



Rapport du syndicat national Solidaires Finances Publiques

Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal

Solidaires Finances Publiques

Boîte 29 - 80/82, rue de Montreuil • 75011 PARIS

Tél. 01.44.64.64.44 • Fax 01.43.48.96.16

Courriel : contact@solidairesfinancespubliques.fr

Janvier 2013

Sommaire

1ère partie : Fraude et évasion fiscales : définition et état des lieux	p. 4
A/ Fraude, évasion, optimisation : clarifier les termes.	p. 5
1/ Définir la fraude fiscale.	p. 5
2/ L'évasion fiscale est-elle légale ?	p. 6
B/ Etat des lieux de la lutte contre la fraude fiscale.	p. 7
1/ Rappels fondamentaux sur le rôle et l'organisation du contrôle fiscal en France.	p. 7
2/ Les résultats du contrôle fiscal.	p.10
C / Quid du contrôle fiscal international ?	p.12
2^{ème} partie : Evaluation et évolution de la fraude fiscale	p.14
A/ L'évaluation de la fraude fiscale	p.14
1/ Des évaluations antérieures à la crise.	p.14
2/ Des estimations qui apparaissent sous-évaluées.	p.15
B/ La nécessité d'une approche du manque à gagner lié aux fraudes fiscales.	p.15
1/ Une option simple : actualiser le manque à gagner en fonction de l'inflation.	p.15
2/ Evaluer le manque à gagner implique de tenir compte des données nouvelles.	p.16
3/ Fraudes et évasions fiscales : quel manque à gagner global annuel ?	p.19
4/ Combattre la fraude : un objectif budgétaire ou de justice fiscale et sociale ?	p.20
3^{ème} partie L'évolution du contrôle fiscal	p.21
A/ Evolutions récentes de la lutte contre la fraude fiscale.	p.21
B/ Le contrôle fiscal au péril de l'administration de service ?	p.22
C/ Fraude sociale, fraude fiscale...	p.22
D/ Le contrôle fiscal, une chaîne de travail dont les effectifs baissent.	p.22
E/ Quelles évolutions pour le contrôle fiscal ?	p.23
4^{ème} partie Pistes et propositions	p.24
A/ Les orientations souhaitables pour une lutte contre la fraude fiscale efficace.	p.24
1/ Le contrôle doit reposer sur des fondamentaux solides.	p.24
2/ Pistes pour un contrôle fiscal plus juste et plus efficace.	p.26
3/ Au-delà de la seule fiscalité, des enjeux économiques, financiers et juridiques imbriqués.	p.30

<i>Encadré : face aux 1 000 milliards d'euros de fraude en Europe, un plan d'action efficace ?</i>	p.32
B/ Des mesures immédiates ciblées et concrètes ?	p.33
<i>1/ Mesures d'ordre juridique.</i>	p.33
<i>2/ Mesures d'ordre organisationnel.</i>	p.33
<i>3/ Mesures en matière de pilotage.</i>	p.34
<i>4/ Renforcer des effectifs budgétairement rentables et socialement utiles.</i>	p.35
Annexes	p.36
<i>Annexe 1 : articles du CGI « anti-abus »</i>	p.36
<i>Annexe 2 : communiqués de presse récents</i>	p.39
<i>Annexe 3 : chronique sur la création d'un registre européen des sociétés</i>	p.41

Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal : un enjeu majeur pour les finances publiques et pour la justice fiscale

Dans son rapport consacré à la lutte contre la fraude fiscale sorti en avril 2008¹, notre organisation syndicale évaluait le manque à gagner découlant des diverses formes de fraudes fiscales entre 42 et 51 milliards d'euros par an. Cette estimation était issue de nos travaux menés fin 2006 préalablement à l'audition de notre syndicat par le Conseil des prélèvements obligatoires dans le cadre de la préparation de son rapport consacré à la fraude aux prélèvements obligatoires².

Plus de 6 ans après cette estimation, après de nombreuses affaires et publications mettant en scène la fraude fiscale internationale, notre organisation syndicale a estimé indispensable de dresser à nouveau un état de lieux sur la fraude fiscale et sur le contrôle fiscal, tant les conséquences de la fraude fiscale (ou plutôt les fraudes fiscales) sont importantes sur : le budget de l'Etat (elle représente un manque à gagner colossal), la justice fiscale (la fraude crée des déséquilibres dans la répartition de l'impôt) et l'activité économique (elle prive l'action publique de ressources utiles et induit des distorsions de concurrence entre les contribuables honnêtes et les fraudeurs).

Après plusieurs années d'intense actualité sur le front de la fraude fiscale, notamment de la fraude fiscale internationale, ce rapport vise à faire le point sur l'état de la fraude fiscale et de son contrôle.

1. Après quelques propos liminaires permettant de définir la fraude fiscale, ce rapport livre dans un premier temps un **l'état des lieux de la lutte contre la fraude fiscale et son évolution** (la fraude sociale ne sera qu'évoquée), tant en termes de chiffres (résultats du contrôle fiscal...) que d'organisation pratique (moyens humains, moyens juridiques).
2. Au-delà de l'actualisation, nécessaire, des données publiées en avril 2008, ce rapport montrera en quoi **l'estimation du manque à gagner** découlant des diverses formes de fraudes fiscales, si elle est par nature difficile à mener, doit nécessairement être approchée au mieux.
3. Enfin, il livrera un certain nombre de **propositions** pour améliorer la lutte contre les fraudes fiscales.
4. En annexe figurent un certain nombre d'**expressions** de notre organisation syndicale sur le contrôle fiscal qui montre en quoi son organisation pratique est intimement liée à l'efficacité des orientations politiques en matière de lutte contre la fraude fiscale.

¹ *Rapport sur l'état de la lutte contre la fraude fiscale*, Syndicat national unifié des impôts, avril 2008.

² *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Conseil des prélèvements obligatoires, mars 2007.

1ère partie

Fraude et évasion fiscales : définition et état des lieux

Evasion fiscale, fraude fiscale, optimisation fiscale, la fiscalité est réduite ou contournée parfois légalement, parfois non. Au-delà de la question centrale des choix fiscaux et des moyens de combattre l'évitement illégal de l'impôt, il importe de définir des termes que l'on confond souvent ou que l'on emploie parfois à tort.

A/ Fraude, évasion, optimisation : clarifier les termes

Les termes « fraude », « optimisation » et « évasion » sont souvent employés sans être précisément définis. La notion de fraude est ainsi parfois appliquée aux cas les plus graves d'évitement de l'impôt, afin par exemple de la distinguer des erreurs et oublis, volontaires ou non. Plusieurs lectures du terme « évasion » existent : pour certains, l'évasion fiscale est illégale, pour d'autres, elle n'est qu'un synonyme d'optimisation et/ou d'expatriation, de délocalisation. L'optimisation est quant à elle moins discutée, chacun s'accordant à dire qu'elle relève de pratiques légales, jugées en revanche plus ou moins « légitimes ».

Parmi ces trois termes, deux, la fraude et l'optimisation, sont aisément « définissables ». Ainsi, la fraude fiscale, si elle est multiple, vise à contourner illégalement l'impôt, ce qui la différencie de l'optimisation fiscale, celle-ci relevant de pratiques utilisant les moyens légaux (régimes dérogatoires, niches fiscales de types crédits d'impôt, déduction, réductions d'impôt, exonérations...) dont on peut certes contester la légitimité ou l'efficacité, mais qui n'en demeurent pas moins prévus par la loi. Il n'existe en revanche pas de définition précise de « l'évasion fiscale ». On peut rappeler qu'une évasion est par nature illégale afin d'approcher ce concept.

Difficulté supplémentaire, l'optimisation cache parfois une fraude : l'utilisation de moyens a priori légaux peut servir de paravent à un schéma de fraude. Lorsqu'on est en présence d'un tel schéma, on parle alors fréquemment d'abus de droit, c'est-à-dire en termes simples de l'utilisation de moyens apparemment légaux sans que le montage ne repose sur une réalité économique, son seul but étant d'éluder l'impôt.

1/ Définir la fraude fiscale

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

Fraude ou pénalisation d'une certaine fraude ?

On peut parler de fraude³, dès lors qu'il s'agit d'un comportement délibéré : « c'est la fraude qui fait l'objet de majoration pour mauvaise foi et éventuellement d'une répression pénale. Mais si le contribuable a omis de bonne foi d'appliquer correctement les textes en vigueur, il y aura une simple erreur » (ou « irrégularité »). Cette approche est restrictive car elle ne définit la fraude que par rapport à certains types de sanctions. Elle écarte de fait 80% des opérations de contrôle fiscal externe et se cantonne à la seule approche répressive, l'une des trois finalités du contrôle fiscal externe.

³ Conseil des Impôts, *Rapport au Président de la République*, 1997.

Il n'est donc pas réaliste de définir la fraude à partir de la simple distinction juridique entre bonne et mauvaise foi, c'est-à-dire en fonction des seules sanctions fiscales applicables. Car on peut avoir fraudé, même sans se voir appliquer des pénalités dites «exclusives de bonne foi».

Ce type de sanctions doit en effet être motivé : il appartient en effet à l'administration de prouver la mauvaise foi ce qui, à l'épreuve des faits, n'est pas chose aisée. Ces sanctions et pénalités sont en outre graduées : entre les pénalités pour retard en matière de dépôt de déclaration ou de paiement, la majoration de 40 % si la mauvaise foi est établie, la majoration de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses, les sanctions pour opposition à contrôle fiscal ; où fixer une limite qui serait, en l'espèce, arbitraire?

Il ne faut donc pas réduire la fraude à la manœuvre frauduleuse. Une telle approche ne tiendrait pas compte de la réalité de la fraude fiscale, qui est multiforme, et s'inscrirait dans la lecture de certains territoires qui, précisément, ont jusqu'ici adopté une vision restrictive de la fraude pour ne pas jouer le jeu de la coopération internationale.

Tentative de définition de la fraude fiscale

Pour Pierre Beltrame⁴, la fraude est «une infraction à la loi commise dans le but d'échapper à l'imposition ou d'en réduire le montant». Une infraction suppose la réunion d'un élément légal (le non respect du droit en vigueur), d'un élément matériel (l'impôt éludé) et d'un élément moral (faute intentionnelle ou non intentionnelle). Par ailleurs, l'infraction comporte plusieurs catégories sanctionnées différemment (la contravention, le délit et le crime).

Nous retenons cette approche dans notre définition de la fraude fiscale. On retrouve d'ailleurs ces éléments constitutifs de l'infraction dans les diverses formes de la fraude fiscale. Ainsi, qu'il s'agisse de ce que l'on désigne communément comme étant la « petite » fraude (travail non déclaré effectué pour « arrondir les fins de mois ») ou la « grande » fraude (carrousel TVA), il y a bien fraude, c'est-à-dire un évitement de l'impôt qui se traduit par des recettes moindres pour les finances publiques, dont le traitement en termes de sanctions fiscales diffère selon la nature de l'infraction.

En d'autres termes, la fraude entendue au sens large est constituée du manque à gagner provenant de sommes que l'Etat et les collectivités locales n'ont pas perçues du fait du non-respect du droit. La volonté d'éluder l'impôt et ses modalités pratiques diffère selon les cas. Il arrive même que l'ignorance (de tel ou tel texte) se traduise par un manquement : le non-respect d'une condition particulière d'une mesure dérogatoire par exemple est fréquent, sans que la «bonne foi» du contribuable ne soit en cause, et peut se traduire par un manque à gagner pour les recettes fiscales. Dans ce cas, comme dans le cas d'une fraude avérée et «volontaire», il y a une rectification. Mais la diversité des sanctions applicables (pénalités simples, pénalités exclusives de bonne foi, majorations pour manœuvres frauduleuses, sanctions pénales) vient par la suite qualifier la gravité de la fraude.

2/ L'évasion fiscale est-elle légale ?

En général, on comprend dans le terme «évasion fiscale» ce qui relève tout à la fois de l'optimisation et de la fraude fiscale. Pour certains, l'évasion est légale puisqu'elle consiste à utiliser des moyens légaux pour échapper à l'impôt, la fraude ne relevant alors que de procédés relevant des manœuvres frauduleuses et étant susceptibles de peines pénales. Cette approche de l'évasion fiscale est cependant très restrictive.

En réalité, dans la plupart des cas, l'évasion et la fraude fiscale se confondent. Le terme de fraude étant souvent employé de façon restrictive (en fonction du «caractère frauduleux», autrement dit en fonction d'une approche «pénale»), il arrive que celui «d'évasion fiscale» qualifie par défaut la fraude non «pénalisée».

⁴ Pierre Beltrame, *L'impôt*, Paris, 1987.

Le terme «évasion» est plutôt flou et sujet à interprétations. Il faut donc lui préférer celui de «fraude» au sens juridique premier du terme (c'est-à-dire un délit réunissant un élément légal, un élément moral et un élément matériel). Car en réalité, le terme «évasion fiscale» tel qu'il est de plus en plus employé fait référence à celui communément utilisé pour définir le procédé ayant pour but d'éluder l'impôt là où l'application du droit aurait normalement conduit à payer l'impôt. En clair, le terme «évasion» correspond souvent au sens premier de «fraude». C'est du reste de cette façon que le terme évacion est entendu et employé, y compris par le gouvernement et le Président de la République dans les déclarations politiques récentes.

Il existe un autre terme permettant de définir une opération légale effectuée pour payer moins d'impôts ; l'optimisation. En général, une optimisation est légale, l'évasion consistant à utiliser les mécanismes légaux et/ou illégaux dans le seul but d'éluder l'impôt. Certes, en théorie, la limite juridique entre le légal et l'illégal se situe au niveau de l'abus de droit, qui consiste à utiliser les mécanismes légaux dans le seul but d'éluder l'impôt. Il incombe alors à l'administration de prouver qu'il y a abus de droit. Or, l'administration n'a la possibilité de prouver qu'il y a abus de droit que dans une minorité de cas. On ne peut donc pas valablement s'appuyer sur cette notion pour arrêter la limite qu'il y a entre optimisation et évacion.

Cette définition montre en quoi la fraude est multiple, variée, et pourquoi il existe des formes de fraudes plus graves, donc plus durement sanctionnées, que d'autres. C'est ce qui explique l'existence de sanctions proportionnées (pénalités de 10, 40 ou 80%, sanctions pénales allant de l'amende à la prison).

En résumé, on rappellera sur le plan des principes et des définitions que si, à la différence de la «fraude», «l'évasion» n'a pas de définition juridique, les deux pratiques sont illégales, alors que l'optimisation est légale.

Le cas de « l'exil fiscal »

On qualifie l'acte de partir à l'étranger pour payer moins d'impôts qu'en France « d'exil fiscal » ou « d'expatriation fiscale ». Le déplacement de la résidence fiscale en constitue l'acte central : s'installer véritablement en Belgique par exemple implique d'y déclarer ses revenus. Un départ à l'étranger est tout à fait possible et légal, il se traduit donc par une perte pour le budget de l'Etat mais ne peut être qualifié d'évasion ou de fraude fiscale. En la matière, le débat porte plutôt sur les réelles motivations et l'ampleur réelle de l'exil fiscal.

