

LE CONTRÔLE FISCAL AU SEIN DE LA DGFIP : UNE MISSION CONFORTÉE FACE À SES NOUVEAUX DÉFIS

ÉDOUARD MARCUS*

Le contrôle est un élément essentiel de notre système fiscal, corollaire du principe déclaratif. Le contribuable porte à la connaissance de l'administration, sous sa responsabilité, les éléments nécessaires pour asseoir l'imposition et ordonnancer le recouvrement et cette dernière doit pouvoir vérifier que les informations reçues sont exactes et exhaustives.

Le contrôle est donc une garantie irremplaçable pour assurer le civisme fiscal et l'égalité devant l'impôt. Il s'agit de valeurs sociales et politiques essentielles, transcrites dans notre cadre juridique à travers la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen¹. Sur cette base, la jurisprudence du Conseil constitutionnel a ensuite consacré l'objectif de lutte contre la fraude².

UNE POLITIQUE PUBLIQUE AU CHAMP TRÈS LARGE, AUX MOYENS VARIÉS, AU CONTEXTE ÉVOLUTIF

Le contrôle fiscal présente la particularité de concerner chaque contribuable, donc tout particulier et toute entreprise, et d'avoir en même temps à faire face à des situations extrêmement différentes : de la rectification de l'erreur de bonne foi à des pratiques frauduleuses encourageant des poursuites correctionnelles, du dossier le plus simple à celui qui comporte les enjeux les plus importants et les problématiques les plus compliquées à traiter.

* Chargé de la Sous-Direction du contrôle fiscal, Direction générale des finances publiques (DGFIP).

De même, les procédures qu'il met en œuvre sont très diverses : dans le cas d'un contrôle sur pièces du bureau, le contribuable peut, en l'absence de suites, n'avoir pas conscience du fait que son dossier a été examiné ; à l'inverse, une vérification de comptabilité d'une société, par exemple, suppose des interventions sur place. Certains dispositifs reposent sur la bonne foi du contribuable, comme la régularisation offerte aux entreprises ; d'autres sont destinés à faire face à des situations éventuellement frauduleuses, comme la flagrance fiscale. Quant au droit de visite et de saisie à la disposition de l'administration, il est spécialement lourd et intrusif.

Sous l'autorité du ministre du Budget, le contrôle fiscal est ancré dans le vaste ensemble administratif constitué par la Direction générale des finances publiques (DGFIP), créée en 2008 par la fusion des impôts et du Trésor public. Il trouve tout naturellement sa place au sein des nombreuses missions de cette administration qui a unifié tous les aspects de la gestion des fonds de l'État et des collectivités territoriales.

Au sein de la DGFIP, le service du contrôle fiscal appartient au pôle en charge de la fiscalité et entretient des relations étroites avec les services du recouvrement, qui s'assurent en aval du paiement des rectifications, et du contentieux, pour défendre les procédures contestées devant les tribunaux. De même, la gestion du système déclaratif, à savoir la réception et la prise en compte des déclarations, est intimement liée au contrôle fiscal. Une partie des rectifications, qui relève de la régularisation d'erreurs simples commises de bonne foi, est effectuée immédiatement et dans ce seul cadre.

L'environnement du contrôle fiscal a été marqué ces dernières années par des évolutions qui ont influé sur la stratégie de la mission. Elles ont conduit la DGFIP à confirmer son positionnement offensif contre la fraude et son exigence de rigueur et de professionnalisme.

D'une part, dans un contexte de crise des finances publiques et de difficultés économiques, la lutte contre toutes les formes de fraude fiscale, mais aussi sociale, est passée au premier rang des priorités des Pouvoirs publics. Dans ce cadre, certaines problématiques ont connu des développements significatifs, comme les paradis fiscaux ou les carrousels de taxes sur la valeur ajoutée. De même, la lutte contre l'économie souterraine et les trafics, notamment dans les quartiers sensibles, est devenue une dimension majeure de la politique de sécurité publique. Elle s'accompagne, pour des raisons d'efficacité, d'investigations en matière patrimoniale.

