisent les contrôles aléatoires pour identifier les problèmes émergents (c'est le cas de l'Australie avec le programme PBA et des États-Unis avec les études menées dans le cadre de l'EITC). Au Royaume-Uni, les analystes de l'IR qui ont examiné les résultats des contrôles aléatoires ont noté un schéma récurrent dans les déclarations des travailleurs

⁶ On trouvera des exemples dans Erard, Brian, "The Influence of Tax Audits on Reporting Behavior." In *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, dir. pub. : Joel Slemrod. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1992.

⁷ Voir Internal Revenue Service, *Compliance Estimates for Earned Income Tax Credit Claimed on 1997 Returns*, Septembre 2000 et Internal Revenue Service, *Compliance Estimates for Earned Income Tax Credit Claimed on 1999 Returns*, 28 février 2002.

indépendants qui inscrivent l'ensemble de leurs dépenses professionnelles dans la rubrique "autres" dépenses. Les contrôles aléatoires ont en effet montré que cette catégorie de travailleurs indépendants était celle qui affichait le taux de déclarations corrigées le plus élevé.

Évaluation des programmes/justification des ressources

- 30 De nombreux pays se servent des résultats des programmes de contrôles aléatoires pour diverses raisons administratives. Plusieurs des utilisations spécifiques citées par les participants à l'enquête sont commentées ci-dessous.

Étalonnage des programmes

- 31 Les autorités fiscales de nombreux pays utilisent les contrôles aléatoires comme références afin d'évaluer les résultats d'un programme de contrôles ciblés. Encore une fois, cet exercice peut s'inscrire dans le cadre de l'évaluation d'un programme de sélection des dossiers existant, mais les contribuables ciblés peuvent également avoir été sélectionnés sur la base d'autres critères (par exemple, des informations confidentielles obtenues auprès de sources informées). Dans l'un et l'autre cas, le groupe de déclarations sélectionnées de manière aléatoire sert de groupe de "contrôle", et les déclarations ciblées de groupe "d'essai".

Soutien au changement d'affectation des ressources

- 32 Les autorités fiscales peuvent s'appuyer sur les contrôles aléatoires pour modifier le mode d'affectation des ressources (personnel, matériel de traitement des données). L'un des constats majeurs du programme australien PBA est qu'il ne servirait pas à grand chose de contrôler les déclarations des contribuables face à un problème de sous-déclaration des transactions en espèces d'ampleur systémique. Sur la base de cette conclusion, il a été décidé d'orienter les ressources vers la mise en place d'un système de déclaration des transactions en espèces dans les secteurs identifiés au lieu de se contenter d'augmenter le nombre de contrôles opérationnels. Aux États-Unis, une initiative récente consistant à recouper les informations des déclarations remises par les associations de personnes avec les informations des déclarations individuelles résulte elle aussi en partie du programme de contrôles aléatoires.
- 33 Les données issues des contrôles aléatoires permettent également de déterminer si l'affectation des ressources par zone géographique ou par secteur est appropriée. Par exemple, les décisions d'affectation des ressources effectuées par le passé deviennent caduques lorsque la composition démographique et la répartition géographique de la population de contribuables évoluent. De même, les décisions d'affectation de personnel basées sur la composition sectorielle doivent être révisées périodiquement pour tenir compte des changements structurels de l'économie (par exemple, la transition d'une économie manufacturière vers une économie de services). Les contrôles aléatoires donnent aux décideurs la possibilité de savoir si la répartition actuelle des ressources est adaptée aux circonstances du moment.

Soutien aux demandes d'affectation de ressources supplémentaires

- 34 Les administrateurs fiscaux qui souhaitent voir augmenter les ressources affectées à leurs programmes se servent souvent des résultats des contrôles aléatoires pour appuyer leurs demandes. Par exemple, aux États-Unis, l'IRS s'appuie sur les

conclusions des études du TCMP pour démontrer quel volume de recettes additionnelles il pourrait récupérer par nouvel agent de recouvrement ou contrôleur fiscal recruté. Bien que les demandes de rallonge budgétaire basées sur les données issues des contrôles aléatoires ne soient pas automatiquement acceptées par les représentants élus, ces données fournissent une argumentation solide aux requérants.

Mesure de dissuasion générale

- 35 Deux pays, l'Irlande et le Royaume-Uni, voient dans les contrôles aléatoires un moyen important de décourager l'évasion fiscale. Pour les deux pays, avec les contrôles aléatoires, aucun contribuable ne peut échapper (ou croire pouvoir échapper) à l'éventualité d'un contrôle fiscal. Cela permet de maintenir un minimum de discipline au niveau de l'ensemble de la population des contribuables. En Allemagne, les contrôles aléatoires sont utilisés principalement comme instruments d'exécution par les autorités fiscales des Länder.

Changement d'orientation des politiques

- 36 Enfin, les données issues des contrôles aléatoires permettent aux autorités fiscales d'identifier les changements d'orientation des politiques à même d'améliorer le degré de discipline fiscale ou de réduire la gêne pour les contribuables. A titre d'illustration du premier cas de figure, on peut citer le programme "TINS for Tots" mis en oeuvre aux États-Unis à partir des années 80, qui demandait aux déclarants de préciser sur leur déclaration le numéro de sécurité sociale de tous les enfants indiqués comme personnes à charge. L'IRS a constaté un déclin marqué du nombre de personnes à charge déclarées lors de la première année du programme. En Irlande, les contrôles aléatoires ont récemment été utilisés pour guider l'élaboration d'un nouveau Code de conduite pour les contrôleurs des recettes⁸.

⁸ Voir Irish Revenue, 2002, *Code of Practice for Revenue Auditors*, <http://www.revenue.ie/>.

2 ASPECTS MÉTHODOLOGIQUES

- 37 Ce chapitre aborde différents aspects de la mise en oeuvre des contrôles aléatoires, et plus spécifiquement les différents types de contrôle aléatoire existants (ciblés et exhaustifs), la taille des échantillons, les techniques d'échantillonnage (échantillonnage aléatoire simple ou aléatoire stratifié) ainsi que les questions de formation du personnel et de contrôle de la qualité.

Types de contrôles aléatoires existants

Contrôles exhaustifs et contrôles ciblés

- 38 En général, on distingue deux types de contrôle aléatoire : les contrôles exhaustifs et les contrôles ciblés. Le Tableau 5 montre que la plupart des participants à l'enquête ont déclaré effectuer des contrôles exhaustifs. Le terme 'contrôle exhaustif', tel que le définit le questionnaire, implique un examen ligne par ligne de toutes les rubriques de la déclaration. Ce type d'opération demande aux contrôleurs beaucoup de temps par contribuable. Par conséquent, la plupart des contrôles exhaustifs portent sur un nombre de déclarations relativement restreint (moins de 3 000).
- 39 Pour les contrôles ciblés, en revanche, les inspecteurs se concentrent sur un nombre limité de rubriques de chaque déclaration, notamment lorsque les autorités cherchent à obtenir des informations sur certains thèmes seulement (c'est le cas des études menées dans le cadre de l'EITC aux États-Unis). La décision d'effectuer des contrôles ciblés de portée limitée peut également refléter une volonté de la part de l'administration d'englober une fraction plus importante de la population des contribuables (c'est le cas du programme de contrôle 'Out-Door Control' en Autriche).
- 40 Dans sa réponse, l'IRS des États-Unis a indiqué que son programme national de recherche (National Research Programme, NRP) utilisait une approche mixte combinant contrôles exhaustifs et ciblés pour mesurer l'indiscipline fiscale. La plupart des contribuables inclus dans l'échantillon du NRP (49 251 déclarations) font l'objet de contrôles ciblés qui varient en fonction des caractéristiques de la déclaration telles que le revenu total ou l'existence de revenus commerciaux. Un groupe plus restreint d'environ 2 000 contribuables fait l'objet d'un contrôle exhaustif qui permet de calibrer les résultats des contrôles ciblés.

Tableau 5. Les différents types de contrôle aléatoire

Type de contrôle	Fréquence
Exhaustif	6
Ciblé	2
Mixte	1

Taille des échantillons

- 41 Le Tableau 6 ci-dessous indique la taille des échantillons utilisés par les pays qui ont répondu à l'enquête pour leurs contrôles aléatoires. Dans la plupart des cas, les contrôles aléatoires ne représentent qu'une petite fraction de l'ensemble des contrôles effectués par les autorités fiscales nationales. Le programme autrichien 'Out-Door Control' fait néanmoins exception puisqu'il couvre une fraction relativement importante de l'ensemble des PME assujetties à l'impôt du pays. Cependant, ces contrôles semblent se limiter aux rubriques portant sur les revenus commerciaux et les impôts sur l'emploi. Dans le cadre du programme TCMP, les autorités américaines ont contrôlé de manière aléatoire environ 50 000 déclarations individuelles tous les trois ans, soit à peu près 16 700 déclarations par an.

Tableau 6. Taille des échantillons utilisés pour les contrôles aléatoires

Pays	Taille de l'échantillon
Australie	< 1 000
Autriche	12.5% de la population
Canada	< 2 200
Allemagne (dans les Länder)	Varie selon les Länder
Irlande	< 1 000
Nouvelle-Zélande	250
Suède	< 3 000
RU	< 6 300
ÉU	50 000

- 42 D'après les réponses reçues, la plupart des pays souhaitent obtenir des résultats statistiquement valides pour un point précis dans le temps (par exemple l'Australie et le Canada). Même dans le cas du TCMP aux États-Unis, le nombre de déclarations d'entreprises contrôlées n'a permis d'obtenir une mesure statistiquement valide du degré de conformité que pour une année spécifique – l'objectif n'était d'ailleurs pas de mesurer la variation du degré de conformité entre deux périodes. Le même constat vaut pour la Suède, où le coût est cité comme l'un des principaux déterminants de la taille de l'échantillon. La Suède indique que le niveau de confiance de ses contrôles aléatoires pour toute année donnée varie entre $\pm 2-4$ pour cent. D'après la réponse obtenue du Royaume-Uni, la taille relativement importante de l'échantillon utilisé dans ce pays (de l'ordre de 6 300 contribuables) permet de détecter une variation de 1.7 pour cent du niveau de conformité d'une année à l'autre pour un intervalle de confiance de 95 pour cent. L'Autriche affiche également un intervalle de confiance élevé (95 pour cent) pour son programme de contrôles aléatoires auprès des entreprises assujetties à la TVA. Néanmoins, il est clair qu'une telle précision est davantage l'exception que la règle.

Méthode d'échantillonnage

- 43 Une majorité de pays utilisent une méthode d'échantillonnage stratifiée pour constituer leurs échantillons aléatoires. Le Tableau 7 récapitule les réponses données à la question 10 du questionnaire d'enquête. Six des neuf pays qui ont répondu à cette question utilisent une méthode stratifiée, deux une méthode simple et un pays (le Royaume-Uni) une méthode mixte – sélection aléatoire simple pour le programme de contrôles auprès des personnes et des sociétés (Individual and Company) et sélection stratifiée pour les contrôles aléatoires auprès des employeurs (Employer).

Tableau 7. Méthode d'échantillonnage

Méthode	Fréquence
Simple	2
Stratifiée	6
Mixte	1

- 44 On parle de sélection aléatoire simple lorsque chaque individu d'une population a les mêmes chances d'être sélectionné. Cependant, les échantillons constitués selon cette méthode risquent de contenir un grand nombre de déclarations similaires (par exemple des déclarations de salariés faiblement rémunérés) qui apportent peu d'éclaircissements sur toute la gamme de problèmes d'indiscipline fiscale. Récemment, l'Irlande a décidé d'abandonner l'approche simple au profit d'une approche stratifiée qui garantit l'inclusion dans l'échantillon d'un certain nombre de personnes à haut revenu. En général, les contribuables à faible revenu ont moins de possibilités de dissimuler une partie de leurs revenus que les contribuables à revenu élevé, qui ont souvent des situations fiscales plus complexes offrant des opportunités d'évasion fiscale.
- 45 En théorie, l'approche stratifiée permet de réduire la taille de l'échantillon pour un niveau de précision statistique donné, le taux d'échantillonnage variant entre les différents groupes de contribuables en fonction des caractéristiques observées de la variance.

Formation et contrôle de la qualité

- 46 La plupart des participants à l'enquête n'ont mis en place aucune procédure de formation ou de contrôle de la qualité particulière pour les contrôles aléatoires. Au contraire, presque tous les pays indiquent que les contrôles sont effectués par le personnel de terrain et que les contrôleurs ne reçoivent pas de formation spéciale. Plusieurs pays notent cependant que la sélection des déclarations et l'analyse des données sont effectuées par un département de recherche ou par le siège.
- 47 Seuls les États-Unis ont mis en place une formation spécialisée pour les contrôleurs participant au NRP. Dans le cadre des études du NRP sur les contribuables individuels (y compris les sociétés unipersonnelles), les contrôleurs de l'IRS reçoivent une formation sur l'utilisation des méthodes de contrôle, la classification des déclarations en fonction du type de contrôle à effectuer (ciblé ou exhaustif) et les procédures d'examen. Les formations durent plusieurs jours. Bien que le NRP ait lancé ses premiers contrôles auprès des entreprises, l'IRS a testé ses méthodes de contrôle et de classification dans le cadre de son programme global de contrôle de la qualité.

