

A S S E M B L É E N A T I O N A L E

X I V ^e L É G I S L A T U R E

Compte rendu

Commission des Finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire

- Examen d'un rapport d'information sur l'application de la loi fiscale (M. Christian ECKERT, Rapporteur général) 2
- Présences en réunion..... 8

Mercredi
25 juillet 2012
Séance de 10 heures

Compte rendu n° 10

SESSION EXTRAORDINAIRE DE 2011-2012

Présidence
de M. Gilles Carrez
Président



La Commission procède à l'examen d'un rapport d'information sur l'application de la loi fiscale (M. Christian ECKERT, Rapporteur général).

La Commission examine, en application de l'article 145 du Règlement, le rapport d'information présenté par M. Christian Eckert, rapporteur général, sur l'application de la loi fiscale.

M. Christian Eckert, rapporteur général. C'est au début de l'été 1990 que la Commission des finances a décidé, à l'initiative de M. Alain Richard, alors rapporteur général, de contrôler l'application des dispositions fiscales dans le cadre d'un rapport d'information spécifique. Il s'agissait de vérifier que la lettre et l'esprit de la loi ont bien été respectés par l'administration, laquelle peut parfois marquer une certaine réticence à appliquer les dispositions voulues par le législateur.

Entre-temps, l'analyse de l'application des lois promulguées a fait l'objet d'une généralisation, sous la forme d'un dispositif de suivi de leur mise en œuvre, avec la préparation de rapports d'application des lois. Cependant, ces derniers ne portent chacun que sur une seule loi, alors que le rapport sur l'application de la loi fiscale analyse la mise en œuvre de toutes les mesures fiscales, quelle que soit leur origine.

Je précise qu'il s'agit, conformément à une tradition respectée par tous les rapporteurs généraux qui se sont succédé, d'examiner seulement les conditions juridiques de l'application des dispositions fiscales, en s'efforçant de répondre aux questions suivantes : la loi adoptée par le Parlement a-t-elle été mise en œuvre par le Gouvernement ? Les textes réglementaires requis ont-ils été publiés ? Les administrations et les contribuables ont-ils été informés de façon satisfaisante des dispositions nouvelles ? La portée de celles-ci a-t-elle été explicitée suffisamment pour en garantir la mise en œuvre effective ?

Cet exercice, réalisé traditionnellement au printemps ou au début de l'été, ne saurait donc avoir pour objet d'approuver, sur le fond, les dispositions fiscales adoptées – surtout lorsqu'il survient juste après un changement de majorité. Certaines de ces dispositions ont fait l'objet d'un vote consensuel, d'autres, telle la réforme de l'ISF intervenue l'an passé, ont été combattues par l'opposition d'alors. Néanmoins, toutes restent des lois de la République jusqu'à leur éventuelle modification ou abrogation ; à ce titre, l'examen des conditions de leur application s'inscrit pleinement dans la fonction de contrôle de l'action du Gouvernement, qui constitue l'une des missions fondamentales du Parlement, prévue par l'article 24 de la Constitution.

Conformément à la méthode retenue dans les précédents travaux de notre commission, le présent rapport porte, d'une part, sur les dispositions fiscales adoptées dans les lois de finances promulguées avant le 1^{er} janvier 2011, mais qui, à la date du 1^{er} juin 2011, n'avaient pas encore fait l'objet des textes d'application nécessaires, d'autre part, sur les dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2012 et dans les lois de finances rectificatives pour 2011 et pour 2012. Au total, il a été procédé à l'analyse des conditions d'application de 249 articles contenus dans 17 lois promulguées entre décembre 2004 et mars 2012, compte tenu des textes dont la Commission avait eu connaissance au 1^{er} juin 2012.

Sur les 249 dispositions fiscales prises en compte, 63, soit un quart, sont en attente des textes d'application ; parmi celles-ci, 7 concernent des textes votés il y a plus de deux ans et demi.

Sur le long terme, on constate une amélioration, à laquelle les rapports annuels sur l'application de la loi fiscale n'ont pu que contribuer. À titre de comparaison, en juillet 1997, dans une configuration politique proche de l'actuelle, le rapporteur général M. Didier Migaud avait relevé que près d'un tiers des 180 articles contenus dans 13 lois promulguées entre le 30 décembre 1991 et le 30 décembre 1996 – soit 56 articles – n'avaient pas encore fait l'objet d'un texte d'application, soit une proportion sensiblement supérieure.

Sur les 54 dispositions fiscales contenues dans la loi de finances initiale pour 2012, 40, c'est-à-dire plus des deux tiers, étaient pleinement en application au 1^{er} juin 2012, soit parce que cette application ne nécessitait pas, selon l'administration, de dispositions particulières – c'était le cas pour 23 articles –, soit parce que les textes d'application nécessaires avaient déjà été pris – c'était le cas pour 17 articles. Il restait donc, au 1^{er} juin dernier, 14 textes en attente d'un texte d'application ou d'une instruction fiscale.

