



Lutte contre la fraude fiscale : l'impôt négocié en marche ?

(novembre 2020)

Résumé : Malgré les belles déclarations du gouvernement disant faire de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales une priorité, le nombre de contrôles fiscaux diminue fortement en France. L'administration privilégie l'accompagnement et les régularisations sur le contrôle proprement dit. Alors que le gouvernement a présenté les résultats du contrôle fiscal de l'année 2019 en vantant une « année record », cela s'explique par des redressements antérieurs et des régularisations en cours de contrôle actées fin 2018 et sur la majeure partie de 2019 (celles-ci donnant lieu à un engagement de payer rapidement).

Pour avoir une information plus complète et détaillée de l'action de l'État en matière de lutte contre la fraude fiscale, il est nécessaire de rappeler que les suppressions d'emplois parmi les vérificateurs et les autres agents en charge du contrôle fiscal sont une des causes de la diminution du nombre de contrôles fiscaux : depuis le milieu des années 2000, plus de 3 000 emplois ont été supprimés dans les services de contrôle et de recherche !

Par ailleurs, on assiste à un renversement de perspective du contrôle fiscal, désormais davantage considéré par les pouvoirs publics comme un audit voire une prestation de service au contribuable ou à l'entreprise contrôlés que comme un contrôle mené au service de l'intérêt général dont l'objectif est d'identifier l'impôt éludé et de sanctionner la fraude. Au final, les résultats du contrôle fiscal tendent à correspondre à ce que le contribuable ou l'entreprise sera disposé à payer : il s'agit là d'une forme d'impôt négocié.

Les difficultés économiques et sociales liées à la crise actuelle sont loin d'être pleinement mesurées, elles devraient malheureusement s'aggraver et se traduire notamment par un nombre record de faillites et une forte hausse de la précarité et du chômage. Les aides que les États mettent en place sollicitent les dépenses publiques une fois de plus (après la crise de 2007-2008). Si des secteurs se portent bien (les ventes en ligne notamment), nombreux sont ceux qui souffrent.

Pour autant, l'évasion et la fraude fiscales n'ont pas disparu, loin s'en faut. Elles pourraient même regagner en vigueur. Or, l'analyse des résultats du contrôle fiscal de ces dernières années ne laisse plus de place au doute : leur chute est préoccupante. Si cette tendance était largement perceptible avant la crise, celle-ci pourrait servir aux pouvoirs publics de caution à l'accélération d'une profonde réorientation du contrôle fiscal synonyme de recul.

Après avoir montré en quoi la fraude reste présente et active, nous analyserons ici les résultats du contrôle fiscal avant de revenir sur les causes de leur chute et de formuler des propositions pour mieux la combattre.

La fraude fiscale ne devrait pas se tarir avec la crise

L'adaptation de la législation fiscale permettant de circonscrire l'optimisation fiscale agressive et le renforcement de la lutte contre la fraude fiscale demeurent plus que jamais des enjeux majeurs. Mais pour l'heure, plusieurs éléments empêchent des avancées nécessaires voire peuvent favoriser la fraude.

Au sein de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), les difficiles négociations sur l'évolution de l'imposition des activités numériques, marquées par un échec en octobre 2020, laissent augurer de belles heures pour l'optimisation fiscale agressive et son débordement sur des schémas de fraude. Et ce, même si l'OCDE annonce un accord pour 2021.

La crise elle-même peut également inciter certains agents économiques à ne pas déclarer l'ensemble de leurs revenus et bénéfices. Comme après la crise de 2007-2008, l'économie souterraine pourrait ainsi se



développer¹. En outre, la priorité donnée au remboursement rapide des crédits de TVA² ou aux crédits d'impôt recherche par exemple attire des fraudeurs.

Par ailleurs, les systèmes sophistiqués d'évitement de l'impôt demeurent en place, tandis que certains secteurs économiques profitent pleinement de la situation de crise comme le commerce en ligne par exemple.

Enfin, un autre facteur contribue à un haut niveau de l'évitement de l'impôt, voire son accroissement : l'affaiblissement des administrations fiscales, financières, douanières et judiciaires sur fond de profonde réorientation du contrôle que les pouvoirs publics sont tentés d'accélérer au nom de la crise.