3 INCONVÉNIENTS DES CONTRÔLES ALÉATOIRES

- 48 Bien que les contrôles aléatoires présentent de nombreux avantages pour les autorités fiscales (voir le Chapitre 5), ils ne sont pas sans poser de problèmes. Ce chapitre examine certaines difficultés potentielles que les autorités doivent prendre en compte avant de décider de mettre en oeuvre un programme de contrôles aléatoires.

Coûts

- 49 Les participants à l'enquête citent trois catégories de coût susceptibles d'entraver l'adoption des programmes de contrôles aléatoires : les coûts d'opportunité, les coûts de formation et de contrôle de la qualité et les coûts des ressources.

Coûts d'opportunité

- 50 Les coûts d'opportunité désignent les recettes additionnelles qui auraient été perçues si, au lieu de contrôler des déclarations sélectionnées de manière aléatoire, les contrôleurs avaient focalisé leur attention sur des déclarations aux caractéristiques révélatrices d'un manque de conformité important. Déterminer s'il y a lieu d'affecter une portion du temps d'examen total à des contrôles aléatoires revient à effectuer un arbitrage entre gains à court terme et gains à long terme. A court terme, il est probable que les contrôles réduisent le 'rendement' total des inspecteurs. Cependant, à la faveur du changement progressif des comportements en matière de discipline fiscale, les règles existantes de sélection des déclarations peuvent générer un nombre croissant de déclarations non modifiées, d'où une diminution du montant des recettes assurées.

Coûts de formation et de contrôle de la qualité

- 51 Dans la mesure où presque tous les pays ne prennent aucune disposition particulière en matière de formation ou de contrôle de la qualité pour leurs programmes de contrôles aléatoires, ce problème n'est peut-être pas très important. Cependant, le questionnaire ne demandait pas si l'absence de mesures de formation était imputable aux coûts anticipés, y compris les coûts d'opportunité. Ces coûts de formation supplémentaires doivent être planifiés et inclus dans le budget de l'agence. A l'heure actuelle, seuls les États-Unis déclarent supporter des coûts de formation au titre du programme NRP. Cependant, ces coûts ne représentent pas une fraction significative du budget total de l'IRS.

Coûts de ressources

- 52 Ces coûts sont ceux du personnel et des services de soutien requis pour mettre en oeuvre un programme de contrôles aléatoires. Parmi les pays qui ont répondu à

l'enquête, seuls le Canada et les États-Unis ont fourni une estimation approximative du coût en équivalents temps plein (ETP) de la mise en oeuvre d'un tel programme. En 1999, le Canada a consacré 68 ETP (un pour cent environ de l'ensemble des vérificateurs de l'ADRC) au contrôle de 1 344 déclarations fiscales (746 déclarations de travailleurs indépendants et 598 déclarations de GST/HST). Sur ces 68 ETP, 65 correspondent à du personnel de terrain et 3 au personnel chargé de la sélection de l'échantillon, de l'analyse statistique et de la gestion du programme. On peut déduire de ces chiffres qu'un ETP effectuée en moyenne une vingtaine de contrôles aléatoires. Aux États-Unis, on estime que le NRP mobilisera 1 500 ETP (environ sept pour cent de l'ensemble des contrôleurs de l'IRS) pour réunir des données sur un échantillon de 49 251 déclarations individuelles (recouvrant des travailleurs indépendants et des petites entreprises). Cela équivaut à peu près à 33 contrôles aléatoires par ETP. Il est à noter que les États-Unis associent contrôles ciblés et contrôles exhaustifs (et incluent des déclarations de particuliers, qui sont généralement moins complexes à vérifier), ce qui pourrait expliquer l'écart de rendement entre les deux pays. Sur la base de ces deux exemples uniquement, les autres pays devraient tabler sur un coût de 0.03 à 0.05 ETP par déclaration contrôlée. Il faut savoir que ces deux chiffres représentent le coût des ressources durant la première année de mise en oeuvre du programme. On peut supposer que la productivité des contrôleurs augmentera à mesure qu'ils acquièrent de l'expérience.

Actualité des résultats

- 53 Un grand nombre de participants déplorent le long laps de temps qui s'écoule entre le moment où les contrôles aléatoires sont effectués et celui où les résultats sont publiés. La situation du Canada ne se distingue pas de celle des autres pays. L'ADRC a commencé à planifier sa première série annuelle de contrôles aléatoires en 1997 et les a réalisés en 1999. Actuellement (en 2002), l'ADRC analyse et consigne les résultats de l'étude de 1999. Ainsi, entre le démarrage de l'étude et son quasi-achèvement, il s'est écoulé six ans. L'expérience des États-Unis est comparable à celle du Canada. L'examen des déclarations fiscales effectué dans le cadre du TCMP de 1988 a été achevé en 1991 et les résultats publiés pour la première fois en 1994.
- 54 Ce long intervalle qui sépare le démarrage et l'achèvement d'une étude amoindrit l'utilité et la pertinence des résultats. Comme la législation fiscale peut subir d'importantes modifications en quelques années, les problèmes d'indiscipline constatés à une époque peuvent avoir disparu quelques années plus tard. Pour autant que l'on puisse atténuer ce problème en réduisant la taille de l'échantillon ou en consacrant davantage de temps et/ou de personnel à l'analyse des résultats, il est possible de réduire la durée totale d'une étude. Cependant, compte tenu de la nécessité d'effectuer les études sur une ou plusieurs années antérieures, le problème de l'actualité des résultats ne disparaîtra jamais complètement, quelle que soit la manière dont sont menées les études.

Perception du public

- 55 L'expérience montre qu'il existe une forte corrélation positive entre l'ampleur d'un programme de contrôles aléatoires et sa visibilité pour le public. Cela peut avoir des conséquences positives et négatives pour l'administration fiscale. D'un côté, d'après les modèles théoriques d'évasion fiscale, l'augmentation de la probabilité de détection est de nature à améliorer le degré de conformité car les contribuables veulent éviter d'être contrôlés et d'avoir à payer des impôts supplémentaires et des amendes. D'un autre côté, les contribuables peuvent se sentir 'agressés' par un programme de contrôles aléatoires de grande envergure. Sensibles à ces critiques,

les représentants politiques peuvent alors réduire le budget d'exécution de l'administration fiscale à la fois pour les contrôles aléatoires et les contrôles opérationnels.

- 56 Le second de ces scénarios est une description fidèle de ce qui s'est passé aux États-Unis dans les années 90. En 1994, l'IRS a proposé de porter le nombre de déclarations couvertes par le programme TCMP de 50 000 à 150 000. L'objectif de cette extension était d'obtenir des données plus détaillées sur le plan géographique et sectoriel. Toutefois, les législateurs ont craint que ce changement d'échelle ne soit perçu comme une intrusion, et ce facteur, entre autres, a conduit l'IRS à abandonner le projet. La dernière étude TCMP menée auprès des contribuables individuels portait sur l'exercice fiscal 1988.
- 57 L'expérience des États-Unis démontre que la perception du public est un élément déterminant de l'accueil et, à terme, du succès d'un programme de contrôles aléatoires. Le nouveau programme NRP de l'IRS, qui s'efforce d'être le moins intrusif possible, semble avoir atteint cet objectif. Le sénateur Charles Grassley, représentant républicain de l'Iowa et membre du Comité des Finances, a vertement critiqué les programmes de contrôles aléatoires de l'IRS par le passé. Aujourd'hui, il concède que les contrôles aléatoires sont nécessaires, s'appuyant sur l'argument suivant : "Les informations tirées de ces examens permettront à l'IRS de cibler ses ressources limitées sur les contribuables qui ont le plus de probabilités d'être en situation de non-conformité."⁹ Le General Accounting Office (GAO), l'organisme d'investigation du Congrès, a également déclaré : "L'IRS a de fortes chances d'atteindre les objectifs qu'elle a assignés au NRP, à savoir fournir des informations actualisées sur le degré de conformité vis-à-vis de l'obligation de déclaration, y compris des informations sur le taux de conformité global, des données permettant d'actualiser les formules de sélection des déclarations et des informations sur les poches spécifiques de non-conformité. Parallèlement, l'IRS a intégré dans le NRP plusieurs éléments qui devraient répondre à un objectif important qu'il s'est fixé, qui est de minimiser le caractère intrusif du programme et le fardeau supporté par les contribuables dont les déclarations ont été sélectionnées."¹⁰

Acceptation par l'administration

- 58 Outre la perception du public, il est essentiel que le programme de contrôles aléatoires soit accepté par l'administration fiscale même. D'après la réponse envoyée par la Suède, les inspecteurs de ce pays préfèrent effectuer des contrôles 'normaux', perçus comme plus productifs du point de vue des recettes qu'ils génèrent. La plupart des autres pays rapportent des préoccupations similaires, à savoir que les contrôles aléatoires laissent aux inspecteurs moins de temps pour effectuer leur travail 'régulier'.
- 59 Le meilleur moyen de faire accepter les contrôles aléatoires au sein de l'administration fiscale est peut-être d'insister sur les avantages à long terme de la collecte d'informations sur différents groupes de contribuables, laquelle devrait permettre de réduire au minimum le nombre de dossiers 'non modifiés'.

⁹ *Wall Street Journal*, 20 juin 2002.

¹⁰ U.S. General Accounting Office, *New Compliance Research Effort is on Track, But Important Work Remains*, GAO Report 02-769, juin 2002, <http://www.gao.gov/new.items/d02769.pdf>.

Fiabilité des mesures de la conformité

- 60 Enfin, plusieurs pays doutent de l'utilité des mesures de la conformité basées sur les contrôles aléatoires au motif que les inspecteurs ne peuvent pas détecter tous les revenus non déclarés. Si la Suède a interrompu le programme TCMP en 1995, c'est parce que l'aptitude de ses contrôleurs à détecter l'évasion fiscale était trop variable.¹¹ Tenant compte de l'impossibilité, pour ses inspecteurs, de détecter la totalité des revenus, l'administration américaine a élaboré une série de multiplicateurs qui sont appliqués aux différentes sources de revenu non couvertes par des informations tierces.¹² Aux États-Unis, les contrôleurs ne détectent en moyenne qu'un dollar pour 3 dollars non déclarés.
- 61 La petite taille des échantillons utilisés pour la plupart des programmes de contrôles aléatoires (généralement moins de 3 000 dossiers) limite également la possibilité de les utiliser pour suivre l'évolution du phénomène d'évasion fiscale au fil du temps. Même les pays qui ont effectué des enquêtes de relativement grande ampleur (comme les États-Unis) font remarquer que les mesures quantitatives tirées des données collectées n'ont pas pour but d'assurer le suivi dans le temps du phénomène d'évasion. Le Royaume-Uni indique que son programme de contrôles aléatoires est suffisamment sensible pour faire apparaître les variations annuelles de la proportion de déclarations non conformes, mais pas pour suivre des indicateurs tels que le déficit de contrôle ou le déficit fiscal (encore plus large).

¹¹ En 2001, la Suède a effectué des contrôles aléatoires restreints ciblés sur des thèmes spécifiques auprès des entreprises.

¹² Voir Internal Revenue Service, *Federal Tax Compliance Research: Individual Income Tax Gap Estimates for 1985, 1988, and 1992*, IRS Publication 1415 (Rev. 4-96), Washington, D.C., 1996.