B/ Etat des lieux de la lutte contre la fraude fiscale

1/ Rappels fondamentaux sur le rôle et l'organisation du contrôle fiscal en France

Principes fondamentaux et architecture générale du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal est la contrepartie du système déclaratif. Les contribuables, personnes morales et personnes physiques, sont en effet tenus de déposer des déclarations de revenus, de résultat, de TVA, d'impôt de solidarité sur la fortune, de donation, de succession... Dans un système déclaratif, ces déclarations sont rédigées sous la responsabilité des contribuables, elles comportent les éléments indispensables au calcul de l'impôt. En contrepartie de ce système déclaratif, l'administration fiscale a le droit de vérifier l'exactitude des éléments déclarés et, le cas échéant, de procéder à des rectifications. C'est le sens même du contrôle fiscal, une mission essentielle de l'administration fiscale et financière.

La mission de contrôle fiscal comprend l'ensemble des agents de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) qui détectent la fraude en procédant à des recherches et/ou en participant à la

programmation du contrôle fiscal et qui effectuent des opérations de contrôles sur dossier au bureau ou sur place dans les locaux des contribuables.

L'organisation du contrôle fiscal peut schématiquement se résumer ainsi :

- dans les départements, des services de gestion, de recherche, de programmation, d'inspection et de vérification détectent la fraude et contrôlent les ménages et les petites et moyennes entreprises,
- au niveau des inter régions (dont le périmètre recouvre plusieurs régions administratives), des services de programmation et de vérification détectent la fraude et contrôlent les entreprises de taille intermédiaire et certains contribuables (personnes physiques aisés),
- au niveau national, des services à compétence nationale effectuent des recherches et des opérations de contrôle sur les plus grandes entreprises et les particuliers les plus aisés ou les plus «sensibles».

Comment s'exerce le contrôle en France ?

Schématiquement, il existe deux types de contrôles fiscaux :

- les contrôles dits «sur place» (parmi lesquels les vérifications de comptabilité effectuées dans l'entreprise qui constituent la forme de contrôle la plus connue et la plus médiatisée), finalement peu nombreux puisqu'on dénombrait un peu plus de 47.408 contrôles de ce type pour 4,8 millions d'entreprises soumises à la TVA en 2011 (et 4 033 vérifications des comptes des particuliers par la procédure de l'examen de situation fiscale personnelle, l'ESFP),
- et les contrôles dits «sur pièces» effectués du bureau au seul vu du dossier du contribuable, plus nombreux car plus rapides à effectuer, mais limités au dossier, donc moins approfondis.

Les 3 principaux objectifs assignés par les pouvoirs publics au contrôle fiscal sont les suivants :

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

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

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

Les procédures sont quant à elles diverses. Selon le cas, elles permettent de collecter l'information (le droit de communication, le droit d'enquête...), de prendre des mesures conservatoires, de contrôler les déclarations déposées (procédure contradictoire), d'évaluer les revenus qui n'ont pas été déclarés (imposition ou taxation d'office), de sanctionner la fraude (pénalités, sanctions pénales)... Les sanctions sont également diverses et graduées, en fonction de la variété et de la gravité des cas de fraude rencontrés dans l'exercice du contrôle fiscal. Une simple régularisation suite à relance n'est pas sanctionnée par des pénalités, les fraudes courantes sont passibles de majorations (majoration de 10% du rappel d'impôt par exemple), tandis que les cas de fraudes les plus graves peuvent donner lieu à des pénalités élevées (40% ou 80% par exemple) voire à des poursuites pénales.

Les moyens de lutte contre la fraude fiscale

L'administration dispose de moyens humains, juridiques et matériels pour assurer le contrôle fiscal ;

- *Les moyens humains.* Ils sont en forte baisse. Contrairement à ce que prétendent les autorités publiques de « Bercy », qui communiquent sur la relative stabilité du nombre de vérificateurs assurant des opérations de contrôle fiscal externe, en réalité, le nombre d'agents de la sphère du contrôle fiscal diminue sensiblement tous les ans. La DGFIP aura perdu plus de 18% de ses effectifs entre 2002 et fin 2013 (soit 26 000 emplois) dont une part dans le contrôle fiscal. Il s'agit notamment de postes d'agents non vérificateurs affectés dans les services de programmation et de contrôle sur pièce mais aussi de postes d'agents travaillant dans les services de gestion de l'impôt, le premier étage du contrôle fiscal. Ces services assurent en effet l'accueil, la saisie des déclarations, les mises à jour des dossiers, certaines opérations de contrôle simples... On rappellera ici que la Commission européenne elle-même confirme lorsqu'elle conseille aux Etats membres «*d'étoffer les ressources humaines*»⁵. Venant d'une institution qui n'a de cesse de plaider pour une réduction des dépenses publiques et du nombre de fonctionnaires, la recommandation a de quoi laisser songeur sur la réelle capacité des Etats membres de combattre la fraude fiscale.
- *Les moyens juridiques.* Ils ont été plutôt renforcés au cours de ces dernières années, notamment en matière de lutte contre la fraude complexe et/ou internationale par les dispositions de la loi de finance rectificative de 2009. Ce renforcement est demeuré très national et n'a pas non plus comporté de mesure générale qui aurait véritablement rééquilibré le contrôle fiscal face au développement de la fraude (voir plus loin).
- *Les moyens matériels.* Le bilan est de ce point de vue contrasté : l'évolution des systèmes informatiques a surtout concerné les services de gestion, les services de contrôle se retrouvant désormais à passer d'une application à l'autre sans disposer encore d'une vision globale et complète du dossier. La dématérialisation des dossiers est également porteuse d'effets pervers ; certains renseignements, disponibles uniquement en « papier », sont ainsi archivés, inaccessible aux services de contrôle. L'administration prétend que la dématérialisation totale permettra une mobilisation plus rapide et efficace des renseignements, mais cet horizon semble encore lointain.

Etat des effectifs du contrôle fiscal externe

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

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

Si le contrôle fiscal n'est pas organisé partout de la même manière, il n'en reste pas moins que, globalement, la France affecte un nombre d'agents relativement faible au contrôle fiscal externe (vérifications de comptabilités...). Ce constat balaie donc l'idée reçue selon laquelle le contrôle fiscal serait omniprésent, étouffant voire inquisitorial en France.

La non-prise en compte dans ce tableau des agents du contrôle fiscal «sur pièces» ne change pas fondamentalement la donne. Le contrôle sur pièces est indispensable et permet une surveillance de

⁵ Communication de la Commission européenne du 31 Mai 2006.

certaines défaillances et irrégularités. Il constitue un maillon essentiel dans la chaîne du contrôle fiscal. Mais il se mène cependant dans un cadre procédural différent et de ce fait, il s'appuie sur moins de pièces que le contrôle fiscal externe (il n'est par exemple pas possible de disposer des comptes bancaires ou de l'intégralité des pièces comptables).

2/ Les résultats du contrôle fiscal

En 2011, les services des finances publiques ont rappelé des sommes importantes dans le cadre du contrôle fiscal : 8,34 milliards d'euros de droits nets (soit l'impôt élué) assortis de 2,46 milliards d'euros de pénalités en contrôle fiscal dit «externe» (vérifications de comptabilité, examen de la situation fiscale personnelle) et 5,13 milliards d'euros de droits nets assortis de 463 millions d'euros de pénalités pour le contrôle fiscal dit «sur pièces» (contrôles de dossiers du bureau sans visite sur place). Au total, le contrôle fiscal a donc redressé 13,479 milliards d'euros de droits nets et 2,92 milliards d'euros de pénalités. Ces résultats englobent toutes les opérations de contrôle fiscal.

2006/2011 : évolution du «tissu fiscal» en France.

<i>Particuliers</i>	2006	2011
Nombre de foyers fiscaux à l'impôt sur le revenu	35.081.797	36.050.558
Nombre d'articles de taxe d'habitation	26.675.926	30.089.581
Nombre d'articles de taxe foncière sur propriétés bâties	27.601.660	29.706.824
Nombre de déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune	456.856	291.630*
<i>Entreprises</i>		
Nombre de redevables soumis à l'impôt sur les sociétés	1.338.123	1.726.051
Nombre de redevables de la TVA	3.795.653	4.827.797
Nombre d'articles en taxe professionnelle (2006) et en contribution économique territoriale (2011)	3.533.081	4.216.721

* 593 878 en 2010 avant l'allègement de l'ISF de 2011

(Source : rapports de performances DGI - 2006- et DGFIP -2011-)

2006/2011 : résultats du contrôle fiscal

<i>(résultats en millions d'euros)</i>	2006	2011
Nombre de contrôles sur place dont,	52.429	51 441
- vérifications comptabilité	47.851	47 408
- ESFP	4.578	4 033
Contrôles sur place : droits nets dont,	6.904	8 349
Vérif.	6.420	7 792
ESFP	484	557
Nombre de contrôles sur pièces		
Impôt sur les sociétés (IS)	91.622	71 487
Impôt sur le revenu (IR)	1.199.717	686 442
TVA	85.821	63 570
Contrôles sur pièces : droits nets dont ;	5.488	5 130
IS,	542	425
IR,	1.453	1 199
TVA	543	444
Remboursement de crédits rejetés	1.080	1 210
Droits enregistrement	1.589	1 363
Impôts divers*	59	237
ISF**	222	252
Total droits nets contrôle	12.392	13 479

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

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

(Source : projets de loi de finances des années visées)

Le contrôle fiscal a ainsi connu une évolution contrastée. En matière de contrôle fiscal externe, les droits nets ont sensiblement progressé alors que le nombre de contrôles a légèrement diminué. Le volume et le rendement du contrôle sur pièces ont en revanche diminué.

Globalement, les droits nets totaux sont tirés par les résultats du contrôle fiscal externe. Ceux-ci sont eux-mêmes tirés par des affaires exceptionnelles liées, notamment, à la fraude fiscale internationale.

Une faible couverture du tissu fiscal

Le rapprochement du volume du contrôle fiscal et du «tissu fiscal» est particulièrement éclairant : en effet, le «taux global de couverture du tissu fiscal» est faible.

Ainsi, en moyenne ;

- une entreprise soumise à la TVA (entreprise individuelle ou soumise à l'IS) connaît une vérification de comptabilité une fois tous les 101 ans tandis que son dossier fait l'objet d'un contrôle sur pièces une fois tous les 76 ans,

- une entreprise soumise à l'IS connaît une vérification de comptabilité une fois tous les 36 ans tandis que son dossier fait l'objet d'un contrôle sur pièces tous les 24 ans.

Ces moyennes cachent cependant des disparités selon les régions, les entreprises... Certaines entreprises ne sont jamais vérifiées, d'autres peuvent l'être plusieurs fois.

Les poursuites pénales

Au regard des quelques 51.000 vérifications, le nombre de plaintes et de poursuites correctionnelles apparaît plutôt faible mais aussi très stable. La répartition par nature d'infraction est la suivante.

<i>Nature des infractions</i>		
	<i>2006</i>	<i>2011</i>
Défaut de déclaration	237	285
Contestation de dissimulations	477	429
Opérations fictives	88	81
Autres fraudes	115	171
Total	917	966

(Source : projet de loi de finances des années 2008 et 2013).

La répartition par catégorie socioprofessionnelle des plaintes et des condamnations est également instructive.

<i>Nombre de plaintes</i>		
<i>Catégorie</i>	<i>2006</i>	<i>2011</i>
Agriculture	10	7
Industrie	25	26
Bâtiment/travaux publics	264	270
Commerce	240	213
Services	193	270
Professions libérales	92	62
Dirigeants de sociétés salariés	93	118

(Source : projet de loi de finances des années 2008 et 2013).

<i>Décisions</i>		
<i>Nature des décisions</i>	<i>2006</i>	<i>2011</i>
Condamnations prononcées	1 252	1 110
- dont définitives	697	602

Peines de prison <i>avec sursis</i>	615	495
Peines de prison <i>sans sursis</i>	73	67
Peines d'amende - <i>avec sursis</i>	7	11
Peines d'amende <i>sans sursis</i>	243	182
Interdiction d'exercer une profession industrielle ou commerciale	44	54

(Source : projet de loi de finances des années 2008 et 2013).

Globalement, on note une certaine stabilité dans le volume et la structure des poursuites, des plaintes et des condamnations. A ce titre, on ne peut logiquement qu'attendre à court terme une évolution découlant de l'exploitation de la «liste des 3000» résidents français détenant des avoirs non déclarés en Suisse ; tous n'ayant pas choisi de régulariser leur situation (par exemple dans le cadre de la cellule de régularisation) en raison de l'existence de certains schémas de fraude «active» et ont donné lieu à des contrôles. L'étude de l'évolution des plaintes et des décisions de justice qui seront connues dans les toutes prochaines années sera, de ce point de vue, décisive.

C / Quid du contrôle fiscal international ?

Sur un nombre d'opérations de contrôle fiscal externe compris entre 51 000 et 52 000 au cours des années 2000⁶, la part des opérations de contrôle fiscal ayant donné lieu à des rappels (le montant des impôts éludés, autrement dit des « redressements ») en fiscalité internationale (ce qui inclut tous les États et territoires) est globalement stable : elle était de près de 10% en 2005, elle s'est légèrement tassée ensuite pour remonter à 10,4% en 2011 (du fait notamment des diverses affaires de fraude fiscale internationale dont certaines ont été fortement médiatisées).

Par ailleurs, le nombre d'assistances administratives internationales tourne toujours autour de 2 % (2,2% en 2011) par an. Elle est plus élevée pour les contrôles menés par les directions nationales (Direction de vérification nationale et internationale, Direction nationale des enquêtes fiscales et Direction nationale des vérifications de situation fiscale).

L'utilisation des dispositifs anti abus est particulièrement difficile à mettre en œuvre compte tenu de la complexité des schémas de fraude et d'évasion fiscales. Seul l'article 123bis du CGI (relatif à la lutte contre la fraude fiscale internationale des particuliers) a connu une forte progression du fait de la révélation de nombreux cas de fraude des personnes physiques dont certains ont été révélés publiquement (mettant en scène des paradis fiscaux notamment).

En 2011, les dossiers de type «dispositifs anti abus» (voir annexe pour le détail des articles), c'est-à-dire les dossiers révélant des schémas de fraudes fiscales complexes, sont malheureusement peu nombreux, même s'ils révèlent l'importance de l'évasion fiscale internationale :

- 4 pour l'article 209B du CGI (contre 6 en 2010 et 10 en 2009) pour un montant de 35 millions d'euros,
- 23 pour l'article 238A du CGI (contre 28 en 2010 et 21 en 2009), pour un montant de 40 millions d'euros,
- 23 pour l'article 155A du CGI (contre 27 en 2010 et 15 en 2009), pour un montant de 6,9 millions d'euros,
- 86 pour l'article 123bis du CGI (contre 36 en 2010 et 14 en 2009) pour un montant de 38 millions d'euros,
- 171 pour l'article 4B et 4bis du CGI (contre 193 en 2010 et 205 en 2009) pour un montant de 86 millions d'euros.

