

443 Renforcer et élargir la relation de confiance : quels modes alternatifs de résolution des conflits fiscaux ?

Cercle de prospective fiscale, 25 septembre 2019, 10^e édition

Sophie BLEGENT-DELAPILLE,

avocat associé, Taj

Michel GUICHARD,

avocat associé, Taj

Bruno MARTIN LAPRADE,

conseiller d'État honoraire

Florence DEBOISSY,

professeur à l'université de Bordeaux

Antoine MORTEROL,

avocat au barreau de Paris

Sandrine RUDEAUX,

avocat associé, Taj et membre de l'A3F

Marie-Christine Brun

chefe du service Partenaire des Entreprises et du SMEC

Le cercle de prospective fiscale organisé par le cabinet TAJ/Deloitte le 25 Septembre 2019 a eu pour objet de réfléchir sur la manière de faire avancer le règlement des différends fiscaux. Le législateur a durci la pénalisation du droit fiscal, la loi ESSOC a donné de nouveaux droits aux contribuables, le gouvernement a ouvert la relation de confiance. Mais rien n'a été fait pour tenter de régler plus efficacement les contrôles et contentieux fiscaux. Après une analyse de l'existant et de ses limites, le cercle de prospective fiscale a proposé des pistes d'améliorations en la matière.

Introduction

1 - Sophie Blegent-Delapille. – Pour reprendre une formule célèbre « l'insécurité juridique c'est la règle qui se dérobe »¹.

Alors, pourrait-on penser, on devrait s'attaquer au point de départ du problème, celui de la production de la norme et de sa complexité croissante. Mais, j'avoue, et même si tout peut être envisagé en « prospective », nous renonçons à cet Himalaya, et constatons simplement comme beaucoup la « crise des normes et des concepts »², dont les sources se multiplient et la complexité croît.

D'un côté, complexité croissante. De l'autre, des sanctions renforcées. Il est indéniable que les paris en matière fiscale, voulus ou non, deviennent sérieusement risqués.

Et ceci s'inscrit dans le contexte d'une tradition française bien ancrée de chaque côté, d'une relation conflictuelle, de crispations, de déraisons parfois.

Et de lenteur. Ce temps long aussi est un facteur d'insécurité.

Certes la QPC a dans de nombreux cas raccourcis les délais des contentieux. Mais tout ne prête pas à QPC, et faut-il une QPC pour tout ? Certes, le recours pour excès de pouvoir a aussi permis des règlements plus rapides de questions de droit. Mais, là aussi, tout ne se prête pas au recours pour excès de pouvoir.

1. Professeur Nicolas Molfessis, à l'occasion du rapport d'activité 2006 du Conseil d'État.

2. Selon la formule de Philippe Martin, à l'occasion du colloque précité du Conseil d'État du 30 novembre 2018.

Certes la loi ESSOC³, le droit à l'erreur, la nouvelle relation de confiance, apportent en partie des réponses à cette même inquiétude face à la complexité.

Mais il reste et restera des différends, et tous ne seront pas apaisés, armés d'un rescrit, comme chacun ne redeviendra pas « conforme » au prix de la confession...

Comment au fond éviter tant des incertitudes que des « crispations », qui peuvent durer très longtemps ?

Il nous a semblé qu'une des pistes, peut-être encore à explorer, serait de rechercher des modes de règlements qui répondraient à quelques critères simples : rapidité, équité, pragmatisme, intelligibilité.

Cette invitation à penser d'autres modes de règlement des litiges n'est pas isolée.

On en trouve l'expression chez les plus hautes juridictions. Il en est ainsi dans les rapports récents du Conseil d'État qui portent une attention particulière à la médiation. Et la loi de modernisation de la justice a ouvert le champ de la médiation en matière administrative⁴. Récemment aussi, M^{me} Arens, première présidente de la Cour de cassation, à l'occasion de l'audience solennelle d'installation indiquait son souhait – je cite – « de mener une politique de sélection active des affaires et donner à la Cour les moyens de traiter rapidement et en profondeur les questions de droit sensibles ou pertinentes. Ce, par l'identification et le signalement des affaires qui posent des questions de principe, mais encore celles qui nécessitent une interprétation claire et harmonisée car elles concernent de nombreuses instances pendantes devant les juridictions du fond, qu'elles fassent suite à des réformes législatives ou soient l'expression de l'apparition d'un nouveau contentieux lié à des évolutions sociétales ou économiques »⁵.

Et vous vous souvenez aussi probablement que l'Assemblée nationale a jugé nécessaire de demander un rapport sur les coûts des contentieux, notamment fiscaux, pour les finances publiques⁶.

Pour notre part, plutôt que de partir d'une page blanche, il nous a semblé, guidés en cela par nos intervenants d'aujourd'hui, qu'une approche « raisonnable » des futurs possibles des modes de règlements des différends était de partir de l'expérience d'instances existantes, dont l'objet est précisément de contribuer à faire avancer le règlement des différends.

Bruno Martin Laprade a bien voulu partager son expérience de président de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CNI). Florence Deboissy, celle de membre du Comité de l'abus de droit. Marie-Christine Brun a accepté aussi de partager son expérience du dialogue avec les entreprises au sein de la DVNI et surtout de l'approche peut être renouvelée de ce dialogue dans le cadre du partenariat fiscal.

Et, si tous ont accepté avec leurs compétences et visions propres de bien vouloir échanger leurs idées sur ce qui pourrait être fait pour utiliser mieux ces instances, en améliorer l'efficacité, les enseignements qui peuvent en être tirés, ils ont aussi bien voulu se prêter à l'exercice plus périlleux peut-être de réfléchir à ce qui pourrait être fait par ailleurs pour imaginer des modes de règlements alternatifs des litiges.

Enfin, si vous doutiez que le sujet soit bien présent, les résultats du sondage que nous avons réalisé, montreront je pense la pertinence de notre sujet.

