

Assises de la fiscalité des entreprises

Groupe 4 – Les relations entre l’administration et les entreprises

Présidents : Guillaume GOULARD, Conseiller d’Etat, et Hervé LE LOUS,
Président de la société VivaSanté

RELEVÉ DE CONCLUSIONS

Dans le cadre des Assises de la fiscalité des entreprises, le groupe de travail co-présidé par MM. Guillaume GOULARD, Conseiller d’Etat et Hervé LE LOUS, Président de la société VivaSanté, a traité le thème des relations des entreprises avec l’administration fiscale.

Le groupe de travail s’est concentré sur la gouvernance fiscale et le contrôle fiscal, sachant que les groupes de travail engagés en parallèle sous la responsabilité de MM. Poittrinal et Mandon ont pour objectif de formuler des mesures de simplification dans les relations des entreprises avec l’ensemble des administrations.

Le groupe de travail, composé de parlementaires, de représentants des organisations professionnelles, des chambres consulaires, de l’ordre des experts-comptables et d’avocats fiscalistes s’est réuni à quatre reprises et a formulé un certain nombre de propositions relatives à l’élaboration de la norme fiscale, à sa mise en œuvre et à son contrôle.

L’ensemble des propositions reflète le souhait des entreprises de bénéficier de dispositions fiscales plus stables, élaborées dans la transparence et la concertation, garantissant une meilleure sécurité juridique. Dans leurs relations avec l’administration fiscale, elles souhaitent une plus grande confiance et un meilleur équilibre des droits et des devoirs.

Les débats du groupe de travail ont aussi été l’occasion de faire le point sur l’état d’avancement de l’expérimentation menée dans le cadre de la « relation de confiance ». Les entreprises sont favorables à cette expérimentation et attendent ses résultats pour se prononcer sur une éventuelle généralisation.

* *
*

Les quinze propositions qui suivent sont organisées en quatre thèmes :

- I. Promouvoir la stabilité de la norme fiscale et la sécurité juridique
- II. Eviter les doubles impositions et les sanctions disproportionnées
- III. Renforcer les droits des entreprises lors des procédures de rectification
- IV. Alléger les contraintes pesant sur les entreprises au titre des garanties de paiement
- V. Améliorer l’organisation du contentieux

I. PROMOUVOIR LA STABILITE DE LA NORME FISCALE ET LA SECURITE JURIDIQUE

1. Renforcer la concertation avec les entreprises et simplifier le droit fiscal

L'administration a déjà développé la concertation avec les entreprises depuis plusieurs années : les représentants des entreprises sont de plus en plus fréquemment consultés sur des projets de texte de loi. Les projets d'instructions font très souvent l'objet de consultations publiques et sont même opposables à l'administration dès leur mise en ligne. Il faut aller plus loin, ce qui implique une discipline collective très forte compte tenu des délais de préparation des projets de loi de finances et des délais contraints d'adoption de ces textes avant le 31 décembre.

Il faudrait que la concertation préalable soit menée sur la base d'un projet précis, mais non encore définitivement arbitré, accompagné d'une étude des impacts microéconomiques et macroéconomiques, en laissant aux représentants des entreprises un délai suffisant, variable selon l'ampleur de la réforme.

Les entreprises souhaitent notamment que, lorsque le Gouvernement a l'intention de revenir sur des décisions de jurisprudence (validations législatives), il l'annonce dès que la décision est prise.

Elles demandent aussi que les instructions fiscales soient publiées dans les meilleurs délais, et en tout cas avant la date limite de dépôt des déclarations correspondantes.

Pour éclairer les entreprises et créer les conditions d'une concertation plus fructueuse, les représentants des entreprises au sein du groupe de travail ont émis le souhait que l'administration fiscale publie chaque année des données statistiques aussi précises que possible sur les recettes fiscales, par impôt, par secteur et par taille d'entreprise (TPE, PME, ETI, GE). Ces statistiques devraient distinguer les impôts sur le bénéfice, les cotisations et taxes assises sur les salaires, ainsi que les impôts assis sur les soldes intermédiaires de gestion et sur les facteurs de production (C3S, CVAE, CFE, etc.).

Une telle publication est nécessaire pour que les entreprises bénéficient du même degré d'information que l'administration et qu'elles puissent expertiser les projets du gouvernement et leurs conséquences avant de se prononcer.

Proposition 1 : a) Les entreprises et leurs représentants doivent être consultés préalablement sur les projets d'articles de loi de finances, de textes réglementaires et de modification de la doctrine administrative, chaque fois que ces projets ont un impact significatif sur les entreprises. Le projet doit être accompagné d'une étude d'impact lorsque l'enjeu le justifie.

