



Thèse pour obtenir le grade de docteur en droit  
Discipline : Finances publiques et fiscalité

**Céline WRAZEN**

**FISCALITÉ ET RÉCIPROCITÉ**  
**VERS UNE MUTATION DES RELATIONS ENTRE**  
**L'ADMINISTRATION FISCALE ET LE CONTRIBUABLE**

Soutenue le 25 novembre 2011 à 14h30

Sous la direction de Monsieur le Professeur **Jean-Luc ALBERT**

**JURY**

- M. Le Doyen Jean-Luc ALBERT**, Professeur à l'Université d'Auvergne  
**M. Martin COLLET**, Professeur à l'Université Paris XI – Sud, *Rapporteur*  
**Mme Marie-Christine ESCLASSAN**, Professeure à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne  
**M. Marc LEROY**, Professeur à l'Université de Reims-Champagne Ardennes, *Rapporteur*  
**M. Le Doyen Olivier NÉGRIN**, Professeur à l'Université Lumière Lyon 2  
**M. Le Doyen Luc SAÏJD**, Professeur émérite à l'Université Jean Moulin Lyon 3



**FISCALITÉ ET RÉCIPROCITÉ**  
**VERS UNE MUTATION DES RELATIONS ENTRE**  
**L'ADMINISTRATION FISCALE ET LE CONTRIBUABLE**



L'Université Jean Moulin – Lyon 3 n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions devront être considérées comme propres à leurs auteurs.



# AVANT-PROPOS

Mes premières pensées sont adressées à mon directeur, M. le Doyen Jean-Luc ALBERT. Sa confiance, sa ténacité, ses encouragements, ses conseils et son aide perpétuels ont été de précieux relais, rendant notre coopération toujours plus fructueuse, et mon chemin à l'Université toujours plus riche.

Je pense bien évidemment au Président Daniel RICHER, Magistrat et ancien Professeur, source originelle du thème de ce travail, intarissable de conseils et de soutien.

Je tiens également à remercier M. Jean-Jack EMSALEM, Inspecteur des impôts et Maître de conférences associé à l'Université Jean Moulin Lyon 3, pour son aide continue, qu'il s'agisse de ce travail ou bien de mon parcours à l'Université. Il a notamment permis ma rencontre avec Alain BELLE, Inspecteur à la Mission « Communication » de la Direction Régionale des Finances Publiques de la région Rhône-Alpes et du Rhône, rencontre riche tant sur le plan fiscal que culturel. Qu'il soit ici vivement remercié, ainsi que plusieurs agents de l'Administration fiscale qui se reconnaîtront pour leurs confidences et anecdotes.

J'exprime toute ma gratitude au Doyen Luc SAÏDJ, Professeur émérite de l'Université Jean Moulin Lyon 3, qui a révélé la dynamique du sujet de cette étude, grâce à ses remarques innovantes et indulgentes, fécondes et rigoureuses.

Je remercie M. le Doyen Olivier NÉGRIN, Professeur à la Faculté de Droit de l'Université Lumière Lyon 2, qui m'a donné le goût du droit fiscal et qui a enrichi ce travail de sa raison.

Je remercie également l'ensemble des intervenants de la Société Française de Finances publiques pour les échanges réalisés, placés sous le signe du partage et du progrès.

Je remercie enfin toute l'équipe du Centre d'Études et de Recherches en Finances publiques et Fiscalité (CERFF), tour à tour, pour leur disponibilité et leurs encouragements.





À

*Mon conjoint et ma fille, pour leur amour et leur confiance,*

*Mes proches, pour leur soutien et leur patience.*



*« Les échanges entre les humains sont dirigés par un principe fondamental : la réciprocité. L'équilibre des relations en dépend. »<sup>1</sup>*

*« La réciprocité est donc, qu'il s'agisse de coopérer ou de lutter, dans l'essence même des rapports sociaux, donc du droit. »<sup>2</sup>*

---

<sup>1</sup> Isabelle FILLIOZAT, *Fais-toi confiance... ou comment être à l'aise en toutes circonstances*, Marabout, Psy, 2008, p. 71.