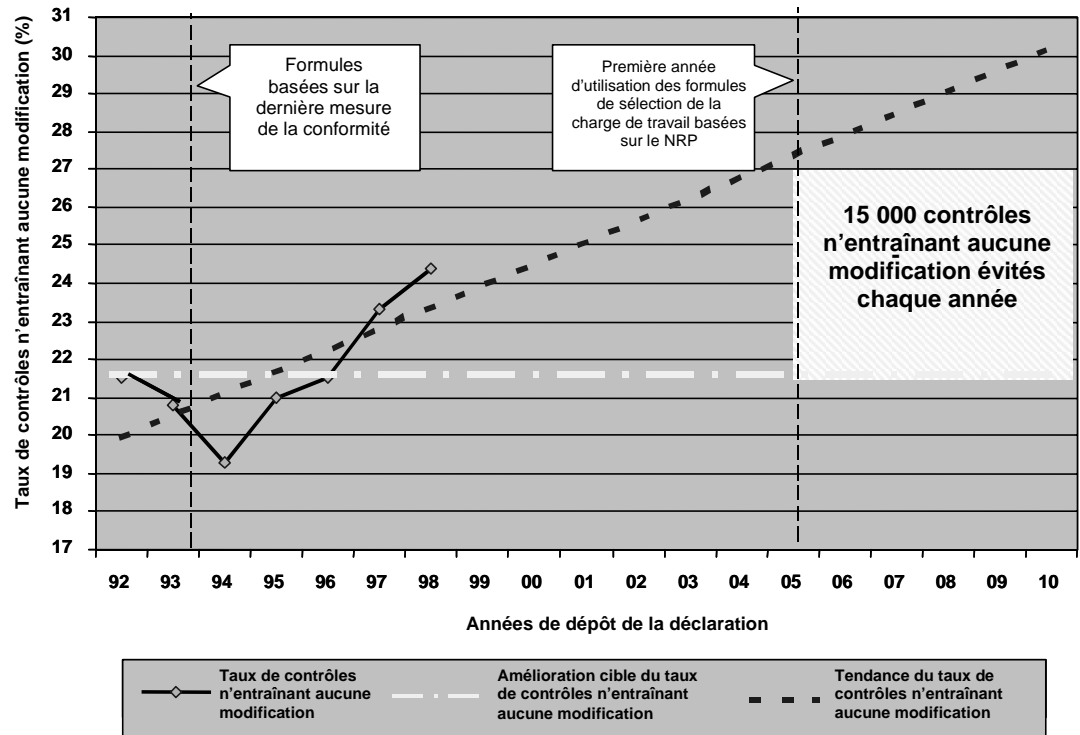
4 AVANTAGES DES CONTRÔLES ALÉATOIRES

- 62 Malgré leurs défauts, les programmes de contrôles aléatoires présentent plusieurs avantages pour les autorités fiscales. Ce chapitre décrit leurs nombreux atouts et montrent de quelle manière elles peuvent appuyer un programme exhaustif d'amélioration de la conformité.

Amélioration de l'identification des risques

- 63 Comme on l'a indiqué précédemment, de nombreux pays de l'OCDE utilisent les contrôles aléatoires pour valider et actualiser les systèmes de sélection des déclarations. Se disent dans ce cas : l'Autriche, l'Australie, le Canada, l'Irlande, la Suède, le Royaume-Uni et les États-Unis. En vérifiant continuellement leur capacité à identifier les contribuables à risque élevé, les autorités fiscales de ces pays font en sorte que leurs contrôles opérationnels ciblent les contribuables effectivement les moins disciplinés.
- 64 Aux États-Unis, les conséquences de la non-actualisation du système de sélection des déclarations commencent à se faire fortement ressentir. Comme le montre la Figure 1, le pourcentage de contrôles opérationnels n'aboutissant à aucune modification augmente depuis quelques années. Cette tendance tient notamment au fait que le système de sélection des déclarations DIF s'appuie sur les données du TCMP de 1988. Bien que l'administration s'efforce d'ajuster les formules du système DIF en fonction de l'inflation et d'autres changements structurels de l'économie, ces ajustements ne peuvent prendre en compte 15 années de changements au niveau de la législation fiscale et des caractéristiques et comportements des contribuables. En actualisant le système DIF sur la base des résultats du NRP, l'IRS escompte faire baisser le nombre de contrôles n'aboutissant à aucune modification de 15 000 unités par an à partir de 2005. Cela permettra de réduire le nombre des contrôles longs et coûteux (pour l'administration comme pour le contribuable) effectués auprès des contribuables en situation de conformité et de réorienter les maigres ressources administratives sur les contribuables les moins disciplinés.

Figure 1. Objectif du NRP : réduire le nombre de contrôles opérationnels n'aboutissant à aucune modification



Amélioration de l'affectation des ressources

- 65 En plus de leur faculté d'améliorer la productivité des contrôleurs (en termes de rendement par dossier contrôlé), les contrôles aléatoires peuvent aider les administrations à cerner de nouveaux types de structures organisationnelles et de mesures d'exécution, à même d'apporter des réponses plus adaptées à des problèmes de conformité particuliers. Par exemple, le nouveau système de déclaration de transactions en espèces mis en oeuvre en Australie à la suite du programme PBA montre comment une meilleure compréhension des causes de l'évasion fiscale peut conduire à l'adoption de mesures d'exécution différents des recours traditionnels. Aux États-Unis, l'IRS a développé le modèle Post of Duty (POD), qui s'appuie sur une mesure de la discipline fiscale (entre autres paramètres) pour déterminer l'emplacement des futurs centres d'information et de service aux contribuables. Autre application de recherche de l'IRS, le Strategic Compliance Planning Model (SCPM) est un modèle complexe de recherche sur les opérations qui a pour objectif d'aider les gestionnaires de l'IRS à allouer leur budget de mise en oeuvre entre divisions opérationnelles, activités, fonctions d'exécution (agent de recouvrement, percepteur, etc.) et sites. Le SCPM se concentre sur les résultats des entreprises – les programmes de l'IRS et les domaines d'intervention qui sont sources d'effets connus et mesurables sur les recettes, et dans lesquels l'IRS sait sur quoi se concentrer. Pour utiliser le SCPM, l'IRS doit être en mesure de catégoriser sa charge de travail de manière à pouvoir hiérarchiser les recettes émanant de différentes sources. Pour classifier sa charge de travail sur la base des recettes attendues, le SCPM utilisera les données issues des contrôles aléatoires du NRP, qui remplaceront les données basées sur l'ancien TCMP et les résultats des contrôles opérationnels.

Obtention de résultats statistiquement valides

- 66 Un autre avantage important des contrôles aléatoires réside dans la production de données scientifiquement valides qui peuvent aider à préserver l'intégrité des systèmes de sélection des déclarations, à évaluer l'impact des programmes d'amélioration du degré de conformité et à appuyer les demandes de ressources supplémentaires exprimées par les administrations fiscales. Ces avantages ont à leur tour plusieurs retombées positives. Premièrement, l'obtention de données scientifiquement avérées devrait renforcer la confiance du public dans le processus de sélection des déclarations. Au bout du compte, s'ils ont l'impression d'être traités équitablement, les contribuables devraient devenir plus disciplinés. Deuxièmement, les mesures de la conformité basées sur les données issues des contrôles aléatoires peuvent être utilisées pour mesurer l'efficacité des programmes d'amélioration de la conformité. Même s'il faut garder à l'esprit les limites des échantillons aléatoires de petite taille, les mesures quantitatives livrées par les procédures de contrôles aléatoires donnent aux administrateurs des informations qui leur permettent de prendre des décisions en meilleure connaissance de cause. Troisièmement, lorsque les résultats des programmes de contrôles aléatoires servent à développer et actualiser les systèmes de sélection des déclarations, l'administration devrait disposer d'arguments plus solides pour justifier le montant des recettes recommandé à l'issue d'un contrôle opérationnel en cas de plainte d'un contribuable. Pour illustrer cet avantage, on peut citer une étude récente menée aux États-Unis sur les pourboires dans la restauration. A partir d'un échantillon de pourboires basés sur des transactions par carte de crédit, l'IRS a élaboré une méthodologie qui lui permet de déterminer si les restaurants ont payé suffisamment d'impôts sur les salaires compte tenu de leurs recettes brutes déclarées (chiffre d'affaires). L'IRS a réussi à défendre sa méthodologie lors de plusieurs actions en justice.

Information sur les activités commerciales des nouveaux segments du marché

- 67 Il peut être utile, de temps à autres, d'effectuer des contrôles aléatoires auprès des secteurs émergents de l'économie pour savoir comment ces entreprises fonctionnent. Les résultats obtenus peuvent être mis à profit pour élaborer des manuels sur les techniques de contrôle à l'attention des nouveaux agents de recouvrement et contrôleurs fiscaux. Par exemple, le volume croissant de transactions commerciales effectuées sur Internet pourrait inciter les autorités fiscales à lancer un programme de contrôles aléatoires auprès des sites de vente par Internet pour identifier les sources de revenus et les types de dépenses de ces entreprises et déterminer si elles se conforment à leurs obligations fiscales.
- 68 Le programme de contrôles du PBA en Australie est un exemple de ce type d'utilisation. Le programme PBA a été conçu pour fournir à l'Australian Taxation Office des informations sur le comportement fiscal de 146 secteurs couvrant environ 50 pour cent des petites et moyennes entreprises assujetties à l'impôt. Plus de 3 800 contrôles de ciblage ont été effectués entre 1988 et 1994 dans le cadre de ce programme. Pour chaque secteur, l'échantillon comportait une trentaine de déclarations. Ce chiffre a été choisi davantage pour donner des indications générales sur les problèmes d'indiscipline fiscale et leurs causes que pour fournir une indication fiable du niveau de non-conformité. En fait, l'objectif central du programme PBA était de renseigner l'administration sur le mode de fonctionnement de ces secteurs et sur le meilleur moyen de lutter contre les problèmes spécifiques identifiés.

Effets indirects (ou "d'entraînement") sur le comportement des contribuables

- 69 De l'avis de nombreux experts, les contribuables ont tendance à surestimer l'augmentation de la probabilité de détection correspondant à un léger changement du taux de contrôles. Néanmoins, il est extrêmement difficile de quantifier ces effets "indirects" ou "d'entraînement" des activités d'exécution. Plusieurs études ont tenté de mesurer les effets indirects des contrôles mais leurs résultats sont mitigés. Tauchen, Witte et Beron (1989) ont effectué une étude transversale basée sur les données TCMP de 1979 et conclu que l'impact des contrôles était faible dans le meilleur des cas. S'appuyant sur des données de panel portant sur la période 1977-1986 et collectées à l'échelle des états, Dubin, Graetz et Wilde (1990) sont parvenus à la conclusion que les contrôles exerçaient un effet dissuasif significatif. Erard (1992) a examiné l'influence des contrôles fiscaux sur le comportement des contribuables une année plus tard, en se servant de données de l'IRS sur des contribuables qui avaient subi un contrôle opérationnel une année et avaient – purement par hasard – été soumis à un contrôle au titre du TCMP deux années plus tard. Il n'a recueilli aucune donnée démontrant avec certitude une amélioration du comportement des contribuables contrôlés. Enfin, Plumley (1996) a essayé de quantifier l'impact d'un ensemble d'activités d'exécution et de service aux contribuables de l'IRS, y compris des contrôles fiscaux, des enquêtes au pénal, des recoupements de sources d'informations et l'aide à la rédaction des déclarations fiscales. A l'instar de Dubin, Graetz et Wilde (1990), Plumley a utilisé des données de panel recueillies à l'échelle des états pour la période 1982-1991. Comme eux, il a noté un effet dissuasif indirect important exercé par les contrôles.

5 ÉTUDES DE CAS

- 70 Ce chapitre passe en revue les programmes de contrôles aléatoires du Canada, de l'Irlande, du Royaume-Uni et des États-Unis. L'objectif de ces études de cas est d'apporter au lecteur des précisions supplémentaires sur la manière dont ces programmes sont mis en oeuvre dans les différents pays et sur l'expérience recueillie par ces derniers.

Le programme de vérification au hasard de l'Agence des douanes et du revenu du Canada¹³

Introduction

- 71 L'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) effectue des vérifications aléatoires auprès des petites et moyennes entreprises par le biais de son programme de vérifications aléatoires. Ce programme a vocation à recueillir des informations sur la conformité des petites et moyennes entreprises avec la législation sur les taxes administrées par l'ADRC. Les principales taxes administrées par l'ADRC sont la taxe sur les produits et services (TPS)/taxe de vente harmonisée (TVH), une taxe sur la valeur ajoutée administrée pour le compte de l'État fédéral et de certaines provinces. Les entreprises retenues pour le programme de vérifications aléatoires sont sélectionnées par le biais de méthodes d'échantillonnage statistiques. L'ADRC recueille et analyse des informations détaillées sur l'indiscipline fiscale (par exemple, les détails des évaluations d'impôt, les raisons de l'indiscipline fiscale). Le budget du programme de vérifications aléatoires a été limité à un maximum de 80 équivalents temps plein (ETP) ou personnes-années. L'utilisation effective s'est montée à environ 70 ETP annuels. Chaque année, l'ADRC effectue entre 1 500 et 2 000 vérifications aléatoires.

Utilisations des vérifications aléatoires

Mesure de la conformité

- 72 Les informations obtenues par le biais de ces vérifications peuvent servir à estimer les taux de conformité au sein des populations sondées et livrer des enseignements utiles sur le phénomène d'indiscipline. Elles nous permettront également de comparer les taux de conformité de différents segments de la population et de suivre leur évolution dans le temps.

¹³ Rebaptisée depuis Agence du revenu du Canada suite au transfert, en décembre 2003, de la responsabilité de l'administration des douanes vers une autre agence.

Sélection

- 73 Amélioration des systèmes d'évaluation des risques – les informations recueillies par le biais du programme de vérifications aléatoires servent à valider et affiner les systèmes automatiques d'évaluation des risques.
- 74 Établissement de profils – en effectuant ses vérifications aléatoires à l'échelle des secteurs, l'ADRC recueille des informations sur des groupes de population spécifiques qui lui permettent d'affiner ses stratégies et programmes de vérification.

Justification des ressources

- 75 Les résultats du programme de vérifications aléatoires donnent des informations sur les taux de conformité et leurs tendances qui peuvent étayer les demandes de ressources supplémentaires de l'ADRC ou lui indiquer comment réaffecter les ressources existantes pour optimiser sa capacité d'améliorer le niveau de conformité.