Cette consultation doit intervenir dans un délai raisonnable, en laissant au moins un mois pour répondre.

La consultation préalable portera aussi sur la date de mise en œuvre du nouveau dispositif.

b) Le Gouvernement publiera des statistiques précises sur le rendement des différents impôts, par secteur et par taille d'entreprise.

Par ailleurs, de nombreuses notions utiles à la définition de l'assiette fiscale font l'objet de définitions différentes selon les impôts (effectifs, valeur ajoutée, etc.). Le même constat peut être fait dans une vision transversale des branches du droit lorsque l'on prend par exemple la notion d'effectifs utilisée avec des acceptions différentes en droit social, droit du travail ou droit fiscal.

En principe, la rédaction d'un projet d'article contenant des dispositions fiscales s'appuie sur des définitions déjà existantes. Mais cette règle n'est pas toujours respectée, par exemple lorsque le législateur veut définir plus précisément la base ou le champ d'un impôt pour prévenir des comportements d'optimisation ou tenir compte de la jurisprudence (cf. la définition de la valeur ajoutée retenue pour la CVAE) ou renforcer l'effet utile d'une disposition législative (cf. la définition des effectifs retenue pour la répartition du produit de la CVAE entre les collectivités locales).

Un travail d'harmonisation paraît indispensable dans un objectif de simplification de l'impôt et de sa gestion. Ce travail devra se faire en concertation avec des représentants des entreprises, mais aussi des avocats et experts-comptables.

Proposition 2 : Les nouveaux textes fiscaux utiliseront, chaque fois que possible, de définitions existantes, y compris hors du Code général des impôts, en évitant la création de nouvelles définitions pour les seuls besoins d'une nouvelle disposition fiscale. Un travail de mise en cohérence des définitions aujourd'hui divergentes entre différents textes fiscaux sera réalisé.

La conformité au droit de l'Union européenne et des engagements internationaux de la France sera systématiquement vérifiée.

2. Encadrer le recours à la rétroactivité fiscale

Les questions de rétroactivité de la loi fiscale, et plus largement celle de la détermination de la date de son entrée en vigueur, ont fait l'objet de nombreux débats au sein du groupe de travail.

La rétroactivité est déjà encadrée par la jurisprudence.

Le législateur doit respecter en premier lieu la jurisprudence du Conseil constitutionnel, qui sur le fondement de l'article 16 de la Déclaration de 1789 (« garantie des droits »), encadre tant la rétroactivité juridique (application des nouvelles dispositions à un fait générateur antérieur à la publication de la loi) que la rétroactivité économique (application des nouvelles dispositions à une assiette constituée avant la publication de la loi)¹ :

- lorsqu'il modifie ou abroge des textes antérieurs, le législateur « *ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations* »² ;
- le législateur peut modifier rétroactivement une règle de droit (rétroactivité juridique), mais « *c'est à la condition de poursuivre un but d'intérêt général suffisant et de respecter tant les décisions de justice ayant force de chose jugée que le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions* »³ ;
- les lois de validation doivent, en plus de ces deux dernières conditions, respecter la condition que « *l'atteinte aux droits des personnes résultant [...] de cette validation soit justifiée par un motif impérieux d'intérêt général* » (et non seulement un motif suffisant) ; en outre, l'acte validé « *ne doit méconnaître aucune règle, ni aucun principe de valeur constitutionnelle, sauf à ce que le motif impérieux d'intérêt général soit lui-même de valeur constitutionnelle* » ; enfin, la portée de la validation doit être strictement définie⁴ ;

¹ La « petite rétroactivité » est une des formes de rétroactivité économique ; elle n'a jamais été jugée contraire à la Constitution ni à la CEDH.

² Cons. const., 29 décembre 2013, n° 2013-685 DC, Loi de finances pour 2014, cons. 38.

³ Cons. const., 29 décembre 2013, n° 2013-685 DC, Loi de finances pour 2014, cons. 25.

⁴ Cons. const., 14 février 2014, n° 2013-366 QPC, SELARL PJA ("versement transport"), cons. 3.

