



Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt

Michel Bouvier

DANS **REVUE FRANÇAISE DE FINANCES PUBLIQUES** 2010/4 N° 112 , PAGES 25 À 44
ÉDITIONS **LEXTENSO**

ISSN 0294-0833

DOI 10.3917/rffp.112.0025

Date de mise en ligne : 20/08/2025

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-revue-francaise-de-finances-publiques-2010-4-page-25?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Lextenso.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt

Michel BOUVIER *

RÉSUMÉ

Contrairement au classique civisme fiscal fondé uniquement sur l'acceptation de l'impôt par le Parlement, le nouveau civisme fiscal suppose en sus des rapports de confiance mutuelle entre les contribuables et l'administration. Autrement dit, le consentement de l'impôt ne se joue plus seulement au Parlement mais aussi et pour beaucoup au niveau de la pratique administrative.

At the difference of the traditional tax compliance, only founded on the agreement of the Parliament, the new tax compliance suppose also that the taxpayer trust in the tax administration and vice versa. In other words, it means that tax compliance is not only a political fact, it depends now for a great part of the attitude of the administration.

I. – INTRODUCTION

Si les résistances au paiement de l'impôt sont multiples et certainement de toujours, elles sont aujourd'hui en augmentation du fait de

* Professeur Université Paris I Panthéon-Sorbonne, Directeur de la *Revue Française de Finances Publiques*, Président de FONDAFIP, www.fondafip.org

la mondialisation et de la dématérialisation des échanges. Parmi les voies de solutions possibles pour limiter le phénomène, **la question de la gouvernance fiscale et de la manière dont il est consenti à l'impôt, le civisme fiscal, est appréhendée comme étant essentielle.** Non seulement elle se trouve au centre des relations qui se nouent entre l'individu et l'État mais elle est également déterminante pour la soutenabilité des finances publiques.

La recherche d'un « nouveau civisme fiscal » s'inscrit dans la plupart des pays dans le cadre d'une réforme globale des finances publiques allant dans le sens d'une nouvelle gouvernance financière de l'État. Celle-ci se caractérise notamment par l'intégration de deux grandes logiques, une logique politique, la logique démocratique, et une logique de gestion, celle du management, fondée sur trois grands éléments : une responsabilisation des agents, la fixation d'objectifs et l'évaluation des résultats. Appliquée à la fiscalité, la combinaison de ces deux logiques débouche sur une conception de la légitimité de l'impôt qui diffère sensiblement de la conception traditionnelle. À la **légitimité politique** de l'impôt déjà ancienne, et dont le corollaire est le consentement de l'impôt entendu comme la création de la législation fiscale par les représentants des citoyens, vient s'ajouter une **légitimité gestionnaire**, fondée sur l'idée que l'attitude de l'administration est un facteur important du consentement direct du citoyen à l'application de la loi fiscale. La culture gestionnaire en matière fiscale participe la fois de la recherche d'une meilleure qualité des services rendus aux usagers et d'une maîtrise de la dépense publique par un moindre coût du traitement de l'impôt par l'administration fiscale. Elle participe d'une logique plus préventive que répressive axée sur le consentement de l'impôt. L'objectif en d'autres termes est de promouvoir/renforcer le « civisme fiscal », c'est-à-dire l'acceptation de l'impôt, en favorisant l'accomplissement volontaire par les citoyens de leurs obligations fiscales. Cet objectif peut conduire à l'adoption de différentes stratégies, l'une d'elles consistant par exemple à isoler les fraudeurs ou les « mauvais payeurs » ce qui permet de lutter plus efficacement contre l'évasion fiscale.

À la différence du civisme fiscal « classique » fondé uniquement sur **la confiance du contribuable dans le processus politique de décision fiscale**, le « nouveau civisme fiscal » suppose en sus des rapports de **confiance mutuelle entre les contribuables et l'administration**. Il en résulte un **déplacement du consentement de l'impôt du cadre politique vers le cadre administratif**. Autrement dit, le consentement

de l'impôt ne se joue plus seulement au Parlement mais aussi et pour beaucoup au niveau de la pratique administrative. C'est ainsi que l'administration fiscale – en France la *Direction générale des finances publiques* (DGFIP) – devient peu ou prou *le vecteur clef de l'acceptation de l'impôt et qu'un* glissement de sens semble ainsi s'opérer, le civisme fiscal prenant une dimension plus administrative et gestionnaire que politique (1).

I. – LE CIVISME FISCAL CLASSIQUE : LA CONFIANCE DU CONTRIBUABLE DANS LE CADRE POLITIQUE DU SYSTÈME FINANCIER PUBLIC

Le consentement de l'impôt, ou encore la légalité fiscale, signifie d'abord, historiquement, que les citoyens décident de la fiscalité par le biais des représentants qu'ils ont élus. Il s'agit là de *la plus ancienne alliance du citoyen et de l'impôt*.

A. Une prise de décision fiscale démocratique

Selon la tradition parlementaire, l'impôt légitime c'est l'impôt démocratique, le pouvoir fiscal étant détenu par une ou plusieurs assemblées représentatives ; c'est donc au Parlement et nulle part ailleurs que doit se faire la loi fiscale, cela sur la base du principe du consentement de l'impôt tel qu'il a été posé en France par l'article 14 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Article 14 : « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. »
DDHC 26 août 1789

(1) Cette conception a d'ailleurs conduit certains pays, comme le Canada ou la Grande-Bretagne, à créer des agences fiscales. Il s'agit de structures relativement autonomes dans leur gestion et complètement responsables de la réalisation de leurs objectifs. Elles reposent sur une culture de la responsabilité et de l'évaluation des résultats en fonction d'indicateurs qui déterminent l'action des personnels ; les rémunérations de ceux-ci sont par ailleurs largement fixées en fonction du mérite.