1. Restitution sondage

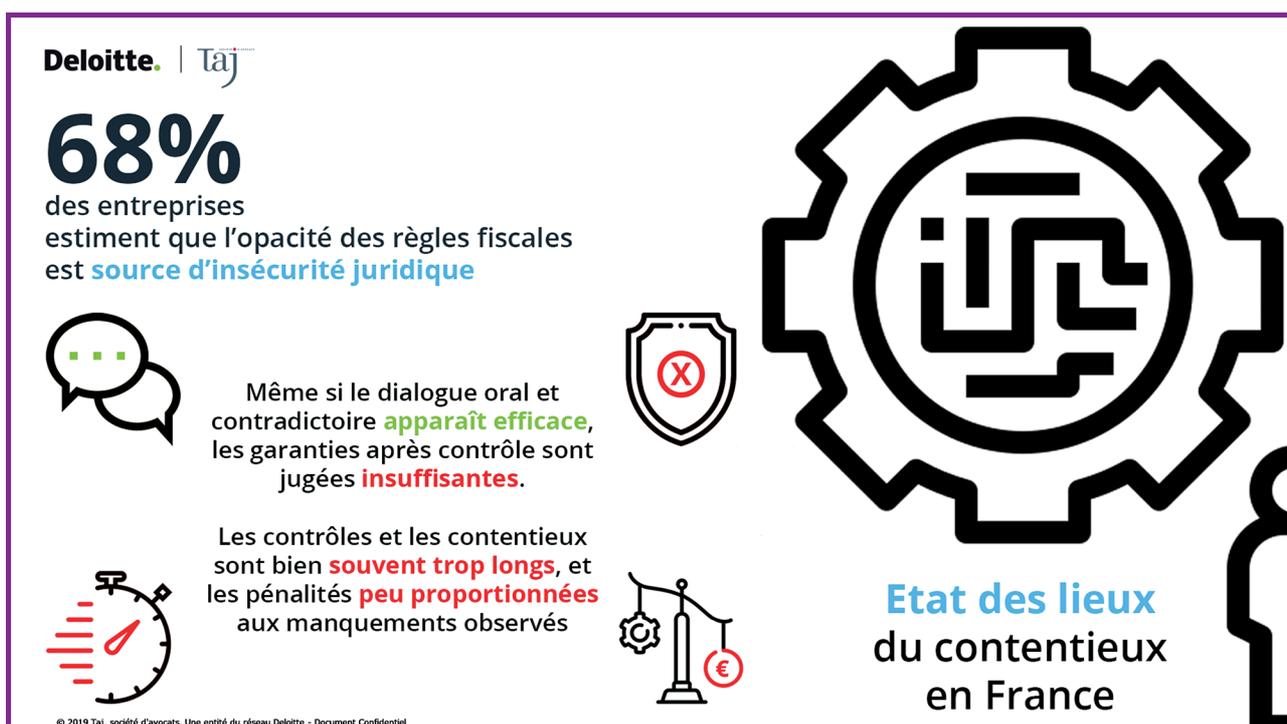
2 - Michel Guichard présente une synthèse du sondage réalisé.

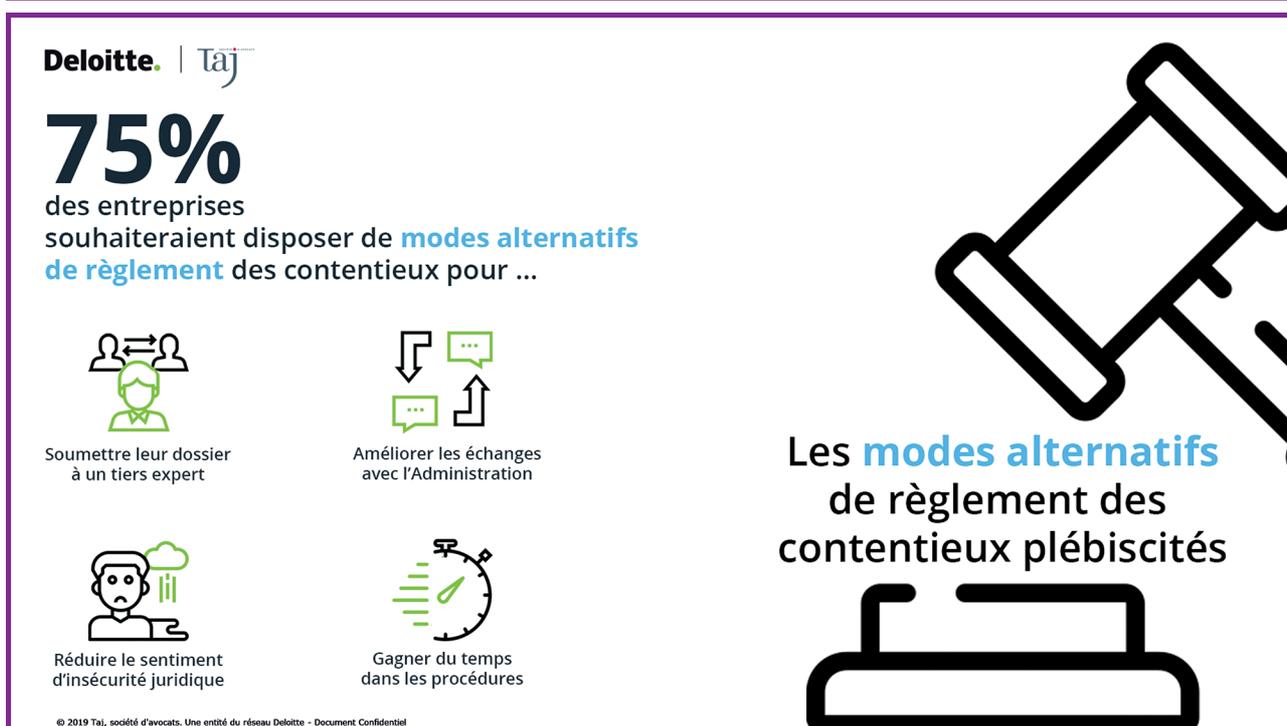
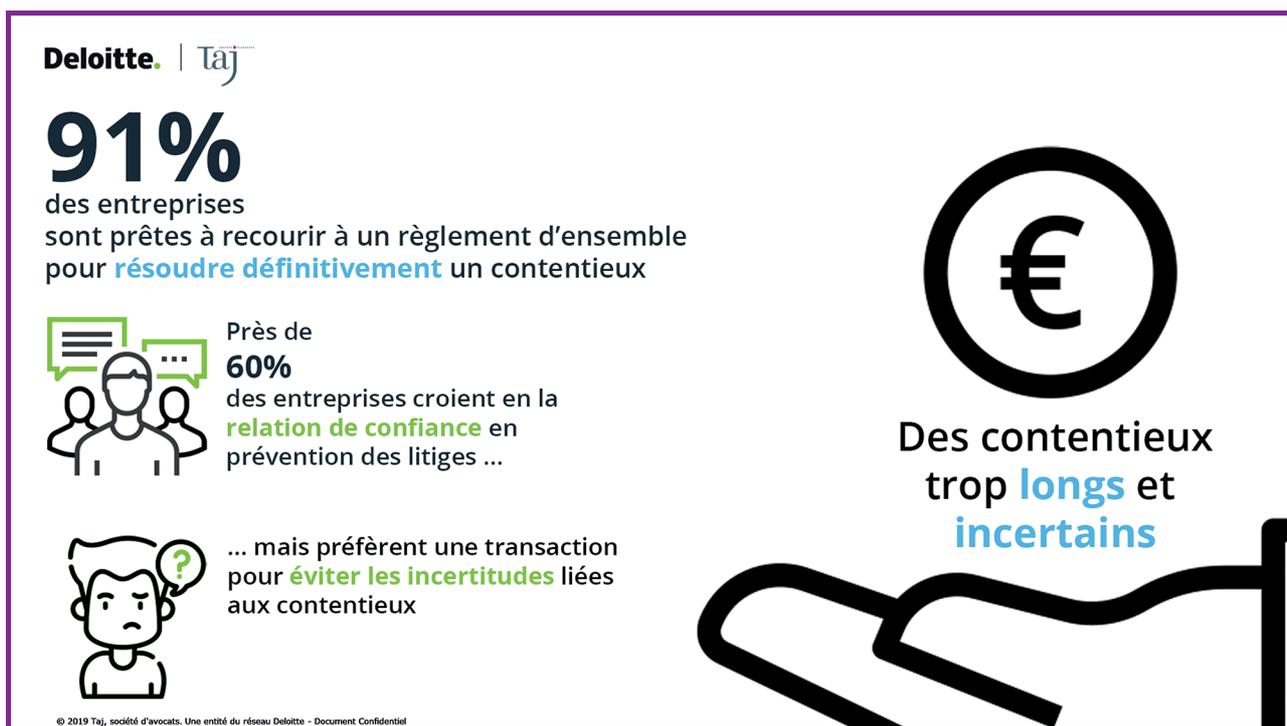
3. L. n° 2018-727, 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance.