Le législateur doit respecter en second lieu la jurisprudence du Conseil d'Etat, qui sur le fondement de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la CEDH (« droit au respect des biens »), encadre également la rétroactivité juridique et économique :

- si le législateur peut adopter « *de nouvelles dispositions remettant en cause, fût-ce de manière rétroactive, des droits patrimoniaux découlant de lois en vigueur, ayant le caractère d'un bien au sens de ces stipulations, c'est à la condition de ménager un juste équilibre entre l'atteinte portée à ces droits et les motifs d'intérêt général susceptibles de la justifier* »⁵ ;
- « *l'espérance légitime d'obtenir une somme d'argent* », comme par exemple le bénéfice d'un crédit d'impôt, doit être regardée comme un bien au sens de l'article 1^{er} du premier protocole ;
- au cas d'espèce, le Conseil d'Etat a jugé que la suppression rétroactive d'un avantage fiscal correspondant à des comportements adoptés dans le cadre d'un régime fiscal incitatif à durée déterminée, sans information adéquate et préalable des contribuables, constitue une atteinte à un bien protégé par l'article 1^{er} du premier protocole ; les motifs tirés des « effets d'aubaine » et du coût budgétaire n'ont pas été jugés suffisants pour la justifier.

Le groupe de travail a estimé qu'il était nécessaire d'aller plus loin que ces exigences juridiques minimales, pour restaurer la confiance des entrepreneurs et attirer les investisseurs étrangers. L'application de la loi fiscale dans le temps est de ce point de vue une préoccupation essentielle pour les entreprises. L'absence de rétroactivité doit être le principe, qu'il faut décliner selon différentes modalités.

Il demande au Gouvernement de préparer un code de conduite qui, après avoir rappelé les contraintes juridiques exposées ci-dessus, contiendra l'engagement politique de respecter de nouveaux principes de détermination de la date d'entrée en vigueur des dispositions fiscales.

Les cas de rétroactivité proprement dite, c'est-à-dire de modification rétroactive des règles qui s'appliquaient à la date du fait générateur de l'impôt, devront être limités à des cas exceptionnels dans lesquels aucune autre mesure ne paraît possible pour atteindre le résultat recherché.

La « petite rétroactivité », ou application des lois de finances votées en fin d'année aux faits générateurs de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés immédiatement postérieurs au vote de la loi (généralement le 31 décembre de l'année), ne devra plus s'appliquer systématiquement. Pour toute réforme fiscale ayant un impact sur les décisions prises en cours d'année par les entreprises, l'application à l'exercice en cours lors de la discussion de la loi devra être évitée dans toute la mesure du possible. Si elle est néanmoins retenue, elle devra être dûment justifiée.

L'application aux opérations intervenues depuis l'annonce de la mesure, qui est une sorte de « petite rétroactivité » partielle, pourra être envisagée, notamment pour les mesures à caractère dissuasif ou incitatif. Une telle mesure est parfois nécessaire pour éviter des comportements néfastes, induits par une telle annonce (attente de l'entrée en vigueur de mesures plus favorables, par exemple).

L'application aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier de l'année suivant la publication de la loi de finances devra être privilégiée, notamment pour toute mesure nouvelle ayant une incidence sur le comportement des entreprises.

L'application différée, au 1^{er} juillet de l'année budgétaire ou même au 1^{er} janvier de l'année suivante, devra être retenue toutes les fois où l'adaptation aux nouvelles dispositions exige des entreprises un processus d'adaptation ou le lancement de nouvelles applications informatiques. Une autre solution serait de faire adopter par le Parlement, avant l'été, une loi de finances rectificative contenant les principales dispositions fiscales applicables l'année suivante.

⁵ CE, plén. fisc., 9 mai 2012, n° 308996, *Min. c/ Société EPI*, cons. 5 et 6.

Dans certaines hypothèses enfin, la date d'entrée en vigueur doit être fixée en fonction de la date de conclusion d'un contrat ou de la date de réalisation d'un investissement (clauses dites de « *grand fathering* » ou de grand-père). Ce type de raisonnement, qui n'est pas inconnu de l'administration fiscale (V. l'article 125-0 A du code général des impôts pour l'imposition des produits de contrats d'assurance-vie ou le rescrit du 18 février 2010 sur les paiements dans un ENTC), doit être privilégié pour éviter de remettre en cause l'équilibre économique des contrats de long terme.

La consultation des entreprises devrait porter, comme il est dit à la Proposition 1, non seulement sur le fond des textes envisagés, mais aussi sur leurs conditions d'entrée en vigueur.

Dans tous les cas, l'exposé des motifs ou, s'agissant des projets de lois de finances, l'évaluation préalable devra étudier les différentes options possibles quant à la date d'entrée en vigueur, analyser l'impact de chaque option pour les contribuables, et notamment le cas échéant les entreprises concernées, et justifier le choix qui a été retenu.

