

## Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes



Luce BERILLE  
Directeur Fiscal France Suez

## Le point de vue d'une grande entreprise

**Mots-clés :** fiscalité - lutte contre la fraude - contrôle fiscal

**Un contrôle fiscal doit être préparé. Les contrôles se déroulent en général dans de bonnes conditions malgré « quelques sujets qui fâchent ». Tout ce qui peut renforcer la sécurité juridique des entreprises doit être entrepris.**

**L**es contrôles fiscaux sont, sans aucun doute, ce que je préfère dans mon métier de Directeur Fiscal France d'une grande entreprise : un morceau de bravoure, de représentation, de théâtre – au choix – où chacun endosse un rôle qu'il convient de jouer avec professionnalisme ce qui n'empêche ni l'estime, ni le respect « réciproque » ni le plaisir des joutes techniques.

Le contrôle fiscal est la contrepartie normale d'un système déclaratif, cela fait partie du jeu. On laisse les entreprises déterminer les bases et le montant de l'impôt sous leur responsabilité, il est nécessaire et sain que les services de contrôle viennent vérifier que les règles ont été appliquées avec justesse. Le pouvoir d'investigation de l'administration est réellement puissant.

### Un contrôle fiscal se prépare

Mon enthousiasme n'est pas forcément partagé par tous mes collègues, notamment la filière comptable très sollicitée et affligée par le surcroît de travail « inéluctable » mais le contrôle fiscal n'est pas vécu comme une intrusion, il est intégré

dans le processus de révision des comptes au même titre que l'intervention biannuelle des commissaires aux comptes. L'administration fiscale vient moins souvent mais tout aussi régulièrement puisqu'il est très rare dans les filiales importantes contrôlées par la Direction des Vérifications Nationales et Internationales (DVNI) qu'un exercice social ne soit pas vérifié. La nouvelle équipe reprend en général ses investigations là où la précédente s'est arrêtée.

Un contrôle fiscal signifie pour l'entreprise « regarder dans le rétroviseur. » alors qu'elle vit tournée vers l'avenir et les échéances futures. Il convient de mobiliser ses collègues sur des opérations du passé dont la mémoire a pu être altérée par les nombreuses restructurations, les mouvements de personnel, les déménagements, les changements d'outils informatiques<sup>1</sup>. Ainsi, un contrôle fiscal représente toujours un coût économique quand bien même il se solderait par une absence totale de rectification.

Mon souhait serait en conséquence des contrôles plus fréquents mais sur un nombre d'exercices

<sup>1</sup> Il me semble d'ailleurs que les services de contrôle sont confrontés à une difficulté équivalente d'évolution permanente des organisations et des outils.

vérifiés plus restreint afin que l'entreprise puisse rapidement boucler et archiver les dossiers des années passées et se consacrer de nouveau à ses dossiers actuels et futurs. Éviter en quelque sorte de faire le grand écart sur 10 ans entre la vérification de l'exercice N-5 et l'établissement de son plan moyen terme à N+5.

Le maître mot d'un contrôle fiscal serein est l'anticipation : prévoir les demandes et prendre le temps de documenter les opérations transcrites dans les comptes. Un contrôle fiscal se prépare et doit être vécu comme un « challenge » permettant d'assumer ses décisions.

À ce sujet je salue moins que d'autres l'évolution récente en matière de restructuration qui va permettre d'effectuer des opérations sans solliciter une demande d'agrément préalable. C'est une avancée positive, certes, mais elle porte en elle les germes de litiges futurs si l'entreprise n'est pas ultérieurement en mesure d'apporter les justificatifs de l'opération de restructuration. Rapidité et sécurité juridique ne font pas toujours bon ménage.

Le contrôle fiscal permet de renforcer ce qui constitue l'un des attraits du métier de fiscaliste en entreprise, à savoir le travail d'équipe avec les différents services : la direction financière dans toutes ses composantes bien sûr mais également la direction informatique, la direction juridique, la direction des ressources humaines pour ne citer que certaines d'entre elles. Un contrôle fiscal, comme tout projet à moyen terme, crée des liens entre les équipes au sein de l'entreprise. Le rôle de la direction informatique est primordial car le fiscaliste d'entreprise, à l'aise avec les textes fiscaux et familier des aspects comptables et financiers, peut ressentir une extrême solitude devant des demandes informatiques émanant des Brigades de Vérification des Comptabilités Informatisées (BVCI) dont il ne comprend strictement rien. C'est un autre langage qui nécessite une traduction pour les non-initiés.