⁶ Rappelons que les contrôles fiscaux externes regroupent les vérifications de comptabilité et l'examen de situation fiscale personnelle qui permet de contrôler les comptes bancaires.

On rappellera qu'outre ces dispositifs spécifiques, les principaux rappels en matière de fiscalité internationale concernent : la TVA (notamment TVA intracommunautaire), l'IS (les prix de transfert avec peu de rappels mais tous importants en termes de rendement : les 5 rappels les plus importants représentent entre la moitié et les deux tiers du montant total des rappels au titre des prix de transfert) ou encore les domiciliations (les «fausses expatriations»).

Comment expliquer cette relative faiblesse ? La principale explication est simple : face à des schémas de fraudes complexes, le plus souvent élaborés à l'échelle internationale, les difficultés d'accéder à une information permettant d'identifier de potentiels cas de fraudes sont telles qu'il n'est souvent tout simplement pas possible de détecter ces fraudes. Faute d'obligations comptables de type «reporting comptable pays par pays», de déclaration obligatoire portant sur les prix de transfert ou de mécanisme d'échanges d'informations automatiques entre Etats (qui permettrait à chaque Etat de connaître les comptes et sociétés de toutes sortes ouverts par un résident mais aussi les revenus perçus), l'accès à l'information, les autorités publiques s'en remettent à l'étude des dossiers, au flair et à l'expertise des agents ou encore à la communication providentielle d'informations susceptibles de révéler une fraude (informations provenant des autorités judiciaires et policières par exemple).

Les services disposent certes de mécanismes d'accès à l'information (droit de communication par exemple). Mais ceux-ci sont activés dossier par dossier, le plus souvent en fonction d'éléments préalablement recoupés. Il en va de même en matière de coopération internationale. Lancer une telle procédure pour demander à un autre Etat des informations sur un contribuable n'est pas seulement une procédure lourde et longue à mettre en œuvre. Ceci doit s'appuyer sur des éléments concrets, ce qui suppose avant tout de disposer d'informations et de moyens humains suffisants pour analyser les dossiers afin de détecter les anomalies, les mécanismes de fraude...

On mesure ici l'importance et la complexité du travail de gestion des dossiers fiscaux, de recherche et de programmation du contrôle fiscal. Pour que ces missions, tout simplement indispensables au lancement de toute procédure de contrôle fiscal, puissent être efficaces, elles doivent être dotées de moyens humains, juridiques et matériels suffisants. On l'a vu, tel n'est malheureusement pas le cas.

2^{ème} partie

Evaluation et évolution de la fraude fiscale

A/ L'évaluation de la fraude fiscale

1/ Des évaluations antérieures à la crise

Évaluer la fraude n'est pas chose aisée. Par définition, évaluer précisément la fraude consiste à l'identifier au préalable, ce qui permettrait de mieux la combattre et ainsi de la diminuer voire de la réduire à néant. La fraude étant par construction plus ou moins complexe et discrète, il est délicat de procéder à une évaluation précise.

Il existe cependant des méthodes d'évaluation de la fraude qui consistent à procéder par extrapolation des résultats du contrôle fiscal. La démarche est alors d'imaginer quel serait le montant des recettes si tous les contribuables étaient contrôlés, autrement dit si tous respectaient scrupuleusement leurs obligations fiscales.

Ces méthodes ont donné les résultats suivants :

- Pour le Conseil des prélèvements obligatoires⁷, la fraude fiscale et sociale représente 30 à 40 milliards d'euros par an, la fraude fiscale en représentant entre les deux tiers et les trois quarts.
- La Commission européenne, dans sa communication du 31 Mai 2006, regrette que «*très peu d'estimations sont disponibles quant à l'importance des impôts non collectés en raison de la fraude fiscale*». Elle avance une moyenne comprise entre 2 et 2,5 % du PIB (ce qui représente 40 à 50 milliards d'euros en 2012⁸).
- Revoyant récemment ses estimations à la hausse, la Commission européenne estime désormais que les pertes fiscales découlant de la fraude et de l'évasion fiscales s'élève à 1 000 milliards d'euros au sein de l'Union européenne⁹.
- Le syndicat Solidaires Finances Publiques (ex SNUI-SUD Trésor) évaluait pour sa part en 2007 la fraude fiscale entre 42 et 51 milliards d'euros.

Les différences d'estimations tiennent exclusivement à des différences entre les approches de la fraude et, par conséquent, des périmètres retenus. Le Conseil des prélèvements obligatoires n'a ainsi pas retenu dans son évaluation l'évasion fiscale internationale ni les erreurs commises parfois de bonne foi, alors que les deux estimations suivantes ont un périmètre plus large correspondant au manque à gagner global que représentent toutes les formes d'évitement illégaux de l'impôt.

Certaines formes de fraudes fiscales sont difficiles à détecter et à combattre. Il en va ainsi de la fraude fiscale internationale estimée jusqu'ici par certains entre 15 et 20 milliards d'euros¹⁰ mais désormais évaluée entre 30 et 36 milliards d'euros par an par la Commission d'enquête du Sénat de 2012, soit une part importante de la fraude fiscale totale (mais aussi de formes de fraudes fiscales «nationales») qui s'abrite derrière les apparences d'une optimisation légale, mais qui relève de montages plus ou moins à la limite de la légalité voire même frauduleux au point même de relever dans certains cas de l'abus de droit.

⁷ Rapport du 1^{er} Mars 2007 du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, la Documentation Française, Paris, 2007.

⁸ Le PIB est évalué à 2033 milliards d'euros en 2012.

⁹ Communication de la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil du 6 décembre 2012 : *Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*.

¹⁰ Voir sur cette estimation le Rapport d'information de la Commission des finances de l'Assemblée Nationale, *La lutte contre les paradis fiscaux : 30 propositions pour passer à l'acte*, septembre 2009 et la contribution de Bernard Castagnède, *L'évasion fiscale internationale*, Revue française des finances publiques, avril 2010.

2/ Des estimations qui apparaissent sous-évaluées

Les récentes « affaires » en matière de fraude fiscale internationale ont cependant montré qu'il était probable que ce montant soit sous-évalué. Ainsi, les avoirs placés en Suisse par les résidents français avoisineraient les 90 milliards d'euros. Plus largement, les avoirs non déclarés des résidents fiscaux français atteindraient selon les estimations 274 à 600 milliards d'euros¹¹, une base fiscale colossale qui ne concerne de surcroît que les personnes physiques.

S'agissant des entreprises, l'ampleur des prix de transfert mériterait un regard particulier. Si les prix de transfert ne sont pas tous frauduleux, les contrôles fiscaux montrent qu'ils sont fréquemment manipulés, parfois même fictifs pour certains d'entre eux. Ces contrôles donnent lieu à des redressements souvent importants, démontrant que les champs sur lesquels se développe la fraude fiscale internationale constituent de très larges assiettes. Les 15 à 20 milliards d'euros de fraude fiscale internationale estimés avant que ces affaires ne soient révélées et que certains travaux n'aient en conséquence été menés¹² peuvent sembler bien faibles au regard de la réalité de la fraude.

Au surplus, il existe de nombreuses dispositions dérogatoires peu contrôlées dans le système fiscal français. Les conditions permettant d'en bénéficier sont mal suivies, notamment en raison de la longue durée de certains dispositifs (en matière de défiscalisation immobilière par exemple¹³). Le non-respect de certaines conditions se traduit par une fraude fiscale trop mal détectée qui vient grossir le montant global de la fraude fiscale.

La Commission européenne, en estimant l'ensemble des pertes fiscales des Etats membres de l'Union européenne à 1 000 milliards d'euros par an, semble avoir tenu compte de l'évolution, de la complexité et du développement des diverses formes de fraudes fiscales.

L'évitement de l'impôt est donc largement supérieur aux estimations mentionnées. Du reste, il suffit de rapprocher les résultats du contrôle fiscal (13,5 milliards d'euros en droits nets en 2011) et le montant de la fraude estimée jusqu'à présent, soit entre 40 et 50 milliards d'euros. Selon ces données, le contrôle fiscal parviendrait à démontrer et à notifier le tiers de la fraude fiscale. Au vu de du (faible) taux de couverture du tissu fiscal et de l'évolution de la fraude fiscale, une telle proportion apparaît supérieure à la réalité.

B/ La nécessité d'une approche du manque à gagner lié aux fraudes fiscales

1/ Une option simple : actualiser le manque à gagner en fonction de l'inflation

On rappellera pour mémoire que notre organisation syndicale avait évalué le montant total de la fraude fiscale entre 42 et 51 milliards d'euros dans ses travaux menés en 2006 à l'occasion de son audition par le Conseil des prélèvements obligatoires lorsque celui-ci préparait son rapport consacré à la fraude aux prélèvements obligatoires. Cette évaluation, reprise dans notre rapport de 2008 sur «*l'état de la lutte contre la fraude fiscale*», se basait sur une extrapolation des résultats du contrôle fiscal et sur le recoupement de plusieurs données (en matière de TVA et de travail non déclaré notamment), elle se basait sur une analyse et une extrapolation des résultats du contrôle fiscal de l'année 2005.

Une simple actualisation en fonction de l'inflation donnerait les résultats suivants :

¹¹ Voir notamment le rapport de la Commission d'enquête du Sénat sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, juillet 2012 et l'ouvrage d'Antoine Peillon, *Ces 600 milliards qui manquent à la France*, Seuil, 2012.

¹² Voir par exemple dans le rapport de la Commission d'enquête du Sénat de juillet 2012 l'étude de G. Zucman sur les avoirs français à l'étranger non déclarés.

¹³ Voir notre étude sur le contrôle fiscal des dispositifs de défiscalisation liés aux investissements immobiliers de juin 2011 : http://www.solidairesfinancespubliques.fr/gen/cp/dp/dp2011/110616_defiscalisationimmobiliere.pdf

- fourchette basse de notre estimation : 42 milliards d'euros (estimation faite sur la base des résultats du contrôle fiscal de 2005) qui représentent 46 milliards d'euros en 2012,
- fourchette haute de notre estimation : 51 milliards d'euros (même données de base que la fourchette basse) qui représentent 56 milliards d'euros en 2012.

Une telle actualisation, déjà éclairante, ne tient cependant pas compte des nombreux éléments qui sont apparus depuis 2006. Il en va ainsi des travaux sur l'évasion fiscale internationale, qui apparaît en réalité bien plus importante que ce que les observateurs pensaient, ou encore du travail non déclaré.

2/ Evaluer le manque à gagner implique de tenir compte des données nouvelles

→ *Tenir compte des nouveaux travaux en matière d'évasion fiscale internationale*

Sur les 42 à 51 milliards d'euros évalués en 2006 par notre syndicat, la fraude internationale était estimée entre 15 et 20 milliards d'euros (soit 16 à 21 milliards d'euros actualisés en 2012). Par différence, les autres formes de fraudes et d'évasions fiscales en représentaient 27 à 31 environ, soit 30 à 35 milliards d'euros actualisés en 2012).

Dans son rapport de juillet 2012, la commission d'enquête du Sénat estime que la seule évasion fiscale internationale est comprise entre 30 et 36 milliards d'euros. Il précise que cette fourchette est malheureusement selon l'aveu même du rapport du Sénat une fourchette basse : «*les seuls risques évalués sont compris entre 30 et 36 milliards d'euros, chiffres qui peuvent être considérés comme la borne inférieure d'un risque qui, s'il intégrait l'ensemble des impôts et des opérations (...) ressortirait comme nettement plus élevé*»¹⁴. Par construction et par une simple addition à la fraude «nationale» évaluée dans notre rapport de 2008 (mais en supposant que celle-ci n'ait pas varié), la fraude totale serait alors comprise entre 60 à 71 milliards d'euros par an. On reste toutefois en deçà de la réalité et ne tient pas compte du développement des autres formes de fraudes et d'évasions fiscales.

En effet, il convient de préciser que l'évasion fiscale internationale est importante même si elle est tout particulièrement difficile à évaluer, notamment celle relative aux opérations souvent complexes des entreprises multinationales. La question des «prix de transfert» l'illustre avec force. Pour l'OCDE et la Commission Européenne, plus de la moitié du commerce mondial résulte de transactions intra groupes. Or, leur surface internationale et leur force de frappe financière les autorisent à se livrer, par le jeu de leurs nombreuses implantations à une optimisation fiscale de «haut vol», plus ou moins légale.

En effet, celle-ci cache parfois des mécanismes frauduleux particulièrement complexes voire opaques, donc très difficiles à détecter et à combattre. Il en va ainsi de la manipulation des prix de transfert et des diverses formes de transactions intra groupe qui aboutissent à loger une part importante des bénéficiaires dans des pays fiscalement privilégiés. C'est ce qui explique qu'au final, les taux effectifs d'imposition des plus grandes sociétés sont sensiblement inférieurs à ceux des entreprises de taille nationale ou locale. Certains travaux, repris par le Sénat¹⁵, ont évalué les pertes dues estimait les pertes fiscales dues aux manipulations de prix de transfert à 53,1 milliards d'euros aux Etats-Unis en 2001. Cette méthode appliquée à la France donnerait, avec le même taux de perte que les Etats-Unis, un montant de pertes fiscales de 23,6 milliards d'euros en 2009 (soit 1,24 point de PIB)... L'étude des redressements effectués par les services de contrôle fiscal atteste de l'importance des montants en jeu : les 4 redressements les plus importants en euros notifiés sur la base de l'article 57 du CGI (transferts de bénéficiaires à l'étranger) en 2011 représentaient une base fiscale de près de 750 millions d'euros.

→ *Focus sur les évolutions du travail « non déclaré »*

¹⁴ Synthèse du rapport de la Commission d'enquête du Sénat.

¹⁵ Etude de Pak et Zdanowick portant sur le commerce extérieur.

La fraude « nationale » comprend pour une part les recettes non versées tirées du travail non déclaré. Les estimations de son importance varient. Celui-ci pourrait représenter entre 3 et 6% du PIB¹⁶, soit environ 61 à 122 milliards d'euros de chiffre d'affaires annuel. C'est donc sans doute plus que les 3,3% qui résultaient de l'estimation par l'INSEE du travail non déclaré pour 2000¹⁷, et qui avaient été pris en compte pour l'estimation de la fraude fiscale de notre organisation syndicale en 2006.

La fraude fiscale et sociale liée au travail non déclaré connaît elle aussi des évolutions inquiétantes qui nécessitent un renforcement de sa détection¹⁸. Ceci conduit également à réévaluer le montant actualisé de la fraude fiscale. Certains travaux considèrent que le travail non déclaré est du reste beaucoup plus important : il serait compris entre 5 et 10% du PIB¹⁹ et s'élèverait même selon certains travaux à 10,8% du PIB (une estimation « haute » qui représenterait alors un « chiffre d'affaires » annuel de 219 milliards d'euros²⁰ et une fraude aux prélèvements obligatoires pouvant atteindre 50 milliards d'euros).