D'autre part, du fait de l'évolution de la société et des normes juridiques, l'action du contrôle fiscal est soumise à des contestations contentieuses accrues devant les juges administratifs et judiciaires, le Conseil constitutionnel par des questions prioritaires de constitutionnalité, ou encore la Cour européenne des droits de l'homme. Il faut y ajouter l'exigence de transparence renforcée dont l'opinion publique fait désormais preuve à l'égard de toutes les institutions.

LA STRATÉGIE ET L'ORGANISATION DU CONTRÔLE FISCAL

La place accordée au contrôle fiscal dans le cadre des politiques publiques et la sensibilité des procédures qu'il comporte dans sa mise en œuvre, tant au plan juridique que pour l'opinion publique, ont conduit le ministre du Budget à officialiser, pour la première fois, les principes régissant la mission, publiant la circulaire du 2 novembre 2010.

Au plan stratégique, l'objectif du contrôle, qui est de maintenir le civisme fiscal et de garantir l'égalité devant l'impôt, se traduit par la nécessité de répondre à trois finalités distinctes

1- En premier lieu, le contrôle se doit d'assurer la couverture de l'ensemble du tissu fiscal. Cette finalité est véritablement le cadre d'exercice de la mission, pour des raisons d'efficacité dissuasive. C'est une condition pour garantir aux contribuables qui accomplissent leurs obligations que les Pouvoirs publics s'engagent à faire respecter l'égalité devant l'impôt et pour éviter dans les cas de fraude que se développent un sentiment d'impunité et des zones de non-droit. Ainsi, aucune catégorie de particuliers ou d'entreprises, aucune zone géographique, aucun secteur professionnel, ou régime fiscal, ne doivent en rester exonérés.

Cette approche comporte des conséquences concrètes en termes de pilotage et d'allocation des moyens. Elle n'est pas compatible avec une focalisation du dispositif de contrôle sur un type de fraude à un point tel que la couverture d'autres aspects serait mise en péril. De même, elle comprend une exigence très forte de professionnalisme, puisqu'elle implique d'être en mesure de disposer de tous les outils techniques pour la programmation et la conduite des contrôles.

En pratique, la couverture du tissu se traduit par le nombre de contrôles et la qualité et la diversité de la programmation. Tout d'abord, chaque année, environ 52 000 procédures de contrôles approfondis sont conduites sur place dont 48 000 dans les entreprises. La DGFIP a la volonté de maintenir cette présence, voire de la renforcer. En conséquence, l'effectif des vérificateurs n'a pas été touché par l'effort important de réduction d'emploi qu'elle conduit. Il importe aussi de prendre en compte les travaux sur pièces du bureau, qui passent par l'examen de très nombreux dossiers et débouchent, pour les particuliers, sur plus de 800 000 taxations par an.

Cette exigence de couverture de l'ensemble des contribuables n'empêche pas l'administration fiscale d'avoir mis en place des dispositifs adaptés aux caractéristiques du traitement de certaines catégories de dossiers selon leurs

spécificités fiscales. C'est notamment le cas pour les particuliers à forts enjeux, qui font l'objet d'un contrôle systématique tous les trois ans. En outre, pour les dossiers les plus importants, cet examen périodique est confié, depuis cette année, à une équipe dédiée de la Direction nationale des vérifications de situation fiscale.

2- En deuxième lieu, la répression des comportements intentionnels de fraude, qui portent directement une atteinte au civisme fiscal, constitue pour le contrôle une priorité bien ancrée.

La finalité répressive représente actuellement 30 % environ des procédures de contrôle fiscal, la part de celles qui aboutissent à appliquer un niveau significatif de pénalités traduisant une intention frauduleuse du contribuable. Ces opérations sont fortement dépendantes des moyens d'enquête et de programmation de l'administration. À cet égard, la DGFIP a, au cours des dernières années, renforcé sa capacité à obtenir des informations externes sur les fraudes (création de nouveaux droits de communication, modernisation du droit de visite et de saisie).

Au-delà des sanctions à caractère administratif qu'elle applique de son propre chef, la DGFIP peut, dans les cas les plus graves, déposer une plainte au pénal pour fraude fiscale, avec tous les effets que cet acte comporte en termes d'exemplarité. Cette procédure est soumise à l'avis conforme d'une commission formée de magistrats du Conseil d'État et de la Cour des comptes. Environ 1 000 dossiers par an sont concernés. Au regard de la qualité de l'action de l'administration et des finalités dissuasive et répressive, l'attention est fortement portée sur la diversité des affaires transmises au juge afin de couvrir des pratiques et des secteurs variés.

