

## LES ADMINISTRATIONS FISCALES : UNE EFFICACITÉ EN QUESTION

**L**e knout, ou son équivalent, en guise d'avis d'imposition, la geôle ou l'exil pour pénalité de retard, voilà les instruments d'une conception, un peu rugueuse, de l'efficacité fiscale, telle qu'on se la représente quand on s'imagine le passé en la matière. Dans le même ordre d'idées, il ne serait sans doute pas très difficile de dessiner, historiquement et à travers la littérature, une image universelle du collecteur d'impôts, dont la redoutable efficacité serait synonyme de ruine des familles et d'abus de droit. Des publicains de la République romaine en passant par les curiales du Bas-Empire ou, plus proches de nous, aux répartiteurs de la taille, la fin justifiait les moyens. 71

Il n'est d'ailleurs pas certain que, dans nos représentations contemporaines, l'association entre impôt et douleur soit tout à fait obsolète. Il n'est qu'à rappeler pour s'en convaincre la dédicace du monument dressé à l'histoire de l'impôt par Gabriel Ardant qui rendait hommage « à tous [ses] collègues des administrations financières de tous les pays qui ont su, depuis des millénaires, remplir la tâche la plus ingrate et la plus méconnue ».

Toutefois, l'avènement, à l'époque moderne, de la théorie du consentement à l'impôt et sa mise en œuvre, à l'époque contemporaine, sont venus enrichir la figure du « bon » système fiscal. Désormais, l'efficacité d'un système fiscal doit être recherchée dans le meilleur équilibre possible entre niveau des rentrées fiscales et respect des droits des contribuables. Nombreux sont les exemples récents où cette efficacité est contestée. Pour n'en retenir que quelques-uns, mentionnons les défaillances de l'administration fiscale grecque maintes fois relevées parmi les difficultés structurelles auxquelles le pays, plongé dans la crise, devait faire face. Ou encore celles dénoncées dans un rapport, il est vrai contesté,

de la Commission européenne sur la fraude à la TVA – le préjudice lié aux fraudes à la TVA sur les quotas de carbone a été estimé à 1,6 milliard d’euros pour la France<sup>1</sup>. Ou bien encore les remous provoqués par la mise en œuvre de la collecte de l’écotaxe poids lourds.

Dans un contexte budgétaire contraint, l’efficacité du système fiscal, en particulier sa capacité à mobiliser les ressources définies par les lois et règlements, est un enjeu crucial. Dès lors, combler l’« écart fiscal » ou *tax gap*, c’est-à-dire réduire au maximum la différence entre le montant d’impôt dû et les sommes effectivement perçues dans les délais, constitue la pierre de touche de l’efficacité de nos administrations fiscales. Conscientes des limites inhérentes à cette notion de *tax gap*, ces dernières ont toutefois entrepris, depuis quelques années, en France y compris, des réformes d’ampleur.

72

## À LA RECHERCHE DU *TAX GAP*

### *Un environnement particulièrement instable*

Les systèmes fiscaux contemporains sont soumis à des mouvements contradictoires qui rendent leur gestion particulièrement délicate et imposent à ceux qui en ont la charge des adaptations permanentes.

D’un côté, le contexte de mondialisation des échanges – marquée par l’ouverture des frontières, la dématérialisation des échanges et les facilités de transport – et de concurrence fiscale est venu limiter la souveraineté fiscale, conduisant les États, sinon à harmoniser leurs régimes fiscaux, du moins à ne pas trop « se distinguer » les uns des autres. De l’autre, les États sont pris en tenaille entre une baisse depuis une vingtaine d’années du niveau des prélèvements obligatoires, jugé préjudiciable à l’activité économique, et la nécessité de réduire les déficits et la dette, ce qui se traduit par la quête de nouveaux prélèvements et la recherche d’une meilleure efficacité des prélèvements existants.

D’une part, la fraude fiscale internationale est difficile à saisir car protéiforme : elle concerne à la fois des personnes physiques, dont les activités sont, pour l’essentiel, légales, de grandes entreprises, qui abusent des mécanismes d’optimisation fiscale, et des réseaux criminels ; elle s’épanouit dans les pays où le secret bancaire est bien gardé, les dispositifs antiblanchiments se font discrets, la supervision bancaire légère, la coopération judiciaire absente, les structures commerciales opaques.