Ce code de conduite, aussi précis que possible, pourrait prendre la forme d'une circulaire du Premier ministre, comme cela avait été pratiqué avec succès pour établir en matière fiscale le monopole des lois de finances. Il devra être mis en ligne et accessible en plusieurs langues, au moins en français et anglais, sur le site du ministère de l'économie et des finances.

Proposition 3 : Une circulaire du Premier ministre précisera en détail la façon dont est déterminée la date d'entrée en vigueur des dispositions fiscales, en privilégiant dans la mesure du possible l'application non rétroactive, même aux exercices en cours lors de la discussion des lois de finances, voire en prévoyant l'entrée en vigueur différée des nouvelles dispositions.

Sauf dispositions expresses justifiées par une évaluation préalable appropriée, les nouvelles dispositions concernant les prélèvements obligatoires s'appliqueront aux situations nées après leur entrée en vigueur et aux effets futurs des situations en cours soit à la date d'entrée en vigueur, soit à la date d'annonce des mesures par le Gouvernement.

3. Renforcer la sécurité juridique par le développement des rescrits

Au cœur de l'offre de sécurité juridique de l'administration fiscale, le rescrit est maintenant un outil largement connu et utilisé par les contribuables et les entreprises. Plus de 21 000 rescrits ont été délivrés en 2012, dont 2 800 au titre d'une prise de position formelle sur un texte de loi (article L. 80 A, 1^{er} alinéa) et plus de 18 000 relatifs à une situation de fait.

Cependant, les entreprises déplorent que trop de questions restent sans réponse ou aboutissent au terme de délais incompatibles avec le rythme de la vie des affaires. Le service interrogé devrait s'efforcer de donner une réponse, en principe, dans un délai qui ne soit pas supérieur à trois mois.

En outre, les réponses apportées devraient être plus systématiquement publiées, même quand elles portent sur une situation individuelle. L'absence de publication peut en effet avoir des effets négatifs sur la concurrence, si l'entreprise qui a interrogé l'administration applique une solution dont ses concurrentes n'ont pas connaissance. Cette situation peut s'avérer particulièrement pénalisante dans le cadre de mises en concurrence préalables à l'attribution de contrats publics.

A ce propos, les représentants des entreprises ont tenu à saluer le progrès que constitue la base BOFiP. Ils souhaitent, dans un souci de sécurité fiscale, que les prises de position antérieures y soient systématiquement intégrées ou que l'administration annonce son intention de les abroger.

Ils demandent que l'opposabilité de la doctrine administrative soit généralisée par une disposition prévoyant en substance que toute interprétation formelle de la loi fiscale, quel qu'en soit le support, exprimée par l'administration fiscale, est opposable par tout contribuable placé dans la situation qu'elle vise.

Il a également été demandé qu'une voie de recours soit ouverte contre toute prise de position formelle à caractère général et impersonnel, opposée au contribuable quel que soit le moment où elle intervient (notamment en cours de contrôle) et quel que soit sa forme et son support (notamment une lettre individuelle). Cette voie de recours pourrait être celle qui figure à l'article L.80 CB du livre des procédures fiscales (second examen par un collège national ou territorial), qui serait ainsi étendu à toute prise de position, même si elle en fait pas suite à une demande du contribuable.

Des critiques demeurent enfin concernant la portée du rescrit en matière de crédit impôt recherche. Les participants souhaitent que le dispositif actuel du rescrit CIR évolue pour intégrer les situations relatives aux projets pluriannuels (pour lesquels un premier rescrit est délivré par l'administration) dont le contenu peut évoluer ultérieurement.

Proposition 4 : a) La procédure de rescrit doit être améliorée, notamment sur les délais de réponse, en prévoyant un premier retour dans un délai de trois mois. Des statistiques sur les délais de réponse, par type de question et par taille d'entreprises, devront être publiées chaque année.

b) Les rescrits devront être plus systématiquement publiés.

c) L'article L.80A devra être étendu pour permettre au contribuable d'invoquer toute interprétation formelle de la loi fiscale exprimée par l'administration, quel qu'en soit le support.

d) Une voie de recours sera instituée contre toute prise de position à caractère général et impersonnel, même en cours de contrôle.

e) Une procédure d'agrément optionnel devra être instituée en matière de crédit d'impôt recherche, pour sécuriser, sur toute leur durée, les projets de R&D et le montant du crédit d'impôt des entreprises, en les mettant ainsi à l'abri de remises en cause lors de contrôles fiscaux ultérieurs

II. EVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS ET LES SANCTIONS DISPROPORTIONNEES

1. Eliminer la double imposition économique des transactions entre entreprises liées

Indépendamment du régime d'intégration fiscale et de celui des sociétés mères et filiales, la pratique administrative et la jurisprudence encadrent très précisément les transactions économiques entre les entreprises liées ou appartenant à un même groupe, que celui-ci soit fiscalement intégré ou non.