Pour les recettes publiques, le manque à gagner est colossal : le rapport de l'Assemblée Nationale consacré à la fraude sociale²¹ évalue la fraude aux prélèvements sociaux entre 13,5 et 15,8 milliards d'euros. Du côté des ressources fiscales, un tel manque à gagner en termes de recettes publiques représenterait un manque à gagner compris au minimum entre 5 et 8 milliards d'euros pour les recettes fiscales (exception faite des cotisations sociales, les principales ressources concernées par cette fraude). Il s'agit là d'une fourchette qui doit être réévaluée pour tenir compte de la montée en charge la fraude à la TVA et de celle, plus globale (comme l'attestent les travaux mentionnés ici) des diverses formes de travail non déclaré : paiements en liquide non déclarés dans les activités légalement déclarés, salariés non déclarés...

→ *Focus sur la fraude à la TVA : des pertes colossales*

En outre, la fraude à la TVA est particulièrement importante, ainsi que la mesure de l'écart théorique entre TVA due et TVA régulièrement mesurée le montre. Les estimations de la fraude à la TVA donnent, en fourchette plutôt basse, 10 à 11 milliards d'euros par an²². En effet, qu'il s'agisse de la fraude de type carrousel, de celle provenant de la montée en puissance du commerce électronique ou celle résultant de l'économie souterraine, la TVA est particulièrement fraudée : l'exemple des quotas CO2 montre que la fraude à la TVA peut être particulièrement couteuse (cette seule affaire représente un manque à gagner fiscal de 1,6 milliard d'euros).

Au reste, dans son rapport de 2012, la commission d'enquête du Sénat précise que « *le taux de fraude de la TVA pourrait être environ deux fois supérieur à la moyenne de notre fiscalité* » et déplore « *une évolution très rapide de la fraude à la TVA, qui se nourrit de la dématérialisation des flux et du développement des très petites entreprises* » (on observe en effet que de nombreux schémas de fraude passent par les petites entreprises).

¹⁶ Voir l'article : <http://edjsp.wordpress.com/2009/04/22/lombre-du-travail-au-noir-grandit/>

¹⁷ Estimation reprise dans le rapport du Conseil des prélèvements obligatoires ; *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, mars 2007.

¹⁸ Voir notamment sur ce point le bilan de l'année 2011 de la Délégation nationale à la lutte contre la fraude : <http://www.economie.gouv.fr/files/Bilan2011%20-dnlf.pdf>

¹⁹ Florence Weber, *Le travail au noir : une fraude parfois vitale ?*, Editions de la rue d'Ulm, 2008.

²⁰ Voir notamment les articles suivants : http://www.ouest-france.fr/actu/economieDet_-Travail-au-noir-un-gros-manque-a-gagner-pour-l-etat-3634-2073282_actu.Htm ou http://lexpansion.lexpress.fr/economie/les-vrais-enjeux-de-la-fraude-sociale-en-france_270707.html ou encore, http://www.lepoint.fr/chroniqueurs-du-point/laurence-neuer/la-lutte-contre-la-fraude-sociale-premiers-bilans-nouvelles-pistes-15-11-2011-1396603_56.php

²¹ Rapport de la Commission des affaires sociales sur la fraude sociale du 29 juin 2011, http://www.assemblee-nationale.fr/13/rap-info/i3603.asp#P191_19170

²² Communication de la Cour des comptes à la Commission des Finances de l'Assemblée Nationale annexée au rapport d'information de la Commission des finances de l'Assemblée nationale, *La gestion et le contrôle de la TVA*, mars 2012. La fraude à la TVA représentait déjà près de 10 milliards d'euros dans les années 2000-2006 (source : Communiqué de la Commission européenne du 30 octobre 2009).

Le rapport de la commission d'enquête du Sénat confirme que la fraude à la TVA est massive. En particulier, la fraude à la TVA à l'échelle internationale (fraude à la TVA intracommunautaire par exemple) concentre des montants élevés : alors que les rappels en matière de fraude à la TVA au plan international représentent 6% du nombre total de rappels, ils constituent 17% du montant des rappels totaux en matière de TVA. Ainsi, les 10 principaux rappels de TVA notifiés par les services de contrôle en 2011 représentaient près de 550 millions d'euros.

→ *Une fraude fiscale «classique» nationale toujours présente et coûteuse*

TVA non reversée, provision déduite à tort, conditions permettant de bénéficier de «niches fiscales» non respectées, plus values non déclarées, revenus non déclarés, charges majorées à tort, fausses factures..., la fraude fiscale « nationale » est toujours bien active et représente une part importante de la fraude fiscale totale.

L'analyse des résultats du contrôle fiscal montre que la fraude «classique» est toujours présente et coûteuse : il en va ainsi de la TVA déduite à tort, de la TVA non déclarée, de la TVA déclarée mais non versée, de certaines charges comptables (comme les provisions par exemple) déduites à tort de l'assiette imposable à l'impôt sur les sociétés, des revenus non déclarés à l'impôt sur le revenu (des plus-values, par exemple), du non-respect des conditions encadrant certaines réductions d'impôt...

Sur ce point, il est important de rappeler que les réductions d'impôt, exonérations, déductions en base ou crédit d'impôt sont la plupart du temps assorties de conditions plus ou moins restrictives. Or, le contrôle du respect de ces conditions n'est manifestement pas considéré comme une priorité pour les pouvoirs publics : les agents des finances publiques sont en effet davantage incités à raccourcir les délais de traitement par exemple qu'à approfondir ce type de contrôle.

Compte tenu de l'importance du coût des niches fiscales et des difficultés rencontrées dans ce type de contrôle, il est très probable que la fraude aux dispositifs dérogatoires (mais aussi le non-respect des conditions de dispositifs complexes dû à l'ignorance ou à une mauvaise information du contribuable, parfois lui-même victime de ces dispositifs) est importante²³. Elle concerne aussi bien les impôts des particuliers (l'impôt sur le revenu notamment) que les impôts des entreprises (l'impôt sur les sociétés par exemple).

D'autres formes de fraudes sont en vigueur de longue date, il en va ainsi du non paiement d'impôt réellement dû (qu'il soit spontanément déclaré ou qu'il fasse suite à contrôle). La TVA, par exemple, est parfois encaissée voire même déclarée par certaines entreprises, mais n'est pas toujours reversée. Elle est ainsi détournée des recettes publiques. Cette forme de fraude est relativement fréquente, elle prend parfois la forme de liquidations judiciaires frauduleuses qui aboutissent à éponger le passif d'une entreprise non pas en raison de ses difficultés économiques (ce qui peut arriver, notamment en temps de crise), mais parce que cette liquidation a été préparée illégalement et de longue date dans le but d'échapper au paiement de l'impôt, des cotisations sociales ou encore de certains fournisseurs.

D'autres formes de fraudes demeurent développées, telles que la déduction à tort de certaines charges (fictives en cas de fausses factures ou « sur gonflées ») comme des provisions, des frais non déductibles...

Ces différentes formes de fraudes demeurent malheureusement élevées atteindraient les 25 à 30 milliards d'euros par an.

²³ Sur ce point, voir notre étude sur le contrôle des dispositifs de défiscalisation immobilière (juin 2011) : http://solidairesfinancespubliques.fr/gen/cp/dp/dp2011/110616_defiscalisationimmobiliere.pdf et, s'agissant de l'impôt sur les sociétés, notre rapport sur le contrôle du crédit impôt recherche (juin 2010) : http://solidairesfinancespubliques.fr/gen/cp/dp/dp2010/Rapport_Credit_impot_recherche_juin_2010.pdf

3/ Fraudes et évasions fiscales : quel manque à gagner global annuel ?

Rappelons que, globalement, les résultats du contrôle fiscal demeurent relativement élevés et constants, ce qui signifie que face à l'évolution de la fraude, le contrôle fiscal n'est pas assez armé pour suivre le rythme des diverses formes d'évasion et de fraude fiscales. Au cours des années 2000, ces résultats globaux (intégrant tous les types de fraudes) représentent entre 4,5 et 5% des recettes fiscales.

A l'évidence, compte tenu des travaux évoqués ci-dessus, le manque à gagner résultant des pertes fiscales dues à l'évitement de l'impôt est beaucoup plus important. Une simple addition des évaluations des diverses formes de fraudes et d'évasions fiscales ne constituerait cependant pas une évaluation sérieuse. Les comportements des agents économiques et les liens existants entre les différents impôts mériteraient d'être pris en compte dans la détermination d'un manque à gagner global pour les recettes publiques.

Schématiquement, on peut ainsi avancer qu'une fraude à l'impôt sur le revenu dégage illégalement un revenu pour l'agent économique fraudeur qui peut utiliser ce revenu dans un circuit économique lui-même frauduleux (la perte brute est alors proche de la perte nette) ou le réinjecte dans l'économie légale (sous forme de consommation par exemple), ce qui diminue la perte nette en raison des prélèvements que le montant fraudé supportera par la suite (TVA par exemple). La perte est néanmoins bien réelle et de plus en plus coûteuse, et ce en raison de la complexité croissante de la fraude, de la montée d'une économie parallèle en dehors de toute forme de contribution et de l'internationalisation de l'évasion et de la fraude fiscales.

Compte tenu de l'importance des formes d'évasions et de fraudes fiscales internationales, du travail non déclaré, de la fraude à la TVA (notamment au plan européen et international) et du maintien à un haut niveau de la fraude « classique », la fraude fiscale représente bien plus que la fourchette traditionnellement avancée (soit 15 à 20% des recettes fiscales, ce qui représenterait déjà entre 53 et 71 milliards d'euros en 2012). L'estimation de 42 à 51 milliards d'euros avancée en 2007 par notre organisation apparaît donc désormais trop en retrait de la réalité de l'évitement de l'impôt. Elle se base en effet sur des travaux datés d'une part, et qui n'ont pu prendre en compte la réalité trop peu connue de l'évasion et de la fraude fiscales complexes, notamment au plan international, d'autre part.

La réalité est donc très certainement bien plus alarmante. Rappelons que dans ses travaux de décembre 2012, la Commission européenne valide l'estimation d'une fraude fiscale à 1 000 milliards d'euros par an au sein de l'Union européenne²⁴. La France représentant 16% du produit intérieur brut de l'Union européenne, un tel montant représenterait des pertes fiscales annuelles de 160 milliards par an en France, un montant colossal équivalent à près de la moitié des recettes fiscales brutes annuelles qui apparaît comme un «montant plafond» mais qui a le mérite de montrer que l'évitement de l'impôt est massif.

Si l'on récapitule les estimations des différentes formes de fraudes évoquées ci-dessus, tout en tenant compte de la difficulté, pour ne pas dire de l'impossibilité, d'évaluer l'impact réel de la manipulation des prix de transfert et de certains circuits d'économie parallèle, il est possible d'estimer que **l'ensemble de ces pratiques illégales représente un manque à gagner annuel global pour les recettes fiscales compris entre 60 et 80 milliards d'euros, et malheureusement peut-être plus si l'on pouvait analyser la réalité des manipulations de prix de transfert et des diverses transactions pratiqués au sein des grands groupes.**

²⁴ Communication de la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil du 6 décembre 2012 : *Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_fr.pdf , Communiqué de la Commission européenne du 11 décembre 2012 : http://ec.europa.eu/news/economy/121211_fr.htm

L'écart entre cette fourchette de perte fiscale (60 à 80 milliards d'euros) et les 160 milliards d'euros potentiels obtenus par extrapolation des 1 000 milliards d'euros de fraude fiscale au niveau de l'Union européenne peut s'expliquer de plusieurs manières.

- Les 1000 milliards d'euros ne sont sans doute pas répartis de manière homogène sur l'ensemble du territoire de l'Union européenne. Il est donc simpliste et trompeur d'en extrapoler une fraude française par simple calcul à partir de ce que représente le PIB national par rapport au PIB européen²⁵.
- En outre, les 1000 milliards d'euros de fraude européenne comprennent la fraude aux ressources sociales, ce que l'estimation 60/80, purement «fiscale», ne comprend pas. Si l'on ajoute en France la fraude aux cotisations sociales, la fraude aux prélèvements obligatoires représenterait alors probablement 73 à 95 milliards d'euros (la fraude aux cotisations sociales étant estimée au minimum entre 13 et 15 milliards d'euros).
- Enfin, les différentes méthodes employées peuvent à elles seules expliquer une part significative des écarts entre les estimations disponibles.

Au final, les différentes formes d'évasions et de fraudes fiscales représenteraient en 2012 de 16,76 à 22,3% des recettes fiscales brutes, soit 60 à 80 milliards d'euros.

Pertes fiscales par impôt (en milliards d'euros)

	IR	TVA	IS	Impôts patrimoine	Autres*	Total
Estimation basse	15	15	23	4	3	60
Estimation haute	19	19	32	6	4	80

* *impôts locaux, autres impôts*

4/ Combattre la fraude : un objectif budgétaire ou de justice fiscale et sociale ?

Face à un tel manque à gagner, il est légitime de demander un renforcement de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales pour des raisons budgétaires. Il faut aussi rappeler qu'un tel renforcement, urgent et souhaitable, doit avant tout poursuivre un objectif de justice fiscale et sociale. C'est une priorité.

Quelle que soit l'issue d'une procédure de contrôle en termes de recouvrement, combattre la fraude et la punir (plus de 1 000 plaintes, voir plus haut), est une urgence sociale qui, par suite, a des incidences budgétaires positives et ce, même si le taux de recouvrement suite à contrôle fiscal (près des deux tiers des sommes mises en recouvrement suite à contrôle sont recouverts à court et moyen terme²⁶) ne peut pas rivaliser avec le taux de recouvrement suite à déclaration spontanée (plus de 98%). Si les incidences budgétaires peuvent être réelles, la fraude ne constitue toutefois pas une «assiette miracle».

Mais la combattre est une priorité certaine pour plusieurs raisons :

- rétablir davantage de justice fiscale en combattant toutes les formes de fraudes et d'évasions fiscales, ce qu'un objectif purement budgétaire, actuellement très pesant dans les services de contrôle, ne permet pas véritablement puisqu'il incite à se tourner vers des fraudes aisément détectables et pas forcément vers les plus complexes,
- rééquilibrer l'activité économique car les fraudeurs faussent la concurrence,
- prévenir son développement futur.

²⁵ Certains pays sont plus concernés par la fraude que d'autres. Il en va ainsi de l'Italie où, selon le Ministère des finances, la fraude représente entre 7 et 14% du PIB, soit 100 à 200 milliards d'euros.

²⁶ Plusieurs raisons expliquent cela : certaines rectifications (les «redressements fiscaux») font l'objet de réclamation contentieuse (les procédures sont parfois longues) ou gracieuses, certains contribuables organisent leur insolvabilité, d'autres demandent un étalement de paiement dans la durée...

3^{ème} partie

L'évolution du contrôle fiscal

A/ Evolutions récentes de la lutte contre la fraude fiscale

Ces dernières années ont été plutôt riches en actualité liée à la fraude fiscale et même en mesures. Celles-ci touchent essentiellement aux moyens juridiques à l'exception de la création de la Délégation nationale à la lutte contre la fraude fiscale (DNLF) en 2008 qui traite de la fraude aux prélèvements obligatoires avec un accent certain mis sur la fraude sociale.