4. L. n° 2016-1547, 18 nov. 2016 de modernisation de la justice du XXI^e siècle.

5. https://www.courdecassation.fr/publications_26/prises_parole_2039/discours_2202/premiere_presidente_9506/ses_fonctions_43527.html?var_mode=calcul.

6. Rapp. AN n° 1310, commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire en conclusion des travaux d'une mission d'information, relative à la gestion du risque budgétaire associé aux contentieux fiscaux et non fiscaux de l'État, 17 octobre 2018, par Romain Grau et Véronique Louwagie.





Nous avons souhaité savoir si ce sujet vous intéressait. Plus de la moitié des entreprises sont intéressées par la démarche de relation de confiance. 68 % des entreprises n'ont pourtant pas modifié leurs procédures internes et leur approche des litiges pour tenir compte des dispositifs issus de la loi Fraude.

68 % des entreprises estiment que l'opacité des règles fiscales est source d'insécurité juridique. La norme fiscale est jugée peu claire, mais la doctrine fiscale est considérée comme pertinente pour la moitié des sondés.

Le dialogue oral et contradictoire pendant le contrôle fiscal apparaît efficace pour 74 % des entreprises, mais les garanties après contrôle sont jugées insuffisantes pour plus de 50 % des répondants.

Les contrôles et les contentieux sont jugés trop longs : 86 % des entreprises considèrent effectivement que le contrôle ne devrait pas

excéder 18 mois et 95 % des entreprises estiment qu'un contentieux ne devrait pas dépasser deux ans.

Le temps fiscal semble donc incompatible avec le monde des affaires.

85 % des entreprises estiment que les pénalités sont mal motivées. 91 % des entreprises souhaitent un règlement d'ensemble pour résoudre définitivement un contentieux.

Près de 60 % des entreprises croient en la relation de confiance qui assure la prévention, mais aussi le règlement de situations fiscales.

45 % des entreprises préféreraient une transaction, essentiellement pour éviter le contentieux et 30 % estiment qu'une transaction leur ferait gagner du temps.

En matière pénale, les trois quarts des entreprises sont prêtes à recourir à la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité

(plaider-coupable) ou à la convention judiciaire d'intérêt public (transaction pénale).

75 % des entreprises souhaiteraient disposer de modes alternatifs de règlement des litiges : un quart souhaiterait soumettre leur dossier à un tiers expert, un quart améliorer les échanges avec l'Administration, un quart veut réduire le sentiment d'insécurité juridique et un quart gagner du temps dans les procédures.

2. L'existant et ses limites

3 - Les propositions mentionnées dans les « encadrés » ne reflètent pas les propos des intervenants mais uniquement les pistes de réflexions envisagées par le Cercle de prospective fiscale.

A. - L'expérience des commissions administratives

1° CNI

4 - **Bruno Martin Laprade.** – En ce qui me concerne personnellement, la CNI est certainement une alternative passionnante au jugement des litiges par le Conseil d'État... j'y suis entouré de professionnels d'expériences très diverses et d'excellent niveau (expert-comptables, fiscalistes d'entreprise, représentants de la profession, des « premiers couteaux » de la DVNI), pour n'examiner que des affaires très pointues, encore toutes « chaudes » et animées par la présence physique des personnes mêmes qui se sont opposées pendant la vérification qui vient de s'achever, débarrassé de toute lourdeur procédurale, et j'ai en plus la satisfaction non seulement de faire systématiquement prévaloir mon opinion, mais encore de pouvoir la traduire moi-même dans le libellé des avis, avec d'autant plus de liberté que le caractère non contraignant de l'avis permet de s'affranchir des contraintes imposées par le cadre contentieux... c'est donc le jour et la nuit par rapport au traitement d'un dossier au sein du Conseil d'État !...