Enfin, la finalité répressive propre à la DGFIP s'inscrit désormais dans le contexte d'un ensemble large de coopérations avec d'autres administrations (douanes, organismes sociaux, justice, police) afin de lutter conjointement contre les fraudes portées aux finances publiques.

Cette nouvelle dimension transversale s'est en particulier traduite par la création en 2008 de la Délégation nationale à la lutte contre la fraude, chargée de coordonner les actions dans ce domaine. Au niveau local, des comités départementaux antifraude ont été créés pour favoriser les échanges d'informations et coordonner certaines actions des services concernés. La DGFIP est pleinement impliquée dans ce dispositif interministériel, à l'aune de ses missions fiscales.

3- Enfin, la finalité budgétaire traduit le fait que le contrôle a vocation à sécuriser les finances publiques face à la fraude et à l'évasion fiscale et à assurer le recouvrement des impôts éludés.

À cet égard, force est de constater que les enjeux financiers du contrôle fiscal sont lourds. En 2010, les rappels notifiés se sont élevés au total à 16 Md€ d'impôts et de pénalités.

Cela étant, la programmation et la conduite des opérations ne sont jamais

déterminées au vu des résultats budgétaires attendus, car cela conduirait à délaisser d'autres zones du tissu fiscal (très petites entreprises – TPE) ou bien les problématiques plus complexes à traiter, au détriment des finalités dissuasive et répressive. Pour autant, la DGFIP est attentive aux fraudes pouvant causer des dommages budgétaires importants, tels les carrousels de taxes sur la valeur ajoutée.

La finalité budgétaire du contrôle comporte des conséquences sur la liaison étroite avec le recouvrement qui est l'aboutissement effectif des redressements. Ainsi, la procédure achevée, les services doivent s'efforcer d'observer un objectif de délai de mise en recouvrement. Le but est de les sensibiliser à la nécessité d'assurer avec diligence les rentrées budgétaires, outre le fait qu'il s'agit également d'un élément de qualité de la relation avec les contribuables.

De même, des efforts visent à sécuriser la mise en recouvrement entre les montants rappelés et les sommes prises en charge au plan comptable relevant de services différents. La Cour des comptes met l'accent sur ce point dans le cadre de la certification des comptes de l'État.

La création de la DGFIP, en la matière, est un progrès essentiel. Tous les services de contrôle et de recouvrement appartiennent désormais, au sein d'un ensemble administratif spécialisé dans la gestion et le maniement des fonds publics, à une administration fiscale unique. Dans ce cadre, des pôles de recouvrement spécialisés ont été créés pour les créances complexes.

À cet égard, le recouvrement des contrôles conduits dans un contexte frauduleux pose des problèmes spécifiques, car les contribuables peuvent se donner les moyens d'organiser leur insolvabilité. L'attention des agents est appelée sur la nécessité d'identifier les risques le plus en amont possible au cours de leurs travaux et d'alerter le service comptable compétent. De plus, une procédure spécifique, la *flagrance fiscale*, a été instituée en 2007 pour faire face aux situations les plus graves. Elle permet, dans certains cas de fraude, d'asseoir à titre conservatoire les impôts professionnels sur une période en cours et de procéder à des saisies.

Au total, l'indicateur du taux de recouvrement après deux ans des créances issues du contrôle fiscal³ a progressé grâce aux synergies mises en place au sein de la nouvelle DGFIP : 49 % en 2010, contre 45 % en 2009, et 38 % en 2008. Cette évolution reste toutefois très sensible à la situation économique des entreprises.

Une organisation qui repose sur un pilotage rénové ainsi que sur un professionnalisme élevé

La circulaire du 2 novembre 2010, qui fixe les orientations stratégiques au niveau du ministre, confie à la DGFIP le soin de les mettre en œuvre et de les suivre sur l'ensemble du territoire.