---

1. Référé n° 67603 du premier président de la Cour des comptes adressé au Premier ministre sur les services de l’État et la lutte contre la fraude fiscale internationale, 1<sup>er</sup> août 2013.

D'autre part, nonobstant le développement ces dernières années de la coopération internationale – qu'il s'agisse des efforts entrepris au sein de l'Union européenne ou dans le cadre du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales –, le contrôle et la sanction des fraudes trouvent leurs limites dans les frontières étatiques. Le défi est considérable. Dans son message au Congrès du 1<sup>er</sup> juin 1937 sur la prévention de la fraude fiscale, Franklin D. Roosevelt en avait résumé le contenu : « Le juge Holmes a dit : les impôts sont le prix à payer pour une société civilisée. Trop d'individus, toutefois, choisissent une civilisation au rabais. Les moyens d'échapper ou de tenter d'échapper à la loi fiscale sont nombreux. Certains revêtent l'aspect de la légalité ; d'autres sont à la limite de la légalité ; d'autres encore sont franchement contraires à l'esprit de la loi. Tous se ressemblent en ce qu'ils sont sans aucun doute contraires à l'esprit de la loi. »

73

L'administration souffre elle-même de l'inflation législative et de l'instabilité de la norme qu'elle contribue à élaborer. Parmi les facteurs qui rendent difficile son travail, il faut, en effet, faire un sort particulier à ces modifications incessantes, à la marge ou un peu plus, du code général des impôts, ce qu'un ancien directeur général des impôts a pu qualifier de « vibrionnisme » ou de « bougisme fiscal »<sup>2</sup> : réponses aux mouvements jurisprudentiels européens, de la Cour de cassation et du Conseil d'État, multiplication des « dépenses fiscales », recherche permanente de ressources, réactions à l'actualité... tout concourt à alimenter cette noria.

### *Des efficacités comparées disparates*

Face à ces nombreux défis, les États alignent des moyens très divers. Le poids de la fiscalité s'échelonne de 20 à 50 % du PIB. L'organisation et l'autonomie des administrations fiscales varient fortement. Dans certains États, les services fiscaux opérant au niveau national sont aussi responsables des douanes, voire de fonctions non fiscales, recouvrent les cotisations sociales. Les modalités de gestion de l'impôt varient : retenue à la source, déclaration préremplie, déclaration ; par exemple, dans une moitié des États membres de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), l'impôt sur le revenu est calculé par l'administration, dans l'autre par le contribuable lui-même. Le choix de ces modalités a une forte incidence sur le nombre de réclamations et de contentieux, et donc sur les coûts qui y sont associés.

2. André Barilari, « Les leçons des échecs des réformes fiscales », *Revue française de finances publiques*, n° 116, novembre 2011, p. 11.

Dans cet environnement, comment apprécier l'efficacité de nos administrations fiscales ? Plusieurs voies sont possibles.

La voie la plus simple, la plus rustique serait-on tenté d'écrire, consiste à comparer le coût de la collecte, contrôle fiscal compris, au total des sommes collectées.

Le premier élément de coût auquel on pense est celui des effectifs des administrations fiscales. Selon l'OCDE<sup>3</sup>, ces effectifs atteignaient, en 2011, 117 700 personnes en France (y compris les agents chargés de la comptabilité publique), 109 400 en Allemagne, 107 600 aux États-Unis, mais 74 400 personnes au Royaume-Uni, 56 700 personnes au Japon, 33 200 en Italie et 27 800 en Espagne. Rapportés à la population active, ces chiffres représentaient un agent pour 409 actifs en France, un pour 381 en Allemagne, un pour 1 622 aux États-Unis, un pour 474 au Royaume-Uni, un pour 1 113 au Japon, un pour 767 en Italie et un pour 976 en Espagne.

Ces chiffres en valeur absolue doivent bien sûr être relativisés par le coût de ces services rapporté aux ressources collectées ou au PIB.

C'est l'approche, en termes d'efficience, qu'avait retenue en 1999 le « rapport Lépine » sur l'analyse comparative des administrations fiscales. En 2011, toujours selon l'OCDE, le coût des administrations fiscales exprimé en pourcentage des recettes nettes perçues s'élevait à 1,2 % pour la France (à l'exclusion des cotisations de sécurité sociale et des droits d'accises), 1,4 % pour l'Allemagne (sous les mêmes réserves), 0,6 % pour les États-Unis, 0,8 % pour le Royaume-Uni, 1,75 % pour le Japon, 1,0 % pour l'Italie et 0,9 % pour l'Espagne. Par rapport au PIB, le coût des administrations fiscales entre 2005 et 2011 est passé de 0,263 % à 0,226 % pour la France, de 0,298 % à 0,284 % pour l'Allemagne, de 0,084 % à 0,082 % pour les États-Unis.