L'acceptation de l'impôt par ceux qui y sont soumis repose fondamentalement sur une légitimité d'ordre politique qui s'est progressivement construite au fil du temps et qui procède de l'idée qu'il peut et doit exister une sorte de *contrat fiscal* entre le peuple et le souverain. Il s'agit là d'une conception de l'acceptation de l'impôt réfléchie et fondée en raison.

Le consentement de l'impôt et la constitution progressive des États parlementaires démocratiques sont étroitement liés. En effet, l'histoire montre que ces derniers ont été le produit d'une lente évolution qui s'est amorcée à partir du moment où le suzerain, incapable de couvrir avec les revenus de son domaine les charges, le plus souvent d'ordre militaire, qui étaient les siennes, a dû négocier avec les divers ordres composant la société la levée extraordinaire de subsides qui, progressivement, sont devenus réguliers. Dans l'incapacité d'obliger par la force les sujets à subvenir, en partie au moins, aux besoins de leur royaume, les souverains se sont vu dans l'obligation de les réunir ponctuellement lorsque la nécessité se faisant sentir, puis périodiquement.

C'est sur cette base que se sont constituées des assemblées telles que les États généraux en France ou le Parlement en Grande-Bretagne. La réunion de la noblesse, du clergé et des représentants des villes franches pour la levée des subsides est du reste considérée par Gabriel Ardant comme un fait décisif qui « a aidé à faire accepter le principe de l'impôt (2) ». Ce mouvement qui s'est amorcé aux XIII^e et XIV^e siècles, et prenait appui sur les anciennes aides féodales, a donné naissance au régime parlementaire, ainsi qu'à *l'expression juridique du consentement de l'impôt par les citoyens, posé comme un principe fondamental*.

Le consentement de l'impôt a eu une portée décisive dans l'évolution des institutions politiques. Comme l'ont souligné avec d'autres L. Trotabas et J.-M. Cotteret, « l'histoire enseigne que nos institutions politiques sont fondées sur le consentement de l'impôt, c'est-à-dire sur l'intervention pratiquement nécessaire du Parlement, représentant les contribuables pour établir l'impôt ».

En France après avoir été exprimé par l'Assemblée nationale le 17 juin 1789 celle-ci ayant décrété que toutes les contributions sont dorénavant illégales parce que non consenties, le principe du consentement de l'impôt, expressément revendiqué par Jean-Jacques Rousseau

(2) G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, op. cit.

et d'autres, va figurer parmi les fleurons de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, conférant une légitimité incomparable au pouvoir fiscal à travers les termes suivants de l'article 14 : « Tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».

B. Une décision démocratique d'utiliser le produit de l'impôt

Article 15 DDHC : « La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration. »

La démocratie suppose également que la partie « dépenses » du budget, c'est-à-dire l'utilisation de l'impôt, soumis à l'approbation du Parlement soit lisible par les élus comme par les citoyens. Elle suppose que la décision de dépenser l'impôt soit prise en connaissance de cause. La transparence budgétaire est par conséquent essentielle, elle est inséparable de la confiance du contribuable dans l'utilisation de l'argent public et a à faire avec la justice fiscale. Elle est en effet porteuse d'une visée éthique qui apparaît, selon la définition donnée par P. Ricœur, comme une « visée de la vie bonne, avec et pour les autres, dans des institutions justes » (3). N'est pas juste, estimaient les opposants à l'Ancien régime, un système au sein duquel la circulation et l'utilisation des deniers publics n'est pas visible ; n'est pas juste de même le secret dans la prise de décisions. C'est sur cette conception de la transparence que se sont cristallisés les enjeux relatifs à l'édification d'un État parlementaire, démocratique et libéral et c'est bien sûr cette base que les Parlements ont été dotés de larges pouvoirs de contrôle en la matière. C'est aussi sur cet aspect qu'est aujourd'hui jugé le caractère démocratique des procédures financières publiques.

Tout aussi indispensable est l'assurance que doivent avoir les contribuables que l'utilisation de l'impôt fait l'objet de contrôles juridictionnels, par exemple par la Cour des comptes ou administratifs, par exemple par l'Inspection générale des finances. Mais si le contrôle de la régularité des comptes est essentielle, l'évaluation de la bonne utilisation des fonds publics l'est tout autant, ce qui renvoie à la mise en

(3) P. RICŒUR, *Lectures*, 1, Le Seuil, 1991.

place de dispositifs de gestion efficaces, autrement dit à la capacité d'imprimer au sein du secteur public une culture de la performance.

II. – LE NOUVEAU CIVISME FISCAL : LA CONFIANCE DU CONTRIBUABLE DANS LE CADRE DE GESTION DU SYSTÈME FISCAL

La DGFIP se présente et se structure comme une *administration de services* plutôt que comme l'administration de contrôle qu'elle était depuis la constitution de la Direction générale des impôts par le décret du 16 avril 1948 (4). Sans aller jusqu'à qualifier le contribuable de *client* comme c'est souvent le cas dans les pays de culture anglo-saxonne, l'administration fiscale française tend néanmoins, et de plus en plus, à se considérer comme une entreprise ; c'est ainsi qu'elle s'engage dans un processus de rentabilisation de sa gestion, de professionnalisation de ses agents, de recherche de la qualité des services, de l'efficacité et de la performance.