La DGFIP dispose à cet effet du réseau du contrôle fiscal, avec trois niveaux de structures :

- au plan national, la DGFIP dispose de trois structures spécialisées : la Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) qui contrôle les grandes entreprises et les groupes multinationaux ; la Direction nationale des vérifications de situation fiscale (DNVSF) pour les dossiers de particuliers complexes, sensibles ou à enjeux ; la Direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) avec des missions de recherche et la lutte contre les carrousels de taxes sur la valeur ajoutée ;

- les directions de contrôle fiscal (DIRCOFI) sont des structures de niveau intermédiaire au nombre de dix sur le territoire. Elles sont chargées des entreprises de taille moyenne. De plus, elles participent à l'animation de la mission dans l'interrégion à laquelle elles appartiennent ;

- enfin, les directions régionales et départementales des finances publiques, dans chaque département, programment et conduisent les opérations de contrôle fiscal. Les services concernés sont nombreux : des brigades sont en charge respectivement des enquêtes, des opérations sur place, de la fiscalité patrimoniale. Des pôles ont été créés pour examiner sur pièces les dossiers des entreprises et une réflexion est en cours sur un dispositif analogue pour les particuliers. Dans ce cadre, les efforts portent sur la cohérence des actions de ces structures, l'identification, le pilotage et la professionnalisation de la mission en leur sein.

Afin de piloter le réseau, l'administration centrale explicite les orientations stratégiques et conçoit les procédures juridiques, les applications informatiques et les méthodes qui doivent les accompagner. Elle opère le pilotage et le suivi de leur mise en œuvre. Conformément aux principes en vigueur dans toutes les composantes de la DGFIP, ces dernières fonctions sont assurées par un nombre réduit d'objectifs quantifiés et un accompagnement qualitatif intense, à savoir l'appropriation des finalités, la formation et le dialogue professionnel sur les dossiers.

Sur la base des orientations nationales, pour les décliner, les neuf interrégions de la DGFIP élaborent, tous les deux ans, des plans interrégionaux de contrôle fiscal (PICF). Il s'agit de supports stratégiques prenant en compte les contextes et les moyens, par nature différents, des départements et de la DIRCOFI concernés. Elles définissent les priorités qui doivent être mises en œuvre par ces derniers, les travaux documentaires ou de mutualisation et les formations.

Enfin, au niveau local, chaque directeur analyse le contexte, au plan fiscal, du département, définit ses propres axes et les met en œuvre par la programmation et la conduite des contrôles.

Dans ce cadre, afin de renforcer ce pilotage, la DGFIP a fait évoluer son organisation, à la fin de 2011, en créant un service du contrôle fiscal. En son sein, une sous-direction est chargée de la stratégie ; une mission est spécifiquement dédiée au pilotage des directions nationales et à la coordination des

opérations impliquant l'intervention de diverses structures du réseau ; un bureau est spécifiquement chargé des procédures pénales et des dossiers sur lesquels l'administration centrale est saisie.

DEUX ASPECTS EMBLÉMATIQUES ACTUELS : LES PARADIS FISCAUX ET L'ÉCONOMIE SOUTERRAINE

Dans son action de contrôle fiscal, la DGFIP est confrontée à des situations et des pratiques très différentes. Conformément aux finalités répressive et dissuasive, elle diligente ses actions sur l'ensemble du spectre de la fraude, des pratiques les plus banales aux plus sophistiquées, des activités occultes conduites dans un cadre de proximité jusqu'aux montages internationaux.

À cet égard, les actions contre la fraude internationale *via* les paradis fiscaux, d'une part, et l'économie souterraine notamment dans les quartiers sensibles, d'autre part, sont emblématiques. En particulier, alors que la communication sur le contrôle fiscal est souvent limitée, elles font l'objet de présentations au public, dont la dernière a eu lieu en conférence de presse le 22 octobre 2011.

Une stratégie globale de lutte contre l'utilisation des paradis fiscaux à des fins de fraude

Dans un contexte de crise financière internationale et sous l'impulsion de la France et de l'Allemagne, les participants au sommet du G20 de Londres en 2009 ont exprimé leur intention de préserver leurs recettes publiques en prenant des mesures à l'encontre des États et des territoires non coopératifs (ETNC) qui refusent de transmettre des informations à des fins fiscales. Ces positions ont été réitérées aux réunions suivantes, notamment au G20 de Cannes en 2011.