Selon la jurisprudence du Conseil d'État, lorsque les intérêts minoritaires sont négligeables, les entreprises liées peuvent conclure des opérations courantes sur biens et services à des prix compris entre le prix de revient et la valeur vénale du bien ou du service. En dehors de ces opérations courantes, c'est-à-dire pour les cessions d'immobilisations, les opérations financières et les locations, les règles fiscales pénalisent lourdement les entreprises qui s'écartent de la valeur vénale réelle des immobilisations ou services en question.

Par rapport au régime des prix de transfert qui s'applique dans l'ordre international, le régime intérieur présente une double particularité pénalisante. D'une part il ne comporte aucun ajustement corrélatif destiné à éviter la double imposition économique et d'autre part la communauté d'intérêts entre entreprises d'un même groupe implique une présomption irréfragable d'intention libérale et de distribution occulte. En conséquence, l'avantage consenti est taxé deux fois : une première fois au nom

de l'entreprise que le consent - même à l'occasion d'une opération non imposable ou taxée à 0% telle qu'une plus-value de cession de participation – et une seconde fois au nom de l'entreprise bénéficiaire.

Ainsi, une opération en principe non imposable, telle qu'un reclassement de titres de participation, peut se trouver imposé deux fois à l'impôt sur les sociétés, soit au taux de 76% pour les seuls droits en principal, avant tout intérêt de retard ou majoration, à raison de l'insuffisance ou de l'excès d'évaluation du bien transféré.

Cette double imposition est évitée en régime international, par l'ajustement corrélatif. Chez la plupart de nos partenaires, l'écart de valorisation est traité comme un complément de bénéfice ou de plus- ou moins-value selon le cas et l'avantage recueilli par l'entreprise bénéficiaire est considéré comme un supplément d'apport non imposable.

Il conviendrait de corriger les anomalies – et les conséquences excessivement pénalisantes – du système français interne.

Proposition 5 : Les règles fiscales applicables aux transactions entre entreprises liées devront être modifiées pour éliminer la double imposition économique constatée lors d'opérations telles que les cessions ou locations d'immobilisations et les opérations financières, lorsque la transaction n'est pas réalisée à la valeur vénale.

2. Accroître les garanties des entreprises en matière de pénalités

Les entreprises sont attachées à ce que les vérificateurs bénéficient d'une expertise suffisante et d'une meilleure connaissance des entreprises. Pour améliorer celle-ci, elles recommandent de réactiver les stages en entreprises des élèves inspecteurs des finances publiques et les interventions de personnes ayant travaillé en entreprise durant la scolarité à l'Ecole nationale des impôts.

Plus spécifiquement, les modalités de mise en œuvre des pénalités pour insuffisance de déclaration par les vérificateurs durant les contrôles fiscaux ont suscité de nombreuses réactions. Plusieurs intervenants ont estimé que les vérificateurs ont parfois recours à l'utilisation des pénalités pour faire pression sur le contribuable vérifié. De même les pénalités sont motivées insuffisamment ou de manière trop stéréotypée. Il arrive que la motivation consiste à relever que les redressements sont les mêmes que ceux qui ont été notifiés lors d'une précédente vérification, alors que ceux-ci ont fait l'objet d'une contestation devant les tribunaux compétents, alors qu'une divergence sur l'interprétation de la loi fiscale ne peut pas être qualifiée de manquement délibéré.

Pour éviter les dérives et responsabiliser le service, le groupe de travail recommande que la pénalité pour manquement délibéré ne puisse être appliquée qu'après un entretien entre le contribuable et le chef de brigade, qui doit déjà signer la proposition de rectification lorsque ces pénalités sont mises en œuvre. Le service devra démontrer l'existence d'un manquement délibéré en se fondant des éléments objectifs de nature à convaincre un tiers indépendant.

Enfin les représentants des entreprises ont souhaité d'une part qu'en cas de recours contentieux, les pénalités pour insuffisance de déclaration ne soient pas mises en recouvrement avant l'issue du contentieux et d'autre part que les statistiques sur l'application des pénalités soient publiées pour éviter les incompréhensions et dissiper les procès d'intention.