Dans ce cadre, mieux faire accepter l'impôt, prévenir l'évasion fiscale et isoler les fraudeurs, rendre le meilleur service au meilleur coût, représentent pour elle des objectifs essentiels. L'objectif est alors de faire en sorte que le contribuable puisse accomplir ses obligations fiscales dans les conditions les plus commodes possibles. C'est finalement ce que préconisait Adam Smith au travers des maximes figurant dans son ouvrage *La richesse des nations* (1776) (5). Il estimait que la fiscalité devait être dotée de qualités essentielles et notamment celle de la *commodité*. S'y ajoute un second principe, tout aussi important posé par l'article 13 de la DDHC de 1789, celui d'*égalité* devant l'impôt qui renvoie à un facteur essentiel de la légitimité de l'impôt, la justice fiscale.

(4) Décret abrogé par celui du 3 avril 2008 instituant la *Direction générale des finances publiques et supprimant la DGI ainsi que la DGCP*.

(5) A. SMITH, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Gallimard, 1976.

A. Le principe de commodité de l'impôt : un cadre administratif favorisant la commodité du prélèvement fiscal

« Tout impôt doit être perçu à l'époque et selon le mode que l'on peut présumer les plus commodes pour le contribuable ». Principe de commodité d'Adam Smith

La DGFIP a mis en place une politique axée sur la qualité des services rendus au contribuable ainsi que des cadres juridiques et administratifs facilitant considérablement l'accomplissement de leurs obligations au regard de l'impôt.

1^o) La qualité du service

1. La simplification des procédures

La DGFIP développe la *mise en place de structures unifiées* comme les guichets fiscaux uniques permettant aux diverses catégories de contribuables d'effectuer leurs opérations avec un seul interlocuteur. C'est ainsi qu'ont été installés, pour les entreprises, la Direction des grandes entreprises et le Service des impôts des entreprises et pour les particuliers, les services des impôts des particuliers (6) (zones urbaines) et les trésoreries (zone rurale).

Le programme « Pour vous faciliter l'impôt » s'inscrit également dans ce type de dispositif (renseignements pratiques par téléphone, par courriel, par lettre...) de même que les « centres prélèvement service » qui facilitent le prélèvement automatique.

L'administration fiscale s'est par ailleurs engagée dans un processus de modernisation s'appuyant sur les nouvelles technologies et qualifié de *programme Copernic*. Il s'agit d'un programme qui a pour but de fédérer l'ensemble des projets nécessaires à la refonte des systèmes d'informations des administrations fiscales.

L'objectif est d'organiser le système d'informations fiscales autour d'un *compte fiscal simplifié* propre à chaque contribuable ainsi que de lui proposer des services. Le compte fiscal simplifié consolide toutes les données du contribuable. Il consiste d'une part à faire en sorte que ce dernier soit en mesure d'accéder par internet à toutes les informations concernant sa situation fiscale, d'autre part à lui permettre d'effectuer

(6) 260 ont été créés en 2009 ; l'objectif est de 700 pour la fin 2011.

ses obligations (déclarations, paiements, etc.) et par conséquent de dématérialiser la plupart de ses opérations, enfin de bénéficier de nouveaux services personnalisés tels que des informations sur les nouveautés fiscales ou encore le signalement des prochaines échéances. On a pu compter plus de 10 millions de télédéclarants à l'IR en 2010. Les contribuables dont les éléments d'impositions sont simples ont la possibilité d'utiliser les déclarations simplifiées et pré remplies, ce qui leur demande, sur internet, d'effectuer seulement trois opérations, « trois clics ».

| LA DÉMATÉRIALISATION DU PAIEMENT DES IMPÔTS | 2007 | 2008 | 2009 |
|--|---------------|---------------|---------------|
| Taux d'adhésion | | | |
| IMPÔT SUR LE REVENU | | | |
| Mensualisation | 60,9 % | 65,5 % | 65,4 % |
| Prélèvements à l'échéance | 9,5 % | 10,1 % | 9,9 % |
| Paiement sur internet | 2,7 % | 2,8 % | 2,6 % |
| TOTAL | 73,1 % | 78,4 % | 77,9 % |
| TAXE D'HABITATION | | | |
| Mensualisation | 32,1 % | 33,3 % | 34,3 % |
| Prélèvement à l'échéance | 8,0 % | 8,6 % | 9,0 % |
| Paiement sur internet | 2,4 % | 2,7 % | 2,9 % |
| TOTAL | 42,5 % | 44,6 % | 46,2 % |
| TAXES FONCIÈRES | | | |
| Mensualisation | 25,1 % | 26,2 % | 27,2 % |
| Prélèvement à l'échéance | 9,7 % | 10,5 % | 11,3 % |
| Paiement sur internet | 1,9 % | 2,3 % | 2,4 % |
| TOTAL | 36,7 % | 39,0 % | 40,9 % |
| TOUS IMPÔTS | | | |
| Mensualisation | 36,3 % | 37,9 % | 38,8 % |
| Prélèvement à l'échéance | 9,0 % | 9,7 % | 10,1 % |
| Paiement sur internet | 2,3 % | 2,6 % | 2,6 % |
| TOTAL | 47,6 % | 50,2 % | 51,5 % |

Source : Rapport annuel DGFIP 2009.