Parmi les nouveautés récentes, on citera donc :

- la procédure de flagrance fiscale (qui a été aménagée fin 2012),
- les dispositions de la loi de finances rectificative (dont la liste noire française des territoires non coopératifs et les mesures anti abus qui y sont liées, la création de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale),
- la signature de plusieurs accords d'échanges de renseignements fiscaux...

Un plan anti fraude a été voté fin 2012 comportant plusieurs mesures :

- taxation à 60% des sommes placées à l'étranger non déclarées,
- possibilité pour l'administration de consulter les comptes bancaires de redevables n'ayant pas respecté leurs obligations déclaratives,
- l'aménagement de la règle du double, l'administration pourra demander à un contribuable de justifier ses encaissements sur ses comptes lorsqu'ils dépassent ses revenus déclarés de 150 000 euros par an,
- obligation de présenter la comptabilité dématérialisée dans le cadre d'une vérification de comptabilité,
- évolution du droit de visite et de saisie,
- possibilité de rendre solidairement redevable de la TVA tout membre de la chaîne d'intermédiaire pour la fraude à la TVA sur véhicules d'occasion,
- imposition du produit tiré de la cession d'un usufruit temporaire,
- mesure visant à prévenir les schémas d'optimisation dits de «donation/cession» de titres de sociétés ou encore des schémas «d'apport cession».

Ces mesures sont potentiellement intéressantes. Toutefois, plusieurs points importants restent en suspens. En effet, s'agissant des mesures adoptées en 2009 ou fin 2012, pour qu'elles puissent véritablement être mises en œuvre et efficaces, il est essentiel de renforcer la chaîne de travail fiscale en moyens humains et de réorienter le pilotage et le management de l'exercice des missions. En effet, la baisse des effectifs se fait durement sentir dans les services de programmation du contrôle fiscal. En outre, le poids des indicateurs se traduit parfois par la clôture rapide de certains contrôles qui auraient mérité des investigations approfondies en raison de l'objectif de nombre de contrôles à réaliser.

Pour le dire simplement, le meilleur des outils juridiques sera impuissant si les agents des finances publiques ne sont pas assez nombreux, s'ils ne sont pas correctement formés, pas incités à les employer et s'ils n'ont pas le temps de les utiliser.

Cette évidence semble avoir été oubliée dans les gouvernements successifs qui, depuis une douzaine d'années, suppriment par milliers les emplois dans la sphère de l'accueil, de la gestion, de la programmation, du contrôle et du recouvrement (voir plus bas). Elle semble également avoir été oubliée des concepteurs de la Lolf qui, encore et toujours, privilégie la quantité sur la qualité. Certaines voix s'élèvent pourtant pour demander un renforcement véritable de la lutte contre la fraude fiscale. En la matière, celle du syndicat Solidaires Finances Publiques demeure constante.

B/ Le contrôle fiscal au péril de l'administration de service ?

Au cours des années 2000, l'orientation fiscale a globalement été marquée par le principe de *compliance*, concept anglophone définissant l'acceptation volontaire des obligations fiscales rendue théoriquement possible grâce à une évolution de l'administration fiscale fondée sur une culture de type «prestation de service». Or, un tel principe est difficilement incompatible avec le contrôle fiscal, celui-ci n'étant pas une prestation rendue au contribuable contrôlé mais un service rendu au public.

Malgré cette contradiction, plusieurs mesures ont été prises. Il en va ainsi de la régularisation des obligations fiscales très largement favorisée à tous les stades de la procédure : l'instauration de la relance amiable (en matière d'impôt sur le revenu) ou encore de l'article L62 du livre des procédures fiscales et la création d'une cellule temporaire de régularisation constituent des exemples concrets de cette évolution.

Cette évolution n'est pas sans conséquences. Le contribuable qui cherche délibérément à frauder peut utiliser ce type d'outil à son profit : se livrant à une fraude, il peut parier sur une absence de contrôle mais si celui-ci est lancé à son encontre, il utilisera toutes les voies possibles pour régler l'impôt dû tout en réduisant les intérêts de retard et les sanctions. Entre-temps, il aura bénéficié d'un «effet trésorerie». Plus largement, la pression exercée sous couvert de chantage à l'emploi et à la délocalisation par exemple au plus haut niveau pour obtenir des décisions individuelles favorables est une réalité ancienne.

C/ Fraude sociale, fraude fiscale...

La fraude économique ne se résume pas à la fraude fiscale. On distingue en effet plusieurs types de fraudes économiques : fraude fiscale, blanchiment, contrebande, contrefaçon ou encore la fraude dite «sociale», c'est-à-dire du manque à gagner procédant du travail non déclaré et de la fraude aux prestations sociales.

A ce stade, il est donc instructif de rappeler les enjeux financiers en matière de fraudes :

- *la fraude aux prestations sociales* serait comprise entre 540 et 808 millions d'euros en 2009, sur environ 60 milliards de prestations versées²⁷. La fraude représenterait ainsi 0,91% à 1,36% du total des sommes versées. Les indus sont recouverts à hauteur de 88% dans les trois ans (le contrôle aurait détecté 458 millions d'euros en 2010).
- *la fraude aux cotisations sociales* provenant du travail non déclaré est pour sa part plus importante : le rapport de l'Assemblée nationale l'estime comprise entre 15 milliards et 20 milliards d'euros, un ordre de grandeur qui confirme celui avancé par le Conseil des prélèvements obligatoires dans son rapport de 2007 consacré à la fraude aux prélèvements obligatoires : elle était alors évaluée entre 8 et 13 milliards d'euros. Les récents travaux (le rapport de 2011 de la Commission des affaires sociales de l'Assemblée Nationale) l'estime voisine de 15 milliards d'euros.
- *la fraude fiscale* est en revanche nettement plus élevée (voir plus haut).

D/ Le contrôle fiscal, une chaîne de travail dont les effectifs baissent

Lutter contre la fraude fiscale constitue l'une des nombreuses missions de la Direction générale des finances publiques (DGFIP). Elle est exercée de facto par plusieurs services :

- l'accueil permet en premier lieu de renseigner le public et ainsi d'éviter de mauvaises interprétations des textes fiscaux.

²⁷ Source : ministère du Travail et le secrétariat d'Etat à la Solidarité.

- Les services de gestion de l'impôt et des bases (services des impôts des particuliers, services des impôts des entreprises, services fonciers...): ils occupent une place centrale dans cette chaîne de travail puisqu'ils actualisent les données fiscales, détectent les éventuelles anomalies, procèdent à des relances et effectuent certaines opérations de contrôle dit « sur pièces » (autrement dit du bureau).
- Les services nommés «pôle de contrôle et d'expertise» qui effectuent notamment des missions de contrôle sur pièces et de programmation du contrôle fiscal.
- Les services de recherche, au plan national et local, permettent d'être en contact avec le tissu économique, les différents acteurs de lutte contre les activités illégales ayant une incidence fiscale possible (police, douanes, justice), et effectuent un travail qui complète le travail effectué du bureau.
- Certains agents travaillent également en collaboration avec la police (Groupements d'Intervention Interrégionaux, Brigades nationale d'enquête économique, Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, « plan banlieue »).
- Les brigades de vérification (des directions départementales, interrégionales et nationales) assurent le contrôle fiscal externe (vérifications de comptabilité des entreprises et examen de la situation fiscale personnelle des particuliers notamment).
- Les services de recouvrement, qui collectent l'impôt élué, au besoin en mettant en œuvre des procédures de recouvrement forcé.
- Les services traitant les demandes contentieuses qui traitent les réclamations des contribuables.

Combattre la fraude fiscale implique nécessairement de doter chacun des maillons de cette chaîne de travail des moyens humains, juridiques et matériels suffisants.

L'administration fiscale subit depuis 2002 d'importantes vagues de suppressions d'emplois (25000 entre 2002 et 2012). Celles-ci se poursuivent : plus de 2 000 emplois seront encore supprimés en 2013. Ce sont principalement des emplois de catégorie C et B qui sont supprimés dans de très nombreux services, notamment dans les services assurant la gestion des impôts ou encore le contrôle sur pièces. De facto, le contrôle fiscal est donc directement touché, contrairement à ce qui a souvent été avancé par les gouvernements successifs, qui ont parfois invoqué la «sacralisation» des effectifs du contrôle fiscal externe, autrement dit le maintien du nombre de vérificateurs.

Ce maintien, pour globalement réel qu'il ait été entre 2002 et 2012, n'a cependant concerné que les vérificateurs. Le nombre d'agents de catégories C et B a pour sa part bel et bien diminué. Le contrôle sur pièces, mais aussi la programmation du contrôle fiscal, ont été touchés. Par voie de conséquence, les vérificateurs ont été conduits à prendre une part plus active à la programmation du contrôle fiscal ou dans le travail administratif assuré par des agents B et C en voie de diminution, et ce tout en faisant face à une hausse du nombre de vérifications à opérer. Pour tous les agents, ce mouvement s'est ainsi traduit par une hausse sans précédent de la charge de travail (mais aussi de sa complexité, liée à l'évolution de la loi fiscale).

E/ Quelles évolutions pour le contrôle fiscal ?

Le contrôle fiscal est au cœur de l'actualité et des missions fiscales. La crise et la pression sur les finances publiques ne doivent cependant pas se traduire par un durcissement de certains contrôles (le contrôle d'opérations aisément détectables par exemple car cela se traduirait par un resserrement du contrôle des salariés et des petites et moyennes entreprises) mais par une meilleure couverture du tissu fiscal.

Le contrôle fiscal doit être présent sur tous les fronts et s'adapter à l'évolution de la fraude sans délaisser tel ou tel «front fiscal». C'est l'enjeu majeur de la période et des orientations de la DGFIP.

4^{ème} partie

Pistes et propositions

Dans notre rapport de 2008, nous tracions un certain nombre de pistes. Nous les reprenons ici en les actualisant voire en les complétant et en les précisant. Le constat que le contrôle fiscal n'est globalement pas à la hauteur des enjeux demeure valable. La fraude évolue rapidement, elle s'adapte aux nouvelles règles et au nouveau contexte, tandis que le contrôle fiscal, assis sur des procédures, victime du recul de l'action publique à l'œuvre depuis une dizaine d'années, prend le risque de décrocher peu à peu de la fraude.

Les enjeux se situent aux niveaux international et national, c'est-à-dire au sein de chaque Etat et de l'Union européenne et au-delà (dans les pays de l'OCDE notamment).

Les propositions qui suivent ne prétendent certes pas être exhaustives ni constituer une organisation « miracle » du contrôle fiscal. Mais elles balaient les questions de principe, d'orientation des politiques fiscales, de moyens humains, juridiques et organisationnels.

A/ Les orientations souhaitables pour une lutte contre la fraude fiscale efficace

1/ Le contrôle doit reposer sur des fondamentaux solides.

- *Favoriser le consentement à l'impôt.*

Le discours « anti impôt » fait le lit de l'évitement de l'impôt et donc de la fraude. Or, « dans une démocratie, le lien entre le citoyen et la collectivité s'effectue par l'impôt »²⁸. Changer de discours sur l'impôt en commençant par mener un véritable débat public est un impératif démocratique. Cela peut se faire simplement, en disant que l'impôt n'est pas « l'ennemi » de l'activité économique et de l'emploi, au contraire, et qu'il est « l'ami » de la cohésion sociale et de l'activité économique puisqu'il finance l'action publique dont par exemple des services publics auxquels tout le monde peut accéder gratuitement (ou quasi gratuitement) et parce qu'il réduit les inégalités. Pour parvenir à changer cette image de l'impôt, il faut montrer ce que l'impôt (plus largement, les fameux « prélèvements obligatoires ») permet de financer (éducation, santé...) ²⁹. Diffuser de l'information sur l'impôt et sur les conséquences de la fraude est donc un préalable incontournable. Dans ce cadre, l'enseignement du rôle et de la place de l'impôt est nécessaire : cette sensibilisation peut prendre des formes ludiques et concrètes dès la fin de l'école élémentaire.

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

- *Changer l'image de la fraude fiscale.*

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

²⁸ Citation empruntée à Jean-Luc Mathieu dans son ouvrage *La politique fiscale*, Paris, Economica, 1999.

²⁹ Pour plus de détails, voir notamment nos publications : la brochure *Les chroniques fiscales n° 1* (consacrée aux prélèvements obligatoires et à la dette), Janvier 2008 et le livre *Quels impôts demain ?*, éditions Syllepse, Février 2007.

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

- *Evaluer la fraude fiscale et l'évolution du contrôle*

L'évaluation de la fraude fiscale demeure peu satisfaisante. Développer un outil de suivi de l'évolution et de l'évaluation de la fraude ainsi que du suivi du contrôle fiscal dans le but d'informer le Parlement est donc une nécessité. La loi de finances comporte déjà des résultats relativement détaillés du contrôle fiscal. Mais cette information doit être plus détaillée : le Parlement doit ainsi être mieux informé sur les dispositifs qu'il vote et sur la lutte contre la fraude fiscale.

En outre, instaurer un Observatoire des délocalisations fiscales des particuliers et des entreprises mesurant les flux entrants et sortants ainsi que les motivations de ces flux permettrait de disposer de données quantitatives et qualitatives solides.

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

Le consentement à l'impôt est altéré par l'injustice du système fiscal. Il faut prendre en compte la demande sociale d'un système fiscal plus juste que certaines réactions et enquêtes d'opinion ont mis en évidence³⁰ et qui, notamment avec la crise, est devenue un enjeu démocratique majeur. Un système plus juste est un système mieux compris, donc mieux accepté et moins fraudé. Reste maintenant à savoir ce qu'est un système fiscal juste. Pour le syndicat Solidaires Finances Publiques, un tel système passe par un meilleur équilibre entre les impôts directs (tendanciellement en baisse ces dernières années) et les impôts indirects (les moins justes, mais qui demeurent majoritaires dans les recettes fiscales), par des assiettes plus larges et plus diverses (donc comportant moins de niches fiscales et mettant à contribution les diverses sources de richesses : revenus, patrimoine...).

Au niveau de l'Union européenne, Solidaires Finances Publiques prône de longue date l'instauration d'un « serpent fiscal européen »³¹ qui harmoniserait progressivement les fiscalités et les procédures (échanges d'informations, procédures de contrôle coordonnées. Un tel instrument permettrait de stopper le mouvement de concurrence fiscale et donc de lutter, en amont, contre les différentes formes d'évitement de l'impôt qui jouent des différences entre législations fiscales. Concrètement, il s'agit de mettre sur pied un mécanisme d'harmonisation des bases (notamment en matière de TVA et d'impôt sur les sociétés), des taux planchers et plafonds, un système européen d'échanges automatiques d'informations (dans le cadre d'un élargissement de la directive « épargne » et pour intensifier la coopération dans la lutte anti-fraude par exemple) et un (ou des) impôt(s) européen(s)...