Le plus grand sujet de satisfaction pour moi est d'avoir pu dématérialiser les méthodes de travail de la commission. En pratique, toutes les pièces du dossier sont non seulement numérisées, mais aussi passées dans un logiciel de reconnaissance de caractère avant d'être compilées en un seul fichier PDF, transmis aux membres de la CNI par la plate-forme « *escale* » de Bercy. Ainsi chacun peut-il surligner des passages du dossier, l'annoter, y apposer des « signets » et des liens hypertexte, afin de le lire commodément sur son propre micro-ordinateur ou sur celui qui est mis à sa disposition en séance. Ceci me permet surtout de projeter moi-même sur le mur de la salle (avec un rétroprojecteur) tout passage du dossier utile à la discussion au fur et à mesure de son déroulement : le gain de précision et d'efficacité du débat collégial est immense.

De même, si les pouvoirs de la Commission sont délimités par la loi, laquelle lui interdit de trancher les « questions de droit », je m'autorise une certaine liberté sur ce point (laquelle ne saurait entacher la régularité d'un simple avis), bien souvent d'ailleurs à la demande de l'Administration elle-même, désireuse d'éclairer la suite le débat et les discussions à venir avec le contribuable.

Voici en exemple quelques extraits d'avis :

« les parties n'ignorent pas que le litige soumis à la CNI porte sur une question de droit échappant à sa compétence ; elles ont néanmoins déclaré souhaiter connaître son opinion sur cette question, tout en se déclarant décidées à la faire trancher finalement par le Conseil d'État ; ainsi invitée à se prononcer, la CNI a relevé que (suit une page entière...) néanmoins, consciente d'excéder ce faisant la compétence que lui impartit la loi, la CNI s'abstiendra donc de tirer de ses réflexions la conclusion logique de recommander l'abandon du redressement litigieux ;

Ou encore « la Commission fait la même lecture de l'article que la société, voyant mal comment les dispositions de tel article... pour-

raient s'appliquer à [...] elle pense donc que ces dispositions comportent la réserve implicite du cas où [...] ; elle observe cependant que ce différend porte sur une question de droit que la loi ne l'autorise pas à connaître ; que par suite elle ne peut que se déclarer incompétente pour se prononcer sur les conclusions principales relatives à ce chef de rehaussement » ;

Ou encore, après avoir longuement expliqué pourquoi à son avis il y a eu cessation d'entreprise... « Cependant, la Commission reconnaît volontiers que cette appréciation des faits la conduit peut être à franchir les limites de sa compétence en allant jusqu'à "trancher une question de droit" [...] ce qui ne lui appartient pas ».

Ou encore, après deux pages entières d'analyses des travaux préparatoires du rabout fiscal de décembre 2012 pour savoir si ce rabout concerne ou non le coût d'une remise à l'escompte... « Dans ces conditions, il semble à la CNI que, si elle avait été compétente pour opiner sur la question de droit posée par la présente affaire, elle n'aurait pas reproché à l'administration fiscale d'avoir retenu dans sa doctrine (BOI-IS-BASE-35-40, n° 40) une définition extensive recouvrant l'ensemble des charges regardées comme "financières" par le PCG. D'ailleurs il est arrivé au Conseil d'État, au nom sans doute du réalisme du droit fiscal, d'appliquer au coût de l'escompte la grille d'analyse propre aux intérêts d'emprunt, pour définir l'exercice de rattachement de ce coût (CE 1^{er} juin 2001, 9^e et 10^e SSR, n° 194699). Mais, comme elle l'a déjà évoqué, l'article L59 A du LPF n'a pas habilité la Commission à se prononcer sur la question de droit présentement soumise à son examen [...] »⁷.

De même, nous ne sommes pas légalement compétents pour les pénalités pour manquement délibéré. Mais, sur demande des parties, la CNI observe « que, de manière surprenante, l'article L. 250 du LPF ne la rend compétente que pour se prononcer sur les demandes tendant à la « remise » de ces pénalités, c'est-à-dire après sa mise en recouvrement ; néanmoins, eu égard à l'absurdité de cette disposition, qui la contraindrait en principe à se réunir à nouveau, éventuellement dans une composition différente, pour émettre un avis distinct sur la pénalité litigieuse, la Commission a estimé ne pas devoir différer l'expression de son avis sur le bien-fondé des majorations de 40 % prévues par l'article 1729 a du CGI, dont ont été assortis les rehaussements proposés en matière de prix de transfert [...] ».

J'ai dit tout le bien que je pensais à titre personnel de mon expérience à la CNI, mais j'ignore s'il s'agit véritablement d'un mode de règlement alternatif des conflits. En effet, malgré mes 10 ans d'expérience à la tête de cet organisme, je serais bien en peine de chiffrer la mesure dans laquelle le passage en CNI contribue ou non au « règlement » du litige né de la vérification : si je sais que la CNI a traité depuis 2009 environ 900 dossiers en quelque 300 séances, et que son avis a été partiellement ou totalement favorable au contribuable dans respectivement 35 % et 18 % des cas (à rapprocher de 17 % et 4 % pour la Commission de Paris), j'ignore en revanche complètement quel compte l'Administration tient spontanément de ces avis, et encore plus l'issue des contentieux engagés le cas échéant par les contribuables sur ces affaires.

Il arrive parfois qu'un arrêt mentionne que la CNI a retenu telle proposition. Si d'aventure, il vous arrivait d'avoir cette satisfaction, je serais intéressé de le savoir.

Se pose aussi la question des délais. Les délais entre la date de saisine de la CNI et la séance sont en moyenne de 619 jours, soit près de deux ans.

Par ailleurs, le délai entre l'arrivée du rapport de l'Administration et la séance atteint 175 jours.

7. BOI-IS-BASE-35-40, 31 juill. 2019, § 40. – CE, 9^e et 10^e ss-sect., 1^{er} juin 2001, n° 194699, Sté SINBPLA : *JurisData* n° 2001-062278 et n° 157650, SA Pinault Normandie : *JurisData* n° 2001-062279 ; *Dr. fisc.* 2001, n° 47, *comm.* 1076, *concl. J. Courtial* ; *RJF* 8-9/2001, n° 1043.