2. La certification des services

Une démarche de certification de la qualité des services a été engagée par la DGFIP. Le référentiel de qualification (« Qualifinances ») comporte 15 engagements de services. C'est un organisme indépendant qui effectue le travail d'audit. Près de 100 certifications ont été réalisées. Une expérimentation est d'autre part menée avec 10 brigades de vérification. Le dispositif d'intéressement a été reconduit au titre de l'exercice 2009 par la décision ministérielle du 20 mai 2009. Douze indicateurs, susceptibles d'ouvrir droit à intéressement, ont été retenus.

| INDICATEURS | | Objectifs 2009 | Résultats 2009 |
|---|--|-------------------|-------------------|
| 1 – Niveau de mise en œuvre effective des engagements du programme « Pour vous faciliter l'impôt » (commun aux deux réseaux) | | 90 % | 92,90 % |
| 2 – Taux de paiement dématérialisé des impôts des particuliers (IR, TH, TF) | | 50 % | 51,51 % |
| 3 – Part des demandes de remboursements de crédits de TVA et des restitutions d'IS, ayant reçu une suite favorable ou partiellement favorable, dans un délai inférieur ou égal à 30 jours | | 80 % | 93,43 % |
| 4 – Taux de réclamations contentieuses en matière d'IR et de TH traitées dans le délai d'un mois | | 95,80 % | 96,75 % |
| 5 – Taux de délivrance dans les 10 jours des renseignements sur les immeubles * | | 100 % | 99,81 % |
| 6 – Taux de retardataires des déclarations de résultat annuel des entreprises | | < 1 % | 0,34 % |
| 7 – Part d'usagers particuliers respectant leurs obligations en matière d'impôt sur le revenu | | 98 % | 98,24 % |
| 8 – Taux de recouvrement brut des impôts sur rôles au 31/12/N + 1 | | 98,35 % | 98,47 % |
| 9 – Pourcentage des contrôles réprimant les fraudes les plus graves | | 18 % | 18,98 % |
| 10 – Indice du nombre de jours anomalies constatés dans la comptabilité de l'État (base 100 : 2005) | | 25 | 19,34 |
| 11 – Taux de couverture des conventions de services comptable et financier | | 60 % | 63,74 % |
| 12 – Taux de progression des paiements automatisés dans le secteur public local | Évolution du nombre d'opérations constatées | + 5 % | 17,50 % |
| | Évolution du montant des recettes constatées | + 5 % | 14,00 % |

* L'objectif est considéré comme atteint dès 99,75 %.

2°) *Des cadres de régulation des relations administration/contribuable*

1. *Les commissions paritaires*

En matière fiscale, diverses commissions sont instituées qui permettent de prévenir ou arbitrer des conflits susceptibles d'intervenir entre l'administration et les contribuables. Les plus importantes sont la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, la commission départementale de conciliation.

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

Cette commission a une composition mixte paritaire ; elle réunit sous l'autorité de son président, qui est un magistrat des tribunaux administratifs, des fonctionnaires des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur principal ou d'inspecteur-divisionnaire ainsi que des représentants des contribuables désignés par les organismes professionnels, dont un expert-comptable.

Elle peut être saisie *facultativement pour avis* par le contribuable ou par l'administration en cas de désaccord portant sur une rectification en matière de BIC, IS, et à condition que le litige porte sur une *question de fait*, non pas de droit. On soulignera toutefois que l'article L. 59 du LPF permet à la commission de qualifier juridiquement certains faits dans la mesure où elle peut se prononcer sur le caractère anormal d'un acte de gestion, sur le principe et le montant des amortissements et des provisions, sur le caractère de charges déductibles des travaux immobiliers. D'autre part, l'imposition concernée doit relever d'un régime réel d'imposition. Enfin, elle peut être saisie pour avis dans le cas particulier d'une rectification à l'IRPP résultant d'un examen de situation fiscale personnelle d'ensemble.

b) La Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

Instituée par la loi de finances rectificative pour 2007 et devenue opérationnelle au 1^{er} juillet 2008, cette commission a pour objectif de faciliter le règlement des litiges fiscaux concernant les grandes entreprises. Elle intervient à la place de la Commission départementale. Les entreprises concernées sont celles dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 millions d'euros pour les entreprises d'achat/revente ou de fourniture de logement ou 25 millions d'euros pour les autres.

Le président de la commission est un conseiller d'État qui peut se faire remplacer par un magistrat de l'ordre administratif. Elle comprend par ailleurs trois représentants des contribuables, dont un expert comptable, et deux de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur départemental.

c) La Commission départementale de conciliation

Cette commission est paritaire comme les précédentes. Composée du directeur des services fiscaux, de trois fonctionnaires de l'administration fiscale, d'un notaire et de trois représentants des contribuables, elle est présidée par un magistrat du siège de l'ordre judiciaire. Cette commission est compétente *pour avis* en cas de différend portant sur des insuffisances de prix ou d'évaluation constatées par l'administration en matière de droits d'enregistrement.

2. Les centres de gestion agréés

Les centres de gestion agréés (pour les entreprises) et les associations agréées (pour les professions libérales), qui fonctionnent sous la forme d'associations de la loi de 1901, participent pleinement au processus de décision administratif en matière fiscale. Institués par les lois des 27 décembre 1974 ils ont pour objectif d'une part de rapprocher la condition des non-salariés de celle des salariés, d'autre part d'apporter une assistance à la gestion aux petites et moyennes entreprises ainsi qu'aux membres des professions libérales.