Cette approche répond par ailleurs à une aspiration de l'opinion publique dans de nombreux pays et à des demandes répétées d'ONG (organisations non gouvernementales) de toutes inspirations.

Dans ce cadre, afin de développer la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale au plan international, la France a développé une stratégie reposant sur trois éléments.

1- Un paquet de mesures de rétorsion ont été adoptées en 2009 pour inciter les États non coopératifs à s'engager dans des échanges d'informations à des fins fiscales. Dans le cas contraire, la législation prévoit désormais de les cibler et d'appliquer aux contribuables, qui entretiennent des relations économiques avec eux, des dispositions pénalisantes : majoration des retenues à la source sur les revenus des investissements financiers ; renversement de la charge de la preuve

pour l'application de dispositifs anti-abus ; refus d'avantages (exonération des dividendes dans le cadre du régime mère-fille et déduction des charges vers les ETNC).

Ce dispositif incitatif a porté les fruits attendus, puisque 36 ETNC ont accepté de signer avec la France des conventions d'échange de renseignements, dont 22 sont déjà entrées en vigueur. C'est notamment le cas de la Suisse ou encore du Liechtenstein.

L'enjeu est maintenant de donner plein effet aux conventions, en présentant des demandes d'assistance administrative à des fins de contrôle fiscal. La conformité des réponses reçues par rapport aux standards internationaux de l'échange de renseignements permettra de confirmer, le cas échéant, la volonté des États signataires d'assurer l'effectivité de leurs engagements.

2- Dans ce contexte, afin d'offrir une voie de sortie aux personnes qui souhaitaient se mettre en règle avec l'administration, il a été décidé de mettre en place une cellule de régularisation qui est restée ouverte au cours de l'année 2009. Les résultats de ce dispositif sont très positifs, puisqu'il a concerné 4 700 contribuables et rapporté 1,2 Md€ (droits et pénalités).

Il est important de souligner que par l'ouverture de la cellule de régularisation, la France n'a pas fait le choix de l'amnistie fiscale. Les contribuables qui se sont présentés ont dû déclarer et payer tous les impôts dus sur leurs avoirs à l'étranger. Les sanctions légales ont été appliquées, modulées selon le comportement. Dans ce cadre, il a été tenu compte de leur démarche positive et en particulier, ils n'ont pas été poursuivis au pénal.

3- En parallèle, le contrôle a développé des moyens et engagé des opérations pour répondre à l'utilisation des paradis fiscaux et, plus largement, au développement de la dimension internationale de la fraude avec les défis que comporte cette évolution pour l'administration.

La création de la procédure judiciaire d'enquête fiscale, la « police fiscale », s'inscrit dans cette perspective. Elle permet désormais de mettre en œuvre les moyens de police judiciaire (écoutes, perquisitions, auditions) pour établir la fraude fiscale. C'est une innovation majeure en France bien que des dispositifs similaires existent d'ores et déjà dans les pays comparables.

Dans ce cadre, la DGFIP, sans qu'il soit exigé, comme c'est le cas en règle générale, qu'elle ait établi préalablement la fraude, peut saisir le parquet sur la base de présomptions caractérisées (une enquête, des documents). L'avis conforme de la Commission des infractions fiscales (CIF) est maintenu, mais le contribuable n'en est plus informé. Sur cette base, une enquête judiciaire est diligentée. Un service pour prendre en charge ce type d'affaires a été créé en parallèle au sein du ministère de l'Intérieur, la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF). Il comprend parmi ses effectifs, avec des membres issus de la police, douze agents des finances publiques ayant acquis le statut d'officiers fiscaux judiciaires à travers une formation spéciale.

À l'issue des enquêtes de la BNRDF, la DGFIP obtient en retour, par l'exercice des droits de communication légaux, les informations collectées au cours de l'enquête judiciaire.