Cela paraît long, mais on reste dans un « horizon humain ». Les délais au bout desquels le Conseil d'État tranche la contestation d'un redressement dépassent bien souvent la durée de vie professionnelle d'un directeur fiscal...

Signalons également que les délais devant la CNI sont aussi du temps gagné pour le contribuable puisque la saisine suspend la mise en recouvrement du rappel, et que ce délai n'augmente pas les intérêts de retard, figés à la date de la proposition de rectification. Il est probable que pour les entreprises, il y a là une manière de gérer ce temps...

2° Comité de l'abus de droit

5 - Florence Deboissy. – Le Comité de l'abus de droit est chargé de donner un avis sur les cas d'abus de droit, afin de dire si l'abus de droit est constitué ou non. Le Comité se prononce également sur les pénalités.

En quoi peut-il accélérer ou faciliter le règlement des litiges ?

D'abord, le Comité est un véritable espace de dialogue. Nous disposons de la totalité du dossier quand nous nous réunissons, avec un rapport écrit de l'Administration et un rapport du contribuable et de son conseil. À ces deux rapports préparés par les parties en présence s'ajoute un rapport rédigé par le rapporteur au comité. Les rapporteurs viennent de l'administration fiscale ; ils se prononcent en toute objectivité et en toute indépendance et donnent leur avis.

Au cours de la séance, le contribuable est invité à participer avec son conseil et peut s'exprimer. Le président incite vraiment le contribuable à venir avec son conseil et, lorsque le contribuable peut « raconter son histoire », cela peut parfois modifier, à la marge et de façon exceptionnelle, l'avis du Comité puisqu'il apporte des éléments de fait que les écrits ne reflètent pas toujours.

Ce dialogue contradictoire se prolonge ensuite lorsque nous devons statuer puisque le Comité est composé de trois magistrats (un magistrat du Conseil d'État, un magistrat de la Cour de cassation et un magistrat de la Cour des comptes), d'un professeur des universités et de trois représentants des professions (un avocat, un expert-comptable et un notaire). Cette composition permet une complémentarité des approches et une hybridation des compétences. Le fait de pouvoir mélanger les profils et de créer un espace d'échanges permet d'aboutir à des avis plus éclairés. Nous aboutissons très souvent à un avis unanime. Si tel n'est pas le cas, les principes démocratiques s'appliquent alors et la majorité décide.

L'Administration se range aux avis du Comité dans 60 % des cas. Quand le contribuable saisit le Comité, il arrive également que l'Administration se désiste, ce qui décharge immédiatement le contribuable. À l'issue de la décision, des transactions peuvent intervenir puisque le fait d'avoir pu se parler en présence d'un tiers permet parfois de décanter la situation.

Enfin, les avis peuvent avoir une incidence sur le juge. Quand le Comité retient l'abus de droit, il est assez fréquent que le juge suive le Comité même si nous ne disposons pas de statistiques sur ce point. L'avis du Comité a donc une incidence sur les juges et sur l'orientation de la pratique en permettant de déclencher très rapidement des signaux d'alerte.

6 - Antoine Morterol. – Je retiens de ces interventions qu'un dialogue avec une collégialité de sources diverses a un impact positif. Nous pourrions nous demander si nous ne pourrions pas capitaliser sur les expériences de ces deux instances.

B. - La nouvelle relation de confiance

7 - Marie-Christine Brun. – Pour réagir aux propos tenus, je dirais que l'Administration est très respectueuse du travail réalisé par les membres des commissions et comités et de leurs avis. Nous manquons toutefois sans doute de ressources pour leur permettre d'avoir une connaissance précise des suites données à leurs avis.

Je n'avais pas conscience d'appartenir à un service de modes de règlement alternatif des litiges. Mais cet angle a une pertinence.

La démarche des pouvoirs publics n'est pas récente puisque la relation de confiance est expérimentée depuis 2013, même si cette expérimentation ne concernait que quelques entreprises. Cette expérimentation a montré ses limites puisque l'Administration avait voulu offrir aux entreprises la possibilité de voir validés l'intégralité de leurs résultats fiscaux. Cet exercice s'est cependant progressivement transformé en contrôle fiscal continu.

Les petites entreprises ont néanmoins trouvé une satisfaction dans l'expérimentation puisque peu de points étaient regardés et que tout était sécurisé par l'Administration, mais les grandes entreprises l'ont considérée trop chronophage.

En mars 2019, après une large consultation, le ministre de l'Action et des Comptes publics, Gérald Darmanin a lancé la nouvelle relation de confiance. La mesure principale est la promotion du rescrit à travers une nouvelle organisation des services de la DGFIP puisque le Service juridique de la fiscalité constitue désormais l'unique point d'entrée pour les contribuables qui souhaitent un rescrit. Le Service juridique s'est par ailleurs engagé à anonymiser les rescrits et à les publier, à condition qu'ils aient une portée générale. La publication des rescrits constitue une doctrine opposable à l'Administration qui assure l'égalité des contribuables devant la charge de l'impôt.

Deux mesures particulières ont en outre été adoptées. La première s'adresse aux PME : il s'agit de l'accompagnement personnalisé des PME qui leur permet de bénéficier d'un éclairage de l'administration fiscale, par la délivrance d'un rescrit. Cet accompagnement est déployé en région, par les directions régionales des finances publiques. La seconde mesure concerne le partenariat fiscal des grandes entreprises et des entreprises de taille intermédiaire (ETI), dispositif que je suis chargée de mettre en œuvre au sein du Service partenaire des entreprises, créé en mars 2019, rattaché à la Direction des grandes entreprises avec des effectifs dédiés à cette démarche.

Le Service partenaire des entreprises vise à offrir aux entreprises partenaires la possibilité de nouer des échanges avec l'Administration et une relation suivie dans le temps pour aborder conjointement les problématiques actuelles que rencontre l'entreprise, afin de lui procurer, si elle le souhaite, une sécurité juridique. En pratique, l'entreprise expose par écrit l'opération qu'elle entend sécuriser et le traitement fiscal qu'elle souhaite appliquer à l'opération. Au vu de cet exposé, l'Administration produit un avis écrit (rescrit), dans un délai de trois mois. Nous avons bien compris que les contribuables souhaitaient une meilleure réactivité de l'Administration quand ils posent des questions.