Changements d'orientation des politiques

- 76 L'analyse des résultats obtenus au terme de la première année du programme est presque terminée. Lorsque ces données et celles des années suivantes auront été complètement analysées, certaines politiques de l'ADRC pourront être reconsidérées.

Comportement des contribuables

- 77 Certaines informations détaillées obtenues grâce au programme de vérifications aléatoires donneront à l'ADRC des indications utiles sur le comportement des contribuables. Par exemple, les vérificateurs doivent attribuer un code à chaque cas de redressement fiscal pour identifier le motif de l'infraction (intentionnelle de la part du contribuable, intentionnelle de la part du préparateur de la déclaration, de nature technique, dû à l'ignorance, etc.).

Aspects méthodologiques

Types de vérification aléatoire

- 78 Toutes les vérifications aléatoires sont exhaustives. Cependant, comme pour toute procédure de contrôle, le vérificateur doit se servir de son bon sens et de son intuition professionnelle pour déterminer l'ampleur des tâches à effectuer dans chaque domaine. Il est demandé aux vérificateurs de ne pas s'en tenir à l'examen des comptes et des pièces justificatives. Lorsque les comptes semblent suspects et/ou que le train de vie apparent du contribuable est sans rapport avec le niveau de recettes indiqué, les inspecteurs utilisent des méthodes indirectes ou mènent leurs enquêtes.

Méthode d'échantillonnage

- 79 Pour constituer son échantillon, l'ADRC utilise le savoir-faire de ses ressources statistiques internes. Sur la base des exigences définies par les gestionnaires du programme de vérifications aléatoires, le statisticien constitue son échantillon à partir de la base de clients de l'ADRC en appliquant une méthode d'échantillonnage stratifiée. La population est stratifiée par secteur d'activité et par gamme de

revenus. Les dossiers à vérifier sont sélectionnés dans chaque strate. Chaque dossier représente une moyenne pondérée de la population sous-jacente.

- 80 Le plan de sondage annuel de l'ADRC couvre normalement un ou deux groupes de population. Les niveaux de précision et de confiance souhaités pour la population totale déterminent la taille de l'échantillon pour chaque groupe de population. L'agence s'efforce également d'atteindre un niveau de précision raisonnable pour les sous-catégories de population, même si ses tentatives dans ce sens sont limitées par le coût des vérifications et le manque de ressources.
- 81 Les quatre séries de vérifications aléatoires effectuées par l'ADRC ont porté sur des échantillons de taille et de couverture sectorielle différentes. Le Tableau 8 ci-dessous donne un court descriptif des populations sélectionnées pour chaque année du programme.

Tableau 8. Description de la population échantillonnée pour les vérifications aléatoires par année de programme

Année du programme	Description de la population concernée
1999 (première année du programme de vérifications aléatoires)	L'échantillon comprenait : <ul style="list-style-type: none"> • 746 déclarations de revenus de travailleurs indépendants du secteur des services aux entreprises, et • 598 déclarations de TPS/TVH sélectionnées dans le secteur des services aux entreprises.
2000	L'échantillon comprenait : <ul style="list-style-type: none"> • 503 déclarations d'impôt sur les sociétés sélectionnées dans le secteur des services aux entreprises, et • 838 déclarations de TPS/TVH sélectionnées dans l'ensemble des 18 secteurs d'activité.
2001	L'échantillon comprenait : <ul style="list-style-type: none"> • 2 200 déclarations de revenus de travailleurs indépendants de tous les secteurs d'activité.
2002 (pas encore terminé)	L'échantillon comprenait : <ul style="list-style-type: none"> • 1 095 déclarations d'impôt sur les sociétés sélectionnées dans tous les secteurs d'activité.

Contrôle de la qualité

- 82 Les vérifications aléatoires ne sont soumises à aucun contrôle de qualité particulier. Toutes sont effectuées dans le cadre de la charge de travail normale fixée pour les programmes de vérification de la conformité. Elles doivent donc satisfaire les mêmes normes que l'ensemble des vérifications effectuées au titre des autres programmes. Toutes les vérifications sont soumises aux Examens de l'assurance de la qualité, menés sur une sélection de vérifications pour évaluer la qualité de ces activités à l'aune de normes établies. Dans l'avenir proche, les vérifications aléatoires devraient être soumises à un examen spécial relevant du Programme d'assurance qualité interne de l'ADRC.
- 83 Pour ces vérifications, néanmoins, les vérificateurs doivent remplir des formulaires supplémentaires donnant des informations sur les redressements spécifiques effectués. Des formulaires distincts ont été élaborés pour chaque type d'impôt – TPS/TVH, impôt sur le revenu des personnes et impôt sur les sociétés. La première

page donne l'identité et le profil de l'entreprise. Les pages suivantes contiennent des informations sur les redressements effectués par type de redressement (par exemple, types de revenu ou de dépense ajustés). Chaque redressement est codifié en fonction de la nature de l'infraction relevée, par exemple faute intentionnelle, erreur d'écriture ou ignorance. Pour donner une image complète de la situation en matière de discipline fiscale, tous les redressements sont consignés, même lorsque les montants sont faibles et qu'aucun redressement n'est appliqué.

- 84 Les agences locales vérifient que les formulaires sont correctement remplis puis les envoient au siège de l'ADRC. Les agents en charge des vérifications aléatoires effectuent alors un examen approfondi pour s'assurer que les données sont complètes et exactes et procèdent à des rapprochements entre les formulaires et les rapports de vérification. Lorsqu'un dossier est incomplet, les examinateurs cherchent à en déterminer la raison pour que le plus grand nombre possible d'entreprises sélectionnées soient contrôlées.

Valeur/avantages

- 85 Les vérifications aléatoires aident l'ADRC à affiner ses systèmes automatiques d'évaluation des risques. A l'issue des premiers résultats du programme (1999), l'agence a analysé un échantillon de vérifications caractérisées soit par un impôt ou une taxe à risque élevé et une évaluation faible soit par un impôt ou une taxe à risque faible et une évaluation élevée et a élaboré 11 recommandations pour le développement ou l'amélioration de différents aspects des vérifications (les critères de risque) dans nos systèmes automatiques d'évaluation des risques. Comme le programme de vérifications aléatoires de cette année portait sur un secteur particulier, les ajustements identifiés pour affiner le processus de vérification concernaient les entreprises de ce secteur.
- 86 En ciblant les vérifications aléatoires sur un secteur particulier, l'ADRC pourra réunir un volume de données suffisant pour cerner le profil de secteurs spécifiques et affiner ses méthodologies d'évaluation des risques de manière à tenir compte des différences sectorielles. Ce faisant, elle sera en mesure d'identifier plus précisément les risques associés à certains dossiers spécifiques en comparaison des risques présentés par des entreprises similaires du même secteur.
- 87 En comprenant pourquoi les vérifications amènent à des redressements, l'ADRC pourra élaborer des stratégies appropriées pour améliorer le niveau de conformité, par exemple en modifiant les formulaires, les instructions et les informations aux contribuables, en intensifiant les activités de vérification et d'exécution, etc.
- 88 A l'heure actuelle, l'ADRC analyse et consigne les résultats de la première année du programme de vérifications aléatoires. Le processus d'analyse a posé un certain nombre de problèmes (voir ci-dessous). C'est pourquoi l'agence n'a encore publié aucune estimation du niveau d'indiscipline fiscale.

Points négatifs/défis

- 89 Compte tenu du petit nombre de vérifications aléatoires effectuées chaque année, la perception du public n'a pas été un problème pour l'ADRC.
- 90 L'ADRC a éprouvé quelques difficultés à formuler une définition adéquate de la conformité technique car elle ne considère pas tous les redressements effectués comme résultant d'une situation de non-conformité. Pour mesurer le degré de non-conformité d'un client, elle se réfère donc à des valeurs seuils individuelles.

- 91 L'ADRC administre plusieurs impôts et taxes (par exemple, l'impôt sur le revenu et les taxes sur les produits). Ainsi, les impôts dus par les clients sont calculés de manières très diverses. Il est donc difficile d'effectuer des comparaisons pertinentes entre les degrés de non-conformité technique de ces différentes populations.
- 92 L'ADRC a également eu du mal à faire adhérer son personnel de terrain au programme de vérifications aléatoires. Comme ce programme sélectionne les entreprises à contrôler à l'aide d'une méthodologie d'échantillonnage aléatoire, le montant des impôts évalués et des recettes recouvrées à l'issue de ces vérifications peut être inférieur à celui que permettent d'atteindre les vérifications ciblées de nos programmes réguliers. Par conséquent, il est nécessaire de 'vendre' le programme au personnel de terrain en insistant sur le fait que son avantage réside dans les informations détaillées qu'il génère et non sur les recettes qu'il permet de récupérer immédiatement. De plus, il est difficile d'expliquer l'intérêt du programme dans la mesure où il faut beaucoup de temps pour analyser et publier les résultats de ces vérifications.
- 93 Comme les données consignées sur les formulaires posaient quelques problèmes, il a fallu effectuer un travail de suivi et apporter des corrections. D'un point de vue administratif, il n'a pas été facile de rassembler les données et de les transmettre au siège avec toutes l'efficacité et l'exactitude voulues. L'ADRC continue de chercher de nouveaux moyens de rendre cet aspect du programme plus efficient et d'améliorer l'intégrité des données.
- 94 Comme cela a déjà été indiqué dans la rubrique 'Méthode d'échantillonnage' (paragraphe 79-81 ci-dessus), les entreprises sont sélectionnées selon une méthode d'échantillonnage stratifiée. Cependant, compte tenu des inexactitudes et des limites des systèmes d'information de l'ADRC (certaines entreprises ne sont pas classées dans le bon secteur par exemple), certaines entreprises ne font en réalité pas partie de la strate dans laquelle elles ont été sélectionnées. Ces erreurs ont rendu plus complexes l'interprétation des résultats et la détermination des estimations sur la population, des niveaux de confiance, etc.

Le programme de contrôles aléatoires de l'Irlande

- 95 En Irlande, le programme de contrôles aléatoires est en place depuis 1993. L'expérience montre que ces contrôles présentent plusieurs avantages pour l'administration, tels que :
- la possibilité d'identifier les impôts à risque qui ne sont pas détectés par les autres programmes de contrôle ;
 - la possibilité de vérifier l'efficacité des procédures de sélection des autres programmes en comparant leurs résultats avec ceux du programme aléatoire ;
 - la sensibilisation des contribuables et des agents au fait que n'importe quel contribuable peut être contrôlé, quels que soit son chiffre d'affaires, son secteur d'activité, sa profession, le montant des impôts payés, etc. Cette prise de conscience prédispose la population à la discipline fiscale. Il semble, d'après de nombreuses données, que le programme de contrôles ait un effet globalement positif sur le comportement des contribuables n'ayant pas été contrôlés.

- 96 En Irlande, les activités de contrôle sont axées sur des groupes de secteurs et de professions spécifiques. Ces groupes sont les suivants :
- construction et promotion immobilière;
 - agriculture et agro-industrie ;
 - professions libérales ;
 - services financiers ;
 - entreprises manufacturières et principales entreprises de commerce de détail ;
 - transport et industries légères ;
 - hôtels, débits de boisson et services ;
 - commerces de gros et de détail ;
 - personnes percevant des revenus de placements et de loyers.
- 97 L'expérience montre que la connaissance des entreprises obtenue par la spécialisation est essentielle pour maximiser les capacités de détection de l'évasion fiscale. Dans le cadre de leur travail, les inspecteurs accumulent des informations sur les pratiques commerciales et sur les risques d'indiscipline fiscale associés qui confèrent une valeur supplémentaire au processus de contrôle.
- 98 Le programme de vérifications aléatoires court depuis neuf ans. Néanmoins, son rendement potentiel a été faible jusqu'à présent. Cela tient au fait qu'une proportion élevée de contribuables travaillant à leur compte est représentée par des personnes exerçant une activité de petite envergure ou à temps partiel, telles que les agriculteurs, les entreprises unipersonnelles non agricoles et les pensionnés qui perçoivent des loyers et/ou des revenus de placements. A cause de cette caractéristique et du petit nombre de vérifications aléatoires effectuées, il est difficile d'extrapoler les résultats à la population entière des contribuables. Cela ne fait d'ailleurs pas partie des objectifs assignés au programme lorsqu'il a été lancé. De même, comme relativement peu de contrôles aléatoires ont été effectués par le passé, il n'a jamais été question d'utiliser les résultats pour calculer le déficit fiscal ou le déficit de contrôle.
- 99 Pour résoudre les problèmes évoqués ci-dessus, il a été décidé de modifier le programme de vérifications aléatoires en 2001,
- en portant le taux de contrôles aléatoires de 2 % de l'ensemble des contrôles en 2001 à 6 % en 2002 ;
 - en sélectionnant une fraction des dossiers dans des catégories de revenu particulières.
- 100 En portant le taux de contrôles aléatoires à 6 %, il sera possible de stratifier les dossiers sélectionnés par grandes catégories de taille et de type de dossier. Les résultats du programme serviront à mesurer l'efficacité des systèmes de sélection ciblés et aideront à la mesure de l'activité économique souterraine.
- 101 Dans l'ensemble, le programme de contrôles aléatoires est perçu comme un complément des autres programmes qui peut renforcer les informations issues de ces derniers.
- 102 L'Irlande s'efforce en permanence d'améliorer ses procédures d'évaluation des risques de manière à réduire le nombre de contrôles à rendement nul. L'un des avantages du programme de contrôles aléatoires est qu'il permet d'étalonner les

résultats obtenus par rapport à ceux du programme de sélection ciblé. Cela a deux conséquences :

- le programme garantit aux procédures de sélection une certaine efficacité ; et
- il facilite l'identification des problèmes émergents dans certains secteurs/professions qui n'ont pas encore été soumis à un grand nombre de contrôles et qui ne seraient peut-être pas sélectionnés selon des critères de sélection normaux.