Ce dispositif n'a pas vocation à remplacer les procédures de l'administration fiscale, mais à les compléter dans les dossiers opaques et complexes dans lesquels les moyens administratifs sont inopérants. Dans cette optique, la loi le réserve aux cas d'utilisation des paradis fiscaux au plan international et de falsification (usage de faux documents) en interne, face auxquels la DGFIP ne pouvait pas aboutir jusqu'ici et qui appellent des investigations plus intrusives et réservées à l'autorité judiciaire.

Plusieurs autres mesures ont été adoptées depuis 2008 pour renforcer les moyens dont dispose l'administration pour réprimer les fraudes à dimension internationale : délai de prescription allongé à dix ans en raison de la difficulté des enquêtes, pénalités dissuasives en l'absence de déclaration de comptes bancaires à l'étranger, obligations déclaratives et taxation des *trusts*...

Par ailleurs, afin de regrouper les informations dont elle dispose sur d'éventuels comptes bancaires non déclarés à l'étranger, la DGFIP a mis en place le fichier EVAFISC. Outre toutes les données portées à sa connaissance, elle a lancé des droits de communication de grande ampleur, par exemple en interrogeant les 450 banques situées en France sur les virements effectués vers certains pays. Ces travaux, qui conduisent à recueillir une masse considérable d'éléments, doivent donner lieu en aval à la définition de méthodes d'analyse nouvelles.

Ces opérations de collecte d'informations ont vocation à être exploitées dans le cadre de procédures de contrôle fiscal permettant d'établir les impositions et les droits légalement dus.

Le développement des actions de contrôle fiscal à l'encontre de l'économie souterraine

Dans un contexte différent de celui des paradis fiscaux, l'économie souterraine, outre le fait qu'elle constitue souvent des infractions de droit commun, est dissimulée à l'administration fiscale et ne donne pas lieu au paiement d'impôts. La DGFIP a institué des coopérations étroites, avant tout avec le ministère de l'Intérieur, afin de progresser sur cette problématique.

Dès 2002, des structures dédiées ont été créées afin de lutter contre ce phénomène. Il s'agit des groupes d'intervention régionaux (GIR) qui sont des groupements fonctionnels de police judiciaire et qui comportent en leur sein des agents des finances publiques, au nombre de 39 à ce jour. Ces derniers contribuent aux enquêtes, sous le régime de la réquisition, et adressent en contrepartie à la DGFIP les informations potentiellement utiles à cette dernière.

Sur ce fondement, les services fiscaux procèdent à des contrôles lorsque la situation le justifie.

Le dispositif a été renforcé en 2010 à travers l'affectation de 50 agents de la DGFIP au plan de lutte contre les activités illicites dans 43 quartiers sensibles situés dans 17 départements.

Installés dans des locaux du ministère de l'Intérieur, ils coopèrent avec les services de police et de gendarmerie pour les besoins des investigations patrimoniales dans le cadre des dispositions légales d'échange d'informations. De plus, ils assurent en direct le contrôle des auteurs de trafic sur la base d'éléments recueillis dans les enquêtes. Ce mécanisme a conduit à une coopération intense et à la conduite de procédures fiscales avec toutefois de lourdes difficultés, en particulier au stade du recouvrement, en raison du contexte des dossiers visés.

Parallèlement à ces mesures d'organisation, des adaptations législatives ont été mises en œuvre. La durée de prescription pour les activités illicites a été étendue à dix ans. Des modalités particulières de taxation des auteurs de trafics ont été adoptées : en particulier, une présomption de revenus a été instituée sur la valeur des marchandises illicites et des sommes saisies, ce qui se révèle efficace. Enfin, la mise en place de l'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués (AGRASC) devrait permettre de recouvrer plus efficacement les sommes dues par des contribuables faisant l'objet de procédures judiciaires.

L'importance que la DGFIP donne au contrôle, qui représente au total en son sein l'équivalent de 12 000 emplois, l'attention dont fait l'objet son pilotage et l'investissement de chacun des agents se justifient par les enjeux de la mission. Le civisme fiscal est à la fois une condition de notre capacité d'action collective et du fonctionnement solidaire et harmonieux de la société.

NOTES

1. Notamment les articles 13 et 14.
2. Décision 83-164 DC du 29 décembre 1983.
3. Calculé sur la base des résultats des contrôles externes des entreprises.