Proposition 6 : a) Il devra être rappelé aux services fiscaux que l'application des pénalités pour manquement délibéré est limitée aux cas où l'administration est effectivement en mesure de démontrer, par des éléments objectifs et précis relatifs au comportement du contribuable, l'intention délibérée d'éluder l'impôt. Un entretien avec le chef de brigade, préalablement à la réunion de synthèse, permettra de vérifier ce point.

b) Les statistiques sur la mise en œuvre des pénalités devront être publiées, en distinguant celles qui figurent dans les propositions de rectification ou les notifications de bases imposées d'office et celles qui sont maintenues à l'issue de la procédure de redressement.

En ce concerne les obligations déclaratives des entreprises en tant que tiers déclarants, les participants regrettent le niveau élevé des pénalités alors que ces informations ne visent qu'à permettre à la DGFIP de procéder à des recoupements et ne sont à l'origine d'aucun préjudice pour le Trésor.

Ils souhaitent que le taux des amendes fasse l'objet d'une revue systématique pour supprimer les pénalités d'un niveau disproportionné. Ont notamment été critiquées l'amende de 50 % des sommes non déclarées, qui est appliquée sur le fondement de l'article 1736 du code général des impôts en cas de dépôt d'un IFU inexact ou incomplet et l'amende égale à 5 % des sommes omises sur les déclarations prévues dans le cadre du régime de l'intégration fiscale (article 1763 du même code).

Dans les deux cas, des amendes forfaitaires paraîtraient plus adaptées.

Les membres du groupe de travail souhaitent que les rectifications opérées spontanément par l'entreprise, avant tout contrôle fiscal, ne donne pas lieu à l'application de telles pénalités lorsque le défaut de déclaration n'a entraîné aucun préjudice pour le Trésor.

Proposition 7 : a) Les pénalités fiscales feront l'objet d'un réexamen systématique visant à revoir à la baisse celles qui sont d'un niveau disproportionné par rapport à la gravité de l'infraction ou le préjudice subi par le Trésor public.

b) Les pénalités sanctionnant des omissions et des inexactitudes de déclaration par des tiers déclarant, ou non susceptibles de causer un préjudice au Trésor, ne seront pas appliquées lorsque l'entreprise corrige spontanément sa situation déclarative.

Une pénalité réduite, d'un montant à déterminer, pourra s'appliquer aux régularisations déclaratives en cours de contrôle.

c) Lorsque l'omission ou l'inexactitude de déclaration n'a entraîné qu'un décalage dans le temps de la perception de l'impôt par le Trésor, il en sera tenu compte de façon appropriée même au titre de la période postérieure à la période vérifiée.

III. RENFORCER LES GARANTIES DES ENTREPRISES LORS DES PROCEDURES DE RECTIFICATION

1. Aligner le délai de réponse de l'administration sur celui du contribuable

Le deuxième alinéa de l'article 57 du livre des procédures fiscales dispose que : « *Sur demande du contribuable reçue par l'administration avant l'expiration du délai mentionné à l'article 11, ce délai est prorogé de 30 jours* ».

Il est proposé que, dans les situations visées à l'alinéa 2 de l'article 57 du LPF, l'administration s'efforce de répondre aux observations du contribuable dans le même délai que le contribuable, à savoir 30 ou 60 jours, selon qu'il a fait ou non usage de la faculté ouverte par ces dispositions.

Proposition 8 : L'administration s'efforcera de répondre aux observations du contribuable dans le délai que celui-ci a lui-même observé, soit 30 ou 60 jours.

2. Renforcer les compétences des commissions administratives

Offrant aux contribuables une voie de recours pré-contentieuse, les commissions administratives des impôts présentent l'intérêt de porter un regard nouveau sur les contrôles fiscaux en cours de par leur composition mixte et la présence d'un magistrat administratif ou judiciaire à leur tête.

Elles ont toutefois un périmètre limitativement défini et ne peuvent trancher que des questions de fait (ce qui inclut la possibilité de se prononcer sur les faits pris en compte pour l'examen d'une question de droit) à l'exclusion des questions de droit (sauf la qualification d'acte anormal de gestion, le principe et le montant des amortissements et provisions et le caractère de charges déductibles des travaux immobiliers).

Les participants ont souhaité que cette compétence soit élargie aux questions de qualification juridique, notamment aux qualifications de charges et d'immobilisations, ainsi qu'au bien fondé de l'application des sanctions.

Le caractère contradictoire du débat devant les commissions pourrait enfin être amélioré. Le groupe de travail s'est en effet ému du fait que la proportion d'avis favorables à l'entreprise s'est réduite avec le temps. Il faudrait trouver une façon de refaire des commissions un lieu où les deux parties recherchent un accord, plutôt qu'un lieu d'affrontement où chacun campe sur sa position.