Je voulais dresser un premier bilan de la nouvelle relation de confiance. À ce jour, 25 protocoles ont été signés. Ces 25 protocoles représentent plus de 2 000 sociétés. La plupart des entreprises ont en effet souhaité entrer dans le partenariat avec l'intégralité des sociétés membres de leur groupe fiscal. Ceci permet à toutes les sociétés du groupe d'interroger le service et de sécuriser leurs opérations.

Nous avons délivré trois rescrits et nous travaillons sur 20 à 30 autres sujets. Les sujets sont extrêmement variés (TVA, constitution de provisions...). Tous les sujets soulevés sont des sujets qui peuvent être examinés dans le cadre d'un contrôle fiscal.

J'ai été nommée le 1^{er} mars et le service compte actuellement huit personnes, bientôt neuf. Au fil de l'entrée des entreprises dans le partenariat, nous recrutons de nouveaux agents.

Ce dispositif a pour objectif de limiter la naissance de litiges.

Je souhaite aussi vous parler du Service de mise en conformité fiscale, service de régularisation également créé en mars 2019, qui s'adresse à toutes les entreprises et à leurs dirigeants. Si la mission diffère, sa finalité est similaire : appliquer les règles de droit et faire disparaître l'aléa juridique sur une situation donnée. Une fois que la situation est régularisée, elle n'est plus contrôlée.

Cette démarche peut présenter un fort intérêt pour une entreprise, d'autant que l'organisation du service est encadrée par une circulaire du 28 janvier 2019 signée par le ministre Gérard Darmanin, qui prévoit, comme il s'agit d'une démarche spontanée du contribuable, la remise de pénalités. Les pénalités de 80 % sont ainsi ramenées à 30 % et les pénalités de 40 % à 15 %. Comme la démarche est spontanée, elle ne donne pas lieu à dénonciation obligatoire du contribuable au Parquet.

J'ai constaté ces dernières années que les demandes des contribuables ont évolué. À l'issue d'un contrôle fiscal, les contribuables souhaitent régler leur dossier, mais aussi désormais les exercices antérieurs non prescrits, voire les exercices présents et futurs, ce qu'aucun service de contrôle fiscal ne peut faire. La démarche de partenariat est essentielle puisque les entreprises ont besoin de sécurité juridique et veulent avoir comme interlocuteur un service dont l'organisation est relativement souple. Je suis très optimiste quant à l'avenir des deux services créés récemment.

8 - Antoine Morterol. – Je retiens la collégialité, le pragmatisme et le professionnalisme dans la compréhension des situations et la réactivité. Ces quelques points seront repris dans la séquence suivante consacrée aux solutions qui pourraient être imaginées.

3. Pistes d'amélioration/suggestions

A. - Renforcer le rôle et le pouvoir des commissions

9 - Bruno Martin Laprade. – Je pense qu'un certain nombre de nos avis mériteraient une publication. Pour respecter le secret de l'impôt, ces avis pourraient être publiés à la demande (ou du moins avec l'accord) du contribuable, lequel devrait être consulté sur la manière dont l'avis est anonymisé. Dans ces conditions, nous pourrions sans doute nous passer d'un texte. Cette publicité serait à mon avis de nature à renforcer l'influence de la CNI et en tout cas lui donnerait l'illusion satisfaisante que son travail ne passe pas complètement « à la trappe »...

Une autre amélioration, qui ne nécessiterait pas davantage de texte, consisterait à publier des statistiques plus efficaces que les données actuelles, donnant une idée du pourcentage des cas où les propositions d'abandon total (A) ou partiel (B) des redressements soumis à la CNI (ou aux CDI) sont entièrement (a) ou partiellement (b) retenues par le service : le détail Aa, Ab, Ba et Bb serait intéressant à connaître. Cela aiderait à mesurer l'influence pratique de ces consultations.

10 - Florence Deboissy. – La dernière loi de finances⁸ a modifié la portée des avis du Comité en supprimant le renversement de la charge de la preuve en cas d'avis favorable à l'Administration.

Concernant la portée des avis, une proposition discutée dans le cadre du groupe d'experts constitué par le ministre pour la nouvelle relation de confiance mériterait peut-être d'être reprise et discutée.

Ainsi, lorsque le Comité ne retient pas l'abus de droit, il a été proposé que le dossier ne soit pas automatiquement transmis au Parquet ; la transmission au Parquet supposerait alors une plainte de l'administration fiscale. En effet, compte tenu des pénalités encourues, la transmission automatique au Parquet des dossiers d'abus de droit dès lors que le litige dépasse 100 000 euros, ce qui est fréquent, pose véritablement problème car les faits sont souvent complexes et les appréciations délicates ; ce filtre supplémentaire, qui supposerait une modification des règles posées par la loi relative à la fraude fiscale du 23 octobre 2018, serait donc bienvenu.

11 - Sandrine Rudeaux. – À chaque fois que la Commission ou le Comité rend un avis favorable au contribuable, et que l'Administra-

tion décide de ne pas le suivre, serait-il possible d'envisager une médiation obligatoire avant toute mise en recouvrement ?

12 - Antoine Morterol. – Cette proposition présenterait un intérêt puisque 40 % des avis favorables aux contribuables ne sont pas suivis d'effets, sans doute souvent à cause de positions de principe de l'Administration.

13 - Florence Deboissy. – Ce sont souvent des cas compliqués, pour lesquels au demeurant l'avis du Comité n'est pas nécessairement pris à l'unanimité. On peut dès lors comprendre que l'Administration ne suive pas l'avis et préfère que le litige soit tranché par un juge.

Une conciliation pourrait toutefois être envisagée : l'Administration et le contribuable ne seraient alors pas contraints de s'entendre, mais devraient se rencontrer pour discuter et trouver éventuellement des solutions.

Propositions :

- publier, avec l'accord des contribuables, les avis de la CNI ;
- publier le suivi des avis de la CNI ;
- prévoir qu'en cas d'avis du Comité défavorable à l'abus de droit, le dossier ne fasse pas l'objet d'une transmission automatique au Parquet ;
- concevoir la mise en œuvre d'une conciliation obligatoire après avis de la CNI ou du Comité de l'abus de droit.