- *Le contrôle fiscal, contrepartie du système déclaratif.*

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

³⁰ Voir notamment le rejet du projet de TVA dite « sociale » et le sondage LH 2 du 24 Novembre 2006 dans lequel il apparaît que les sondés veulent en priorité une baisse de la TVA et de la taxe d'habitation, deux impôts notoirement critiqués - à juste titre - pour leur injustice.

³¹ Voir notre livre, *Pour un serpent fiscal européen*, Syllepse, Paris, 2005.

Ce principe est aujourd'hui en danger : à trop développer le service à l'utilisateur, on risque d'en oublier que le contrôle n'est pas une prestation individuelle mais résulte au contraire de l'application des règles de droit. Il doit donc être le même pour tous. Cela doit se traduire par un rééquilibrage entre les droits et garanties du contribuable mais aussi ses devoirs vis-à-vis de l'administration agissant au nom et pour l'ensemble des citoyens. C'est aussi cette contrepartie qui doit être expliquée afin de briser le discours infondé d'un contrôle arbitraire et inquisitorial.

- *Une technicité fiscale à maintenir et à renforcer.*

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

Concrètement, il ne faut pas que les données et les corps de contrôle respectifs des administrations fiscales et sociales soient unifiés ou mélangés. Chacun doit conserver sa technicité propre. Ainsi, la mise en place de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale en 2010 doit permettre une lutte plus réactive et plus efficace contre la fraude fiscale et son renforcement éventuel à terme ne doit pas être dilué dans une sphère généraliste de lutte contre les fraudes économiques en général. Dans un contexte où la fraude se diversifie et se complexifie, il est essentiel de rappeler que ces divers écueils doivent être évités pour maintenir et renforcer la technicité, garante de l'efficacité de la lutte contre les fraudes fiscales.

2/ Pistes pour un contrôle fiscal plus juste et plus efficace.

- *Changer l'approche et la gestion du contrôle.*

Une poignée d'indicateurs figurent dans les projets de performances annuels qui engagent la Direction générale des finances publiques dans le contrôle fiscal. Ces indicateurs, dont la pertinence est par ailleurs discutable, ne reflètent pas la complexité et la diversité de la lutte contre la fraude fiscale. Ils structurent et brident le contrôle fiscal. La gestion par indicateurs présente par ailleurs des effets pervers : par exemple, les agents étant évalués sur cette base, ils sont enclins à concentrer leurs efforts pour atteindre l'objectif fixé au préalable par l'administration au risque de passer à côté d'une affaire ou d'une fraude qui ne rentre pas dans le champ de cet objectif.

Lors de la mise en place de la Lolf³², notre organisation avait demandé l'instauration d'un programme spécialement dédié à la lutte contre la fraude fiscale. Dans un nouveau programme, ou dans le cadre du programme existant, les indicateurs devraient être repensés et à tout le moins plus variés et refléter la réalité du contrôle. Il s'agit tout à la fois de tenir compte de la diversité et de la complexité du contrôle mais aussi d'éviter les effets pervers inhérents aux indicateurs.

- *Eviter les fausses bonnes solutions...*

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

Certains mettent l'accent sur le niveau relativement faible du recouvrement (voir plus haut) et préconisent, sans rire, de « moins redresser pour mieux recouvrer », comme s'il était possible de

³² La Lolf (Loi organique relative aux lois de finances) est la « constitution financière » de l'Etat.

déterminer a priori quels étaient les contrôles qui pourraient par suite être «rentables». En réalité, diminuer les redressements ne déboucherait nullement sur une amélioration du taux de recouvrement. Celui-ci resterait stable et le niveau global de rentrées fiscales diminuerait !

D'autres préconisent des mesures plus ciblées comme l'amnistie fiscale, supposée favoriser le rapatriement des capitaux. On ne peut que douter de l'efficacité de ce genre de dispositif. En effet, outre les questions de principe en termes de morale et d'équité (cela revient à blanchir la fraude à un « tarif » préférentiel), les analyses empiriques montrent que l'amnistie fiscale s'est avérée inefficace là où elle a été instaurée ces dernières années (Allemagne et Italie). Les études disponibles³³ montrent que les bénéfices restent très théoriques et que les effets pervers l'emportent en réalité largement sur les supposés effets bénéfiques. L'amnistie fiscale n'est en effet ni une solution au retour des « expatriés fiscaux », ni une solution à l'évasion fiscale.

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

A l'évidence, le contrôle a besoin d'agents, ce que la Commission européenne elle-même confirme lorsqu'elle conseille aux Etats membres « d'étoffer les ressources humaines »³⁴. Il ne s'agit nullement ici de verser dans le « tout sécuritaire » fiscal mais simplement de permettre à l'administration d'augmenter le nombre d'opérations, le taux de couverture et le temps consacré à la détection de la fraude et à son contrôle, notamment en ce qui concerne les opérations complexes et/ou à caractère international faisant, par exemple, intervenir plusieurs entités. Réclamer des moyens humains n'est pas une facilité du discours syndical. En effet, si l'on veut améliorer la couverture du tissu fiscal et/ou augmenter le nombre de contrôles et/ou permettre aux vérificateurs d'avoir le temps d'effectuer pleinement leurs contrôles, alors seuls des moyens humains peuvent le permettre, à condition, bien évidemment, de disposer des moyens juridiques adéquats.

Il faut également que les agents soient bien formés, au début et en cours de carrière. Elle ne doit pas être soluble dans la mise en place d'outil informatique à l'exemple d'un cahier de contrôle dans les règles de l'art ou Rialto Investigations pouvant être considéré par certains comme un substitut à une formation pratique, concrète pour les jeunes vérificateurs et réalisée à moindres frais. La formation initiale et continue est en effet un enjeu majeur, cela nécessite des investissements en temps et en veille technique pour une adaptation aux nouveautés fiscales et aux schémas de fraude en perpétuelle évolution. Enfin, les services et les agents doivent pouvoir compter sur un véritable soutien technique de la hiérarchie, ce qui est de moins en moins le cas du fait de l'emprise de la logique managériale qui se cantonne à un suivi statistique et à un formatage des méthodes de travail souvent contraires à la logique même du contrôle.

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

- *Equilibrer l'organisation du contrôle, entre technicité et coopération.*

La création de la Délégation nationale à la lutte contre la fraude en 2008, le rapprochement d'agents du contrôle fiscal avec certains services de la police (groupements d'intervention régionaux, brigade de répression de la délinquance fiscale, plan « banlieue »), les échanges plus ou moins réellement

³³ Voir notamment Andrea Manzitti in Rapport moral sur l'argent dans le monde, édition 2005, Association d'économie financière, Paris, 2005.

³⁴ Communication du 31 Mai 2006 citée plus haut.

coopératifs avec les services des douanes et l'approche transversale liée à certains enjeux tels que le travail non déclaré ou la délinquance financière posent questions.

Une coopération entre les diverses entités engagées dans la lutte contre les fraudes économiques est nécessaire, elle peut et doit être améliorée. Mais si cette mutualisation et cette coopération sont nécessaires, il faut également conserver la technicité des différents acteurs de lutte contre ces fraudes. La tentation pourrait être de créer de vastes corps de contrôle pour regrouper les compétences. Il s'agirait là d'une fausse solution. Car l'enjeu à l'heure où ces fraudes se diversifient et se complexifient, la solution réside dans l'accroissement de la technicité propre à chaque sphère administrative (douanes, DGFIP...) et dans l'amélioration de la coopération. Un bilan doit en outre être dressé des divers rapprochements car en réalité, tous ne présentent pas un intérêt et une efficacité avérés. La brigade nationale de répression de la délinquance fiscale constitue une exception, une extension de ses compétences et un renforcement de ses effectifs semblent souhaitables à condition toutefois de conserver un équilibre dans ce service entre la technicité fiscale des agents des finances publiques et la place de la police judiciaire.

- *Intensifier la recherche pour mieux détecter la fraude.*

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

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

Le renseignement «interne» est également un vrai défi : la transmission et l'exploitation des informations doit gagner en efficacité, en développant les échanges et la coopération entre services fiscaux. Enfin, une réflexion pourrait s'engager sur une force plus contraignante de procédures telles que le droit de communication, qui a déjà été élargi (notamment aux banques).

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

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

Ceci doit se traduire par l'instauration d'un mécanisme d'échange automatique d'informations (concernant les comptes bancaires et les structures de type sociétés, trust), d'un «reporting comptable» permettant de retracer les opérations comptables d'un groupe pays par pays et par une déclaration des prix de transfert. De telles obligations ne se traduiraient pas par une hausse des coûts de gestion des grandes entreprises, car celles-ci disposent déjà de ces données. Elles sont même dans l'obligation de livrer à l'administration fiscale, à sa demande, une déclaration des prix de transfert. Instaurer une

obligation permettrait à l'administration fiscale de disposer de données intéressantes afin d'identifier les anomalies et les fraudes et ainsi d'être plus efficace dans son action.

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

Mais les systèmes fiscaux ne peuvent plus compter sur les seules origines nationales en termes de renseignements pour appliquer leurs propres législations. Au niveau international, seul l'échange automatique d'informations entre administrations fiscales peut dissuader et révéler les fraudes dans les flux transfrontaliers. Ceci suppose donc un cadre légal (européen) qui impose des obligations communes. Pour ce faire, il faudrait, par exemple, commencer par élargir la portée de la directive «épargne» afin de toucher les personnes physiques et morales d'une part, et l'ensemble des revenus financiers d'autre part.

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

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

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

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

La création d'une structure nommée Eurofisc n'a pour l'heure pas permis les avancées nécessaires. L'idée ne peut être intéressante que si elle s'accompagne des moyens juridiques et humains suffisants qui permettent de traiter les demandes de coopération sur l'ensemble du territoire de l'Union

européenne et au-delà. Ce projet sera utile s'il s'accompagne d'une volonté réelle et durable de lutter contre toutes les formes de fraude fiscale et tous ses intervenants (s'il ne porte que sur la TVA intracommunautaire, le projet restera inachevé). Ceci suppose que les Etats membres s'accordent sur l'approche de la fraude fiscale et sur un socle de mesures qui permettront à cette structure de disposer d'une véritable capacité d'agir, juridique et fonctionnelle.

- *Paradis fiscaux : des enjeux particuliers*

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

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

- *Blanchiment et fraude fiscale, des liens évidents.*

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

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

La transposition de la 3^{ème} directive européenne de lutte contre le blanchiment pourrait offrir des perspectives intéressantes. Cette directive considère en effet comme des infractions graves entrant dans le champ de la déclaration de soupçon³⁵ toute infraction passible d'une peine de prison d'un an ou plus, et notamment les infractions que l'article 1741 du Code général des impôts qualifie de fraude fiscale. Ceci offre donc de nouvelles possibilités. Il pourrait ainsi être mis en place un droit de communication « classique » auprès de Tracfin, ce qui permettrait de cibler les renseignements et les données (numéro de comptes bancaires, identification des personnes...) nécessaires à une analyse fiscale des opérations ayant fait l'objet d'une déclaration de soupçon.

- *Accroître la transparence.*

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

³⁵ La déclaration de soupçon est transmise à la cellule Tracfin qui peut, le cas échéant après instruction, transmettre le dossier à la justice.

A ce titre, une obligation en termes de « reporting » comptable est absolument nécessaire afin de disposer d'une information suffisante pour appréhender la réalité économique d'un groupe de sociétés. Ceci permettrait de cerner l'implantation des sociétés, la réalité des activités exercées, le nombre de salariés employés, le montant des impôts payés... Cette obligation est du reste nécessaire pour établir un recoupement avec les déclarations de prix de transfert qu'il faut par ailleurs également mettre en place en étendant l'obligation de déclaration instaurée par la loi de finances rectificative de 2009.

- *Droit des sociétés et fiscalité, des enjeux croisés.*

Une des caractéristiques majeures des paradis fiscaux est de permettre la création rapide et à peu de frais, de sociétés qui permettent notamment, en tout anonymat, le placement, la gestion et la transmission de patrimoines. Les paradis fiscaux offrent la plupart du temps un régime opaque en matière de droit des sociétés. Il y est ainsi possible de créer des sociétés écrans, souvent paravents d'activités illicites, qui permettent de dissimuler l'identité des bénéficiaires et des ayants droit. L'utilisation de ce type de société (fiducies, trusts, fondations, sociétés de personnes à responsabilité limitée) est particulièrement propice aux activités illicites comme le blanchiment par exemple³⁶. Il faut donc lever l'opacité qui existe sur ce type de structures.

Les premières mesures à prendre seraient les suivantes : toutes les autorités publiques des Etats membres devraient disposer des informations sur les bénéficiaires effectifs et le contrôle des sociétés implantées sur leur territoire. Il faut assurer une supervision adéquate et une stricte intégrité du système d'obtention, de conservation et de transmission des informations. Enfin, il doit être possible aux autorités publiques (de réglementation, de surveillance et d'application des lois), dans le cadre de leurs investigations, d'échanger des informations ainsi détenues sur les bénéficiaires effectifs des sociétés créées sur le territoire des Etats membres.

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

Au plan national, il est indispensable d'engager la responsabilité financière des donneurs d'ordre. Sur le plan fiscal, l'action de l'administration est en effet souvent bridée du fait de la complexité de la fraude faisant intervenir un réseau de sous-traitants. De plus, les procédures sont difficiles à mettre en œuvre car il faut prouver que le donneur d'ordre ne pouvait ignorer les agissements de son sous-traitant. Il en est de même dans le cadre des réseaux carrouselistes ou l'acheteur ne pouvait ignorer les agissements de son fournisseur. Par ailleurs, la question de la domiciliation est clairement posée : il faut en revoir les critères, afin d'éviter les domiciliations « fantaisistes », notamment au regard de la dématérialisation des échanges qui constitue un véritable enjeu en soi quant au régime fiscal à adopter et aux procédures de contrôle à engager.

- *Accroître l'aide au développement*

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

³⁶ Rapport de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique, *Au-delà des apparences*, 2003.

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

Face aux 1 000 milliards d'euros de fraude en Europe, un plan d'action européen efficace ?

La lecture du communiqué daté du 11 décembre de la Commission européenne intitulé « *Fraude fiscale : l'Union européenne passe à l'attaque* »³⁷ pourrait laisser penser que la lutte contre la fraude fiscale devient, enfin, une priorité européenne. On y apprend ainsi qu'« *un plan d'action relatif à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales prévoit des mesures à court, moyen et long terme pour régler ce problème et recouvrer les sommes dues* », pas moins.

Le communiqué précise que la fraude fiscale est évaluée à 1 000 milliards d'euros par an au sein de l'Union européenne. La France représentant 16% du produit intérieur brut de l'Union européenne, un tel montant représenterait des pertes fiscales annuelles de 160 milliards par an en France, un montant colossal équivalent à près de la moitié des recettes fiscales brutes annuelles. Dans la période de crise budgétaire actuelle, une telle somme a de quoi laisser rêveur et justifie que l'on s'attaque à tous les types de contournement de l'impôt.