Les résultats du contrôle, entre déclarations gouvernementales et réalité

Chaque année, le gouvernement présente les résultats du contrôle fiscal de l'année précédente. À l'évidence, il est important d'évoquer la part de la fraude identifiée par les services fiscaux, autrement dit l'impôt éludé, et de montrer que les manquements sont sanctionnés, notamment par les sanctions fiscales et pénales.

Toutefois, cette présentation a changé. Alors que, pendant de longues années, les gouvernements successifs ont mis en avant le montant total des « redressements » (soit les droits et les pénalités ayant été notifiés par les services de contrôle), c'est désormais le montant encaissé, autrement dit recouvré, qui est mis en avant. Celui-ci est mécaniquement inférieur puisque, après un redressement, il arrive que des agents économiques ne paient pas l'intégralité des sommes dues pour plusieurs raisons : demande gracieuse acceptée en raison de difficultés économiques, liquidation judiciaire, organisation de l'insolvabilité, etc.

En réalité, ce changement de présentation ne doit rien au hasard : il n'est que la conséquence d'une évolution plus profonde de la conception, et par conséquent la mise en œuvre, du contrôle fiscal.

Des résultats en chute libre (en nombre et en millions d'euros)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Nombre de CFE	51.441	52.337	52.378	51.740	50.168	48.871	47.900	48.464	45.114
- dont vérifications	47.408	48.178	48.219	47.776	46.266	45.314	44.287	45.330	42.468
- dont ESFP	4.033	4.159	4.159	3.964	3.902	3.557	3.613	3.134	2.646
Droits rappelés	8.349	9.077	8.465	7.976	8.666	7.992	7.710	7.227	5.874
Pénalités appliquées	2.466	3.235	3.127	2.908	3.769	2.778	3.014	2.289	1.758
Total droits et pénalités	10.815	12.312	11.592	10.884	12.435	10.770	10.724	9.516	7.632
Nombre CSP IR	686.442	658.298	683.080	635.507	628.113	569.221	539.807	516.687	330.858
Nombre CSP IS	71.487	75.024	78.408	71.178	67.210	70.729	73.533	88.867	74.107
Nombre CSP TVA	63.570	61.143	60.078	55.322	57.545	50.755	43.707	38.242	35.37
Droits éludés	5.131	5.292	5.821	7.357	7.456	7.300	6.271	5.690	5.576
Total droits CFE et CSP	13.480	14.369	14.286	15.334	16.121	15.292	13.981	12.916	11.450
Total droits et pénalités	16.409	18.136	18.000	19.300	21.194	19.467	17.903	16.151	13.869
Régularisations « Essoc » CFE/CSP	/	/	/	/	/	/	/	3.895	36.206

Sources : Document de politique transversale annexé au projet de loi de finances 2021, Article [L'action contre la fraude fiscale, les résultats en 2019](#) sur le site [gouvernement.fr](#) du Premier Ministre.

Acronymes : CSP : contrôle sur pièces. CFE : contrôle sur place. ESFP : examen de la situation fiscale personnelle. IR : impôt sur le revenu. IS : impôt sur les sociétés. Essoc : État au service d'une société de confiance.

1 Avis du Conseil économique, social et environnemental, [Conséquences économiques, financières et sociales de l'économie non déclarée](#), juin 2014.

2 Une entreprise reverse à l'État la différence entre la TVA collectée (sur les ventes...) et celle déductible (sur ses achats, charges...). Si la TVA à déduire est supérieure à celle perçue, l'entreprise bénéficie d'un crédit de TVA.



Les chiffres sont têtus : le nombre de contrôles diminue et les résultats financiers (qui comprennent l'ensemble des « redressements », qu'ils soient recouverts ou non) s'écroulent, passant de 16,15 milliards d'euros en 2018 (un résultat déjà en baisse depuis 2015) à 13,86 milliards d'euros en 2019. Les droits (qui correspondent au montant de l'impôt fraudé) baissent eux aussi pour atteindre 11,4 milliards d'euros en 2019 et les pénalités s'effondrent sur la même période en passant à 2,4 milliards d'euros. L'évolution marquante de ces résultats est l'explosion du nombre de régularisations en contrôles sur pièces (CSP) et en contrôles fiscaux externes (CFE), qui passent de 3 895 à 36 206 (5 500 pour le CFE et 30 600 pour le CSP). De son côté, l'accompagnement des entreprises, notamment des PME, reste marginal : en 2019, 118 PME ont bénéficié d'un accompagnement fiscal personnalisé et 3 000 ont été contactées par la Direction générale des finances publiques (DGFIP), qui espère une augmentation des partenariats à l'avenir. Ceci confirme la tendance à privilégier l'accompagnement et les régularisations sur le contrôle proprement dit.