## Le déroulement du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal permet de côtoyer pendant plusieurs mois les vérificateurs que l'on souhaite compétents avec la meilleure formation possible, gage d'échanges et de débats constructifs<sup>2</sup>. Une bonne connaissance économique, une ouverture d'esprit, une absence de préjugés de part et d'autre sont bénéfiques pour expliquer et comprendre les opérations vérifiées.

Les services de contrôle à compétence nationale sont en général assez flexibles pour mener, à notre demande, leurs investigations sur le lieu où est tenue la comptabilité et non au siège social. Les inspecteurs arrivent en équipe accompagnés

par leurs collègues informaticiens des BVCI. La première réunion permet de faire connaissance, de remettre les livres légaux ainsi que le Fichier des Ecritures Comptables, la piste d'audit interne TVA et souvent la documentation relative à la politique de prix de transfert puis de définir un calendrier d'intervention prenant en compte les contraintes des deux parties. Il nous est, par exemple, quasiment impossible d'être disponible aux périodes de clôture des comptes.

Le contrôle effectué au niveau régional par les Directions Spécialisées de Contrôle Fiscal (DIRCOFI) présente la difficulté d'être effectué par des vérificateurs qui ne sont pas spécialisés par secteur d'activité ce qui nous demande un effort supplémentaire de pédagogie. Ce sont parfois des vérifications ponctuelles ciblées, notamment, sur les impôts locaux.

Une présentation des systèmes d'information est toujours nécessaire avant que ces derniers soient investis par les vérificateurs spécialisés en informatique : les *BVCistes*. Les échanges ont lieu sur place ou par courriel, les inspecteurs envoient leurs demandes par des questionnaires longs et précis auxquels nous nous efforçons de répondre dans les délais impartis.

Les échanges sont toujours courtois ce qui n'empêche pas les discussions techniques animées pour la défense de points de vue divergents. Ce dialogue est indispensable dans l'intérêt des deux parties et permet de donner aux services de contrôle une meilleure connaissance de l'environnement économique de l'entreprise et de gommer l'écart entre le monde des affaires et les textes législatifs dont l'évolution est plus lente<sup>3</sup>.

Les inspecteurs relèvent fréquemment de simples erreurs ce qui est assez compréhensible :

- Tout d'abord il est impossible dans de grandes organisations malgré tout le soin apporté à sécuriser les filières comptables d'obtenir un « zéro défaut ». Ainsi qu'il a été évoqué, les changements de personnel, l'évolution rapide des modes de communication, l'accélération des activités peuvent entraîner une perte de mémoire de l'entreprise : une pièce justificative importante peut, par exemple, se trouver sur la messagerie d'une personne ayant quitté l'entreprise. Par ailleurs, des erreurs peuvent être commises de bonne foi du fait d'une législation complexe et changeante. La logorrhée fiscale de la dernière décennie est un exemple des difficultés concrètes rencontrées sur le terrain. Amusez-vous à répertorier sur l'imprimé 2572-SD les crédits d'impôt de natures diverses et variées créés dans le but de compenser un taux d'IS plus élevé que dans les autres pays européens et la multiplication des impôts de production qui pèsent sur la compétitivité des entreprises françaises. Les

<sup>2</sup> Le prix exorbitant de l'immobilier parisien conduit malheureusement de jeunes inspecteurs prometteurs à préférer poursuivre leur carrière en province.

<sup>3</sup> Pour pallier cette difficulté, l'administration fiscale recueille dans certains dossiers litigieux le point de vue de personnes extérieures à la DGFiP et issues d'horizons divers dans le monde du droit qui siègent dans le Comité National des Experts (CNE) sous la houlette du Président Racine.

## Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

nombreux litiges afférents à ces crédits d'impôts soulignent la difficulté de les appliquer concrètement. Je recommande également, à titre de jeu digne d'un casse-tête, l'exercice de mise en place du dispositif prévu à l'article 212 du Code Général des Impôts relatif à la limitation des charges financières avec un empilement de textes que l'on peut qualifier de mille-feuilles.

- Une autre difficulté tient au fait que les grandes entreprises cotées raisonnent en comptabilité consolidée selon les normes IFRS<sup>4</sup>, un langage fort éloigné des normes de comptabilité sociale. L'activité est organisée par branches et non par entités sociales, celles-ci n'existent pas en termes de business. Un reclassement de titres au sein du groupe consolidé est, par exemple, une « non-opération » sans le moindre impact sur les comptes financiers. Il peut être effectué de bonne foi à la valeur nette comptable sans que les conséquences aient forcément été appréhendées sur les comptes sociaux et fiscaux. Le fiscaliste joue le rôle de vigie pour repérer les opérations internes et attirer l'attention de la direction générale et financière sur la nécessité d'effectuer le transfert des titres à leur valeur vénale pour éviter de s'exposer à un risque de subvention indirecte. Il doit également faire preuve de persuasion si une évaluation par un expert extérieur est nécessaire, car engager des coûts pour une « non-opération » est une couleuvre difficile à avaler sur le plan financier.