Créés à l'initiative d'experts-comptables, de comptables agréés, de CCI, de chambre des métiers, de chambre d'agriculture, d'ordres ou d'organisations professionnelles légalement constitués, ces centres sont constitués sous la forme d'associations et sont agréés par l'administration fiscale. Une assistance y est dispensée aux adhérents en matière de gestion, de fiscalité, de tenue des documents comptables ; des cycles de formation peuvent également être organisés. D'autre part, les centres sont tenus d'exercer une mission de surveillance du respect des engagements pris par les contribuables de tenir une comptabilité sincère, de communiquer leurs documents comptables, d'accepter des règlements par chèque... Les adhérents bénéficient par ailleurs d'avantages fiscaux tels qu'un abattement en matière d'impôt sur le revenu, une réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de tenue de comptabilité ou une dispense de pénalités pour les nouveaux adhérents qui font spontanément état des irrégularités affectant leurs déclarations. De son côté, l'administration fiscale exerce un pouvoir de tutelle sur les centres. Un assistant technique, inspecteur des impôts, est chargé d'apporter

son aide en répondant aux questions d'ordre fiscal et en organisant des réunions d'information. Il veille également à ce que les contrôles de cohérence soient correctement effectués.

B. Le principe d'égalité devant l'impôt

Article 13 de la DDHC : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. »

Une administration fiscale qui ne serait pas en mesure de lutter efficacement contre la fraude fiscale se discréditerait très rapidement aux yeux des contribuables en se révélant incapable de faire respecter le principe d'égalité devant l'impôt. Elle doit parvenir aujourd'hui à juguler les nouveaux risques de fraudes liés soit à la mondialisation des échanges (fraude internationale), soit au développement des technologies nouvelles (internet). L'administration doit aussi prévenir l'évasion fiscale afin d'être mieux à même de centrer ses efforts contre les plus irréductibles des fraudeurs.

1°) Les stratégies de lutte contre la fraude

1. La lutte contre les montages fiscaux agressifs

Aujourd'hui, les institutions internationales ainsi que nombre d'États s'inquiètent du développement des « **montages fiscaux agressifs** », encore qualifiés de « **planification fiscale agressive** ». Ces montages sont commercialisés de manière courante par les cabinets de conseils ainsi que par certaines institutions financières. Les administrations fiscales du Canada, du Royaume Uni, d'Australie et des États-Unis ont mis en place, en avril 2004, une institution dédiée à la lutte contre cette forme sophistiquée d'évasion fiscale : le Centre d'information conjoint sur les abris fiscaux internationaux (The Joint international tax shelter information center). Le CICAIFI (JITSIC) s'efforce d'identifier et de comprendre les montages fiscaux agressifs, de partager les informations, les bonnes pratiques et les expériences de lutte contre ces dispositifs et de sensibiliser le public à ce phénomène. D'autres structures internationales poursuivant des buts identiques ou voisins se sont également constituées. Par exemple, le Groupe de travail des

sept pays sur les paradis fiscaux (The Seven countries working group on tax havens) qui comprend l'Allemagne, l'Australie, le Canada, les États-Unis, la France, le Japon et le Royaume-Uni). On peut encore citer le Leeds castle group dont font partie les États qui viennent d'être cités auxquels se sont joints la Chine, l'Inde et la Corée du sud.

Il faut observer que *depuis 2005 les États-Unis et le Royaume-Uni obligent ceux qui proposent des montages agressifs à leurs clients d'en déclarer le mécanisme à l'administration fiscale sous peine de sanctions*. De son côté, l'OCDE développe une action allant dans le sens de la recherche des moyens de lutte contre la fraude fiscale dans un contexte international. Elle a par exemple réuni les représentants des administrations fiscales à Séoul en septembre 2006. Il s'en est suivi une déclaration mettant l'accent sur la difficulté croissante de faire respecter les législations fiscales nationales dans un contexte de libéralisation des échanges et de globalisation. Les conclusions de la déclaration de Séoul ont ensuite été poursuivies lors du 4^e forum sur l'administration fiscale qui s'est tenu au Cap les 10 et 11 janvier 2008. À cette occasion, l'accent a été mis sur le rôle des intermédiaires fiscaux dans l'optimisation fiscale agressive ainsi que sur la nécessité pour les administrations fiscales d'encourager l'établissement d'un dialogue et d'établir des rapports de confiance avec ces derniers. A été également relevée la nécessité d'améliorer la coopération internationale entre les administrations des différents pays.

2. Les nouveaux outils de lutte contre la fraude fiscale

Une *Délégation nationale de lutte contre la fraude* (DNLF) a été créée en France au printemps 2008 auprès du Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique. Les missions de cette nouvelle institution, qui comprend quinze personnes, englobent les fraudes aux prélèvements fiscaux mais également sociaux. Elles consistent à coordonner les actions menées dans ces secteurs, à recueillir des informations sur les procédés de fraude, à faire des propositions de réformes ou d'actions, à promouvoir « la culture anti-fraude » dans les administrations.

Un *Comité national de lutte contre la fraude*, présidé par le Premier ministre, a également été créé. Les travaux de ce comité, ainsi que ceux du Comité national de lutte contre le travail illégal, sont préparés par la DNLF.

Une procédure nouvelle a par ailleurs été instituée, la *procédure d'enquête fiscale* et un nouveau moyen d'information a été créé, le *fichier des comptes bancaires détenus à l'étranger* (EVAFISC).