Evolution des montants recouverts suite à contrôle fiscal

Début 2020, le gouvernement a présenté les résultats du contrôle fiscal de l'année 2019³ en vantant une « année record ». Environ 11 milliards d'euros ont été recouverts en 2019, auxquels s'ajoutent 358 millions d'euros provenant du service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) et 530 millions d'euros de la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP).

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Montants globaux recouverts	10,1	10,4	12,2	11,1	9,4	8,7	12
Montants nets du STDR et de la CJIP	10	8,5	9,5	8,6	8,1	7,8	11,12
Dont STDR	0,1	1,9	2,7	2,5	1,3	0,9	0,35
Dont CJIP	/	/	/	/	/		0,53*

(Source : Cour des comptes sauf * ; ministère de l'action et des comptes publics)

Le rôle des régularisations et des nouveaux outils juridiques

En apparence, il s'agit bien d'une année record. Mais plusieurs éléments viennent nuancer ce constat. L'année 2019 a bénéficié d'un effet d'aubaine qui ne peut avoir d'incidence que sur un exercice (« one shot »). Les montants recouverts proviennent tout à la fois de redressements antérieurs et des régularisations en cours de contrôle actées fin 2018 et sur la majeure partie de 2019. Celles-ci s'accompagnent en effet du paiement des sommes dues dans des délais rapides. L'explosion du nombre de régularisations a donc joué un rôle important, mais temporaire. On ne devrait pas assister à une telle hausse en 2020 puisque ces régularisations n'excèdent évidemment pas le nombre de contrôles. Or, celui-ci est orienté à la baisse. La crise empêchera une analyse approfondie : pour les années 2020 et 2021, elle sera invoquée par les pouvoirs publics pour expliquer la probable chute des résultats du contrôle. Si une part de cette chute s'expliquera effectivement par la crise, une autre procédera de la tendance lourde de ces dernières années.

L'année 2019 marque une inflexion. Ses résultats sont légèrement supérieurs mais somme toute comparables aux années 2015 (alors tirée vers le haut par le STDR) et, surtout, 2013, qui n'a bénéficié que marginalement du STDR et pas du tout de la CJIP ni de la CRPC. Ce constat est d'autant plus préoccupant que de nombreuses mesures censées améliorer la lutte contre la fraude fiscale ont été prises entre 2013 et 2019. Malgré ces nouveautés, les montants recouverts restent comparables. Preuve qu'il reste beaucoup à faire...

Affaiblissement et réorientation du contrôle = fraude garantie

Moins de moyens...

³ [L'action contre la fraude fiscale : les résultats en 2019](#), site gouvernement.fr, 18 février 2020 et dossier, [Lutte contre la fraude et renforcement du civisme fiscal](#), bilan 2019, site economie.fr.



Pour avoir une information plus complète et détaillée de l'action de l'État en matière de lutte contre la fraude fiscale, rappelons que le nombre de contrôles fiscaux a baissé, notamment sous l'impact des suppressions d'emplois. Selon la Cour des comptes, 1733 emplois supprimés entre 2012 et 2016 tant parmi les vérificateurs que les autres agents en charge du contrôle fiscal⁴. Ceci recoupe les autres données disponibles. Le nombre d'agents affectés dans un service de contrôle fiscal est actuellement évalué à environ 10 000 agents⁵, il était de 12 575 en 2014⁶, soit une baisse de plus de 20 %. Globalement, depuis le milieu des années 2000, plus de 3 000 emplois ont été supprimés dans les services de contrôle et de recherche.