La comparaison du coût de la collecte entre États ne peut s'arrêter à ces seuls chiffres. Ce coût varie en effet, de manière significative, en fonction de l'étendue des missions fiscales, du niveau des sommes collectées – l'impact de la crise financière en 2008 a été de ce point de vue très significatif –, de la nature de l'assiette, du nombre de contribuables imposables, des modes de gestion de l'impôt, de la structure de l'administration, du degré de complexité et de clarté de la loi fiscale, des dépenses engagées pour quérir l'information, la vérifier et contrôler les contribuables, du montant et du caractère plus ou moins sophistiqué des fraudes et dispositifs d'évasion, qui eux-mêmes dépendent de

---

3. *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, 2013.

nombreux facteurs – niveau du taux d'imposition, niveau des pénalités, fréquence et ciblage des contrôles, plus ou moins grande aversion au risque, idée que les contribuables se font de l'utilisation de leur argent par les autorités... Il n'existe pas, en outre, de méthodologie universellement reconnue pour évaluer les coûts administratifs de la collecte ; par exemple, les services fiscaux des États-Unis (Internal Revenue Service) qui affichent l'un des plus bas ratios de coût de recouvrement se fondent sur les recettes brutes, tandis que la plupart des autres administrations font référence aux rentrées nettes des remboursements de trop-perçus. Il convient également de souligner qu'il n'existe pas de TVA administrée au niveau national et qu'il existe un impôt sur le revenu et une taxe sur les ventes levés dans chaque État et qui échappent donc à l'Internal Revenue Service.

Une voie plus riche en enseignements permet de mesurer, pour l'administration fiscale, le chemin qui reste à parcourir pour atteindre le maximum de ressources que permet l'application pleine et entière de la législation fiscale. C'est la recherche du *tax gap*, de la matière taxable qui échappe de fait à l'impôt.

75

Cet écart est créé par l'absence de déclaration ou la sous-évaluation des revenus, la surévaluation des déductions et le défaut de paiement, autant de marqueurs qui révèlent tout à la fois les erreurs du contribuable et les lacunes du fisc, l'ampleur de l'évasion fiscale et l'étendue de la fraude. Son évaluation permet de repérer les défauts de la cuirasse, de concentrer la politique de contrôle sur les risques les plus importants, de faciliter l'allocation des moyens.

Il est calculé par l'application d'un taux d'imposition à un niveau de revenu dissimulé. Il est vrai que ce calcul tient rarement compte de l'ajustement du comportement des contribuables aux modifications de la politique de contrôle des administrations fiscales ; il est également très difficile d'estimer le rendement de chaque impôt si chaque contribuable joue pleinement le jeu.

Cette voie a cependant été explorée par certains États qui ont choisi de mesurer leur *tax gap*. L'Union européenne s'y essaie depuis 2007 pour la TVA. Les États-Unis sont à ce titre, sans conteste, ceux qui sont allés le plus loin grâce au Programme de mesure du respect de la loi fiscale par les contribuables institué dès le début des années 1960, interrompu en 1988 et réformé en 2000 par le Programme national de recherche. Cette méthode d'audit, fondé sur l'examen, par type d'impôts, d'un échantillon de contribuables, a permis d'estimer, en 2012, qu'en 2006 le « manque à gagner » pour le fisc américain s'élevait à un équivalent

de 290 milliards d'euros, soit 14,5 % du total des recettes théoriques, après que les services fiscaux américains ont pu récupérer environ l'équivalent de 50 milliards d'euros. Selon une méthode de calcul différente, mais dans le même esprit, les services britanniques des impôts (Her Majesty's Revenue and Customs) ont estimé le « manque à gagner » à environ 43 milliards d'euros sur l'année fiscale 2011-2012, ce qui représentait 7 % des ressources théoriques.