- 103 Le programme de contrôles aléatoires peut donc donner des résultats intéressants et a d'ailleurs conduit les autorités à examiner certains aspects que les techniques ciblées n'auraient pas permis de détecter. Ce faisant, il contribue à améliorer les techniques de sélection des dossiers.
- 104 Le programme de contrôles a par ailleurs permis de mieux cerner le profil de certains secteurs et professions. Grâce à ces profils, les inspecteurs comprennent comment ces entreprises fonctionnent et savent à quelles rubriques particulières ils doivent s'intéresser lorsqu'ils contrôlent les revenus. Ces profils sont régulièrement actualisés et sont considérés comme un outil de formation très utile. A partir des informations issues des contrôles aléatoires, l'administration peut actualiser ses profils ou établir de nouveaux profils pour ces entreprises.
- 105 Chaque année, un certain nombre de dossiers ayant été vérifiés 4 ou 5 ans auparavant et ayant donné lieu à un redressement sont vérifiés de nouveau. L'expérience montre qu'au sein d'une certaine catégorie de contribuables, les personnes qui ont été contrôlées une fois acquièrent la conviction (erronée) qu'elles ne pourront pas être contrôlées avant longtemps, voire qu'elles ne le seront plus jamais. Cette perception peut bien entendu avoir des effets négatifs sur le comportement des contribuables. Le programme de revérifications a pour but d'éviter ces effets en s'assurant que les contribuables fautifs se conforment bien à leurs obligations fiscales. Le programme de contrôles aléatoires renforce l'efficacité du programme de revérifications. Pour nous, il est nécessaire et utile de pouvoir resélectionner dans le cadre des programmes de revérifications et de contrôles aléatoires un contribuable ayant déjà été contrôlé une fois et déclaré fautif pour déterminer quels types de contribuables sont les plus sujets à l'indiscipline fiscale.
- 106 L'un des avantages de l'ensemble des programmes de contrôle est de donner des informations de retour sur les changements législatifs ou de politique qui peuvent s'avérer nécessaires pour améliorer l'efficacité de nos contrôles en général. L'une des conclusions livrées par les programmes ciblés et aléatoires (qui illustre clairement la fonction complémentaire de ces derniers) est qu'il était nécessaire de réviser le Code de pratique pour les procédures de contrôle. C'est ainsi qu'a été adopté cette année un nouveau Code de pratique qui présente des changements substantiels au niveau du fonctionnement des mécanismes de divulgation volontaire et de modération des amendes.
- 107 Le programme de vérifications aléatoires a fourni des informations utiles sur un autre aspect encore, à savoir l'efficacité des programmes de vérifications vis-à-vis des cas de récidive. D'après les résultats de l'ensemble des programmes de vérifications, continuer à contrôler les contrevenants récidivistes n'est pas la stratégie la plus efficace. Il y aurait lieu d'adopter une autre approche. Le nouveau Code de Pratique décrit la marche à suivre pour traiter ces cas, par exemple transmettre le dossier à la Division des poursuites.
- 108 Le programme de vérifications aléatoires est pris très au sérieux. Néanmoins, les autorités reconnaissent que la population fiscale comprend une grande proportion de dossiers de petite taille, et donc que la probabilité de sélectionner ce type de

déclaration est plus élevée. Il s'agit là, selon elles, du principal défaut du programme. Toutefois, avec le changement des critères de sélection en 2001, ce problème devrait disparaître.

Le programme de contrôles aléatoires du Royaume-Uni pour les contribuables évaluant eux-mêmes leur impôt sur le revenu

- 109 Neuf millions d'individus au Royaume-Uni reçoivent une déclaration de revenus. Ils incluent des travailleurs indépendants et d'autres personnes dont la situation fiscale est complexe. Le régime d'auto-évaluation de l'impôt sur le revenu (Income Tax Self Assessment, ITSA) est entré en application en avril 1997. L'introduction de l'ITSA a été l'occasion d'effectuer des contrôles aléatoires pour la première fois auprès de particuliers. Le programme a été conçu pour répondre à quatre objectifs :
- assurer un minimum de discipline au sein de la population concernée par l'ITSA ;
 - fournir des mesures de l'indiscipline fiscale ;
 - faciliter les recherches visant à améliorer la compréhension des populations clientes et des risques existants – et donc améliorer l'évaluation des risques ;
 - tester les hypothèses existantes sur le niveau de conformité au sein de différents groupes de population.
- 110 Pour atteindre ces objectifs, l'administration sélectionne quelque 6 800 contribuables chaque année pour les soumettre à un contrôle aléatoire.

Mesure de la conformité

- 111 Le programme d'enquêtes aléatoires mené au titre du régime ITSA produit des mesures de la probabilité pour un contribuable d'être en situation de non-conformité. Compte tenu de la taille de l'échantillon – 6 800 dossiers – l'estimation de la probabilité de non-conformité est précise (+/- 1% d'exactitude). Par ailleurs, cet échantillon est suffisamment important pour produire des estimations de la conformité pour les principales catégories de contribuables soumis à l'ITSA. Le Tableau 9 reproduit nos estimations des niveaux de conformité pour les déclarations de 1997/8.

Tableau 9. Estimations du rendement par type de contribuable soumis au régime ITSA

Type de contribuable	Proportion de contrôles terminés par niveau de rendement (%)				
	£0	£1 - 250	£251 –500	£501 - 1000	£1001+
Entrepreneur individuel	51	14	10	8	17
Employé	80	11	4	3	3
Retraité	88	7	2	1	2
Directeur	82	9	3	3	3
Autres	77	8	7	4	5
Associé	53	7	10	8	22
Total	68	11	6	5	10

- 112 A partir de l'échantillon, on obtient une estimation monétaire globale du niveau d'indiscipline fiscale. Néanmoins, l'IRD a constaté que les estimations monétaires de l'indiscipline étaient très sensibles à la valeur des redressements les plus importants. Cela signifie que l'estimation n'est pas très précise. Mais cela peut aussi signifier que l'estimation projetée de l'impôt à risque peut fluctuer considérablement au cours du programme à mesure qu'un nombre croissant d'enquêtes aboutissent – inévitablement, les dossiers présentant les infractions les plus graves prennent davantage de temps aux enquêteurs. S'agissant des déclarations de 1997/98, l'IRD a estimé le montant de l'impôt à risque à 2.5 milliards de GBP (+/-9 %). Ce montant est supérieur aux estimations antérieures du programme, qui ressortaient à 1.8 milliard de GBP (+/-10 %), et confirme qu'il faut interpréter les données sur l'impôt à risque avec la plus grande prudence. Les mesures du pourcentage de contribuables en situation de non-conformité sont beaucoup plus stables et fiables.
- 113 Il est important de comprendre ce que les programmes d'enquêtes aléatoires mesurent. Il ne s'agit pas du déficit fiscal dans la mesure où (i) ces enquêtes ne couvrent que les contribuables déclarés et (ii) où les enquêtes ne permettent pas de déceler tous les cas d'indiscipline. Soucieux de cette nuance, l'IRD utilise le terme "déficit de contrôle" pour décrire les cas d'indiscipline mis à jour par les enquêtes aléatoires.
- 114 Des pressions croissantes s'exercent sur l'IRD pour qu'il génère des mesures des performances basées sur les produits. Du point de vue de la conformité, cela signifie que dans le cadre des Accords de service public (Public Service Agreements) négociés avec le Trésor, l'IRD ne peut plus utiliser simplement les mesures de performances basées sur les résultats des enquêtes ciblées. Il doit désormais mesurer le produit de ses travaux sur la conformité. Le programme de contrôles aléatoires donne une mesure statistiquement défendable du produit de nos travaux sur la conformité.

Les contrôles aléatoires menés au titre de l'ITSA en tant que moyen d'améliorer l'évaluation des risques

- 115 Les données issues du programme de contrôles aléatoires facilitent la sélection des dossiers à plusieurs titres :
- amélioration des systèmes d'évaluation des risques ;
 - identification des problèmes ;
 - fourniture de repères à l'aune desquels on peut évaluer la qualité de la sélection des dossiers pour les contrôles ciblés.

116 L'IRD utilise les résultats du programme de contrôles aléatoires lié au régime ITSA pour améliorer l'identification des risques et répercuter les informations obtenues sur les systèmes et programmes d'évaluation des risques. Pour ce faire, il procède de différentes manières, telles que :

- **L'analyse des niveaux de conformité par sous-groupes de population** : Les sous-groupes peuvent être générés à l'aide d'une analyse descendante (le secteur du bâtiment, par exemple) ou de techniques statistiques telles que l'analyse par grappes. L'IRD compare alors les niveaux de risque obtenus pour chaque groupe à l'issue des contrôles aléatoires d'une part et les résultats des systèmes d'évaluation des risques et les niveaux de couverture des enquêtes ciblées d'autre part. Dans le cas des travailleurs indépendants, cette approche a entraîné la modification du système de règles d'évaluation des risques appliqué à l'ensemble des déclarations et permis d'identifier des problèmes qui auraient probablement échappé au système d'évaluation des risques normal – par exemple les déclarations qui ont été adaptées pour échapper aux ratios des tests standard.
- **L'identification de règles générées statistiquement qui prédisent l'identité des contribuables à risque élevé** : L'IRD se sert de la technique statistique de l'induction de règles pour élaborer des règles d'identification des contribuables à risque élevé au sein de l'échantillon aléatoire de travailleurs indépendants. Ces règles ont été employées par l'administration centrale pour sélectionner certains contribuables en vue de les soumettre à une enquête. Les règles générées, faciles à interpréter, peuvent être utilisées par les inspecteurs pour interroger la population de contribuables. Ce mode de génération de règles peut donc être perçu comme un moyen de diffuser les bonnes pratiques concernant l'utilisation de l'outil d'interrogation.

117 L'analyse des contrôles aléatoires a mis en évidence des problèmes d'indiscipline spécifiques. Par exemple, les analystes de l'IRD qui ont examiné les résultats des contrôles aléatoires ont noté un schéma récurrent dans les déclarations des travailleurs indépendants qui inscrivent l'ensemble de leurs dépenses professionnelles dans la rubrique "autres" dépenses du compte de profits et pertes. Les contrôles aléatoires ont en effet montré que cette catégorie de travailleurs indépendants était celle qui affichait le taux de déclarations corrigées le plus élevé. Des recherches qualitatives sont en cours pour mieux cerner la constitution et le comportement de ce groupe particulier.

Les contrôles aléatoires en tant que sources de renseignements sur le comportement des contribuables

118 Les données issues des contrôles aléatoires fournissent une base solide à partir de laquelle il est possible d'élaborer ou confirmer diverses théories sur le comportement des contribuables. Au niveau le plus élémentaire, ces données ont été utilisées pour tester des hypothèses sur les niveaux de conformité de différents groupes. L'échantillon aléatoire est également employé pour étudier les relations entre la discipline fiscale et l'attitude vis-à-vis de l'administration fiscale et de l'impôt. Au vu des données analysées, on peut distinguer plusieurs types de contribuables qui entretiennent des relations diverses avec l'administration fiscale. Ces travaux ont servi de base à des recherches qualitatives effectuées par un cabinet d'études externe. Même si ces travaux ne permettent pas à l'IRD d'attribuer les attitudes individuelles aux résultats de l'enquête, ils lui donnent des pistes pour comprendre les liens entre les attitudes et le niveau de conformité qui prévalent au sein de grandes catégories.

Autres utilisations des données issues des contrôles aléatoires

- 119 L'IRD a lancé son programme de contrôles aléatoires liés à l'ITSA pour atteindre les trois objectifs mentionnés ci-avant. A mesure que les programmes des années antérieures livrent leurs données, l'agence se rend compte que les contrôles aléatoires apportent des éléments probants qui l'aident à répondre à un large éventail de questions. Elle a ainsi pu évaluer l'impact des changements de politique envisagés et les effets des politiques précédemment mises en œuvre. Par exemple, les données issues des contrôles aléatoires ont été utilisées pour évaluer le risque d'indiscipline résultant de la modification des obligations déclaratives sur les formulaires ITSA et d'une proposition de travailler sous contrat avec la population affiliée à l'ITSA.