<sup>2</sup> Paul REUTER, « Préface », p. I, in Emmanuel DECAUX, *La réciprocité en droit international*, L.G.D.J., Bibliothèque de droit international, 1980, 371 p.



# TABLE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

<i>AJDA</i>	Actualité juridique Droit administratif
aff.	Affaire
al.	Alinéa
AMR	Avis de mise en recouvrement
art.	article
ATD	Avis à tiers détenteur
BA	Bénéfices agricoles
<i>BDCF</i>	Bulletin des conclusions fiscales
<i>BF</i>	Bulletin fiscal Francis Lefebvre
<i>BGFE</i>	Bulletin de gestion fiscale des entreprises Francis Lefebvre
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC	Bénéfices non commerciaux
<i>BOCP</i>	Bulletin officiel de la comptabilité publique
<i>BOI</i>	Bulletin officiel des impôts
<i>Bull.</i>	Bulletin
<i>c./</i>	contre
CA	Cour d'appel
CAA	Cour administrative d'appel
CAD	Comité de l'abus de droit
Cass. Civ.	Chambre civile de la Cour de cassation
Cass. Com.	Chambre commerciale de la Cour de cassation
Cass. Crim.	Chambre criminelle de la Cour de cassation
CCRAD	Comité consultatif de la répression des abus de droit
CIF	Commission des infractions fiscales
CIJ	Cour internationale de justice
Cons. const.	Conseil constitutionnel
C. comptes	Cour des comptes
C. douanes	Code des douanes
CE	Conseil d'État
CE Ass.	Assemblée du Conseil d'État
CE sect.	Section du Conseil d'État
CEDH	Cour européenne des droits de l'Homme
CESDH	Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales
CET	Contribution économique territoriale
<i>Cf.</i>	<i>Confer</i> , se reporter à
CGI	Code général des impôts
chron.	chronique
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
CNIL	Commission nationale de l'informatique et des libertés
coll.	collection
comm.	commentaire

Concl.	Conclusions
CPO	Conseil des prélèvements obligatoires
CRDS	Contribution pour le remboursement de la dette sociale
CSG	Contribution sociale généralisée
CSP	Contrôle sur pièces
<i>D.</i>	Recueil Dalloz
DC	Décision du Conseil constitutionnel
DDFiP	Direction départementale des Finances publiques
DDHC	Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen
<i>DEFP</i>	Dictionnaire encyclopédique des finances publiques
<i>DF</i>	Revue de droit fiscal
DGCP	Direction générale de la comptabilité publique
DGDDI	Direction générale des douanes et des droits indirects
DGE	Direction des grandes entreprises
DGFIP	Direction générale des finances publiques
DGI	Direction générale des impôts
DRFiP	Direction régionale des Finances publiques
sous la dir. de	sous la direction de
DUDH	Déclaration Universelle des Droits de l'Homme
Éd.	Éditions
ESFP	Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle
FONDAFIP	Association pour la Fondation Internationale de Finances publiques
<i>GAJA</i>	Grands arrêts de la jurisprudence administrative
<i>GAJFin.</i>	Grands arrêts de la jurisprudence financière
<i>GAJFis.</i>	Grands arrêts de la jurisprudence fiscale
<i>Gaz. Pal.</i>	Gazette du Palais
<i>GFP</i>	Gestion et Finances publiques
HT	Hors taxes
<i>Ibidem</i>	Au même endroit
<i>IFA</i>	International Fiscal Association
IFU	Interlocuteur fiscal unique
IGF	Inspection Générale des Finances
<i>in</i>	dans
instr.	instruction
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
ISF	Impôt de solidarité sur la fortune
<i>J. Cl. Fis.</i>	Jurisclasseur Fiscal
<i>JCP G</i>	Semaine juridique, édition générale
<i>JO</i>	Journal officiel de la République française
L.G.D.J	Librairie générale de droit et de jurisprudence
<i>LPA</i>	Les petites affiches
LPF	Livre des procédures fiscales
LRAR	Lette recommandée avec accusé de réception
MEDEF	Mouvement des entreprises de France
<i>MPR</i>	Mémorial des percepteurs et des receveurs (devenu Revue de Finances locales)
M €	Million(s) d'euro
Md €	Milliard(s) d'euro