Le communiqué de l'Union européenne s'appuie sur une communication de la Commission européenne au Conseil et au Parlement proposant un plan d'action³⁸. Celui-ci dresse un constat synthétique pertinent de la situation actuelle : il regrette que tous les Etats membres n'aient pas la même approche des paradis fiscaux par exemple. Il recommande certaines mesures, comme l'établissement d'une liste noire nationale (à l'instar de ce qui existe en France) ou encore le renforcement des conventions fiscales. Il appelle à mettre fin aux stratégies de « *planification fiscale agressive* ». Il propose certaines recommandations en matière de coopération, de surveillance par la Commission européenne d'avancement des travaux, d'identification fiscale, de mécanismes anti abus.

Va-t-on enfin renforcer la lutte contre la fraude fiscale ? On ne peut que le souhaiter, tout en restant prudent. Tel Saint-Thomas, on attendra de constater sur pièces pour en juger. Car ce n'est pas la première fois que la Commission européenne fait montre de volontarisme en la matière, sans pour autant que celui-ci ne soit suivi d'effets... En mai 2006, la Commission européenne appelait ainsi à la nécessité d'une stratégie européenne cohérente de lutte contre la fraude fiscale. Dans une Communication³⁹, elle appelait avec force à une meilleure coopération et proposait même de renforcer les moyens humains !

Depuis, force est de constater que la fraude s'est développée. Ceci n'est malheureusement guère étonnant : les moyens humains, juridiques et matériels se sont affaiblis alors que les possibilités de frauder se sont développées, et ce malgré le volontarisme affiché en 2006 par la Commission européenne...

³⁷ Voir le communiqué de la Commission européenne du 11 décembre 2012 : http://ec.europa.eu/news/economy/121211_fr.htm

³⁸ Communication de la Commission européenne au Parlement européen et au Conseil du 6 décembre 2012 : *Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales* : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_fr.pdf

³⁹ Communication de la Commission européenne au Parlement européen et au Comité économique et social européen du 31 mai 2006 *sur la nécessité de développer une stratégie européenne coordonnée en vue d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale* : [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com\(2006\)254_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/control_anti-fraud/combating_tax_fraud/com(2006)254_fr.pdf)

B/ Des mesures immédiates ciblées et concrètes ?

1/ Mesures d'ordre juridique

Un allongement de la prescription est nécessaire, du fait du recul à fin mai (et à juin pour les télédéclarations) du dépôt de la déclaration IR (au lieu de fin mars). Il faut notamment revenir sur la réduction de la prescription en cas de visa d'une association de gestion ou d'un expert comptable agréé (pas de «sous-traitance»).

Une extension de la prescription à l'IR est également nécessaire pour les cas où l'administration doit effectuer des investigations importantes (comme c'est déjà le cas à l'impôt de solidarité sur la fortune ou en matière de droits d'enregistrement) ou en fonction de l'importance des bases minorées. Dans certains cas, une prescription de 10 ans est nettement plus dissuasive. Toujours en matière de prescription, une suspension de la prescription pénale à compter de la date de la proposition de rectification notifiant la fraude jusqu'à l'émission de l'avis d'imposition est indispensable (et pas simplement du fait de la saisine de la CIF) pour ne pas restreindre le délai de prescription dont peuvent avoir besoin les services pour poursuivre le délit de fraude fiscale.

Plus largement, l'insécurité fiscale invoquée par de nombreux contribuables est facteur d'instabilité juridique : on peut ainsi dénombrer ces dernières années plusieurs lois de finances par an ainsi que des modifications répétées de certains dispositifs fiscaux (ainsi, sur 5 ans, on aura noté 4 versions différentes de l'article 885 I bis du CGI portant sur le «pacte d'actionnaires Dutreil») ce qui complique par voie de conséquence l'exercice du contrôle.

En outre, la fin de la «règle du double», enfin annoncée par la loi de finances rectificative de 2012, est une condition de l'efficacité de la lutte contre la grande fraude. Enfin, un texte contraignant pour l'ISF est nécessaire pour pouvoir procéder à des contrôles sur place.

2/ Mesures d'ordre organisationnel

Les mesures d'ordre organisationnel constituent un enjeu important pour l'efficacité du contrôle fiscal puisqu'elle en rythme l'exercice au quotidien.

- *Les outils informatiques à faire évoluer*

Parmi les mesures figure par exemple l'abandon du flicage et de la lourdeur dont «Rialto investigation» est porteur. Toujours en matière d'applications informatiques, certaines se dégradent en qualité (CFIR) ou sont mal alimentées (logiciel Adélie incomplet, TSE, erreurs des actes BNDP) ; Il faut donc désormais privilégier la qualité des saisies, condition impérative de la fiabilité des données. En outre, certains freins à l'utilisation des applications doivent être levés. L'administration doit faire confiance à ses agents (tous tenus par des obligations déontologiques) et donner le plus large accès aux applications disponibles (Iliad, Majic, Oeil) pour accéder aux informations et mener par la suite un contrôle efficace.

- *Un réseau d'expertise fiscale à mettre en œuvre*

L'expertise doit être renforcée à tous les niveaux : expertise de chacun des agents (via la formation notamment, mais aussi la coopération avec d'autres services), expertise «organisée» au niveau des directions (ce qui suppose par exemple de structurer la place d'agents experts à l'image de ce que font certaines Dircofi avec des Inspecteurs divisionnaires «experts») et au niveau national, avec un service ou un réseau qui serait chargé de produire du matériel «exploitable» harmonisé, accessible, centralisé par les services dans leurs missions quotidiennes. Un tel réseau d'expertise organisé en cohérence au plan national est aujourd'hui urgent à mettre en œuvre.

- *Assurer une présence harmonieuse sur le territoire*

Le maintien de plusieurs niveaux d'interventions du contrôle fiscal, qu'il s'agisse des structures de recherches, de programmation, de contrôle sur pièces ou sur place est indispensable. Les niveaux départementaux régionaux, nationaux demeurent toujours pertinents au regard des objectifs de présence, de prévention, budgétaires ou répressifs assignés au contrôle. La couverture de l'ensemble du territoire doit ainsi être maintenue, un lien de proximité est à conserver avec les services de gestion lien déjà mis à mal par la création de pôles départementaux éloignant les services et distendant les liens et les échanges d'informations.

Le lien et les échanges avec d'autres services administratifs (URSSAF, inspection du travail, police, justice...) et la connaissance du terrain sont au cœur de renseignements conduisant à une détection de la fraude. La localisation de l'ensemble des services de contrôle au niveau d'une inter région ou du chef lieu d'un seul département conduirait à réduire les relations entre services et réduirait les zones d'interventions du contrôle fiscal externe en raison des contraintes de déplacement (détection, prévention, temps de déplacement, remboursement de frais ...).

De plus les investigations effectuées ne sont pas identiques ou similaires selon la structure de contrôle, les méthodes de travail sont adaptées en fonction des tissus couverts. La fraude s'accroîtrait, un effet d'aubaine se développerait au niveau départemental dû à une moindre présence sur le terrain. Cela accentuerait la moindre probabilité d'être contrôlé sachant que certains secteurs d'activités (bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux...) ont statistiquement un risque d'être contrôlé très faible voir supérieur à un siècle.

3/ Mesures en matière de pilotage

- *Améliorer le pilotage*

Le rendu du contrôle fiscal ne doit pas être mesuré seulement en terme de nombre d'interventions mais également en terme de qualité des interventions. Si la présence des acteurs du contrôle est importante, la manière de valoriser les opérations de contrôle, qu'il s'agisse de CSP ou de CFE, l'est également. Ainsi le respect des délais, des cadencements, des rendus des dossiers (pas toujours prévus par les textes) conduit à une survalorisation de ces derniers et provoque une asymétrie entre ce qui est imposés aux acteurs du contrôle et l'absence de contrepartie pour les contribuables qui peuvent à loisir utiliser des manœuvres dilatoires. Cela nuit à la qualité des investigations (réduction du nombre de droit de communication alors que ces derniers permettent d'asseoir les redressements, ne pas faire ou ne pas attendre les retours d'assistance administrative, éviter certaines démarches...) voire à la défense des dossiers au contentieux faute d'informations utiles pour l'assurer.

Atteindre le plus rapidement possible certains indicateurs dont la pertinence du taux est décidée ex-ante plutôt que ex post (pénalisation des dossiers par exemple) peut conduire à privilégier certains dossiers comme entrant dans la catégorie de ceux à pénaliser alors qu'au cours de l'année d'autres traités plus tardivement répondraient davantage à ce type de «critérisation». Il en est de même de la valorisation des critères de rendement ou d'enjeux rapidement identifiable au détriment du traitement de certains dossiers nécessitant la coopération et la coordination de différents services en plusieurs lieux du territoire. La mise en place d'une cellule de coordination arrivera-t-elle à inverser la tendance ?

Enfin, le critère de la difficulté potentielle à recouvrer les sommes dues suite à un contrôle fiscal ne doit pas conduire à écarter des dossiers a priori des opérations de CFE. En effet, les effets préventifs de certains de ces contrôles sont eux bien visibles en évitant le développement de zone de non droit. Une réflexion devrait être menée sur les enjeux de prévention ou de répression de certains contrôles, en ne limitant pas leur effet à la seule prise en compte d'un taux de recouvrement, ils répondent parfois à d'autres enjeux.

- *Changer la politique d'indicateurs*

Changer les indicateurs Lolf et ceux du suivi statistique quotidien du contrôle fiscal, actuellement trop pressants, davantage tournés vers la quantité et vers un certain formatage que vers la qualité et l'efficacité. La couverture du tissu fiscal et la mise en place d'un «indice de coopération fiscale internationale» en constitue deux pistes (voir ci-dessous).

Mesurer le taux de couverture du tissu fiscal devrait être le premier des indices soumis à la représentation nationale. Certes, la mesure du taux de couverture est complexe : elle peut se décliner en régimes d'imposition, en nature d'activité (vente, prestataire), en régimes d'imposition, en chiffre d'affaires réalisé, en dimension internationale des sociétés contrôlées... Mesurer cette couverture est toutefois indispensable pour s'assurer que le tissu fiscal est traité à égalité.

- *Une alternative : vers un «indice de transparence et de coopération fiscales» ?*

On peut réfléchir à un « *indice de transparence et de coopération fiscales* » qui résulterait de la consolidation de plusieurs données. Cet indice serait gradué en fonction des résultats, révisable lorsque la situation évolue (il pourrait être commun à d'autres Etats, au sein de l'Union européenne et de l'OCDE par exemple, afin de mesurer l'évolution de la lutte contre les «paradis fiscaux» notamment). Il permettrait d'éviter les effets de seuil (aujourd'hui, les listes « noire » et « grise » de l'OCDE tiennent compte d'un certain nombre de signatures de convention : ceci n'incite en réalité pas à coopérer) et il reposerait sur des éléments qualitatifs et pas seulement quantitatifs, ce qui obligerait tous les Etats à montrer leur réelle volonté de coopérer en matière de lutte contre la fraude fiscale.

Comment construire l'indice de transparence et de coopération fiscales

Exemples de données quantitatives :

Nombre de conventions fiscales portant sur les échanges d'informations à des fins fiscales.

Nombre d'impôts couverts par la convention.

Accès aux informations bancaire et à l'information sur l'identité des bénéficiaires effectifs des structures juridiques (sociétés-écrans).

Nombre de demandes d'informations effectuées et nombre de réponses obtenues.

Exemples de données qualitatives

Qualité des informations fournies (informations recueillies par rapport à celles demandées).

Délais de réponse aux demandes d'informations.

Nombre de contrôles multilatéraux coordonnés.

Etat du contentieux sur l'application des dispositions de la convention (notamment sur l'utilisation de l'arsenal juridique anti évacion fiscale).

4/ Renforcer des effectifs budgétairement rentables et socialement utiles

L'emploi est une question centrale dans l'efficacité de la lutte contre la fraude. Ce sont en effet les agents des finances publiques qui traitent les dossiers, détectent les anomalies, effectuent les recherches, vérifient les comptes et les comptabilités et procèdent au recouvrement. De fait, les agents de l'administration fiscale sont donc au cœur des enjeux de justice fiscale et sociale.

Renforcer les services de cette chaîne de travail fiscale et de l'administration fiscale et financière est donc une nécessité absolue pour améliorer l'efficacité de la lutte contre les diverses formes d'évitement de l'impôt.

Annexes

Annexe 1 :

Rappel des articles du Code général des impôts mentionnés dans le rapport

Article 209 B

I.-1. Lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique : personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, établie ou constituée hors de France et que cette entreprise ou entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A, les bénéfices ou revenus positifs de cette entreprise ou entité juridique sont imposables à l'impôt sur les sociétés. Lorsqu'ils sont réalisés par une entité juridique, ils sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable de la personne morale établie en France dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement.

Le taux de détention mentionné à l'alinéa précédent est ramené à 5 % lorsque plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique établie ou constituée hors de France sont détenus par des entreprises établies en France qui, dans le cas où l'entité étrangère est cotée sur un marché réglementé, agissent de concert ou bien par des entreprises qui sont placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle ou de dépendance au sens de l'article 57 à l'égard de la personne morale établie en France.

2. Les actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus indirectement par la personne morale visée au 1 s'entendent des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus par l'intermédiaire d'une chaîne d'actions, de parts, de droits financiers ou de droits de vote ; l'appréciation du pourcentage des actions, parts, droits financiers ou droits de vote ainsi détenus s'opère en multipliant entre eux les taux de détention successifs.

La détention indirecte s'entend également des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement :

a. Par les salariés ou les dirigeants de droit ou de fait de la personne morale mentionnée au 1 ;

b. Par une personne physique, son conjoint, ou leurs ascendants ou descendants lorsque l'une au moins de ces personnes est directement ou indirectement actionnaire, porteuse de parts, titulaire de droits financiers ou de droits de vote dans cette personne morale ;

c. Par une entreprise ou une entité juridique ayant en commun avec cette personne morale un actionnaire, un porteur de parts ou un titulaire de droits financiers ou de droits de vote qui dispose directement ou indirectement du nombre le plus élevé de droits de vote dans cette entreprise ou entité juridique et dans cette personne morale ;

d. Par un partenaire commercial de la personne morale dès lors que les relations entre cette personne morale et ce partenaire sont telles qu'il existe entre eux un lien de dépendance économique.

Toutefois, les actions, parts, droits financiers ou droits de vote mentionnés aux a, b, c et d ne sont pas pris en compte pour le calcul du pourcentage de résultat de l'entité juridique établie hors de France, qui est réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne morale.

3. Le bénéfice de l'entreprise ou le revenu de capitaux mobiliers mentionné au 1 est réputé acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France. Il est déterminé selon les règles fixées par le présent code à l'exception des dispositions prévues à l'article 223 A.

4. L'impôt acquitté localement par l'entreprise ou l'entité juridique, établie hors de France, est imputable sur l'impôt établi en France, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés et, s'il s'agit d'une entité juridique, dans la proportion mentionnée à la dernière phrase du premier alinéa du 1.