2°) Les stratégies de prévention de la fraude et de l'évasion fiscale

La question de la prévention de l'évasion fiscale a inspiré des dispositifs qui ont pour préoccupation essentielle d'améliorer le fonctionnement du système fiscal par des pratiques de concertation, voire d'accords entre le fisc et les contribuables. Ces dispositifs qui se caractérisent par leur grande variété dans le système fiscal français connaissent une faveur certaine dans le contexte contemporain en s'inscrivant notamment dans la perspective du droit international qui est d'encourager les États à développer des mécanismes personnalisés permettant de mieux adapter la contrainte fiscale. C'est cette préoccupation que l'on retrouve à travers la technique des « accords fiscaux préventifs » qui se développe en droit fiscal français.

On qualifiera d'« accords fiscaux préventifs » les accords, explicites ou implicites, formels ou informels conclus en amont de la décision fiscale entre les contribuables et l'administration fiscale. Ces accords, qui relèvent sur le fond du rescrit, concernent prioritairement les entreprises mais pas seulement. Ils s'inscrivent dans une *culture de la contractualisation* au sens large qui se développe en France et dans le monde depuis ces dernières années et illustrent d'une manière plus générale la recherche et l'essor d'une nouvelle gouvernance fiscale.

En effet, face à une complexification des situations des contribuables, les réponses législatives ou réglementaires sont souvent impuissantes ou insuffisantes, sans compter les *questions d'interprétation* qui en découlent et qui sont source d'un *contentieux* qui coûte cher et qui ne trouve parfois des solutions qu'au bout de nombreuses années. Une des réponses pertinentes à cet état de fait consiste à sortir en partie de la détermination de règles unilatérales et à fixer clairement, entre les parties concernées, les droits et les devoirs de chacun, administration et contribuable, dans le cadre d'un *accord*. Il s'agit là d'un *phénomène international*, qui s'il n'est pas nouveau pour certains États, notamment anglo-saxons, a néanmoins tendance aujourd'hui à se développer. D'autant que cette logique s'inscrit maintenant dans la *gouvernance stratégique* de l'entreprise aussi bien que dans celle des administrations fiscales.

C'est pourquoi l'on peut parler d'une forme nouvelle de la gouvernance fiscale dont l'une des caractéristiques consiste dans la *responsabilisation à la fois du contribuable et de l'administration*. En effet, l'accord engendre des droits et des devoirs pour l'un comme pour l'autre. Mais cette logique a également pour objectif le développement

d'un **nouveau civisme fiscal** visant à faire en sorte que l'impôt soit considéré comme **légitime et accepté par le contribuable**.

Cette démarche s'inscrit également dans une forme nouvelle de gestion publique, celle qui prend modèle sur le management de l'entreprise (). Il s'agit d'une **nouvelle gouvernance financière publique** préoccupée par la **maîtrise des finances publiques** ; on veut dire par la volonté **d'une part de réduire les dépenses publiques, et d'autre part d'accroître les ressources**. Il n'est pas contestable que les accords permettent de **réduire le coût de gestion de l'impôt** pour l'administration comme pour le contribuable, notamment en venant limiter les risques de contentieux. Par ailleurs, ils permettent d'**augmenter le produit fiscal** en évitant les comportements fiscaux déviants, volontaires ou non, sans pour autant relever les taux d'imposition.

La procédure du **rescrit fiscal** fait partie des instruments de prévention de l'évasion fiscale, elle offre à tout contribuable la possibilité de saisir l'administration pour avis sur la régularité d'une opération qu'il envisage pour l'avenir. Cette procédure, introduite depuis la loi du 8 juillet 1987, s'est récemment développée en droit fiscal français. Elle constitue une forme d'accord formel ou informel, conclu entre le contribuable et l'administration fiscale. Ces accords s'inscrivent dans une logique de « contractualisation » qui se développe en France depuis ces dernières années et vont dans le sens d'une forme nouvelle de gouvernance fiscale dont l'une des caractéristiques consiste dans la responsabilisation à la fois du contribuable et de l'administration.

Les accords préalables en matière de prix de transfert relèvent du même souci que le rescrit. Les prix de transfert sont les prix que les sociétés d'un même groupe se facturent entre elles pour la vente d'un bien ou d'un service. À cette occasion, et par souci d'« optimisation fiscale », une filiale peut facturer à des prix majorés les ventes faites à la société-mère lorsque celle-ci est établie sur le territoire d'un État où les bénéfices sont lourdement taxés. De telles pratiques donnent lieu à des rectifications des bases d'imposition lors d'un contrôle fiscal (8) et à un risque de double imposition de l'entreprise (une fois

(7) V. A. BARILARI et M. BOUVIER, *La LOLF : une nouvelle gouvernance financière de l'État*, LGDJ, 3^e éd., 2010.

(8) Selon l'article 57 du Code général des impôts : « Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières [...] sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France ».

dans le pays qui effectue la rectification et une seconde fois dans l'autre pays). On l'a compris, il s'agit là d'un enjeu majeur de la fiscalité internationale, d'autant que depuis une vingtaine d'années, les États renforcent leurs législations et les contrôles (9). C'est pourquoi les entreprises doivent savoir élaborer et justifier leur politique de prix de transfert et l'administration fiscale doit de son côté être en mesure de répondre clairement à ce problème.

C'est afin de répondre à ce problème que l'OCDE a proposé des modèles de conventions fiscales entre pays concernant la procédure amiable pouvant être suivie (10). L'Union européenne, avec le Forum européen en matière de prix de transfert (11), mis en place par la commission en juillet 2002, propose également un guide des bonnes pratiques depuis 2006. Par ailleurs, le forum a proposé, entre mars 2005 et septembre 2006, des procédures pour prévenir les différends concernant les prix de transfert (vérifications fiscales simultanées, médiation d'un expert, procédures APP).