76 Nonobstant, les coûts importants et les délais qu'impose la consolidation des données de collecte effective conduisent souvent à se contenter d'enquêtes plus ciblées et ponctuelles ou qui ne prennent en compte qu'une partie des causes de cet « écart fiscal ». Ainsi, le commissaire européen chargé de la fiscalité a pu estimer la fraude et l'évasion fiscale à 1 000 milliards d'euros au sein de l'Union européenne<sup>4</sup>. Certaines estimations vont jusqu'à avancer le chiffre de 2 000 milliards<sup>5</sup>. En France, le Conseil des prélèvements obligatoires, dans une étude de mars 2007, évaluait la fraude entre 29 et 40 milliards d'euros<sup>6</sup>, quand le syndicat national Solidaires finances publiques a pour sa part considéré, dans un document publié au début de l'année 2013, que, par extrapolation des résultats du contrôle fiscal, ce montant approchait les 60 à 80 milliards d'euros par an<sup>7</sup>.

Si l'évaluation du *tax gap* est très difficile, mesurer l'efficacité relative des administrations fiscales s'avère tout aussi périlleux. Cela n'a pas empêché la recherche permanente de solutions en vue de relever ce défi.

#### LA RÉFORME SANS FIN DES ADMINISTRATIONS FISCALES

En 1999, le rapport supervisé par Jean-Luc Lépine sur une mission d'analyse comparative des administrations fiscales montrait que nombre de pays comparables à la France en termes de développement économique avaient déjà engagé, à cette époque, des réformes de structure qui leur permettaient d'atteindre un coût de collecte à l'impôt moindre.

---

4. Commission européenne, « Réprimer la fraude et l'évasion fiscales : la Commission indique la voie à suivre », communiqué de presse, 6 décembre 2012.

5. Assemblée nationale, *Rapport d'information déposé par la commission des affaires étrangères sur la lutte contre les paradis fiscaux*, n° 1423, 9 octobre 2013, présenté par Alain Bocquet et Nicolas Dupont-Aignan.

6. Conseil des prélèvements obligatoires, *La Fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, mars 2007, p. 325.

7. Solidaires finances publiques, *Évasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal*, janvier 2013, p. 19.

Progressivement, l'organisation des administrations fiscales fondée sur les catégories d'impôts a fait place à une organisation fonctionnelle centrée sur le contribuable. Beaucoup ont créé des structures consacrées aux contribuables les plus importants. Certains, à l'exemple du Canada, de l'Italie, des Pays-Bas ou du Royaume-Uni et, plus récemment, de la République tchèque, ont poussé la logique jusqu'à confier aux services fiscaux le recouvrement des cotisations sociales. Une démarche identique a conduit la Hongrie et la Slovaquie en 2011 et le Portugal en 2012 à intégrer services fiscaux et services douaniers. Les États possédant des réseaux assez denses de petites agences, à l'instar de l'Autriche ou du Danemark, de la Grèce et du Portugal, ont procédé à leur rationalisation. Tous ont développé le recours aux technologies de l'information, à leur propre usage et dans leurs relations avec les contribuables, et beaucoup ont adopté des chartes des contribuables – l'Australie en 2003 ou l'Irlande en 2005, par exemple –, ainsi que des plans pluriannuels et des dispositifs de mesure de la performance de leurs services fiscaux – les exemples américain, britannique, canadien et néerlandais méritent à ce titre d'être mentionnés.

77

Ces réformes se sont poursuivies. Quelques exemples suffiront à le montrer et à illustrer les différents domaines dans lesquels la recherche d'efficacité a commandé le changement.

Plusieurs États ont choisi de créer un conseil de gestion ou un conseil consultatif placé auprès du ministre et de l'administration fiscale aux fins de donner un *avis indépendant* sur le fonctionnement et la politique des services fiscaux. Ainsi, la réforme en 1998 de l'Internal Revenue Service l'a doté d'un conseil de surveillance, pour superviser l'administration, la gestion, la conduite et la stratégie de cette agence fédérale. L'Agence du revenu du Canada a été dotée d'un conseil de direction dès 1998, un Conseil national des impôts a été créé en Finlande en 2002, chargé de définir des orientations et de prodiguer des conseils sur la programmation stratégique. Le Royaume-Uni et la Suède, en 2008, se sont également dotés d'organes consultatifs indépendants.

Des réformes de structure parfois plus importantes ont été conduites. Ainsi, en 2011 et 2012, l'Autriche a complètement restructuré son administration fiscale pour élargir ses compétences et créer une police financière aux pouvoirs étendus compétente en matière de fraude et d'évasion fiscale. La Grèce, pour sa part, a conclu avec le Fonds monétaire international un mémorandum pour réorganiser en profondeur ses services fiscaux.