Les pouvoirs publics vantent les technologies Big Data et des techniques d'analyse de données volumineuses, des analyses prédictives et de l'exploitation des données. En 2013, une « *mission requêtes et valorisation* » (MRV) a été créée pour modéliser les comportements frauduleux en s'appuyant sur des exemples de fraude. Si ces techniques permettent de traiter un grand nombre de données, les premiers résultats sont décevants ; en 2019, le « datamining » était à l'origine de 22 % des contrôles mais ne représentait que 6 % des résultats financiers. Malheureusement, une fois de plus, les pouvoirs publics ont vu dans le développement du numérique une opportunité de supprimer des emplois, selon une logique constante depuis une vingtaine d'années. Et ce, alors qu'il devrait constituer un outil supplémentaire au service de l'action des agents.

Accompagnement, régularisations, acceptation du contrôle : mélange des genres ou « impôt négocié » ?

La philosophie du gouvernement, incarnée par la loi « ESSOC » (Loi du 10 août 2018 « *Pour un État au service d'une société de confiance* ») se traduit par des dispositions visant notamment à faciliter les régularisations. De fait, elle consiste à en finir avec le contrôle fiscal (la contrepartie du système déclaratif) tel que qu'il existe depuis de longues années. Elle privilégie l'accompagnement des entreprises sur le contrôle selon une orientation décidée bien avant la crise actuelle. On assiste ainsi à un renversement de perspective du contrôle fiscal, désormais davantage considéré par les pouvoirs publics comme un audit voire une prestation de service au contribuable ou à l'entreprise contrôlés que comme un contrôle mené au service de l'intérêt général dont l'objectif est d'identifier l'impôt éludé et de sanctionner la fraude.

Si renseigner les entreprises sur l'application de la loi fiscale relève bien du service public, il faut cependant distinguer cette mission de celle consistant à engager un contrôle. Outre que cette distinction est lisible pour les entreprises, elle permet aussi d'éviter aux agents en charge du contrôle d'être tout à la fois des « partenaires » et des « vérificateurs », un mélange des genres difficile à porter. Dans un tel schéma, l'accompagnement devrait donc s'organiser autour des services de gestion, notamment des services des impôts des entreprises. Les services de recherche, de programmation et de contrôle demeurant pour leur part engagés sur leurs missions. Il reste aussi à donner davantage de moyens à l'ensemble de ces services.

Les dispositions de la loi ESSOC donnent lieu à des indicateurs structurants pour les services de la DGFIP. Dès l'engagement d'un contrôle, il est annoncé que ses conclusions devront être acceptées en mobilisant toutes les dispositions existantes. Avec comme résultat son arrêt. Dans un contexte de suppressions d'emplois et de management qui incite à passer d'un contrôle à l'autre en recherchant un recouvrement rapide, ceci constitue un frein à la poursuite des investigations. Le risque est que les entreprises, qui ont intégré ces évolutions, les utilisent en faisant en sorte que certaines irrégularités soient aisées à détecter tandis qu'il sera plus difficile de débusquer les fraudes complexes. Au final, au terme d'un contrôle, ses résultats correspondront donc à ce que le contribuable ou l'entreprise sera disposé à payer. Il s'agit là d'une forme d'impôt négocié en cours de contrôle. Dans les résultats du contrôle fiscal, la tendance est nette : on assiste à un alignement progressif des montants recouverts sur les résultats globaux du contrôle fiscal.

La philosophie actuelle du contrôle doit donc être revue. Si rien ne vient contrebalancer cette orientation, l'alignement s'effectuera par le bas : le contrôle fiscal sera moins rentable et procédera pour l'essentiel des régularisations en cours de contrôle, lesquelles s'accompagneront certes d'un paiement rapide mais

4 Rapport de la Cour des comptes, *La DGFIP, dix ans après la fusion*, juin 2018.

5 Document de politique transversale, *Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'imposition de tout nature et de cotisations sociales*, annexé au projet de loi de finances 2021.

6 Rapport d'information du Sénat, *L'adéquation des moyens humains et matériels aux enjeux du contrôle fiscal : une évaluation difficile, une stratégie à clarifier*, juillet 2020.



empêcheront la poursuite des investigations. Ce que les fraudeurs intégreront dans leurs stratégies d'évitement de l'impôt. Le risque est alors évident de ne pas avoir les moyens de combattre les formes plus complexes et plus graves de fraude.

Combattre l'évasion et la fraude fiscales : Sisyphe... ?