La France a, de son côté, publié un manuel des bonnes pratiques en matière de prix de transfert (Instr. 28 nov. 2006 conforme aux prescriptions de l'OCDE), afin de mieux informer les entreprises sur le sujet. Il est important en effet que les entreprises sachent élaborer et justifier leur politique de prix de transfert. C'est pour répondre à ce besoin et selon le principe de la procédure amiable (12) qu'ont été institués les « *accords préalable sur les prix* ». Ces accords sont établis entre l'administration fiscale et l'entreprise, ce qui interdit ensuite tout rehaussement concernant les prix pratiqués s'ils sont conformes à l'accord. Il convient de préciser que l'accord porte sur la méthode utilisée pour calculer le prix et non sur le prix lui-même. Une fois

- (9) Depuis 1996, on assiste à un renforcement de la législation applicable en France. À ce titre, si au cours d'une vérification de comptabilité d'une entreprise des éléments font présumer un transfert indirect de bénéfices (au sens de l'article 57 du Code général des impôts), l'article L. 13 B du Livre des procédures fiscales habilite l'administration à demander à cette entreprise des informations et des documents la concernant (il peut s'agir d'informations juridiques, économiques, fiscales, comptables ou méthodologiques concernant le calcul des prix de transfert). Le contribuable dispose en principe d'un délai de deux mois (prorogeable un mois) pour répondre à la demande de l'administration.
- (10) On soulignera que les principes OCDE n'ont aucune force obligatoire. Cependant, c'est sur eux que s'appuient les entreprises et les administrations fiscales des États.
- (11) Le forum comprend des représentants des administrations fiscales des États membres et des personnalités du privé.
- (12) Procédure codifiée à l'article 25 du modèle de convention OCDE. Cet article est repris dans toutes les conventions françaises. La procédure permet aux administrations d'établir des accords amiables.

l'accord préalable en matière de prix de transfert (APP) conclu (13), le contribuable doit produire un rapport annuel afin que soit vérifiée la conformité du calcul avec la méthode figurant aux termes de l'accord. Les accords peuvent être multilatéraux, bilatéraux (entre la ou les administrations française[s] et étrangère[s]) (14) ou unilatéraux (dans ce cas il n'y a pas de négociation avec l'administration d'un autre État et la sécurité juridique n'est bien entendu pas complète). Leur durée varie de trois à cinq ans.

On observera que, pour tenir compte des spécificités des petites et moyennes entreprises, une procédure d'APP allégée a été mise en place à leur intention. Ainsi, l'APP permet à une entreprise multinationale ou non, par la détermination concertée d'une méthode de prix de transfert, de s'assurer auprès de l'administration fiscale française que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales et financières intra-groupe n'entrent pas dans les prévisions de transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du Code général des impôts.

3°) *Le recouvrement offensif des impôts : une priorité*

La DGFIP a mis en place des *Pôles de recouvrement spécialisés* (PRS) dans 20 départements en 2009. Il s'agit de services dédiés au recouvrement des créances fiscales présentant des difficultés majeures et nécessitant par conséquent la mise en œuvre de moyens particulièrement offensifs.

CONTENTIEUX OFFENSIF DES PARTICULIERS

| | | | |
|---|-----|-----|-----|
| Actions en reconstitution de patrimoine | 333 | 192 | 140 |
| Saisies immobilières | 545 | 556 | 553 |
| Assignations en RJ ou LJ | 842 | 766 | 474 |

CONTENTIEUX OFFENSIF DES ENTREPRISES

| | | | |
|--------------------------|-----|------|-----|
| Mesures conservatoires | 623 | 639 | 633 |
| Saisies immobilières | 89 | 116 | 101 |
| Assignations en RJ ou LJ | 816 | 1120 | 968 |

Source : Rapport annuel DGFIP 2009.

(13) L'entreprise et l'administration se rencontrent préalablement et l'entreprise fournit une documentation détaillée à l'administration.

(14) En cas d'accords multilatéraux ou bilatéraux, la demande doit être faite dans chacun des États concernés.

Le recouvrement en chiffres : des résultats performants pour la DGFIP

*Les résultats du recouvrement pour 2009
et les objectifs pour 2011*

- 159,9 Md€ de TVA
- 51,1 Md€ d'impôt sur les sociétés
- 55,1 Md€ d'impôt sur le revenu
- 3,6 Md€ d'impôt de solidarité sur la fortune
- 19,6 Md€ de droits d'enregistrement
- 29 Md€ de taxes foncières
- 33 Md€ de taxe professionnelle
- 16,5 Md€ de taxe d'habitation
- 3 Md€ de redevance audiovisuelle
- 55,2 Md€ de recettes locales non fiscales
- Taux brut de recouvrement des impôts sur rôle : 98,47 % au lieu de 98,35 (objectif 2011 : 98,45)
- Part des impôts professionnels payés spontanément : 97,98 % (cible 2011 : 98/98,5 %)
- Taux de paiement dématérialisé des impôts des particuliers (IR, TH,TF) : 51,5 % (dont 78 % IR avec 2,8 % par internet, le reste en prélèvements automatiques). Objectif 2011 : 60 %
- Taux de prélèvement dématérialisé TVA, IS,TS : 72,02 % (objectif 2011 : 76 %)
- Taux de paiement des amendes : 79,7 %

Source : Rapport annuel DGFIP 2009.