Aspects méthodologiques

- 120 L'échantillon ITSA est un échantillon aléatoire simple généré par ordinateur. Les contrôles eux-mêmes sont des contrôles opérationnels normaux "complets". Un contrôle complet n'est pas une vérification ligne par ligne mais doit couvrir tous les risques qu'est susceptible de comporter une déclaration, à l'exception des risques négligeables ou fortement improbables. Spécifiquement, un contrôle complet inclut l'examen :
- des revenus commerciaux ;
 - des dépenses professionnelles ;
 - des revenus liés à l'emploi – salaires, avantages en nature, etc. ;
 - des déductions personnelles ;
 - des autres revenus non commerciaux – dividendes, gains en capital, etc.
- 121 Les contribuables ne doivent pas pouvoir faire la distinction entre un contrôle aléatoire et un contrôle opérationnel. De fait, ils ne sont pas informés du caractère aléatoire du contrôle auquel ils sont soumis.
- 122 Étant donné que les contrôles aléatoires sont des contrôles opérationnels normaux, l'IRD n'a prévu aucune mesure de formation ou de sélection du personnel particulière. Les données sont recueillies à l'aide du système utilisé pour consigner les redressements auxquels aboutissent les contrôles opérationnels. Le fait d'incorporer le programme de contrôles aléatoires dans le programme opérationnel primaire permet de réduire les coûts. Le poste de coût principal est le coût d'opportunité : en effet, les inspecteurs sont moins productifs (en termes de rendement) qu'ils le seraient s'ils sélectionnaient les dossiers eux-mêmes. Pour gérer ce risque, l'IRD a décidé qu'aucun de ses programmes d'enquêtes aléatoires n'excéderait 10 % du programme opérationnel.
- 123 Le principal inconvénient du programme est qu'il s'écoule beaucoup de temps entre la sélection initiale des dossiers et l'analyse finale des résultats. Par exemple, certains dossiers sélectionnés en avril 1997 dans le cadre du programme de contrôles aléatoires liés à l'ITSA de 1996/7 étaient toujours en cours de traitement à l'automne 2002. Cela signifie que les contrôles aléatoires ne sont pas un instrument idéal pour mesurer les performances. Pour corriger ce défaut, l'IRD a développé des méthodes permettant de prévoir les résultats finals des programmes achevés. A mesure que l'agence accumulera des données sur les programmes achevés, ces techniques gagneront en fiabilité.

Les programmes de contrôles aléatoires aux États-Unis

- 124 L'IRS effectue des contrôles aléatoires depuis les années 60. Cependant, l'angle d'approche de ces programmes a changé au fil du temps, le plus souvent en réponse aux préoccupations des contribuables (et des représentants élus), inquiets du caractère intrusif de ces contrôles aléatoires. D'un point de vue historique, l'IRS identifie trois périodes distinctes correspondant à différents types de programmes de contrôles aléatoires. Chacun de ces programmes est décrit dans les sections qui suivent.

Programme de mesure de la discipline fiscale (Taxpayer Compliance Measurement Programme, TCMP) : 1963-1988

- 125 L'objectif premier du TCMP était de fournir à l'IRS les données nécessaires pour élaborer la formule discriminante (DIF), c'est-à-dire la procédure mathématique qu'utilise l'organisme pour sélectionner les déclarations présentant de bonnes potentialités pour ses programmes d'examen réguliers administratifs et sur le terrain. Un deuxième objectif du TCMP, qui ne présentait pas moins d'intérêt pour le Congrès et le grand public, était de fournir des estimations du déficit fiscal – c'est-à-dire de la différence entre les impôts que les personnes paient volontairement et le montant qu'elles devraient payer.
- 126 Le TCMP a consisté en une série d'enquêtes individuelles sur l'impôt sur le revenu qui ont commencé en 1963 et ont été effectuées tous les trois ans jusqu'en 1988. Ces enquêtes consistaient à vérifier ligne par ligne des échantillons représentatifs de déclarations individuelles d'impôt sur le revenu. D'autres enquêtes du TCMP ont examiné d'autres types de contribuables, tels que les petites entreprises et les personnes ne déposant pas de déclaration (voir le Tableau 10). Un échantillon type du TCMP comprenait 50 000 déclarations pour les personnes et 20 000 déclarations pour les petites entreprises. Les déclarations étaient sélectionnées selon des techniques aléatoires stratifiées. Cependant, la taille des échantillons était trop faible pour que l'on puisse élaborer des mesures de la conformité par secteurs.
- 127 Au niveau des contribuables individuels, les enquêtes du TCMP ont été explicitement conçues pour que tout l'univers des déclarations déposées puisse être soumis à un examen détaillé et complet. Tous les contribuables pouvaient être sélectionnés. Aucun ne pouvait s'estimer à l'abri d'un contrôle au simple motif de s'être vu attribuer une note faible par la DIF. L'un des axiomes de base du programme était qu'il fallait à tout prix préserver l'intégrité de l'échantillon. Ainsi, les inspecteurs de terrain n'étaient pas libres de choisir quelles déclarations inclure dans le TCMP. L'exclusion administrative d'une déclaration individuelle initialement sélectionnée pour le TCMP exigeait une décision explicite du National Office. L'exclusion pouvait être motivée par les raisons suivantes : le contribuable ne pouvait pas être localisé, faisait déjà l'objet d'une enquête pour fraude présumée, était gravement malade ou était à l'étranger. Dans les faits, les exclusions n'ont pas été assez nombreuses ou importantes pour biaiser les échantillons ou les estimations de la conformité vis-à-vis de l'impôt sur les revenus de source légale basées sur ces échantillons.

Tableau 10. Dernières enquêtes achevées du TCMP

Type d'enquête TCMP	Année fiscale
Petites entreprises	1987
Déclarations foncières	1971
Organisations exonérées	1988
Déclarations fiduciaires	1975
Régimes d'avantages sociaux aux employés	1982
Sociétés de personnes	1982
Entreprises du sous-chapitre S	1984
Personnes (y compris les sociétés unipersonnelles)	1988

- 128 Le TCMP a fourni un profil longitudinal – cohérent sur le plan interne et s'appuyant sur un vaste échantillon – des caractéristiques de la grande majorité des contribuables américains en matière de conformité. Il n'est pas exagéré de dire que les administrateurs fiscaux les plus expérimentés ne pourraient pas fournir d'informations historiques aussi fiables sur les caractéristiques fondamentales du comportement des contribuables américains en matière de discipline fiscale, assorties d'une ventilation détaillée par ligne-rubrique des cas d'indiscipline observés. Le TCMP a réussi à détecter les cas de non-conformité dus à une sous-estimation des revenus (ajustements, déductions, crédits ou dépenses professionnelles), mais aussi, dans de nombreux cas, à déceler les revenus non déclarés.
- 129 Malgré ces avantages, les contrôles aléatoires menés dans le cadre du TCMP présentent plusieurs limites. Premièrement, ils excluent par définition les personnes ne déposant pas de déclaration. A partir des années 70, l'IRS s'est efforcé d'estimer les revenus omis par cette catégorie de personnes.¹⁴ L'effort le plus exhaustif, dans ce domaine, est peut-être celui mené dans le contexte de l'étude TCMP de 1988, qui comportait une enquête auprès d'un échantillon aléatoire stratifié de 23 286 non-déclarants potentiels. Cet échantillon représentait une population de 88 millions de personnes dont l'administration n'avait pas reçu de déclaration individuelle d'impôt sur le revenu pour 1988.¹⁵ Un deuxième inconvénient du TCMP résidait dans le manque d'informations sur les secteurs informels et illégaux de l'économie. Dans le cadre de travaux de recherche distincts, l'IRS a pu estimer la taille de ces secteurs.¹⁶ Enfin, les contrôles aléatoires du TCMP ont été perçus par le public comme coûteux et extrêmement inquisiteurs – plus encore que les contrôles opérationnels, qui se focalisent sur des questions spécifiques tandis que les contrôles aléatoires exigent des contribuables qu'ils vérifient les informations fournies à chaque ligne. Cette perception négative de la part du public (et des représentants élus) a conduit à l'interruption du TCMP dans les années 90.

¹⁴ Voir Internal Revenue Service, *Income Tax Compliance Research: Supporting Appendices*, IRS Publication 1415 (Rev. 7-88), Washington, D.C., 1988.

¹⁵ On trouvera des détails sur l'étude de 1988 auprès des non-déclarants dans Internal Revenue Service, *Federal Tax Compliance Research: Individual Income Tax Gap Estimates for 1985, 1988, and 1992*, IRS Publication 1415 (Rev. 4-96), Washington, D.C., 1996.

¹⁶ Voir Internal Revenue Service, *Income Tax Compliance Research: Estimates for 1973-1981*, Washington, D.C., juillet 1983 et Internal Revenue Service, *Income Tax Compliance Research: Supporting Appendices*, IRS Publication 1415 (Rev. 7-88), Washington, D.C., 1988.

Études ciblées : 1988-2002

- 130 L'Earned Income Tax Credit (EITC) est un crédit d'impôt remboursable dont peuvent bénéficier certains travailleurs à faible revenu. Dans les années 90, le nombre croissant de personnes se réclamant admissibles à l'EITC a amené de nombreux législateurs à se demander si ce système ne donnait pas lieu à des abus. Par exemple, le nombre de personnes revendiquant le droit à l'EITC est passé de 6.5 millions en 1985 à 19.3 millions en 1995, soit près de 200 pour cent d'augmentation, alors que la population totale des contribuables n'a augmenté que de 16 pour cent (de 101.7 millions à 118.2 millions de déclarations). A la lumière de cette progression, les membres du Congrès ont autorisé l'IRS à déterminer l'ampleur des erreurs de déclaration potentielles de la part de cette catégorie de contribuables.
- 131 Jusqu'à présent, trois études ont été effectuées au titre de la conformité avec les dispositions de l'EITC pour les années fiscales 1994, 1997 et 1999. La Division des enquêtes criminelles de l'IRS s'est chargée de l'enquête de 1994.¹⁷ Elle a vérifié l'exactitude des informations contenues dans un échantillon aléatoire de déclarations déposées par des personnes se réclamant admissibles à l'EITC. Ces déclarations ont été sélectionnées auprès des dix Centres de service de l'IRS. Les résultats de l'étude ont fait apparaître un taux de déclarants se réclamant abusivement admissibles au régime de l'EITC d'environ 26 pour cent à l'échelle du pays.¹⁸
- 132 Les études portant sur les années budgétaires 1997 et 1999¹⁹ ont été menées par la Division des recherches de l'IRS et ont porté sur des échantillons aléatoires stratifiés de déclarations d'impôt sur le revenu pour ces deux années. Les inspecteurs de district de l'IRS ont examiné chaque déclaration de l'échantillon pour déterminer le bien-fondé de la demande de crédit EITC et vérifier d'autres rubriques des déclarations. Pour ce faire, ils ont employé des procédures types : en plus des rapports et des documents standard préparés pour chaque contrôle, ils ont rempli des fiches de contrôle indiquant les motifs des changements apportés au statut EITC et d'autres informations utiles pour l'analyse. Ces examens poursuivaient à la fois des objectifs opérationnels et des objectifs liés à la recherche. A leur issue, les contribuables dont le montant d'impôt était sous-estimé ont subi un redressement et ceux qui avaient trop payé ont été remboursés.
- 133 Le Tableau 11 indique la taille des échantillons et les taux d'abus estimés à partir des données pondérées des enquêtes. Les limites inférieure et supérieure du taux d'abus pour 1997 et 1999 correspondent à des hypothèses différentes concernant le comportement fiscal de personnes revendiquant le régime EITC qui ont été sélectionnées pour l'enquête mais qui ne se sont pas présentées au contrôle. La limite supérieure correspond à l'hypothèse selon laquelle toutes ces personnes revendiquaient abusivement le droit à l'EITC, et la limite inférieure à l'hypothèse selon laquelle elles présentent des caractéristiques semblables à celles du postulant moyen. Bien que le taux d'abus estimé entre les années 1994 et 1999 s'échelonne entre 24 et 32 pour cent, cette différence n'est pas statistiquement significative pour un niveau de confiance de 95 pour cent.

¹⁷ Voir Internal Revenue Service, *Study of EITC Filers for Tax Year 1994*, April 1997, non publié.

¹⁸ Le taux d'abus correspond au montant réclamé en trop au titre de l'EITC (déterminé après examen) divisé par le montant réclamé total (y compris le montant réclamé en trop).

¹⁹ Department of the Treasury, Internal Revenue Services, *Compliance Estimates for Earned Income Tax Credit Claimed on 1997 Returns*, 2001 ; Department of the Treasury, Internal Revenue Service, *Compliance Estimates for Earned Income Tax Credit Claimed on 1999 Returns*, 28 février 2002.