Contre l'évitement de l'impôt, la meilleure des préventions passe par une législation fiscale offrant peu d'opportunités de contournement. Sans dresser ici l'ensemble des mesures à prendre, une véritable réforme fiscale reste à faire, en France (avec la réduction du nombre de régimes dérogatoires par exemple) et au niveau supra-national. A titre d'exemple, une harmonisation fiscale européenne en matière d'impôt sur les sociétés ou de TVA pour neutraliser les effets pervers de la concurrence fiscale. De la même manière, la modernisation de l'impôt sur les sociétés qui intègre la numérisation de l'économie n'a que trop traînée. Enfin, une taxation unitaire⁷ est nécessaire pour imposer les groupes de société non plus en considérant chacune des filiales comme des entités indépendantes, mais au stade du groupe, avec une répartition du bénéfice calculée sur des critères objectifs (immobilisations, chiffre d'affaires, nombre de salariés).

En outre, la stratégie du contrôle doit être corrigée à court et plus long terme. A court terme, la crise qui s'ouvre crée de nouveaux dangers en la matière : il faut éviter que le contrôle soit sacrifié au nom de la relance et de l'accompagnement des entreprises. A plus long terme, il faut garantir que le contrôle reste présent et efficace, en anticipant le développement de la fraude et non plus en la subissant. Un renforcement de la lutte contre la fraude passe donc par la mise en œuvre de plusieurs chantiers :

- une meilleure information pour détecter les fraudes, une véritable protection des lanceurs d'alerte, un renforcement de la coopération (entre États, entre administrations) et des obligations déclaratives (en matière de prix de transfert et d'opérations « pays par pays »),
- un contrôle considéré comme la contrepartie du système déclaratif et non comme une prestation de service avec un management et des objectifs tournés vers l'efficacité des investigations et des moyens juridiques adaptés, par exemple en matière de dispositifs anti-abus,
- des moyens humains et techniques adaptés, la priorité étant de renforcer durablement les effectifs des services engagés dans la lutte contre la fraude à la DGFiP, aux douanes et les services spécialisés,
- une approche de la sanction sur la base de la complémentarité des sanctions administratives et pénales selon le principe d'une riposte graduée,
- une information publique qui informe de l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale.

Annexe : définitions et précisions

Il existe deux sortes de contrôles engagés par les services de la Direction générale des finances publiques.

Un contrôle sur pièces (CSP) est constitué par l'ensemble des travaux de bureau au cours desquels le service de la Direction générale des finances publiques procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents figurant dans les différents dossiers qu'il détient.

Le contrôle fiscal externe (CFE), dit également « sur place », consiste à engager une vérification de comptabilité ou un examen de la situation fiscale personnelle (ESFP). La vérification de comptabilité est un ensemble d'opérations qui a pour objet d'examiner, sur place, la comptabilité d'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés ou soumise à la TVA. Elle implique au-delà du simple examen de la comptabilité, une confrontation de renseignements extra-comptables aux données comptables qui se trouvent à la base même des déclarations souscrites. L'ESFP consiste à contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés au titre de l'impôt sur le revenu et, d'autre part, la situation de trésorerie, la situation patrimoniale et les éléments du train de vie dont a pu disposer le contribuable et les autres membres de son foyer fiscal. Il permet de taxer d'office, au niveau du revenu global, les sommes (solde d'une balance de trésorerie, crédits bancaires...) dont le contribuable n'a pas justifié l'origine (source :BOI-CF-DG-40-20).

Le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) est dispositif temporaire de régularisation des avoirs non déclarés à l'étranger institué en 2013 et géré par la Direction générale des finances publiques. Plus de 50 000 dossiers sont parvenus au STDR entre 2013 et fin 2017.

⁷ Attac, [Instaurer la taxation unitaire des multinationales pour lutter contre l'évasion fiscale](#), avril 2020.



La convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) permet aux entreprises de négocier une amende afin d'éviter des poursuites, sans reconnaissance de culpabilité.

La loi pour un État au service d'une société de confiance (ESSOC) d'août 2018 a pour objectif de passer d'une logique de contrôle a priori à une approche basée davantage sur la confiance et la prévention de l'erreur. Elle concerne différents domaines, dont le contrôle fiscal.