Proposition 9 : a) Le champ de compétence des commissions doit être élargi pour couvrir les questions de fait, les questions de qualification et leurs conséquences sur les rectifications proposées.

b) La compétence devra être élargie au CIR, à des problématiques à fort enjeu pour les entreprises (CIR, TVA déductible, notamment).en adaptant leur composition en fonction de la problématique traitée.

3. Créer auprès du ministre une structure de résolution amiable des litiges

Les membres du groupe de travail ont unanimement regretté qu'il n'existe pas auprès du ministre une structure de conciliation qui pourrait être saisie lorsque le dialogue avec le service de contrôle n'a pas permis à l'entreprise de se faire entendre.

Il arrive en effet, soit que les éléments d'analyse initiaux aient engagé le contrôle sur une mauvaise voie, soit que la solution retenue, quoique juridiquement défendable, conduise à une solution inéquitable, soit encore que la survie de l'entreprise soit mise en péril par une position trop rigide de l'administration.

Les structures actuelles (conciliateur départemental, médiateur des ministères économiques et financiers, comité du contentieux fiscal, douanier et des changes) ne répondent pas à la demande des entreprises, soit qu'elles ont une compétence trop limitée, soit qu'elles ont une conception trop juridique de leur rôle.

Les entreprises souhaitent que soit créée une structure légère, bénéficiant de garanties d'indépendance, qui pourrait proposer au ministre, en tant que chef de l'administration, des solutions fondées en équité.

La transparence de cette procédure devrait être assurée, notamment par une information des commissions des finances des deux assemblées.

Proposition 10 : Il sera institué auprès du ministre une structure de règlement amiable des litiges, compétente pour le conseiller dans l'exercice de son pouvoir hiérarchique, en s'écarter au besoin de la position prise par l'administration, notamment lorsque celle-ci conduit à une situation inéquitable ou dangereuse pour la survie de l'entreprise.

IV. ALLEGER LES CONTRAINTES PESANT SUR LES ENTREPRISES AU TITRE DES GARANTIES DE PAIEMENT

1. Prévoir que le sursis de paiement puisse être accordé sans constitution de garanties

Pour obtenir le sursis de paiement d'impositions contestées supérieures à 4.500 €, les contribuables doivent constituer des garanties (caution bancaire, hypothèque, nantissement de fonds de commerce...) très coûteuses et qui obèrent leur capacité de financement.

Cette situation pénalise l'ensemble des entreprises concernées et particulièrement les PME qui sont parfois dans l'obligation de choisir entre la poursuite d'un contentieux ou le développement de leur activité. Or, dans la majorité des cas, les entreprises sont connues de l'administration fiscale et ne présentent pas un risque élevé pour le Trésor public.

Il faut trouver une voie équilibrée pour garantir les intérêts du Trésor public tout en permettant aux entreprises de faire valoir leurs droits sans mettre en péril leur situation économique.

Proposition 11 : a) L'article L. 277 du livre des procédures fiscales devra être modifié pour limiter l'exigence de constitution de garanties aux hypothèses où il existe un risque de non recouvrement de l'impôt.

b) Il faudra également prévoir que les mesures conservatoires prises avant la réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement deviennent caduques de plein droit lors du dépôt de cette réclamation.

2. Ouvrir le droit à sursis de paiement en cas d'ouverture d'une procédure amiable en vue d'éliminer la double imposition

L'article 101 de la loi de finances pour 2014 a supprimé la suspension de la mise en recouvrement des impositions supplémentaires en cas d'ouverture de la procédure amiable, afin d'éviter le risque de recours abusifs à cette procédure.

Si les montants redressés sont significatifs, l'entreprise désireuse d'éviter les conséquences financières d'une double imposition devra, pour bénéficier du sursis de paiement, introduire un recours contentieux et présenter des garanties, même si elle engage parallèlement une procédure amiable pour obtenir un ajustement corrélatif. Obliger ainsi les contribuables à introduire un recours juridictionnel pour éviter d'avoir à acquitter immédiatement des droits correspondant à une situation de double imposition n'est pas conforme à la raison d'être de la procédure amiable qui ne remet pas en cause le

caractère fondé ou non du redressement, mais la répartition du droit d'imposer entre les parties à une convention fiscale bilatérale.

De surcroît, la présentation d'un recours de droit interne retarde la mise en œuvre éventuelle, pour les doubles impositions entre deux Etats membres de l'Union européenne, de la Convention européenne d'arbitrage (Convention 90/436/CEE du 23 juillet 1990, article 7, 1, deuxième alinéa).