En Belgique, depuis le début des années 2000, le Service public fédéral

Finances a connu une modernisation constante. Entre 2012 et 2015, il sera complètement réorganisé autour de trois pôles compétents pour les grandes entreprises, les petites et moyennes entreprises et les particuliers. Il a accru ses efforts dans la lutte contre *la fraude et l'évasion*. En 2004, un projet étendu de *data mining* (ou exploration de données) a été mis en œuvre. En 2007 a été instauré un Centre national de lutte contre la fraude, chargé particulièrement de combattre les carrousels à la TVA. En 2008 a été créé un entrepôt de données facilitant l'analyse des risques et les opérations de recouvrement. Après l'adoption d'un plan d'action 2012-2013 du Collège pour la lutte contre la fraude fiscale et sociale, la loi du 15 juillet 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude a élargi la définition de la fraude fiscale et facilité l'échange d'informations entre les différentes administrations.

78

Au Royaume-Uni, la logique de contrôle a été complétée par une *logique de conseil*. Ainsi, chaque petite et moyenne entreprise dispose d'un interlocuteur unique, qui, chaque année, lui rend visite pour échanger sur d'éventuelles difficultés ou opportunités induites par les évolutions du droit fiscal. Cette réforme s'est faite dans le cadre d'un effort initié en 2005 pour unifier la gestion des impôts directs et celle des impôts indirects, et dans un contexte de réduction importante des coûts et des effectifs – la réduction nette des coûts doit atteindre 15 % entre 2011 et 2015 et conduire à la suppression de deux mille quatre cents emplois<sup>8</sup> –, phénomène qui a touché nombre d'administrations fiscales ces dernières années, comme celles du Canada, du Danemark, de l'Irlande ou des Pays-Bas.

En Italie, la mise en place entre 2009 et 2011 de structures provinciales uniques et le secours des nouvelles technologies ont été requis pour lutter contre une fraude et une évasion fiscales légendaires, sinon proverbiales. Chaque année, ce serait près de 120 milliards d'euros qui échapperaient au fisc. Ainsi, depuis 2010 et de manière plus sophistiquée en 2013, a été mis en œuvre un *système informatique* baptisé *Redditometro* ou « indicateur des revenus », qui permet aux services fiscaux de mettre en regard les dépenses de chaque contribuable avec ses revenus déclarés, compte tenu du revenu familial global. Tous les cas où la différence dépasse 20 % peuvent donner lieu à des vérifications. Un système constitué de mille cinq cents serveurs et de trois puissants ordinateurs centraux recueille et élabore pour le ministère des Finances les

---

8. Comptroller and Auditor General, *HM Revenue and Customs: Progressing on Reducing Costs*, National Audit Office, HC 889, 7 février 2013.



informations provenant de trois cents bases de données, dont le cadastre et les registres de l'état civil, des véhicules et des navires, ainsi que de dix mille organismes publics. Depuis le mois de juin 2013, l'administration fiscale accède également à des données concernant les comptes bancaires, tels les soldes des investissements et le total annuel des opérations des comptes courants. En contrepartie, le contribuable bénéficie d'une double garantie : lors de la première convocation, il peut fournir, le cas échéant, les documents justifiant l'écart de plus de 20 % détecté par le système ; en cas de poursuite de la procédure, le potentiel fraudeur est formellement invité à régulariser sa position ; s'il refuse, il peut ouvrir un contentieux devant la justice. Par ailleurs, depuis peu, le pays a développé une analyse géographique des risques de non-respect de la loi fiscale ; ce nouvel instrument baptisé DbGeo croise plus de cent indicateurs fournis par les bases de données publiques et relatifs à la situation économique, sociale, démographique, financière et fiscale, ce qui permet une meilleure allocation des ressources de l'administration.

79

Limitée et surveillée par l'autorité garante de la protection des données personnelles, qui fixe les procédures et la durée de toute collecte ou élaboration de ce genre d'informations, y compris par l'administration fiscale, l'informatisation du fisc italien lui a permis de doubler depuis 2007 le montant des sommes récupérées, qui a atteint la somme de 12,5 milliards d'euros par an. Deux cent quarante-cinq mille procédures de contrôle ont été clôturées par une transaction non judiciaire entre les parties en 2012, ce qui a permis d'encaisser 3,6 milliards d'euros tout en évitant les frais judiciaires.