MOA	Comité fiscal de la mission d'organisation administrative
n°	numéro
NB	Notes bleues de Bercy, Ministère des Finances
NF	Nouvelles fiscales
NIR	Numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques ou numéro INSEE
NTIC	Nouvelles technologies de l'information et de la communication ou TIC, Technologies de l'information et de la communication
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
<i>op. cit.</i>	<i>opere citato</i> , ouvrage précité
p.	page(s)
PAD	Pôle des agents en difficulté
Plén.	Arrêt du Conseil d'État toutes chambres réunies
PME	Petites et moyennes entreprises
PRS	Pôle de recouvrement spécialisé
PUF	Presses universitaires de France
QPC	Question prioritaire de constitutionnalité
RDP	Revue du droit public et de la science politique
Rec.	Recueil officiel des décisions du Conseil d'État (Lebon)
REP	Recours pour excès de pouvoir
<i>Rev. Tr.</i>	La Revue du Trésor, devenue Gestion et Finances publiques
RFAP	Revue française d'administration publique
RFFP	Revue française de finances publiques
RFL	Revue de Finances locales
RGPP	Révision générale des politiques publiques
RJEP	Revue juridique de l'économie publique
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
RSF	Revue de science financière
RSLF	Revue de science et de législation financières
S.	Recueil Sirey
SIE	Service des impôts des entreprises
SIP	Service des impôts des particuliers
SIPE	Service des impôts des particuliers et des entreprises
s.	suivant(e)(s)
Sté	Société
TA	Tribunal administratif
TFPB	Taxe foncière sur les propriétés bâties
TFPNB	Taxe foncière sur les propriétés non bâties
TGI	Tribunal de Grande Instance
TH	Taxe d'habitation
TP	Taxe professionnelle
TPG	Trésorier-payeur général
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union Européenne
URSSAF	Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et des allocations familiales
Vol.	Volume
ZFU	Zone franche urbaine





# SOMMAIRE

## **PREMIÈRE PARTIE – LA RÉCIPROCITÉ SYSTÉMATIQUE : VERS UNE UNILATÉRALITÉ RÉDUITE**

### Titre 1 – L’absence présumée de la réciprocité

*Chapitre 1 – La réciprocité objective inhérente au système fiscal*

*Chapitre 2 – La réciprocité subjective acquise par le système fiscal*

### Titre 2 – La prégnance avérée de la réciprocité

*Chapitre 1 – La réciprocité dialogique fondée sur les acteurs*

*Chapitre 2 – La réciprocité institutionnelle fondée sur les outils*

## **SECONDE PARTIE – LA RÉCIPROCITÉ TOPIQUE : VERS UN ÉQUILIBRE RENOUVELÉ**

### Titre 1 – La réciprocité-protection dans la procédure d’imposition

*Chapitre 1 – Un commencement de sécurité : les instruments réciprocaires*

*Chapitre 2 – L’aboutissement de la sécurité : des dispositifs contractualistes ?*

### Titre 2 – La réciprocité-proportion dans la procédure contentieuse

*Chapitre 1 – Un mode de résolution du gracieux et du précontentieux : la réciprocité asymétrique*

*Chapitre 2 – Un mode d’organisation du contentieux juridictionnel : la réciprocité symétrique*



# INTRODUCTION GÉNÉRALE

« *Donnez, l'administration fiscale vous le rendra !* »<sup>3</sup>. Cette illustration de la réciprocité issue du lien existant entre le don et la réduction d'impôt pourrait être transposée à la relation unissant le contribuable à l'Administration fiscale. La réciproque serait tout autant valable : « donnez (sous-entendus les agents de l'Administration fiscale), le contribuable vous le rendra ! ». C'est sur ce postulat de départ que se fonde le présent travail, à la recherche de réciprocité dans les relations unissant l'Administration fiscale au contribuable, dont la difficulté est aisément explicitée par une formule de Maurice COZIAN, à savoir, la réciprocité dans les relations Administration fiscale/contribuable, « *Véritable antinomie ou apparente oxymore* »<sup>4</sup> ?