Tableau 11. Les contrôles aléatoires effectués au titre du régime EITC

Caractéristique	EF 1997	EF 1999
Taille de l'échantillon (nombre de dossiers)	2 221	3 332
Taux d'abus* (%)	23.8 - 25.6	27.0 - 31.9

*(Montant réclamé en trop/montant réclamé total) X 100. L'écart entre EF97 et EF99 n'est pas statistiquement significatif pour un niveau de confiance de 95 %.

- 134 Au moment de la rédaction de ce document, l'IRS n'avait pas l'intention d'effectuer une nouvelle étude sur la conformité liée à l'EITC. L'administration met désormais l'accent sur la mesure de la conformité à l'échelle de la population de contribuables tout entière.

Programme national de recherche (National Research Programme) : 2002-

- 135 En 2002, l'IRS a lancé le Programme national de recherche (National Research Programme, NRP), qui marque un effort renouvelé pour recueillir des données aléatoires sur un échantillon représentatif de la population entière des contribuables. Le NRP partage les mêmes objectifs stratégiques que le programme TCMP de l'IRS (à savoir, réduire le nombre de contrôles opérationnels n'aboutissant à aucune modification et fournir une mesure globale de la discipline fiscale). Le NRP ambitionne toutefois d'atteindre ces objectifs de manière moins intrusive que le TCMP. L'approche de la mesure de la conformité adoptée par le NRP est guidée, en particulier, par les principes suivants :

- minimiser la gêne occasionnée aux contribuables lors de la collecte des données ;
- considérer les Divisions opérationnelles des entreprises (Business Operating Divisions) à la fois comme des partenaires de la conception et la mise en œuvre du programme et comme des clients des données produites ; et
- solliciter les idées et le soutien des parties prenantes externes dans la conception du programme.

- 136 Alors que les études du TCMP impliquaient un examen intensif de chaque contribuable, le NRP a élaboré une méthode de contrôle qui consistera à déterminer, dans un premier temps, si une déclaration a été produite correctement et, si tel n'est pas le cas, à identifier les rubriques à examiner. Par le passé, les contrôleurs de l'IRS obtenaient quelques informations relatives à la méthode de contrôle dans le cadre de leurs examens. La méthode conçue par le NRP a pour but de réunir ces éléments supplémentaires de manière plus efficiente et assez vite pour qu'ils puissent servir au classement des déclarations. Les déclarations sont réparties en trois groupes :

- les déclarations jugées conformes ;
- les déclarations qui présentent des signes de non-conformité et dont le contrôle ne nécessite que des contacts minimes avec le contribuable ; et
- les déclarations qui présentent des signes de non-conformité et dont le contrôle nécessite un contact physique avec le contribuable.

- 137 Le personnel chargé du classement identifie les problèmes de non-conformité des deux dernières catégories. En revanche, pour les contribuables du premier groupe, l'IRS ne poursuit pas plus loin ses enquêtes (elle s'arrête à la collecte des données).²⁰ Cet exercice de classement des déclarations est une caractéristique propre au NRP, que l'on ne rencontre dans aucune autre initiative de mesure de la conformité connue.
- 138 La taille de l'échantillon est un paramètre majeur du processus de collecte des données sur la conformité car elle influe directement sur le nombre de contribuables contrôlés. Certains statisticiens estiment que l'IRS pourrait utiliser de petits échantillons pour mesurer la conformité vis-à-vis de l'obligation de déclaration. Cependant, il est peu probable que de très petits échantillons permettent à l'IRS d'identifier les poches de non-conformité et qu'ils fournissent suffisamment d'informations pour appuyer l'élaboration de mesures correctives. Par exemple, il ne suffit pas de savoir que, dans l'ensemble, les individus déclarent 83.1 pour cent des impôts qu'ils doivent. En revanche, si l'IRS sait où se concentre l'indiscipline fiscale et comment elle évolue au fil du temps (si tant est qu'elle évolue), des mesures correctives peuvent alors s'envisager. En se servant essentiellement des données de l'étude TCMP de 1988, le NRP et l'Office of Research ont élaboré et examiné plusieurs types d'échantillon avant d'arrêter leur choix définitif.
- 139 Bien qu'elle soit théoriquement valide, l'approche du NRP constitue une nouvelle méthode de mesure de la conformité vis-à-vis de l'obligation de déclaration, et plusieurs parties prenantes internes (et externes) ont exprimé des doutes quant à la fiabilité des données issues de l'étude. Le Treasury Office of Tax Analysis et l'Office of Research de l'IRS se sont demandés si l'étude ne risquait pas de souffrir d'un biais systématique en raison de l'adoption de procédures de classement de déclarations conçues pour réduire le fardeau imposé aux contribuables. Plus précisément, d'aucuns craignaient que les taux de conformité obtenus par le NRP ne soient artificiellement sous-estimés ou surestimés car le NRP acceptait comme exactes un plus grand nombre d'informations que le TCMP.
- 140 L'IRS a donc cherché un moyen de comparer les résultats du NRP avec ce qu'il aurait détecté en procédant à des contrôles exhaustifs ligne par ligne. Pour décrire cet exercice, les responsables du NRP ont parlé de "calibrage" des résultats de l'étude. L'échantillon de calibrage renseignera l'IRS sur l'exactitude de la méthodologie de contrôle et de classement et sur le biais qui pourrait résulter de l'allègement de la charge de travail pour les contribuables (dans le NRP). Sur cette base, l'organisme pourra corriger le biais éventuel des mesures du NRP et aura une idée plus précise des possibilités d'amélioration des futures études du NRP. L'échantillon de calibrage comprend 1 683 déclarations.
- 141 Enfin, comme la méthode de classement des déclarations utilisée par le NRP est nouvelle pour le personnel de l'IRS, il a fallu mettre en place un nouveau programme de formation à l'attention des personnes qui travailleront sur cet aspect de l'étude. Le NRP a également élaboré un programme de formation pour les cadres qui superviseront l'étude. L'objectif général de ces formations est de faire en sorte que le classement et l'examen des déclarations figurant dans l'échantillon du NRP répondent à des normes de qualité élevées.
- 142 Les premiers examens du NRP ont commencé pendant l'année calendaire 2002 et se poursuivront en 2003. Cependant, les données qu'ils produiront ne seront pas incorporées aux formules de sélection de la charge de travail avant 2005.

²⁰ Sauf pour un sous-échantillon de contribuables qui sera intégré à l'échantillon de calibrage.

6 CONCLUSIONS

- 143 Ce rapport a décrit la manière dont les contrôles aléatoires sont utilisés par plusieurs pays de l'OCDE dans le contexte de programmes exhaustifs sur la discipline fiscale. Un questionnaire d'enquête a été envoyé aux autorités fiscales de 28 pays de l'OCDE pour recueillir des informations sur les programmes de contrôles aléatoires existants. Cinquante pour cent des destinataires ont répondu. Si les réponses révèlent que les pays utilisent les contrôles aléatoires pour une multitude de raisons, la plupart d'entre eux s'accordent à reconnaître qu'un programme de contrôles aléatoires bien conçu peut fournir des informations utiles et aider les administrateurs fiscaux à s'acquitter de leur mission première, qui est la collecte de l'impôt.
- 144 Il apparaît que les contrôles aléatoires sont un outil relativement nouveau pour la plupart des pays de l'OCDE – la plupart n'ont commencé à effectuer ce type d'enquête qu'au cours de la dernière décennie. En général, les contrôles aléatoires sont exhaustifs (ils ne portent pas sur un thème spécifique), couvrent un échantillon relativement restreint (moins de 3 000 dossiers), et sont menés annuellement dans le cadre d'un programme de contrôle régulier. La plupart des pays confient les contrôles au personnel opérationnel existant et se servent des mesures de contrôle de la qualité normales pour s'assurer de la cohérence et de l'exactitude des données.
- 145 Selon les répondants, les contrôles aléatoires présentent plusieurs inconvénients : les coûts de formation et de personnel, le manque d'actualité des résultats des études, la perception négative du public, l'acceptation au sein de l'administration fiscale, la fiabilité des mesures de la conformité et les coûts d'opportunité (les maigres ressources disponibles étant en partie affectées au contrôle de déclarations à faible rendement). Néanmoins, ces contrôles aléatoires doivent être considérés comme un investissement dans l'efficacité à long terme des systèmes d'exécution.
- 146 Ces inconvénients sont contrebalancés par les avantages suivants : amélioration de l'identification des risques, amélioration de l'affectation des ressources, production de résultats statistiquement valides, informations sur les nouveaux segments du marché et évaluation des effets "indirects" des actions d'exécution sur le comportement des contribuables.
- 147 Enfin, les quatre études de cas consacrées aux programmes de contrôles aléatoires du Canada, de l'Irlande, du Royaume-Uni et des États-Unis ont pour but d'éclairer le lecteur sur l'expérience et les pratiques exemplaires de chaque pays.

BIBLIOGRAPHIE COMMENTÉE DES ÉTUDES SUR LES CONTRÔLES ALÉATOIRES

Andreoni, James, Brian Erard et Jonathan Feinstein.

"Tax Compliance," *Journal of Economic Literature* 36 (juin 1998): 818-860.

Cet article récapitule les principales avancées théoriques et empiriques des recherches effectuées sur la discipline fiscale durant les trois dernières décennies et propose des pistes pour les recherches futures. Les auteurs examinent, entre autres questions, le rôle de la probabilité de contrôle en tant que facteur influençant le comportement des contribuables.

Christian, Charles W.

"Voluntary Compliance With The Individual Income Tax: Results From the 1988 TCMP Study," *The IRS Research Bulletin*, IRS Publication 1500 (Rev.9-94), (1993/1994): 35-42.

Présente des estimations de la mesure dans laquelle les contribuables se conforment à l'obligation de déclaration, basées sur des données issues des contrôles aléatoires effectués dans le contexte du TCMP de 1988. Analyse également la variation de la fréquence et de l'ampleur de l'indiscipline fiscale en fonction des caractéristiques des déclarations et décrit les principales raisons invoquées par les contrôleurs des impôts pour recommander une évaluation.

Clotfelter, Charles T.

"Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns," *The Review of Economics and Statistics* 65 No. 3 (août 1983): 363-373.

Cette étude analyse les liens entre les taux marginaux d'imposition et l'évasion fiscale à l'aide de données issues de contrôles aléatoires effectués dans le cadre du TCMP de 1969. Ce document a été le premier à appliquer des outils d'analyse économétriques aux données du TCMP. L'auteur note une corrélation positive entre les taux marginaux d'imposition et le montant des revenus non-déclarés.

Cox, Dennis.

"Raising Revenue in the Underground Economy," *National Tax Journal* 37 No. 3 (1984):283-288.

Sur la base de données tirées du TCMP de 1979, cette étude examine la relation entre les taux marginaux d'imposition et les taux de déclaration volontaires. Contrairement à Clotfelter (1983), elle ne trouve pas d'indication claire de l'existence d'un lien entre l'évasion fiscale et un taux marginal d'imposition élevé.

Dubin, Jeffrey A., Graetz, Michael J. and Wilde, Louis L.

"The Effect of Audit Rates on the Federal Individual Income Tax, 1977-1986", *National Tax Journal* 43 No. 4 (1990): 395-409.

Cette étude analyse empiriquement les effets des taux de contrôles et d'autres facteurs sur le respect de l'obligation de déclaration et l'auto-déclaration des revenus. Bien qu'elle utilise des données de panel et non les données issues des contrôles aléatoires elles-mêmes, cette étude note une relation positive et significative entre les taux de contrôles et la sous-déclaration des revenus.

Erard, Brian.

"The Influence of Tax Audits on Reporting Behavior." In *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, dir. pub. : Joel Slemrod. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1992.

Cette étude examine l'effet des contrôles fiscaux sur le comportement des contribuables l'année suivante. S'appuyant sur des données tirées de contrôles opérationnels et du TCMP, l'auteur conclut que les contrôles n'ont pas d'effet significatif sur l'attitude des contribuables vis-à-vis de l'obligation de déclaration les années suivantes.

Erard, Brian, et Jonathan S. Feinstein.

"The Role of Moral Sentiments and Audit Perceptions in Tax Compliance," *Public Finance/Finance Publiques* 49 (Supplement 1994): 70-89.

Les auteurs développent une extension du modèle traditionnel d'utilité attendue appliqué à l'évasion fiscale qui tient compte du sentiment de culpabilité et de honte éprouvé par les contribuables pour expliquer les comportements en matière de déclaration. Ils testent leur modèle étendu avec des données issues des contrôles aléatoires du TCMP et concluent que la culpabilité et la honte sont des facteurs explicatifs importants des erreurs de jugement des contribuables quant à la probabilité d'être contrôlé.

Erard, Brian, et Chih-Chin Ho.

"Searching for Ghosts: Who Are the Nonfilers and How Much Tax Do They Owe?" *Journal of Public Economics* 81 (2001): 25-50.