S'agissant des lois de finances rectificatives pour 2011, le taux d'application atteint 76 % : 63 des 83 articles fiscaux soit ont fait l'objet d'un texte d'application, soit ont reçu une application sans nécessiter de mesure réglementaire.

Dans deux cas récents, et sans prendre parti pour ou contre les dispositions concernées, il apparaît que l'administration a pris quelque liberté avec la loi.

L'instruction du 7 mars 2012, commentant les modifications apportées aux droits de mutation à titre gratuit par la première loi de finances rectificative pour 2011, précise ainsi que le dispositif de lissage de l'allongement de six à dix ans du délai de rappel fiscal des donations, introduit à l'initiative du précédent rapporteur général afin d'éviter tout effet de rétroactivité, ne s'applique qu'aux donations effectuées entre le 31 juillet 2001 et le 31 juillet 2005, alors que l'intention du législateur et la lettre de la loi prévoyaient sans ambiguïté que toute donation passée avant le 31 juillet 2011 bénéficierait de ce dispositif en cas de rappel fiscal dans les dix ans suivant l'entrée en vigueur de la loi introduisant le rallongement du délai.

La même instruction indique en outre que le mécanisme de lissage ne s'applique que dans la mesure où il impacte le barème de taxation, et non les abattements ; pour toute donation antérieure inférieure à l'abattement alors applicable, le dispositif adopté se trouve ainsi privé de toute portée. D'ailleurs, en pratique, il n'a quasiment jamais été appliqué.

M. le président Gilles Carrez. Il faut dire que le ministre était défavorable à cet amendement...

M. le rapporteur général. Et l'administration a rédigé l'instruction de manière à ce que la mesure soit difficilement applicable !

Deuxième exemple, les instructions au greffe pour la mise en œuvre du droit de 150 euros affecté au fonds d'indemnisation de la profession d'avoué près les cours d'appel, publiées le 19 décembre 2011 par la direction des services judiciaires du ministère de la justice, indiquent que « *compte tenu du glissement du calendrier parlementaire, la durée de perception de cette taxe sera prolongée au 31 décembre 2020* », alors que l'article 54 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 avait expressément institué ce droit jusqu'au 31 décembre 2018 seulement.

D'importance variable, ces exemples montrent que l'administration fait parfois en sorte que certaines des dispositions votées par le Parlement ne puissent pas être appliquées, ou qu'elles soient appliquées différemment de l'intention du législateur. Cette pratique n'est pas acceptable.

On peut également regretter que des dispositions anciennes soient toujours en attente de textes d'application. J'en prendrai trois exemples : l'extension aux « fonds de fonds » de la fiscalité des entreprises investissant dans les véhicules de capital-risque (article 60 de la loi de finances initiale pour 2007) ; l'aménagement du régime fiscal applicable au dispositif dit « Malraux » pour les dépenses postérieures au 1^{er} janvier 2009 (article 84 de la loi de finances initiale pour 2009) ; l'uniformisation du régime d'imposition des revenus patrimoniaux des organismes sans but lucratif (article 34 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009). La méthode, consistant pour l'administration fiscale à ne pas prendre de textes d'application pour des mesures dont la mise en œuvre ne lui paraît pas souhaitable, est très critiquable. Elle contribue en outre à accroître l'opacité juridique d'une loi fiscale déjà complexe en laissant perdurer des dispositions inappliquées dans le droit en vigueur. Il appartiendrait plutôt au Gouvernement de proposer au Parlement d'abroger ou de modifier ces dispositions.

Je voudrais profiter de cette occasion pour élargir le débat à la question plus générale de la qualité de la norme fiscale et des relations entre l'administration fiscale et les contribuables.

En mars 2011, la Commission des finances avait auditionné Mme Marie-Christine Lepetit, alors directrice de la législation fiscale – elle a depuis lors été remplacée par Mme Véronique Bied-Charreton –, sur la mise en œuvre des propositions pour améliorer l'application de la loi fiscale découlant des conclusions du groupe de travail sur l'amélioration de la sécurité juridique en matière fiscale présidé par M. Olivier Fouquet – auquel avait participé le précédent rapporteur général, maintenant président de notre Commission. Mme Lepetit avait alors indiqué qu'il était difficile de tirer un premier bilan de leur mise en œuvre, faute de recul ; aujourd'hui, celui-ci serait sans doute suffisant.

D'autre part, en février dernier, la Cour des comptes a publié, au titre de ses évaluations de politiques publiques, un rapport public thématique sur les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, qui démontre que, si des progrès peuvent être constatés, il existe encore « des marges de progrès importantes » ; la Cour fait en la matière un certain nombre de préconisations.