## LE FISC FRANÇAIS À L'ÉPREUVE

Après plusieurs avancées et quelques tentatives qui n'ont pas toutes été couronnées de succès – on pense notamment à la réforme engagée à la suite du rapport de la « mission 2003 » de janvier 2000, qui posait la double question des effectifs et des implantations territoriales des services fiscaux –, l'administration fiscale française a, dans une relative discrétion, opéré sa mue dans des proportions très importantes, en ligne avec les standards internationaux. Cette transformation profonde a résulté à la fois de l'évolution de son environnement et d'efforts internes non négligeables.

### *Les défis*

Les conditions d'exercice auxquelles le fisc a dû s'adapter ont, en effet, été profondément modifiées par des changements substantiels. Une première série de changements est intervenue dans le domaine juridique : droit de l'Union européenne, jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, création d'une procédure de question prioritaire de constitutionnalité, lois organiques relatives aux lois de finances et aux lois de financement de la sécurité sociale.

Une deuxième série de changements découle de l'ouverture croissante des économies et de la dématérialisation des flux économiques comme des informations, menaçant la préservation de la base fiscale traditionnelle.

Enfin, la matière fiscale elle-même évolue. Les impositions apparaissent, disparaissent, se transforment, que l'on songe, par exemple, au remplacement de la taxe professionnelle par la contribution économique territoriale.

Cet environnement devrait changer encore et toujours.

### *Les réponses*

La *simplification* offre une première réponse. Elle est devenue une référence constante dans une matière réputée complexe et absconse. Ainsi, le troisième comité interministériel pour la modernisation de l'action publique du 17 juillet 2013 a proposé de réduire des dépenses fiscales ou sociales (biocarburants de première génération, recentrage des exonérations sociales outre-mer, avantages fiscaux des sociétés d'investissement immobilier cotées, réductions des soutiens au prix du gazole non routier...) pour près de 700 millions d'euros. Ces mesures s'inscrivent dans le programme plus large du « choc de simplification » annoncé en mars 2013 par le président de la République et qui inclut la simplification des régimes fiscaux et sociaux des entreprises individuelles et des très petites entreprises, de l'accès au régime simplifié d'imposition en matière de TVA, des régimes de plus-values de cession, de ceux des bénéficiaires industriels et commerciaux et non commerciaux, ou encore du crédit impôt recherche.

Avec l'adoption de la loi organique relative aux lois de finances en 2001, la *réforme des administrations financières* marquait une étape décisive.

Dès 2004, le « rapport Camdessus » saluait les avancées réalisées par l'administration fiscale : « La Direction générale des impôts, entrée dans une logique de contrat, est en cours de réalisation de l'interlocuteur fiscal unique pour les entreprises, ce qui constitue un préalable nécessaire. De plus, la mise en place d'une mission "qualité de service" »

en son sein atteste de la prise en compte croissante de la dimension de service. »

Prolongement de la loi organique relative aux lois de finances, la mise en œuvre de la révision générale des politiques publiques s'est traduite en 2008-2009 par la création de la Direction générale des finances publiques (DGFIP), qui a scellé, après de nombreux rapprochements, la fusion de la Direction générale des impôts et de la Direction générale de la comptabilité publique et celle de leurs réseaux.

Les objectifs affichés étaient d'offrir un guichet fiscal unique, d'enrichir les prestations de conseil financier et fiscal offertes aux collectivités territoriales, d'élargir les perspectives de carrière des cent trente mille agents, mais surtout d'accroître l'efficacité des services, notamment pour améliorer le recouvrement de toutes les recettes publiques et mieux lutter contre la fraude fiscale.

Cette réforme a été facilitée par de nombreuses avancées : passage progressif de la notion d'administré à celle d'utilisateur, puis à celle de client, création d'une direction des grandes entreprises en 2002 et de délégués interrégionaux, abandon des activités bancaires de la Direction générale de la comptabilité publique, signature de contrats d'objectifs et de moyens et élaboration de dispositifs de performance, transfert du recouvrement de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur les salaires de la Direction générale de la comptabilité publique à la Direction générale des impôts en 2004, « rapprochement physique » des entités déconcentrées en 2006...