Les services vérificateurs contrôlent « à charge » mais également « à décharge » et lorsque nous relevons des erreurs en notre faveur, nous demandons leur prise en compte sous réserve bien entendu que l'impôt dont nous demandons le dégrèvement fasse l'objet d'une rectification. À défaut, nous devons agir par voie de réclamation contentieuse.

Une avancée importante est également le dégrèvement corrélatif qui permet de neutraliser immédiatement les effets des redressements IS portant sur un simple décalage, par exemple une provision rectifiée sur un exercice vérifié alors qu'elle a été reprise comptablement et taxée lors d'un exercice ultérieur hors contrôle. Cela évite les contentieux « de régularisation »<sup>5</sup>.

D'une manière générale, nos contrôles fiscaux sont clos par un accord sans contentieux, à l'exception de quelques sujets qui nous semblent dignes d'être tranchés par le Conseil d'État.

### Des sujets qui fâchent

Il ressort de mes échanges avec d'autres fiscalistes croisés dans les fédérations professionnelles ou les associations de fiscalistes que les « sujets

qui fâchent » les entreprises de manière récurrente sont essentiellement les suivants :

- La tendance de l'administration depuis quelques années à considérer systématiquement que l'entreprise a agi avec mauvaise foi dès lors que les montants en cause sont importants sans procéder à une analyse plus approfondie de l'opération ni rechercher l'élément intentionnel. Le service vérificateur considère que celui-ci est patent dès lors que la même erreur a été répétée sur deux exercices. L'analyse est un peu courte et les inspecteurs semblent assez mal à l'aise dans leur argumentation donnant l'impression d'être obligés d'appliquer des consignes de leur hiérarchie.

- Une subite interprétation nouvelle de la doctrine administrative qui donne aux entreprises l'impression que la DGFIP participe à l'insécurité juridique dans laquelle elles évoluent.

- Un sujet contrôlé plusieurs fois sans la moindre remarque qui soudain dans des conditions identiques devient litigieux sans que l'on puisse se prévaloir de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales<sup>6</sup>.

- Le double jeu de l'administration fiscale qui adopte sans vergogne une position sur un dossier et la position inverse sur un autre en fonction de ses intérêts, notamment sur le portefeuille titres selon que le contribuable constate une plus-value ou une moins-value, ou encore sur des redances que l'administration trouvera plus ou moins élevées selon s'il s'agit d'une filiale française de groupe étranger ou une société mère française. La loyauté passe par la cohérence de la position retenue en toutes circonstances.

- L'impression que les discussions ont perdu en qualité juridique et que le débat de droit s'efface fréquemment devant des affirmations gratuites ou des positions dogmatiques ou, peut-être, des impératifs budgétaires.

- L'administration ne mesure pas suffisamment la suspicion qu'une demande d'assistance administrative suscite dans les pays étrangers, suspicion renforcée lorsque la demande est mal ciblée.

En effet, une telle demande déclenche fréquemment des contrôles fiscaux localement alors que très souvent l'administration fiscale ne notifie pas de redressement ou bien n'attend même pas les résultats de la demande d'assistance pour boucler son contrôle en France. Dans les faits, l'entreprise française supporte alors une imposition à l'étranger dont les effets ne peuvent pas être pris en compte en France et dégrade ainsi sa compétitivité.

- Le sentiment que les chefs de brigade ne prennent plus de décisions. Le recours hiérarchique est souvent sans effet et il faut systématiquement attendre l'interlocution départementale pour obtenir une décision.

<sup>4</sup> Les normes IFRS « International Financial Reporting Standards » sont les normes internationales d'information financières destinées à standardiser la présentation des données comptables au niveau international.

<sup>5</sup> Et de fausser les données statistiques sur les résultats du contrôle fiscal de Bercy.

<sup>6</sup> Ce reproche devrait devenir sans objet puisque le projet de loi sur « le droit à l'erreur » prévoit la possibilité de demander un rescrit au cours d'une vérification.

– La communication de Bercy relative aux redressements issus du contrôle fiscal ne précise pas les montants des redressements ayant été ultérieurement abandonnés ni ceux qui donnent lieu à un simple décalage. Une information complète donnerait une image plus fidèle des véritables enjeux pour le budget de l'État sans tomber dans le travers de la communication financière.

## Renforcer la sécurité juridique

Les entreprises ont un besoin de sécurité juridique. Leur souhait est d'obtenir des règles claires et pérennes pour évaluer les enjeux de la fiscalité sur leur activité économique.