B. - Assurer les conditions d'un débat qui permette de dépasser les conflits et les « crispations »

14 - Antoine Morterol. – Avant d'envisager un règlement par le juge, une autre forme de règlement pourrait être imaginée. La collégialité présente des vertus puisque les profils et points de vue différents aident à faire émerger des positions plus consensuelles. Une instance collégiale, avec des profils divers, dont des représentants de l'entreprise, pourrait être imaginée pour apporter un éclairage ou pour constituer une étape dans une procédure de médiation.

15 - Marie-Christine Brun. – Les contribuables ont toujours la possibilité de rencontrer les directeurs des directions de contrôle, après l'avis du Comité ou de la Commission, pour sortir de la situation de blocage. Ceci vaut une fois l'avis rendu, mais également pendant toute la phase contentieuse. L'Administration est toujours favorable à la possibilité d'envisager le règlement d'un dossier.

Certaines mesures de la nouvelle relation de confiance concernent le contrôle. Le reproche formulé à l'égard de l'Administration était que l'entreprise était reçue par le supérieur hiérarchique du contrôleur et les contribuables déploraient le manque de dialogue. Pour tenir compte de ces situations, il a été demandé aux directions de contrôle, quand le dossier le justifie et l'organisation de la direction le permet, d'envisager une interlocution plus collégiale, avec des personnes portant un regard neuf sur les situations (responsable de la division des affaires juridiques de la direction, directeur ne connaissant pas le dossier...).

Une notion de collégialité existe également dans l'instance de dialogue mise en place dans la nouvelle relation de confiance, instance entre l'administration fiscale et les organisations professionnelles. Cette instance fonctionne et des échanges ont commencé. Ces échanges portent sur des sujets de place et se poursuivront.

16 - Antoine Morterol. – Sur ce dernier point, il me semble que se pose aussi la question d'une certaine forme de transparence des dialogues. On peut hésiter entre trop de publicité des échanges, qui risquerait de conduire à une retenue excessive des participants et nuire au dialogue et une transparence totale qui permettrait à chaque contribuable concerné de réagir. Il ne s'agit pas de remettre en cause la qualité des instances représentatives des entreprises avec lesquelles ce dialogue a démarré, même si on sait que leur expression peut aussi

8. L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018

être contrainte par les exigences de synthèse quelquefois délicate des positions de leurs adhérents.

Mais aujourd'hui, ne faudrait-il pas assurer une publication, sinon de tous les échanges, au moins de leurs principaux contenus à une date à laquelle les arguments ont pu être avancés suffisamment, avec un appel à commentaires ouvert en ligne à tous les contribuables ?

17 - Michel Guichard. – Une autre forme de collégialité existe avec le Comité national des experts (CNE)

18 - Florence Deboissy. – La constitution du Comité national des experts a été annoncée en 2015 pour améliorer les relations entre l'Administration et les entreprises. Ce comité est présidé par un conseiller d'État honoraire et comprend des personnalités issues des professions fiscales. Son avis est purement consultatif et porte sur des questions très complexes. L'instance de contrôle peut effectivement, pour de telles questions, avoir besoin de disposer d'un avis.

L'organisme est assez informel et il n'existe aucune transparence sur sa composition, son rôle ou ses avis. Le groupe d'experts ayant travaillé pour préparer la nouvelle relation de confiance avait suggéré que ces avis soient anonymisés et publiés lorsqu'ils portent sur des questions intéressant la place.

19 - Antoine Morterol. – C'est une idée pour assurer une collégialité, même s'il convient peut-être de donner une forme plus officielle à cette instance.

Propositions :

- instituer une instance collégiale plus officielle que le CNE qui pourrait être saisie indépendamment de la CNI ou du Comité de l'abus de droit, le cas échéant à l'initiative du contribuable et de l'Administration, avant même l'envoi de la proposition de rectification ;
- assurer une transparence du dialogue entre la DGFIP et les instances représentatives des entreprises sur les sujets de place, et ouvrir un appel à commentaires en ligne.

C. - Accélérer le règlement des questions de droit

20 - Sandrine Rudeaux. – Le sondage que nous avons commenté en début de soirée montre que 95 % des contribuables voudraient, dans l'idéal, que leur contentieux soit réglé dans un délai de deux ans.

Or, ce délai ne peut être tenu actuellement dès lors que le parcours contentieux implique de saisir le tribunal administratif, puis la cour administrative d'appel, puis le Conseil d'État et, de plus en plus, à nouveau la cour administrative d'appel lorsque le Conseil d'État annule et renvoie à la cour. Même si les délais contentieux se sont réduits ces dernières années, ils restent encore bien supérieurs à deux ans au global.

Pour améliorer l'existant, il conviendrait peut-être de créer un nouveau dispositif.

Nous avons évoqué les manières de régler un différend de manière amiable et rapide. En l'état, ce n'est pas toujours possible. Lorsque les contribuables et l'Administration ont chacun une interprétation différente d'un texte, ils pensent tous deux être dans leur bon droit. Dans ce cas, le dialogue est difficile, et les solutions peuvent être délicates à trouver. Il est parfois très frustrant de transiger lorsque l'on est persuadé d'avoir raison...

Comment trouver des solutions où le juge interpréterait la règle de droit dans un délai réduit à deux ans ? Serait-il possible de créer un nouveau type de recours ? Pourrait-on imaginer une procédure se situant à mi-chemin entre la demande d'avis devant le Conseil d'État et le recours en référé ?

Lorsqu'un litige pose une question de droit inédite, pourrait-on créer une procédure par laquelle le contribuable, ou l'Administration, pourrait interroger le Conseil d'État et lui demander d'interpréter

la norme en question ? Afin de permettre à tous ceux qui sont concernés par ce point de droit d'intervenir pour faire valoir leurs arguments, on pourrait imaginer un mécanisme permettant de déposer un mémoire en intervention, à l'instar de ce qui existe devant le Conseil constitutionnel pour les questions prioritaires de constitutionnalité. Un tel dispositif vous semble-t-il envisageable ?

21 - Bruno Martin Laprade. – La possibilité de former un recours pour excès de pouvoir directement devant le Conseil d'État existe déjà, par exemple contre la publication d'une circulaire qui paraît poser problème.