Sans revenir sur la mesure adoptée en loi de finances, il serait possible de prévoir que l'engagement d'une procédure amiable, même s'il ne suspend pas la mise en recouvrement, peut ouvrir droit au bénéfice d'un sursis de paiement, indépendamment d'un éventuel recours de droit interne.

D'ailleurs l'ajustement corrélatif après paiement des droits est assimilé à un dégrèvement contentieux et ouvre droit au paiement d'intérêts moratoires. L'État a donc aussi un intérêt à ne pas forcer systématiquement le paiement des droits en cas d'ouverture d'une procédure amiable.

Proposition 12 : Les entreprises pourront demander le bénéfice du sursis de paiement en cas d'ouverture d'une procédure amiable, dans les mêmes conditions qu'en cas de présentation d'une réclamation contentieuse.

3. Supprimer le privilège du Trésor

Les créanciers publics (Trésor et Sécurité sociale) bénéficient d'un privilège qui leur permet, en cas d'ouverture d'une procédure collective du débiteur, d'être payés par préférence aux créanciers privés, qu'ils soient munis ou non de sûretés.

Du fait de ce privilège du Trésor, exception française, les partenaires financiers ne se satisfont pas des garanties personnelles ou sur fonds de commerce que leur proposent les PME et sont moins enclins à financer ces PME dans leurs projets de développement, notamment lorsqu'ils comportent certains risques (croissance externe, développement à l'international...).

L'inscription du privilège a ainsi un effet néfaste sur la capacité de l'entreprise à emprunter et à investir.

Une suppression de ce privilège créerait un climat plus propice à l'investissement.

Proposition 13 : Supprimer le privilège du Trésor.

V. AMELIORER L'ORGANISATION DU CONTENTIEUX

1. Simplifier et moderniser le contentieux du recouvrement

Le contentieux du recouvrement est régi par des textes anciens, générateurs de complexités inutiles et contraires à une bonne administration de la justice.

Il faudrait engager une réflexion approfondie sur ce contentieux, qui porterait notamment sur la répartition actuelle des compétences entre le juge de l'exécution, qui apprécie la régularité des poursuites, et le juge de l'impôt qui statue sur l'obligation de payer, l'exigibilité et le montant de la dette fiscale.

Une solution serait de donner la plénitude de juridiction au juge de l'exécution, qui devrait poser une question préjudicielle au juge de l'impôt en cas de contestation sérieuse portant sur l'obligation de payer, l'exigibilité de l'impôt ou le montant de la dette.

Une autre solution serait de supprimer la répartition de compétence propre au contentieux du recouvrement, et de donner dans tous les cas compétence au juge de l'impôt.

Quelle que soit la solution retenue, il faudrait revoir les délais de recours et abandonner l'interdiction d'invoquer devant le juge des faits autres que ceux qui ont été exposés à l'administration ou de présenter des justifications nouvelles, pour aligner le régime contentieux sur celui du contentieux d'assiette, qui permet de soulever des moyens nouveaux à tout moment jusqu'à l'instance d'appel.

Proposition 14 : Une réflexion devra être engagée sur le contentieux du recouvrement pour simplifier les règles de répartition de compétence entre les deux ordres de juridiction et assouplir les règles de procédure.

2. Cordonner les instances pénales et fiscales

Dans l'état actuel des textes, les poursuites pénales et le contentieux fiscal peuvent être engagés parallèlement et tranchés par chaque ordre de juridiction indépendamment du résultat obtenu devant l'autre.

Le juge pénal peut sanctionner une fraude fiscale sans attendre que le juge de l'impôt se soit prononcé sur le bien-fondé des impositions. Il n'a pas à tenir compte d'une décision antérieure du juge de l'impôt, ni à réviser sa décision à la suite d'une décision postérieure du juge de l'impôt déchargeant le contribuable de toute imposition. Il arrive ainsi que des personnes soient condamnées pour fraude fiscale alors que le juge de l'impôt compétent a ordonné la décharge des impositions correspondantes.

Même si les deux procédures ont évidemment un objet distinct, un tel état du droit n'est pas acceptable.

Proposition 15 : Le juge pénal, statuant sur des poursuites pour fraude fiscale, devra surseoir à statuer jusqu'à intervention de la décision définitive du juge de l'impôt.

Alternativement, un droit à révision de la condamnation pénale sera prévu en cas de décision juridictionnelle accordant la décharge de l'imposition.