Les recettes fiscales encaissées par la DGFIP

| | 2007 | 2008 | 2009 |
|--|-------------------|-------------------|-------------------|
| IMPÔT SUR LE REVENU | | | |
| Nombre de contribuables | 35 459 212 | 36 036 164 | 36 390 347 |
| dont Avis d'imposition | 16 310 237 | 16 925 542 | 15 782 430 |
| Avis de non-imposition | 10 403 999 | 10 220 365 | 9 120 515 |
| Notifications de restitutions | 9 744 976 | 8 890 257 | 11 487 402 |
| Recettes au profit de l'État (en M€) | 56 304 | 59 198 | 55 057 |
| IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE | | | |
| Nombre de déclarations | 527 866 | 565 966 | 559 727 |
| Recettes au profit de l'État (en M€) | 4 417 | 4 196 | 3 590 |
| TVA | | | |
| Nombre d'entreprises imposables | 3 902 640 | 4 028 333 | 4 197 711 |
| dont Régime réel normal | 1 252 661 | 1 277 503 | 1 287 034 |
| Régime réel simplifié | 1 746 139 | 1 811 504 | 1 831 123 |
| Régime micro BIC et spécial BNC | 417 620 | 457 674 | 602 206 |
| Régime simplifié agricole | 486 220 | 481 652 | 477 348 |
| Recettes au profit de l'État (en M€) | 155 020 | 157 500 | 151 462 |
| Recettes au profit d'organismes divers (en M€) | 6 118 | 8 372 | 8 450 |
| TOTAL (en M€) | 161 138 | 165 872 | 159 912 |
| IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS | | | |
| Nombre d'entreprises imposables | 1 419 325 | 1 507 926 | 1 569 926 |
| Recettes au profit de l'État (en M€) | 64 947 | 64 619 | 51 050 |
| CONTRIBUTION SOCIALE SUR LES BÉNÉFICES | | | |
| Recettes au profit de l'État (en M€) | 311 | 139 | 0 |
| Recettes au profit d'organismes divers (en M€) | 955 | 1 123 | 874 |
| TOTAL (en M€) | 1 266 | 1 262 | 874 |
| TAXE D'HABITATION | | | |
| Nombre d'avis d'imposition | 27 182 800 | 27 897 894 | 28 238 950 |
| Recettes au profit des collectivités territoriales (en M€) | 14 838 | 15 534 | 16 535 |
| TAXES FONCIÈRES | | | |
| Nombre d'avis d'imposition | 28 025 545 | 28 435 287 | 28 852 637 |
| Recettes au profit des collectivités territoriales (en M€) | 25 758 | 26 844 | 28 963 |
| TAXE PROFESSIONNELLE | | | |
| Nombre d'avis d'imposition | 3 599 984 | 3 667 678 | 3 763 778 |
| Recettes au profit des collectivités territoriales (en M€) | 30 261 | 31 520 | 33 009 |
| TAXES D'URBANISME | | | |
| Recettes au profit des collectivités territoriales (en M€) | 866 | 1 007 | 1 078 |

| | 2007 | 2008 | 2009 |
|---|---------------|---------------|---------------|
| REDEVANCE AUDIOVISUELLE | | | |
| Recettes au profit d'organismes divers (en M€) | 2 792 | 2 891 | 2 998 |
| ENREGISTREMENT | | | |
| Taxe spéciale sur les conventions d'assurance au profit des collectivités territoriales (en M€) | 2 049 | 3 077 | 3 118 |
| au profit de l'État (en M€) | 3 544 | 2 746 | 2 408 |
| Mutations à titre onéreux (en M€) | 1 288 | 1 062 | 739 |
| Mutations à titre gratuit : donations (en M€) | 1 087 | 818 | 601 |
| Mutations à titre gratuit : successions (en M€) | 7 882 | 7 101 | 6 873 |
| Taxe de publicité foncière (en M€) | | | |
| au profit des collectivités territoriales (en M€) | 7 548 | 6 904 | 5 083 |
| au profit de l'État (en M€) | 292 | 334 | 299 |
| Autres recettes et pénalités (en M€) | 485 | 478 | 520 |
| TOTAL (en M€) | 24 175 | 22 520 | 19 641 |
| TIMBRE ET RECETTES ASSIMILÉES | | | |
| Taxe sur les véhicules des sociétés au profit d'organismes divers (en M€) | 260 | 778 | 1 083 |
| au profit de l'État (en M€) | 900 | 356 | 0 |
| Timbre unique (en M€) | 173 | 157 | 202 |
| Impôt sur les opérations de Bourse (en M€) | 271 | 0 | 0 |
| Autres recettes et pénalités (en M€) | 180 | 168 | 153 |
| TOTAL (en M€) | 1 784 | 1 459 | 1 438 |
| AUTRES IMPÔTS ET TAXES | | | |
| Prélèvements sur revenus de capitaux mobiliers (en M€) | 3 618 | 5 336 | 4 667 |
| Cotisation minimale de taxe professionnelle (en M€) | 2 433 | 2 761 | 2 768 |
| Retenues à la source et impôt sur le revenu des non-résidents (en M€) | 563 | 506 | 419 |
| Autres recettes au profit de l'État (en M€) | 6 759 | 7 205 | 13 808 |
| Autres recettes au profit des collectivités territoriales (en M€) | 4 961 | 5 692 | 5 070 |
| Taxe sur les salaires (en M€) | 10 572 | 11 015 | 11 148 |
| Contributions sociales (en M€) | 14 425 | 15 800 | 13 285 |
| Autres recettes au profit d'organismes divers (en M€) | 3 170 | 2 882 | 2 776 |
| TOTAL (en M€) | 46 501 | 51 197 | 53 941 |

Source : Rapport annuel DGFIP 2009.