Ce document estime le nombre et le profil de revenu des 'fantômes,' c'est-à-dire des individus qui ne se conforment pas à leurs obligations de déclaration de revenus. Les auteurs se sont servis de données tirées de la TCMP Phase IX Nonfiler Survey de l'IRS pour l'année fiscale 1988. Cette enquête contient des informations sur un échantillon aléatoire stratifié d'environ 23 000 dossiers sélectionnés parmi une population de 83 millions individus desquels l'administration n'avait pas reçu de déclaration individuelle d'impôt sur le revenu pour l'année 1988.

Feinstein, Jonathan S.

"An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and Its Detection," *Rand Journal of Economics* 22 No. 1 (1991): 14-35.

Cet article présente une analyse économétrique de l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et de sa détection sur la base de données individuelles tirées des Taxpayer Compliance Measurement Programmes de 1982 et 1985 de l'Internal Revenue Service. L'analyse empirique explore les effets du revenu, du taux marginal d'imposition et de différentes caractéristiques socioéconomiques sur l'évasion fiscale et évalue la variabilité des taux de détection parmi les inspecteurs de l'IRS.

Fratanduono, Richard J.

"Trends in Voluntary Compliance of Taxpayers Filing Individual Tax Returns," *Trend Analysis and Related Statistics*, IRS Document 6011 (Rev. 3-86), (1986): 15-26.

Ce document examine les tendances en matière de déclaration volontaire de la part des contribuables individuels des **États-Unis**. L'analyse des données agrégées du TCMP pour les années 1965, 1969, 1973, 1976, 1979 et 1982 révèle une légère augmentation du niveau de conformité global, bien que la non-déclaration des revenus des petites entreprises agricoles et non agricoles continue de former une poche d'indiscipline importante.

Internal Revenue Service.

Income Tax Compliance Research: Estimates for 1973-1981, Washington, D.C., 1983.

Ce rapport contient les estimations de l'IRS sur la discipline fiscale en matière d'impôt sur le revenu aux **États-Unis** pour la période 1973-1981. Il fournit des estimations provisoires sur l'évasion fiscale due à des activités illégales.

Internal Revenue Service.

Federal Tax Compliance Research: Gross Tax Gap Estimates and Projections for 1973-1992, IRS Publication 7285 (3-88), Washington, D.C., 1988.

Ce rapport donne les estimations du déficit fiscal brut pour l'impôt sur le revenu et des taux de conformité volontaire pour 1987 et des projections jusqu'en 1992, telles que calculées par l'IRS, ainsi que des estimations révisées sur le TCMP (années antérieures).

Internal Revenue Service.

Federal Tax Compliance Research: Individual Income Tax Gap Estimates for 1985, 1988, and 1992, IRS Publication 1415 (Rev. 4-96), Washington, D.C., 1996.

Ce rapport contient les estimations révisées de l'IRS pour le déficit fiscal en matière d'impôt sur le revenu et les taux de conformité volontaire en 1985, des estimations pour 1988 et des projections jusqu'en 1992. L'Annexe A de ce rapport décrit l'enquête du TCMP sur les non-déclarants pour l'année fiscale 1988.

Internal Revenue Service.

Compliance Estimates for Earned Income Tax Credit Claimed on 1997 Returns, septembre 2000.

Ce rapport de l'IRS examine les abus liés à l'EITC pour l'année fiscale 1997.

Internal Revenue Service.

Compliance Estimates for Earned Income Tax Credit Claimed on 1999 Returns, February 28, 2002.

Il s'agit de la suite de l'Étude sur la conformité menée dans le cadre du régime de l'EITC en 1997, celle-ci portant sur l'année fiscale 1999.

Plumley, Alan H.

The Determinants of Individual Income Tax Compliance: Estimating The Impacts of Tax Policy, Enforcement, and IRS Responsiveness, Internal Revenue Service, Publication 1916 (Rev. 11-96), Washington, D.C., 1996.

Ce document présente une analyse économétrique de l'impact de différents déterminants potentiels du respect volontaire des obligations de déclaration et de dépôt d'une déclaration individuelle d'impôt sur le revenu. Bien que le document n'analyse pas les données tirées des contrôles aléatoires elles-mêmes, elle examine la relation entre le taux de contrôles et le respect de l'obligation de déclaration.

Rice, Eric M.

"The Corporate Tax Gap: Evidence on Tax Compliance by Small Corporations." In *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, dir. pub. : Joel Slemrod. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1992.

Cette étude est la première analyse de l'indiscipline fiscale des entreprises vis-à-vis de l'impôt sur le revenu qui ait utilisé les données du TCMP de 1980 sur les petites et moyennes entreprises. Les données portent sur un échantillon aléatoire stratifié de 30 000 entreprises dont l'actif est inférieur à 10 millions de dollars.

Tauchen, Helen V., Witte, Ann Dryden Witte et Beron, Kurt J.

"Tax Compliance: An Investigation Using Individual TCMP Data", NBER Working Paper No. 3078.

Après avoir analysé les données du TCMP de 1979 auprès des contribuables individuels, les auteurs ont constaté que les contrôles comme les dispositions du code des impôts affectaient la conformité. Néanmoins, ces effets sont significatifs uniquement pour les groupes à revenu faible et à revenu élevé.

ANNEXE A. QUESTIONNAIRE SUR L'UTILISATION DES CONTRÔLES ALÉATOIRES ENVOYÉ AUX ADMINISTRATIONS FISCALES DES PAYS DE L'OCDE

[L'OCDE s'intéresse essentiellement aux contrôles aléatoires auprès des petites et moyennes entreprises assujetties à l'impôt. Néanmoins, si votre organisation n'a aucune expérience des contrôles aléatoires auprès des entreprises, les données sur les contrôles aléatoires menés auprès des contribuables individuels, s'il en existe, seront également utiles.]

- 1 Votre organisation a-t-elle déjà effectué des contrôles aléatoires auprès des petites et moyennes entreprises ? Auprès des contribuables autres que les entreprises ?
- 2 Quelles valeurs seuils, en termes d'actif ou de recettes, votre organisation utilise-t-elle pour définir les petites et moyennes entreprises (propriétaire, association de personnes ou société) ?
- 3 Si votre organisation a **envisagé** de mener des contrôles aléatoires et a finalement décidé de ne pas le faire, quelle a été la principale raison de cette décision ? Veuillez donner une brève explication.
 - a. Raisons budgétaires
 - b. Raisons de politique
 - c. Fiabilité des estimations
 - d. Autre
- 4 Si votre organisation a **cessé d'effectuer** des contrôles aléatoires, quelle a été la principale raison de cette interruption ? Veuillez donner une brève explication.
 - a. Raisons budgétaires
 - b. Raisons de politique
 - c. Fiabilité des estimations
 - d. Autre
- 5 Comment votre organisation mesure-t-elle l'indiscipline fiscale ? Veuillez fournir une description détaillée ou donner des références.
- 6 Les documents joints donnent une définition large de trois aspects de la conformité – respect de l'obligation de dépôt, de l'obligation de déclaration et de l'obligation de paiement. Votre organisation utilise-t-elle des définitions similaires ? Veuillez donner des précisions sur la manière dont votre organisation définit ces trois types d'indiscipline.
- 7 Votre organisation projette-t-elle des estimations du non-respect des obligations de dépôt, de paiement et de déclaration ? Dans l'affirmative, veuillez indiquer les dernières estimations de chacune de ces mesures et expliquer comment elles ont été obtenues.

[Les questions suivantes portent sur les programmes de contrôles aléatoires passés et présents.]

- 8 Pendant combien d'années votre organisation a-t-elle effectué des contrôles aléatoires ? Quelles années ces contrôles ont-ils eu lieu ?

- 9 Quelles sont la taille de l'échantillon et la couverture sectorielle ? Comment la taille de l'échantillon est-elle déterminée ? Cette taille vous permet-elle de mesurer la variation du niveau de conformité entre deux périodes ? Au niveau sectoriel ? A quel niveau de confiance ?
- 10 Comment l'échantillon est-il sélectionné ? Veuillez détailler la méthodologie d'échantillonnage.
- Sélection aléatoire simple
 - Échantillonnage stratifié
 - Échantillonnage en grappes
 - Méthode hybride
- 11 Quelle est la fréquence des contrôles aléatoires ?
- Annuelle
 - Biennale (tous les deux ans)
 - Autre (précisez)
- 12 Qui se charge des contrôles aléatoires au sein de votre organisation ? Est-ce le même service qui se charge des contrôles opérationnels ?
- 13 Votre organisation dispense-t-elle une formation spécialisée au personnel chargé des contrôles aléatoires ? Veuillez décrire la nature de cette formation.
- 14 Veuillez décrire les mesures de contrôle de la qualité éventuelles appliquées par votre organisation pour son programme de contrôles aléatoires.
- 15 Comment sont utilisés les résultats des contrôles aléatoires ?
- Sélection de la charge de travail
 - Mesure de la conformité
 - Identification des nouveaux problèmes d'exécution
 - Outil d'exécution pur (contrôles opérationnels)
 - Soutien à l'évaluation des risques
 - Autres (précisez)
- 16 Quelles données sont produites à partir des résultats des contrôles aléatoires ? Produisez-vous des mesures synthétiques pour traduire sous une forme différente les résultats de ces contrôles ? Si oui, veuillez décrire chaque mesure. Ces mesures sont-elles exprimées sous forme de :
- Valeurs monétaires
 - Ratios
 - Autres (précisez)
- 17 Si les contrôles aléatoires sont utilisés à des fins de mesure de la conformité, quel type de conformité mesurez-vous ?
- Obligation de dépôt
 - Obligation de paiement
 - Obligation de déclaration
 - Les trois
- 18 Sur quoi portent les contrôles aléatoires (déclarations des entreprises) ?
- Le revenu (des propriétaires, associations de personnes ou sociétés)
 - Les frais professionnels
 - Les taxes sur l'emploi
 - La taxe sur la valeur ajoutée/la consommation
 - Les déductions personnelles

- f. Les revenus non commerciaux des propriétaires (salaires, dividendes, gains en capital, etc.)
 - g. Toutes les rubriques a à f
 - h. Autres (précisez)
- 19 Les contrôles aléatoires sont-ils exhaustifs (ligne par ligne) ou ciblés sur des thèmes spécifiques ? Dans le deuxième cas, comment ces thèmes sont-ils sélectionnés ? La sélection des thèmes influence-t-elle la stratégie d'échantillonnage ? Si les thèmes changent d'une enquête à l'autre, veuillez décrire en quoi cela affecte la capacité de votre organisation à élaborer des mesures de la conformité cohérentes au fil du temps.
- 20 Comment les coûts projetés du programme de contrôles aléatoires sont-ils calculés et notifiés ? Quels sont les coûts estimés de votre programme pour l'administration fiscale ?
- 21 Si votre organisation a effectué des contrôles aléatoires par le passé, quels problèmes a-t-elle rencontrés lors de la mise en œuvre du programme ?
- 22 Votre organisation publie-t-elle des estimations de la discipline fiscale basées sur les contrôles aléatoires ? Ces résultats sont-ils imprimés ? Diffusés sur Internet ? Veuillez donner une liste de références bibliographiques et de liens vers des documents publiés.

ANNEXE B. LIENS AVEC LES SITES WEB UTILES

<i>Pays/ Organisation</i>	<i>Lien</i>	<i>Description du site</i>	<i>Langue</i>
Autriche	http://www.bmf.gv.at/	Ministère fédéral des Finances	allemand/anglais
Australie	http://www.ato.gov.au/	Australian Tax Office	anglais
Canada	http://www.ccr-a-adrc.gc.ca/menu-e.html	Agence des douanes et du revenu du Canada	anglais/français
Danemark	http://www.skm.dk/english/?viewCat=76	Ministère des contributions	danois/anglais
Finlande	http://www.valtionuosto.fi/vn/liston/base.jsp?r=746&k=en	Ministère des Finances	finois/anglais/russe
France	http://www.minefi.gouv.fr/	Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie	français/anglais/allemand/espagnol
Allemagne	http://www.destatis.de/e_home.htm	Office statistique fédéral	allemand/anglais
Allemagne	http://www.bundesfinanzministerium.de/	Ministère fédéral des finances	allemand
Irlande	http://www.revenue.ie/	Irish Revenue	irlandais/français/allemand / espagnol/anglais
Japon	http://www.mof.go.jp/english/index.htm	Ministère des finances	japonais/anglais
Pays-Bas	http://www.minfin.nl/	Ministère des finances	néerlandais/anglais
Nouvelle-Zélande	http://www.treasury.govt.nz/	New Zealand Treasury	anglais
OCDE	http://www.oecd.org/	Page d'accueil du site de l'OCDE. Contient des liens vers les sites Web des gouvernements des 30 pays Membres de l'OCDE.	anglais/français
OCDE	http://www.itdweb.org/	Site Web de l'International Tax Dialogue	anglais/français
Suede	http://www.rsv.se/	Administration nationale de l'impôt (RSV)	suédois/anglais/français/autres
RU	http://www.inlandrevenue.gov.uk/	Inland Revenue	anglais/gallois
EU	http://www.irs.gov/	Internal Revenue Service	anglais/espagnol