Par ailleurs, à ma connaissance, l'intervention devant le juge administratif de personnes ayant intérêt à faire trancher une question est largement admise. Ainsi, dans l'affaire *Lambert*, l'assemblée du contentieux a été saisie en référé et des interventions ont eu lieu, notamment d'associations qui sont venues élargir le débat porté par la famille.

Il est vrai que j'ai souvent vu l'Administration maintenir sa position sur des questions de principe.

Dans ces cas, il me semble que la procédure de la demande d'avis contentieux est insuffisamment utilisée par les tribunaux administratifs et cours administratives d'appel, alors qu'elle vise à faire trancher une question de droit rapidement par le Conseil d'État. Si l'Administration précisait clairement, de manière étayée, pourquoi cette question de principe doit être tranchée rapidement, les tribunaux administratifs (ou cours administratives d'appel) hésiteraient peut-être moins à demander l'avis du Conseil d'État.

22 - Sandrine Rudeaux. – Le Conseil d'État a défini, de manière prétorienne, des critères permettant d'admettre ou non la recevabilité des interventions. Prévoir, en matière fiscale, la possibilité de déposer un mémoire en intervention dans le cadre d'un nouveau recours en interprétation aurait le double avantage d'élargir les cas possibles d'intervention et de les sécuriser en leur donnant une base légale.

23 - Florence Deboissy. – Le recours pour excès de pouvoir contre la doctrine administrative est très efficace car il n'est pas soumis au délai de deux mois. Certains groupes l'ont utilisé avec succès. Ce recours peut en outre se coupler d'une QPC et permet d'obtenir une réponse de droit dans un délai très bref. La difficulté tient au fait qu'il doit y avoir une doctrine administrative.

Une idée a été exprimée par le directeur général des finances publiques lors de la consultation sur la nouvelle relation de confiance, qui consisterait à publier, de façon anonyme, la position adoptée par l'Administration dans le cadre d'un redressement sur les sujets de place nouveaux et particulièrement complexes. Les contribuables concernés pourraient ainsi connaître au plus tôt l'avis de l'Administration sur cette problématique nouvelle et se positionner en conséquence.

Pour une question nouvelle et sérieuse qui pose une véritable difficulté, un avis peut déjà être demandé au Conseil d'État ou à la Cour de cassation. Se prononcer trop rapidement peut toutefois être dangereux puisque les opinions s'affinent au fil des affaires.

Une solution intermédiaire consisterait à améliorer cette procédure d'avis, avec un délai plus long de réponse et la possibilité pour d'autres parties intéressées d'intervenir et d'alimenter le débat. Le juge bénéficierait alors d'une diversité des éclairages. Le délai serait un peu plus long que les deux mois actuels.

24 - Sandrine Rudeaux. – Je rejoins tout à fait ce que vient d'exposer Florence Deboissy. Six mois semblerait un délai acceptable pour ce type de recours.

25 - Antoine Morterol. – Que pensez-vous d'un règlement accéléré par le juge ?

26 - Marie-Christine Brun. – Je pense qu'il s'agit d'une bonne idée quand les situations de blocage sont très cristallisées, puisque

l'Administration comme le contribuable recherchent l'éclairage d'un tiers et que le juge est le tiers tout désigné.

Il convient toutefois d'être prudent et de veiller au sujet soumis au juge puisque cela peut aussi créer de l'insécurité juridique lorsqu'il s'agit par exemple des conditions de mise en œuvre d'un régime de faveur par un contribuable dont l'examen peut conduire à sa remise en cause pour tous les contribuables.

Propositions :

- organiser un recours plus systématique à la procédure d'avis du Conseil d'État ;
- concevoir un recours direct devant le Conseil d'État, en dehors des procédures existantes qui permettrait de soumettre une question de droit, après que l'Administration a répondu à une demande d'interprétation, ou n'y a pas répondu dans un délai de 4 mois, ou encore après une proposition de rectification.

D. - Encourager le recours à la médiation en matière fiscale

27 - Antoine Morterol. – Un sénateur a récemment interrogé le ministre des Finances sur son action en matière fiscale, et la réponse n'apportait véritablement aucun élément précis et quantifiable⁹. La médiation en matière fiscale n'est pas simple, mais n'est pas du tout à l'ordre du jour de l'administration fiscale semble-t-il.

28 - Marie-Christine Brun. – Je le réfute : la médiation fiscale existe et est très active, même si elle s'exerce sur des litiges qui concernent plutôt des personnes physiques.

9. Rép. min. n° 08319 : JO Sénat 27 déc. 2018, p. 6685, Tourenne.

29 - Antoine Morterol. – Pourquoi ne pas l'étendre ?

30 - Florence Deboissy. – Le médiateur de Bercy intervient lorsque des difficultés surviennent entre le fonctionnement du service du ministère et les usagers. 67 % des saisines du médiateur concernent des problématiques fiscales. Ce service de médiation pourrait être étoffé et jouer un rôle dans les rapports entre les entreprises et l'administration fiscale, sachant que la médiation ne présente pas de risques pour l'Administration puisque la saisine du médiateur n'a pas d'effet suspensif.

Comme l'a proposé le groupe d'experts ayant réfléchi à la nouvelle relation de confiance, il serait utile de mentionner cette possibilité de saisir le médiateur dans la charte des droits et obligations du contribuable. La médiation pourrait alors jouer également un rôle dans les litiges qui intéressent l'entreprise.

31 - Michel Guichard. – Le dispositif de médiation est efficace et pourrait être envisagé en matière fiscale, avec un tiers pour trancher les sujets. Le droit fiscal est le seul droit à ne pas avoir évolué sur ces sujets de médiation.

Propositions :

- insérer dans la charte du contribuable une possibilité de saisine du médiateur ;
- concevoir une extension de la médiation obligatoire déjà expérimentée dans certains domaines du contentieux administratif à la matière fiscale¹⁰.

MOTS-CLÉS : Relation de confiance entre l'Administration et les entreprises - Modes alternatifs de résolution des conflits fiscaux

10. D. n° 2018-101, 16 févr. 2018 portant expérimentation d'une procédure de médiation préalable obligatoire en matière de litiges de la fonction publique et de litiges sociaux.