5. Lorsque les produits ou revenus de l'entreprise ou de l'entité juridique comprennent des dividendes, intérêts ou redevances qui proviennent d'un Etat ou territoire autre que celui dans lequel l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée, les retenues à la source auxquelles ont donné lieu ces dividendes, intérêts ou redevances sont imputables dans la proportion mentionnée à la dernière phrase du premier alinéa du 1 sur l'impôt sur les sociétés dû par la personne morale établie en France. Cette imputation est toutefois subordonnée à la condition que l'Etat ou le territoire d'où proviennent ces dividendes, intérêts ou redevances soit la France ou un Etat ou territoire qui est lié à la France par une convention d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et qui n'est pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A, auquel cas l'imputation se fait au taux fixé dans la convention.

II.-Les dispositions du I ne sont pas applicables :

-si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne et

-si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

III.-En dehors des cas mentionnés au II, le I ne s'applique pas lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

Cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France a principalement une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège.

III bis (Abrogé).

IV.-Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions d'application du présent article et notamment les modalités permettant d'éviter la double imposition des bénéfices ou revenus de capitaux mobiliers effectivement répartis ainsi que les obligations déclaratives de la personne morale.

NOTA: Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 14 II : Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012

Article 238 A

Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

Pour l'application du premier alinéa, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies.

Toutefois, les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, à l'exception de ceux dus au titre d'emprunts conclus avant le 1er mars 2010 ou conclus à compter de cette date mais assimilables à ces derniers, ainsi que les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, ne sont pas admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt, sauf si le débiteur apporte la preuve mentionnée au premier alinéa et démontre que les opérations auxquelles correspondent les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un Etat ou territoire non coopératif.

Les premier et troisième alinéas s'appliquent également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des Etats ou territoires visés, respectivement, aux premier et troisième alinéas.

NOTA: LOI n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 art 22 VII 2 : les présentes dispositions sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011.

Article 155 A

I. Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières :

- soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;

- soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;

- soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A.

II. Les règles prévues au I ci-dessus sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France. (2ème phrase supprimée).

III. La personne qui perçoit la rémunération des services est solidairement responsable, à hauteur de cette rémunération, des impositions dues par la personne qui les rend.

Article 123 bis

1. Lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique - personne morale, organisme, fiducie

ou institution comparable - établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, les bénéficiaires ou les revenus positifs de cette entité juridique sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement lorsque l'actif ou les biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants.

Pour l'application du premier alinéa, le caractère privilégié d'un régime fiscal est déterminé conformément aux dispositions de l'article 238 A par comparaison avec le régime fiscal applicable à une société ou collectivité mentionnée au 1 de l'article 206.

2. Les actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus indirectement par la personne physique mentionnée au 1, s'entendent des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus par l'intermédiaire d'une chaîne d'actions, de parts, de droits financiers ou de droits de vote ; l'appréciation du pourcentage des actions, parts, droits financiers ou droits de vote ainsi détenus s'opère en multipliant entre eux les taux de détention desdites actions ou parts, des droits financiers ou des droits de vote successifs.

La détention indirecte s'entend également des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement par le conjoint de la personne physique, ou leurs ascendants ou descendants. Toutefois, ces actions, parts, droits financiers ou droits de vote ne sont pas pris en compte pour le calcul du revenu de capitaux mobiliers de la personne physique mentionnée au 1.

3. Les bénéficiaires ou les revenus positifs mentionnés au 1 sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, le 31 décembre. Ils sont déterminés selon les règles fixées par le présent code comme si l'entité juridique était imposable à l'impôt sur les sociétés en France. L'impôt acquitté localement sur les bénéficiaires ou revenus positifs en cause par l'entité juridique est déductible du revenu réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne physique, dans la proportion mentionnée au 1, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France, ou qui est non coopératif au sens de l'article 238-0 A le revenu imposable de la personne physique ne peut être inférieur au produit de la fraction de l'actif net ou de la valeur nette des biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable, calculée dans les conditions fixées au 1, par un taux égal à celui mentionné au 3° du 1 de l'article 39.

4. Les revenus distribués ou payés à une personne physique mentionnée au 1 par une entité juridique ne constituent pas des revenus imposables au sens de l'article 120, sauf pour la partie qui excède le revenu imposable mentionné au 3.

4 bis. Le 1 n'est pas applicable, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

4 ter. La condition de détention de 10 % prévue au 1 est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

5. Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions d'application des dispositions qui précèdent et notamment les obligations déclaratives des personnes physiques.

Article 4 B

1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :

- a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
- b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
- c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

2. Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

Article 4 bis

Sont également passibles de l'impôt sur le revenu :

1° (Abrogé) ;

2° Les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

Annexe 2 : **Communiqués de presse**

Communiqué de presse du 12 novembre 2012

Evasion fiscale : un renforcement des moyens contre la fraude s'impose plus que jamais

Alors qu'une série de mesures antifraudes fiscales devraient être très prochainement annoncées par le gouvernement, les autorités Suisses ont fort opportunément fait savoir que des agents des finances publiques se rendaient sur leur territoire, elles ont fait part de leur mécontentement devant ce qu'elles qualifient de violation de leur souveraineté nationale.

Les réactions effarouchées des autorités Suisses ont de quoi surprendre (ou faire sourire) : elles seraient compréhensibles si cet Etat, à l'instar de tant d'autres malheureusement, jouait le jeu de la coopération et de la transparence dans la lutte contre la fraude fiscale. Or, en la matière, il y aurait beaucoup à redire. En effet, du fait de l'interprétation très restrictive que la Suisse fait de la fraude fiscale, les difficultés sont nombreuses : la Suisse ne répond pas à toutes les demandes d'informations qu'elle reçoit de la France, les réponses qu'elle fait ne sont pas toutes utilement exploitables, elle demande des informations particulièrement précises, ce qui entrave les procédures voire les rendent inopérantes (si l'administration fiscale française disposait de toutes les informations réclamées, elle n'aurait précisément pas besoin de demander la coopération de la Suisse).

Une fois de plus, on peut légitimement s'interroger sur le but poursuivi par la Suisse dans la période, dont tout montre qu'elle devrait figurer sur la liste nationale des territoires non coopératifs (voire sur celle de l'organisation de coopération et de développement économiques), ce qui permettrait de lui appliquer des dispositifs de lutte antifraude plus efficaces.

En la matière, outre certains moyens juridiques, notamment en matière de collecte de l'information et de procédure, il manque aux mesures dévoilées aujourd'hui par le Ministre du budget le renforcement des moyens humains de l'administration fiscale française, la Direction générale des finances publiques (DGFIP). La DGFIP a perdu 25 000 emplois depuis 2002, une nouvelle vague de suppressions d'emplois (2023 emplois) est programmée en 2013. Ces suppressions d'emplois ont considérablement affaibli le fonctionnement global des services, de l'accueil au recouvrement en passant par la gestion des dossiers, la détection de la fraude et le contrôle fiscal dans toutes ses dimensions (contrôle du bureau, dit « sur pièces », et contrôle externe, dit « sur place »).

Alors que la Commission européenne et le Sénat (dans son rapport consacré à l'évasion fiscale internationale) demande que les moyens soient étoffés, les gouvernements successifs continuent de penser à tort que supprimer des emplois au sein de la DGFIP procurera des économies budgétaires. A l'évidence, c'est le contraire qui se passe, moins d'emplois à la DGFIP se traduisant pas moins d'efficacité dans les missions fiscales (mais aussi par moins d'efficacité sur les autres missions de la DGFIP).

L'ensemble des mesures antifraude devrait être connu dans les tous prochains jours. Premier syndicat de la DGFIP, le syndicat Solidaires Finances Publiques (ex-SNUI-SUD Trésor) fera connaître ses propositions pour renforcer les moyens humains, juridiques et matériels du contrôle fiscal.

La fraude fiscale est-elle vraiment une priorité gouvernementale ?

La Ministre du budget a présenté les résultats du contrôle fiscal pour l'année 2011. Elle est également revenue sur les nouveaux moyens juridiques. Elle en conclut que la lutte contre la fraude fiscale n'a jamais été aussi efficace que depuis 2007.

Sur ce point, il faut rappeler que les résultats du contrôle fiscal ont connu une stabilité remarquable au cours des années 2000 :

- en 2000, les résultats du contrôle fiscal s'élevaient à 13,6 milliards d'euros, ce qui représentait près de 4,5% des recettes fiscales totales,
- en 2006, ils s'élevaient à 15,3 milliards d'euros, soit toujours environ 4,5% des recettes fiscales totales,
- en 2010, alors que les recettes fiscales sont affectées par la crise, les résultats du contrôle fiscal représentent 4,6% du total des recettes fiscales.

La fraude fiscale est estimée (par l'Union SNUI-SUD Trésor Solidaires) à 40 à 50 milliards d'euros par an, dont 15 à 20 milliards d'euros procédant de la fraude internationale. La Commission européenne confirme cette ampleur puisqu'elle estime que, pour la France, la fraude fiscale est comprise entre 2 et 2,5% du produit intérieur brut (soit 39 à 49 milliards d'euros).

La fraude fiscale se complexifie, se diversifie et s'internationalise. Elle nécessite un renforcement des moyens humains, juridiques et matériels. Si de nouveaux moyens juridiques sont apparus, ils demeurent cependant largement soumis aux moyens dont l'administration fiscale dispose. Or, les moyens humains de l'administration fiscale sont en forte baisse.

En particulier, les services de gestion et de contrôle sur pièces (c'est-à-dire du bureau) connaissent d'importantes suppressions d'emplois, notamment depuis 2007 (2 départs à la retraite sur 3 ne sont pas remplacés). Or, ce sont eux qui constituent le premier étage du contrôle fiscal, sans lequel une détection de la fraude ne peut être correctement assurée.

La lutte contre la fraude fiscale passe nécessairement par un renforcement des moyens humains, juridiques et matériels. Ce renforcement est, plus que jamais, une exigence légitime et une urgence.

Annexe 3

Chronique

Création d'un registre européen des sociétés : pourquoi et comment ?

Dans un contexte d'internationalisation croissante des échanges, de développement de nouvelles technologies ou encore de montages de plus en plus opaques et complexes, la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales passe par davantage de coopération au niveau européen. En effet, les systèmes fiscaux ne peuvent plus compter sur les seules origines nationales en termes de renseignements pour appliquer leurs propres impositions et leurs propres règles juridiques.

Deux raisons commandent de mettre en place un système d'informations commun sur les sociétés implantées sur le territoire de l'Union européenne. Le contexte économique tout d'abord : dans un espace aussi intégré que l'est l'Union européenne (et, en son sein, singulièrement la zone euro), la question de normes européennes est posée avec une acuité certaine, qu'il s'agisse de règles fiscales ou de règles juridiques en matière de droit des sociétés. L'évolution du droit européen lui-même, comme l'illustre la création relativement récente de la Société européenne (règlement n° 2157/2001 du Conseil du 8 octobre 2001 relatif au statut de la Société européenne) qui pose, par construction, le principe de conservation et de diffusion de l'information sur une société supranationale.

Dans un tel environnement, il paraît légitime et souhaitable de disposer d'un cadre légal qui impose des obligations communes⁴⁰. Celles-ci seraient de deux ordres : l'instauration au niveau européen d'un registre des sociétés européennes d'une part, et l'amélioration des dispositifs de coopération bilatéraux d'autre part. Bien entendu, ce cadre doit être contraignant et doit prévoir des sanctions (amendes, publication des refus sur un rapport de la commission...).

Quel pourrait être le contenu d'un registre européen des sociétés ?

Une rapide comparaison avec des registres d'autres pays européens montre que tout registre des sociétés sert à garantir les rapports juridiques dans les relations d'affaires avec les commerçants et à protéger les tiers. Pour ce faire, un certain nombre d'informations doivent être collectées, conservées et disponibles sur les acteurs économiques que sont les sociétés.

Certaines informations doivent être délivrées pour pouvoir démarrer son activité : nom, raison sociale, lieu d'implantation, profession et domicile du commerçant... Les personnes qui seraient tenues de s'inscrire seraient, d'une part les personnes physiques qui exercent une activité professionnelle ou artisanale à titre professionnel et, d'autre part, les sociétés commerciales et les sociétés civiles. Pour les sociétés, les statuts doivent comporter certaines informations fondamentales telles que le nom des associés, le capital, les personnes qui représentent la société, la détention du capital, l'objet social de la société.

En cours d'activité, tout acte intervenant dans la vie de l'entreprise (cession, cessation, augmentation ou réduction du capital, changement du lieu d'implantation...) serait communiqué au registre. Les comptes annuels devraient en outre y être publiés. Enfin, tout jugement concernant la société ou ses représentants doit également figurer au registre (procédure d'apurement du passif, interdiction de gérer...).

La publicité de ces informations serait donc permanente (accessible sur simple demande, voire en ligne) et leur tenue serait assurée par le registre européen.

⁴⁰ Pour ce faire, il faudrait, par exemple, commencer par revenir sur le traitement dérogatoire réservé à l'Autriche, la Belgique et le Luxembourg concernant la taxation des revenus de l'épargne.

Au-delà du registre, la question de l'amélioration du cadre réglementaire et de l'accès aux informations

La mise sur pied d'un registre européen pourrait s'accompagner d'un renforcement de la coopération et des échanges d'informations. En pratique, c'est bien cet enjeu qui constitue la priorité, tant il est vrai que le registre européen pourrait découler d'un renforcement et d'une harmonisation des obligations déclaratives et de la tenue des informations.

Les premières mesures à prendre découleraient du principe suivant : toutes les autorités publiques des Etats membres doivent disposer des informations sur les bénéficiaires effectifs et le contrôle des sociétés implantées sur leur territoire. En conséquence, il est indispensable d'assurer une supervision adéquate et une stricte intégrité du système d'obtention, de conservation et de transmission des informations. Par ailleurs, il doit être possible aux autorités publiques (de réglementation de surveillance et d'application des lois), dans le cadre de leurs investigations, d'échanger des informations ainsi détenues sur les bénéficiaires effectifs des sociétés créées sur le territoire des Etats membres.

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

* * *

Au-delà de la question spécifique des sociétés-écrans, la réflexion doit également porter sur l'harmonisation du droit des sociétés dans l'UE. Doit-on tolérer des sociétés dont le seul but est d'échapper à l'impôt (trust, fiducie) ? De la même manière, il faut relancer une étude sur les régimes fiscaux privilégiés qui favorisent les délocalisations fiscales incohérentes en termes de logique économique : ainsi, une société implantée dans un pays, y créant ses richesses, pourra-t-elle échapper tout ou partie au système d'imposition des bénéfices de ce pays grâce au régime des holdings des Pays Bas par exemple. Une réflexion sur la notion de territorialité ou encore sur le régime de groupe s'impose donc à l'échelle européenne.

Normes juridiques européennes sur la localisation des sièges sociaux, suppression des sociétés fictives ou sociétés-écrans, obligations communes aux Etats membres en matière de création et de modification des sociétés, coopération portant sur la communication de renseignements, le droit des sociétés ne doit pas être oublié dans la lutte contre les paradis fiscaux.