Un texte législatif dont la limpidité n'est pas garantie et qui donne lieu à des interprétations divergentes est source d'erreurs et de litiges inévitables. Nous saluons les efforts faits pour présenter les projets de textes ou de circulaires aux organisations professionnelles afin de recueillir leurs commentaires. Mais les impératifs budgétaires et l'abondance des amendements parlementaires aboutissent parfois à des textes qui demeurent confus.

Les rescrits qui devraient procurer aux entreprises la sécurité juridique qu'elles réclament ont un succès mitigé sur lequel il convient de s'interroger.

Une première raison est le délai de réponse de la Direction de la Législation Fiscale qui est extrêmement sollicitée.

Un rescrit donne une sécurité juridique à une opération à condition que les modalités décrites soient strictement respectées dans les faits, or un projet peut être modifié en cours d'élaboration réduisant à néant le rescrit sollicité. Il serait souhaitable que l'entreprise puisse obtenir rapidement une mise à jour du rescrit initial.

Un rescrit non publié peut instituer une distorsion de concurrence préjudiciable, intolérable et nuisible à l'établissement d'une relation de confiance avec l'administration fiscale. Les rescrits délivrés aux fédérations professionnelles présentent de ce fait l'intérêt d'obtenir une position applicable à tout le secteur d'activité concerné.

Les grandes entreprises françaises s'interrogent également sur les conséquences concrètes du projet BEPS par rapport à sa finalité première, à savoir comment lutter efficacement contre les grandes entreprises qui échappent à l'impôt dans de nombreux pays, notamment les GAFAs tels que Google et Amazon.

C'est bien entendu une cause juste et louable de vouloir des règles du jeu loyales et transparentes au niveau mondial, c'est absolument formidable

sur un plan théorique et moral, lorsque tous les joueurs sont présents.

Malheureusement des pays majeurs de l'économie mondiale comme les US, la Chine et l'Inde ne sont pas aussi engagés que veulent l'être les Européens et ont déjà indiqué que leur CbCR<sup>7</sup> ne sera jamais public et qu'ils refuseront d'appliquer les règles contraignantes que l'OCDE a imposées aux autres acteurs.

Les grands gagnants sont en réalité les pays qui ne jouent pas le jeu, les autres ont juste livré leurs atouts sans contrepartie.

Il est inquiétant de constater que lors de récents contrôles fiscaux de filiales situées hors de l'Europe, les services de vérification locaux commencent à demander communication de leur CbCR et font pression sur les entreprises pour l'obtenir au mépris de la procédure officielle prévue – l'échange de renseignement automatique entre administrations fiscales n'est pas encore en place.

Entre compétitivité et transparence il faut savoir trouver l'équilibre et ne pas sombrer dans la naïveté.

Cet équilibre peut parfois aussi faire défaut lors des procédures amiables entre États, procédure à laquelle recourent les entreprises quand suite à des redressements fiscaux elles se voient imposées doublement sur une même somme. Certains États et administrations fiscales sont en effet clairement plus partenaires que d'autres de leurs entreprises quand il s'agit de faire valoir les arguments et de défendre leur base taxable nationale.

Enfin il serait souhaitable que les taxes environnementales qui prennent une place de plus en plus importante dans la vie des entreprises soient recouvrées par la DGFIP et non par la Douane dont ce n'est pas le cœur de métier et qui n'a pas une aussi grande pratique de gestion de l'impôt. Les entreprises ne comprennent pas pourquoi elles ne bénéficient pas pour les taxes environnementales des mêmes garanties en termes de contrôle et contentieux que pour les autres taxes.

**En conclusion**, le contrôle fiscal est un exercice assumé par les entreprises et le projet de loi dit « droit à l'erreur » pour un État au service d'une société de confiance va évidemment dans le bon sens pour en dédramatiser certains aspects. Les autres services de l'État, notamment les services gestionnaires qui participent activement au suivi et à la tenue des dossiers des entreprises, jouent également un rôle essentiel en amont du contrôle pour établir une relation de confiance avec les contribuables<sup>8</sup>. ■

<sup>7</sup> « Country by Country Reporting » : Rapport pays par pays prévu à l'article 223 quinquies du CGI qui transpose l'action 13 du plan BEPS de l'OCDE visant à lutter contre l'érosion fiscale. Les groupes multinationaux établissant des comptes consolidés dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur à 750 M€ doivent publier dix agrégats principalement financiers au titre de chaque juridiction fiscale d'implantation du groupe.

<sup>8</sup> La qualité de service de la Direction générale des entreprises mérite d'être soulignée.