À l'heure où le souci de respecter nos engagements nous conduit à relever certains prélèvements, il importe que l'administration et la norme fiscales soient aussi irréprochables que possible. J'engage donc le rapporteur spécial chargé du suivi de l'action de la direction générale des finances publiques (DGFIP), M. Camille de Rocca Serra, à examiner ces aspects dans tous leurs détails. Peut-être serait-il opportun d'entendre à l'automne, ou au début de l'année prochaine, la nouvelle directrice de la législation fiscale et le directeur général des finances publiques, M. Philippe Parini, sur ces questions, le cas échéant en présence des représentants de la Cour des comptes.

Pour conclure sur le rapport que je viens de présenter, nous aurons tous les ans à pointer ce genre de dysfonctionnements ; j'espère qu'ils se réduiront autant que possible en nombre et en importance.

M. le président Gilles Carrez. Je ferai quelques commentaires généraux.

Les délais de publication des textes d'application se sont considérablement améliorés ces dernières années, mais il est vrai que nous devons rester particulièrement vigilants sur les dispositions que nous adoptons lorsque l'on sent une réticence de l'administration. Il est en effet tout à fait possible à celle-ci de revenir, dans ses instructions, sur la position du législateur – comme le montre l'exemple de la mesure de lissage – ou, si la rédaction du texte de loi est trop précise, de ne pas publier les textes d'application.

S'agissant des relations avec les contribuables, il me paraît indispensable que les textes d'application fiscale concernant les entreprises fassent l'objet d'une concertation en amont, afin qu'ils soient correctement appliqués par la suite. C'est d'ailleurs ce qui se pratique dans la plupart des autres pays. Cela faisait partie des propositions de la commission Fouquet, mais, comme l'a noté le rapporteur général, il faudra du temps pour que celles-ci soient intégralement mises en œuvre. Ce serait en tout cas une véritable novation.

Il me semble que les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, en particulier les entreprises, se sont considérablement améliorées ces dernières années. Internet y est certainement pour beaucoup, mais on note également une plus grande disponibilité de la part des fonctionnaires ; l'interlocuteur est plus facilement identifiable et, en cas de problème, cela permet un traitement plus rapide.

Mme Marie-Christine Dalloz. Je vous rejoins complètement sur ce point, monsieur le président. Dans les territoires, l'administration fiscale est beaucoup plus proche qu'avant. Je ne sais si cela résulte de la fusion des services ou d'une volonté de proximité, mais les particuliers comme les entreprises ont désormais accès à des interlocuteurs identifiables avec lesquels les contacts sont souvent satisfaisants.

La complexité de la loi fiscale est une évidence. Ce qui est plus surprenant, voire ubuesque, c'est qu'on en soit toujours à attendre certains décrets d'application ! Comment se fait-il que l'on puisse faire ainsi traîner les choses en longueur alors qu'un texte a été adopté par le Parlement ? Laisseriez-vous entendre, monsieur le rapporteur général, que l'administration fiscale fait parfois ce qu'elle veut, ignorant même, sur certains points, l'intention du législateur ? Voilà qui serait grave !

M. le rapporteur général. Il existe en effet quelques cas ponctuels – j'en ai cité deux – où l'administration fiscale a pu faire preuve d'une réelle volonté de blocage. Chacun appréciera leur importance – d'autant plus que la suppression du dispositif de lissage est prévue par le collectif budgétaire. Cela étant, il faut dénoncer cette pratique et tâcher d'y remédier. Tel est l'objet de mon rapport.

M. le président Gilles Carrez. La réduction de dix à six ans du délai de rappel fiscal des donations avait été décidée par la loi de finances pour 2006 ; il eût été logique que la loi TEPA d'août 2007, en triplant l'abattement, prévoie aussi un allongement du délai – le dispositif étant sinon trop favorable.

On est revenu sur ce dispositif en juin 2011 seulement, en relevant alors le délai de rappel de six à dix ans. En tant que rapporteur général, je souhaitais éviter toute mesure pouvant être perçue comme rétroactive, afin de maintenir un climat de confiance avec les contribuables. J'ai donc jugé nécessaire de mettre en place une période transitoire pour ceux

qui avaient planifié la transmission par étapes de leur patrimoine à leurs descendants, mais qui n'avaient pas prévu le passage brutal du rapport fiscal de six à dix ans ; j'avais prévu un abattement de 10 % si la donation était faite depuis six à sept ans, de 20 % depuis sept à huit ans, de 30 % depuis huit à neuf ans et de 40 % depuis neuf à dix ans ou plus. L'administration y était totalement opposée – il faut reconnaître que cela avait un coût...