Un premier bilan de cette réforme a été établi par le Sénat et la Cour des comptes en 2011 et 2012<sup>9</sup>, d'où il ressort qu'elle a facilité les gains d'efficacité informatique, amélioré le recouvrement grâce notamment à la mise en place des pôles de recouvrement spécialisé et permis une économie de 1,8 milliard d'euros de frais de personnel sur la période 2007-2012, tandis que le coût budgétaire de la réforme sur la même période aurait représenté 0,9 milliard d'euros. Au-delà des critiques inhérentes à toute opération de ce type et au particularisme largement reconnu du ministère des Finances, mutualisation des fonctions support, recomposition des tâches, unicité de la prise de décision et déploiement du référentiel Marianne devaient permettre de coupler gains de productivité et amélioration de la qualité du service. Les efforts d'économies vont

---

9. Sénat, *Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur l'enquête de la Cour des comptes relative au bilan de la fusion de la Direction générale de la comptabilité publique et de la Direction générale des impôts*, n° 60, 25 octobre 2011, présenté par Albéric de Montgolfier et Philippe Dallier ; Cour des comptes, *Les Relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises*, rapport public thématique, février 2012.

être poursuivis comme le prévoit le projet stratégique, *Une stratégie de confiance 2013-2018*, présenté en juillet 2013, et comme le confirment les documents budgétaires relatifs à la mission Gestion des finances publiques et des ressources humaines et associés aux projets de lois de finances. Un seul chiffre permettra de mesurer ces efforts: pour 2014, deux mille quatre cents équivalents temps plein travaillé devraient être supprimés au sein de la seule DGFIP pour un total de cent douze mille, après quatorze mille suppressions intervenues au titre des lois de finances de 2008 à 2013.

Par ailleurs, selon le projet annuel de performances annexé au projet de loi de finances 2014, la productivité de la direction générale a progressé de 5 % en 2012, après 4,7 % en 2011, et pourrait augmenter de 2,8 % en 2013 et 2014.

82 La *contractualisation*, dont la transaction et le rescrit constituent des formes particulières, pourrait encore progresser. La France, à l'instar des Pays-Bas, souhaite développer le dialogue non seulement avec les grandes entreprises – dialogue fréquent dans de nombreux pays –, mais également avec les petites et moyennes entreprises. Ainsi, le 2 février 2014, le ministre de l'Économie et des Finances avait dit son espoir de voir adoptée en 2015 une loi refondant les relations entre les entreprises et le fisc, dispositions en test depuis quelques mois avec plusieurs entreprises volontaires et qui consisteraient à faire valider *a priori* par l'administration fiscale les choix en matière de déclaration d'impôt. Si les deux parties arrivent à s'entendre, l'entreprise s'épargnerait le risque d'un contrôle fiscal ultérieur. Ainsi seraient facilitées l'identification des risques requérant une vigilance particulière et la programmation du contrôle fiscal. Cette annonce s'inscrivait, avec la réforme de l'impôt sur les sociétés et l'audit de nombreuses petites taxes d'un faible rapport, au nombre des chantiers lancés récemment, autant de sujets au menu des Assises de la fiscalité des entreprises initiées en janvier 2014.

L'adaptation aux nouvelles technologies progresse de manière continue. La *dématérialisation* est désormais largement répandue. En 2013, un tiers des foyers fiscaux étaient télédéclarants, alors même qu'il n'existe aucune obligation d'utilisation de cette procédure pour les particuliers. Les déclarations de revenus préremplies, appelées de ses vœux par le rapport Camdessus en 2004, sont désormais largement diffusées. Le deuxième comité interministériel pour la modernisation de l'action publique du 2 avril 2013 a décidé l'extension des possibilités de télédéclaration des revenus et de paiement des impôts aux téléphones mobiles et prévu que la relation avec les contribuables dans le cadre du contrôle

fiscal serait facilitée par des échanges dématérialisés sécurisés. De la même façon a été décidée la dématérialisation des avis d'acompte et d'imposition de la cotisation foncière des entreprises et d'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau. Depuis le mois d'octobre 2013, un programme de télédéclaration et de télérèglement de la TVA est déployé.

Mais c'est aussi pour l'administration fiscale au sens large le *renforcement de ses pouvoirs* et moyens d'action.

Les résultats du contrôle fiscal sont importants. Ils se sont élevés à 15 milliards d'euros de droits et de pénalités en 2009, à 16 milliards en 2010 et 16,4 milliards en 2011. En 2012, le montant de droits rappelés et de pénalités s'est élevé à 18 milliards d'euros. Un million et demi de contrôles fiscaux ont été menés.

