

**COLLOQUE LA SECURITE FISCALE
RABAT 12 MARS 2016 -TRESORERIE GENERALE DU ROYAUME**

La sécurité juridique dans le cadre des contrôles fiscaux en France

Par Marie-Christine Esclassan
Professeur des universités
Secrétaire générale de FONDAFIP
Directrice de la Revue française de finances publiques

La préoccupation de sécurité juridique en matière fiscale a connu une dynamique particulièrement vigoureuse en France depuis une trentaine d'années. Elle a donné lieu à un ensemble de dispositifs destinés non pas seulement à sécuriser la situation des contribuables mais aussi à assurer un meilleur fonctionnement du système fiscal et par suite une meilleure levée de l'impôt.

Pour autant il serait erroné de penser que cette préoccupation date de la période récente. L'histoire du droit fiscal français montre que certains mécanismes destinés à protéger les contribuables contre les prétentions excessives de l'administration existent depuis longtemps (comme par exemple la création en 1926 des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires).

Il reste toutefois l'ampleur prise par la problématique de sécurité en matière fiscale dans le contexte contemporain. Dans le cas français elle n'est pas sans lien avec l'accroissement continu de la pression fiscale depuis une quarantaine d'années . Elle n'est pas étrangère non plus avec la dynamique qu'a connue parallèlement l'action de contrôle fiscal et la rationalisation des structures qui en ont la charge. Il y a à cet égard une forte dialectique entre le contrôle fiscal et la demande de sécurité. Si le contrôle fiscal est anxiogène et du reste source de conflits comme l'a bien montré dans les années cinquante en France le mouvement Pujade., les efforts qui ont été faits en France pour assurer une meilleure sécurité fiscale dépassent le seul cadre du contrôle fiscal proprement dit. Un rapide examen d'ensemble permet de ce point de vue de distinguer deux grands domaines , le domaine du contrôle fiscal proprement dit, et celui de l'application de la loi fiscale.

I) La sécurité juridique dans le domaine du contrôle fiscal

Depuis une loi du 8 juillet 1987 (dite loi Aicardi),qui a marqué véritablement le la préoccupation d'un meilleur équilibre entre le contribuable vérifié et l'administration fiscale, l'égalité des armes entre les deux parties est assurée par un ensemble de principes et de règles qui assurent au contribuable une sécurité juridique incontestable sur le terrain de ses droits de défense.

Parmi les droits et garanties qui lui sont reconnus à cette fin, on citera notamment le droit à une information préalable en matière de contrôle externe (vérification de comptabilité) et l'interdiction, sauf exceptions, des contrôles inopinés, la quasi généralisation de la procédure contradictoire en matière de rectification, l'obligation pour l'administration de motiver les rectifications d'imposition ainsi que les sanctions,. Ces droits qui sont reconnus au contribuable sont autant d'obligations qui pèsent sur l'administration, des obligations dont le non respect a des conséquences importantes puisqu'il entraîne la nullité de la procédure d'imposition poursuivie et la décharge des impositions éventuellement recouvrées

Le renforcement des voies de recours à la disposition des contribuables et la facilitation de modalités de règlement des litiges est une autre caractéristique de l'évolution

contemporaine. On mentionnera à ce titre le développement des dispositifs d'intermédiation au sein même de l'administration fiscale: institution d'un interlocuteur départemental en 1987 chargé dans chaque département de recueillir les difficultés rencontrées par les contribuables qui sont l'objet d'une vérification de comptabilité ; mise en place en 2003 d'un conciliateur départemental susceptible d'être saisi par tout contribuable des problèmes rencontrés par ce dernier. Doit être relevée également la création en 2010 de la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires spécialement destinée aux grandes entreprises, venant compléter les commissions départementales existantes .

Au total, le bilan que l'on peut dresser à propos de la sécurité juridique dans le contrôle fiscal peut être considéré comme satisfaisant bien que l'on puisse relever certaines imperfections ou lacunes préjudiciables à la sécurité des contribuables (par exemple dans le domaine des sanctions le législateur ne précise pas les critères de l'absence de manquement délibéré (bonne foi) ou du manquement délibéré (mauvaise foi))

2) La sécurité juridique dans l'application de la loi fiscale

Hormis la question du contrôle, la préoccupation de sécurité juridique s'exprime davantage aujourd'hui et de manière plus large à propos de l'application de la loi fiscale. Les problèmes posés par la loi fiscale sont connus et commentés (complexité, opacité, instabilité) sans qu'il soit besoin de les développer davantage

Les réponses qui sont apportées pour tenter de résoudre ces difficultés doivent être distinguées selon qu'elles concernent l'interprétation de la loi fiscale ou qu'elles concernent l'application de la loi fiscale dans le temps.

a) sécuriser l'interprétation de la loi fiscale

L'objectif de faciliter l'interprétation de la loi fiscale a inspiré depuis longtemps la production d'une doctrine administrative (circulaires, notes administratives) par lesquelles l'administration fait connaître à ses agents et au public l'interprétation qu'il convient selon elle de faire de la loi en vigueur. Dans un grand nombre de pays, cette doctrine administrative est opposable à l'administration , ce qui est une sécurité importante pour les contribuables qui s'y sont fiés.

Un nouveau dispositif a fait son apparition dans le contexte contemporain. Il s'agit du *rescrit* (ruling dans les pays anglo saxons). Le *rescrit* est une technique qui permet au contribuable de solliciter de la part de l'administration une prise de position par écrit sur un cas d'application d'une disposition fiscale qui le concerne. La réponse de l'administration l'engage. Dans la mesure où c'est la loi qui détermine les cas dans lesquels un *rescrit* est recevable, l'administration est tenue de répondre. L'absence de réponse de sa part équivaut à un acquiescement implicite à la question posée par le contribuable. La technique du *rescrit*, qui a été introduite depuis 1987 dans le droit fiscal français, a depuis fait l'objet d'une dynamique importante le législateur ayant institué un grand nombre de cas de *rescrits*.

b) sécuriser l'application de la loi fiscale dans le temps

L'objectif ici est de limiter l'impact des modifications de la loi fiscale sur les situations individuelles. La loi fiscale contemporaine se caractérise par son instabilité. Les dispositions fiscales varient d'année en année, voire même parfois en cours d'année. Cette instabilité peut être une gêne importante notamment pour les entreprises car elle est un handicap au regard du besoin de prévisibilité. Elle peut par ailleurs porter

atteinte à des situations que les contribuables pensaient être acquises et que la loi fiscale modifiée vient remettre en cause.

Dans le cas français, les difficultés en la matière sont suscitées en premier lieu par ce que l'on appelle « petite rétroactivité » c'est à dire des lois fiscales qui ne sont pas rétroactives mais qui ont un caractère rétrospectif en s'appliquant à des situations passées (par exemple les changements de taux d'impôt sur les sociétés qui sont votés dans la loi de finances en fin d'année, s'appliquent bien en N+1 mais vont concerner des bénéfices de l'année N). Récemment le ministre de l'économie et des finances s'est engagé pour les entreprises à supprimer cette petite rétroactivité. Les dispositions s'appliquant en N+1 ne s'appliqueront qu'aux situations à partir de N+1. Toutefois cet engagement a une valeur juridique limitée en ne résultant pas d'un texte législatif ou réglementaire.