Le dispositif a été finalement adopté, mais nous avons peut-être été insuffisamment précis dans la rédaction. L'administration s'est engouffrée dans la brèche et a vidé le texte de sa substance, en laissant croire, contrairement à ce qui s'était dit en commission et dans l'hémicycle, que la mesure s'appliquait seulement aux barèmes et non aux abattements. Cet exemple montre que, si l'on sent des réticences du côté de l'administration, il convient d'être extrêmement vigilant dans la rédaction.

M. Marc Le Fur. Sur ces questions, peut-être pourrait-on adopter le principe retenu en droit pénal : tout ce qui est à l'avantage de la personne peut être rétroactif, tout ce qui lui porte préjudice ne peut pas l'être, et n'est rétroactif que ce qui relève de la procédure, non du fond.

M. le président Gilles Carrez. C'est un vieux débat. La rétroactivité en matière fiscale ne peut pas s'aligner strictement sur la rétroactivité en matière pénale, sinon on n'aurait plus aucune marge de manœuvre !

M. Marc Le Fur. Pourtant, tel est bien le problème soulevé par la refiscalisation des heures supplémentaires...

M. le rapporteur général. Nous n'allons pas rouvrir le débat, là n'est pas aujourd'hui le sujet !

Mme Karine Berger. S'agissant du fonctionnement de l'administration fiscale, dans les zones les plus denses, la fusion a pu avoir des effets positifs sur la disponibilité des agents, mais dans le territoire rural montagnard où j'ai fait campagne, je ne compte pas le nombre de personnes qui déploraient que cela ne fonctionnait plus, notamment du fait de la disparition des antennes que les personnes les plus âgées avaient l'habitude de fréquenter.

M. le président Gilles Carrez. J'évoquais les relations avec les entreprises, madame Berger, non les relations avec les particuliers.

Mme Karine Berger. Mais moi aussi, monsieur le président, notamment des PME !

M. Alain Fauré. Étant chef d'entreprise, je peux en parler en connaissance de cause. La seule fois où j'ai vu l'administration fiscale manifester une forme d'empathie envers les contribuables, c'était en 2008, quand il s'était agi de payer les acomptes de l'impôt sur les sociétés : il y avait à Toulouse une personne avec qui nous avons pu négocier des délais de paiement. Passé 2008, cela a été terminé.

Quant à connaître l'identité de son interlocuteur et pouvoir avoir régulièrement affaire à lui, c'est loin d'être la règle : la plupart des agents refusent de donner leur nom, même quand on le leur demande !

Il faudrait vraiment apporter des améliorations dans ce domaine ; c'est d'autant plus important que de nombreuses PME connaissent des problèmes ponctuels de trésorerie et que certaines sont aujourd'hui contraintes à la fermeture pour cette seule et unique raison. Le ministère devrait donner des instructions pour que les administrations soient davantage à leur écoute.

M. le rapporteur général. J'ai pris bonne note de toutes vos remarques, chers collègues. S'agissant des relations de l'administration fiscale aussi bien avec les entreprises qu'avec les particuliers, la situation varie certainement en fonction des territoires ; je propose, ainsi que je l'ai dit, de faire le point à l'automne avec la direction de la législation fiscale et la DGFIP sur les améliorations déjà apportées et sur les marges de progression possibles, afin que celles-ci intensifient leurs efforts en la matière. Je recommande aussi à notre collègue de Rocca Serra de travailler plus précisément sur ce point en tant que rapporteur spécial.

La Commission autorise la publication du rapport sur l'application de la loi fiscale présenté par le rapporteur général.

*

* *

Membres présents ou excusés

Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire

Réunion du mercredi 25 juillet 2012 à 10 h 15

Présents. - M. Éric Alauzet, M. Laurent Baumel, M. Jean-Marie Beffara, Mme Karine Berger, M. Étienne Blanc, M. Olivier Carré, M. Gilles Carrez, M. Christophe Castaner, M. Pascal Cherki, M. Alain Claeys, Mme Marie-Christine Dalloz, M. Jean-Louis Dumont, M. Christian Eckert, M. Alain Fauré, M. Jean-Claude Fruteau, M. Jean-Louis Gagnaire, Mme Annick Girardin, M. Marc Goua, M. Laurent Grandguillaume, M. Régis Juanico, M. Jérôme Lambert, M. Jean-François Lamour, M. Patrick Lebreton, M. Dominique Lefebvre, M. Marc Le Fur, M. Patrick Lemasle, M. Thierry Mandon, Mme Sandrine Mazetier, Mme Valérie Pécresse, Mme Christine Pires Beaune, Mme Monique Rabin, M. Thierry Robert, M. Camille de Rocca Serra, M. Nicolas Sansu, Mme Eva Sas, M. Thomas Thévenoud

Excusés. - M. Dominique Baert, M. Jean Lassalle, M. Pierre-Alain Muet, M. Michel Vergnier