En 2008 et 2009 ont été adoptées plusieurs dispositions législatives contraignantes et dissuasives à l'encontre des États et territoires non coopératifs, figurant sur une liste fixée annuellement par arrêté du ministre de l'Économie en application de l'article 238-0 A du code général des impôts.

83

La Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale a vu sa compétence élargie aux faits de blanchiment de fraude fiscale, après que, dans un arrêt *Talmon* du 20 février 2008, la Cour de cassation a jugé qu'une personne pouvait être poursuivie et condamnée pénalement pour blanchiment de fraude fiscale, alors même que la DGFIP n'aurait engagé aucune procédure administrative pour fraude fiscale, instituant ainsi une exception au monopole de l'administration fiscale en matière de déclenchement de l'action publique pour fraude fiscale... En outre a été créée, pour la fraude fiscale, la circonstance aggravante de bande organisée, qui permet de recourir à des moyens d'investigation spécifiques. Selon la même logique et pour une plus grande transparence financière, en application de la loi de finances rectificative pour 2013, l'Autorité de contrôle prudentiel a renforcé sa surveillance sur les filiales *offshore* des banques françaises implantées à l'étranger tandis qu'a été instauré un fichier des contrats d'assurance-vie.

La loi du 6 décembre 2013 relative à la fraude fiscale, après notamment la loi de finances rectificative pour 2009 qui avait créé la procédure judiciaire fiscale, a élargi la palette des moyens mis à la disposition du fisc pour lutter contre ceux qui cherchent à échapper à l'impôt.

### *Les pistes d'amélioration*

Les discours sur l'unité, la simplicité et la transparence du système fiscal sont tenus au moins depuis le XIX<sup>e</sup> siècle. Malgré les très nombreuses

réformes intervenues depuis une vingtaine d'années, des pistes d'amélioration restent à creuser.

84 Aussi la Cour des comptes, après les recommandations faites dans son rapport précité de février 2012, dans un référé de son premier président rendu public en octobre 2013, sur les services de l'État et la lutte contre la fraude fiscale internationale, a-t-elle souligné la quadruple nécessité de poursuivre la lutte contre les paradis fiscaux, de renforcer la recherche et la coordination du renseignement, d'améliorer l'organisation de la DGFIP et la coordination au sein du ministère des Finances, et de permettre une implication plus efficace du juge dans la lutte contre la fraude fiscale internationale. La Cour souligne notamment que, « malgré de récents progrès, la DGFIP et la Direction générale des douanes et des droits indirects ne coopèrent pas encore suffisamment pour lutter contre la fraude fiscale, notamment internationale. Une meilleure efficacité commanderait que les deux administrations optent pour des accès croisés plus systématiques et plus rapides à leurs données ». Il est vrai que ce référé a été rendu public avant que n'intervienne la loi précitée du 6 décembre 2013.

Aller plus loin exigerait, en tout état de cause, une plus grande harmonisation des assiettes de taxation et des taux, une coordination économique plus approfondie avec nos partenaires, le renforcement de la lutte contre les paradis fiscaux qui ne se plieraient pas aux règles internationales. Cela permettrait notamment de limiter la course permanente, au risque de l'escalade et au détriment des droits, entre sophistication croissante des montages utilisant les progrès technologiques et utilisation de ces mêmes progrès par les administrations. Il faut également perfectionner les outils de mesure de la productivité des services fiscaux.

Plus globalement, la recherche d'une évaluation du « manque à gagner » fiscal, du *tax gap*, permettrait de sortir du dilemme constant dans lequel se trouve le fisc entre contrôle généralisé aléatoire, qui permet à chacun de sentir le poids du risque mais au prix de moyens très importants et dispersés, et un contrôle ciblé, qui permet de concentrer des ressources humaines sur les contentieux à fort enjeu financier ou éthique.

Enfin, il convient de veiller de manière attentive à ce qu'une réduction des coûts des administrations fiscales ne se traduise pas par leur report sur les contribuables eux-mêmes ou sur des tiers, appelés à participer davantage à la collecte de l'information et pour un coût social total supérieur.

R É S U M É

---

*Prélever l'impôt s'avère, dans un contexte de concurrence fiscale et de mobilité de la matière taxable et des contribuables, de plus en plus difficile. Dès lors, chaque administration fiscale cherche les moyens de réduire la différence entre le montant d'impôt dû et les sommes effectivement perçues dans les délais, ou tax gap. Les expériences étrangères peuvent se révéler riches d'enseignement pour une administration fiscale française engagée dans une réforme d'ampleur.*