Véritable antinomie car le principe de légalité de l'impôt ou encore le pouvoir discrétionnaire de l'Administration<sup>5</sup>, affublée de divers qualificatifs, que ce soit dans la presse<sup>6</sup> ou au sein de nombreux ouvrages – juridiques ou non juridiques - : dictature<sup>7</sup>, inquisition<sup>8</sup>, Gestapo<sup>9</sup> et autres pamphlets, ne semblent pas faire présider la réciprocité au sein de ces relations.

---

<sup>3</sup> Tel est le titre d'un article de Rémi GOUYET paru aux *Petites Affiches*, 10 octobre 2001, n° 202, p. 4 et s. Il traite des dons effectués par les contribuables qui ouvrent droit à une réduction d'impôt offerte par l'Administration fiscale conformément à la loi fiscale.

<sup>4</sup> Expression empruntée à Maurice COZIAN, « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *DF* 1999, n° 13, p. 530 et s. L'oxymore est une « *figure de style qui consiste à placer l'un à côté de l'autre deux mots opposés (antonymes)*. »

<sup>5</sup> Pour plus de détails sur ce point, cf. la thèse de Stéphane BUFFA, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, (sous la dir. de) Bernard CASTAGNÈDE, Université Paris 1, 2011, 491 p.

<sup>6</sup> Thierry LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative*, PUF, CURRAP, 1985, p. 104. L'auteur donne les références d'articles du *Figaro-Magazine*, du *Point* et du *Monde*.

<sup>7</sup> Robert MATTHIEU, *Échec à la dictature fiscale*, Albin Michel, Jean MONTALDO présente, 1991, 392 p.

<sup>8</sup> Edgard ALLIX, « L'inquisition fiscale », *Revue politique et parlementaire*, 1922, p. 30, in Sophie RAIMBAULT DE FONTAINE (sous la dir. de), *Doctrines fiscales, à la redécouverte des grands classiques*, L'Harmattan, Finances publiques, 2007, p. 58.

Marc LEROY utilise également cette expression d'« *inquisition fiscale* » dans son ouvrage, *La sociologie de l'impôt*, PUF, Que sais-je ?, 2002, p. 34 : « *Le juge intervient aussi pour préciser la portée des textes et éviter les dérives ou l'inquisition fiscale.* »

<sup>9</sup> André FIGUÉRAS, *La Gestapo fiscale*, Éd. A. FIGUÉRAS, 1977, 222 p.

Apparente oxymore car ne lit-on pas déjà en 1926, dans une note interne de l'Administration fiscale, que « *Les rapports entre contribuables de toutes catégories et agents de l'Administration à tous les degrés doivent être empreints de confiance réciproque* »<sup>10</sup> ?

Cette volonté de réciprocité devait entraîner *de facto* la constatation, dans un des domaines fondamentaux de l'activité de la Puissance publique, à savoir lever l'impôt, de cette notion attachée, en général, tantôt au droit international, tantôt au droit des obligations. En effet, la richesse intrinsèque de ce concept pourrait permettre l'application de celui-ci à la matière fiscale le cas échéant.

Toutefois, ses caractères polysémique et polymorphe, intemporel et universel, ont fait écrire au Professeur Emmanuel DECAUX qu'« *un clair-obscur trompeur baigne la réciprocité. Intuitivement chacun croit la connaître, avec cette force de l'évidence qui exclut toute définition. Mais, s'agit-il de l'analyser, la réciprocité devient floue<sup>11</sup>, incertaine, évanescence. L'ambiguïté est accrue par la richesse même de la notion qui échappe au monopole d'une discipline. La réciprocité s'impose comme un grand principe social, d'autant moins connu qu'il semble aller de soi, d'autant moins précis qu'il joue partout* »<sup>12</sup>.

Délicate à circonscrire, il a paru intéressant de savoir si elle pouvait s'appliquer en fiscalité, et plus particulièrement à travers le prisme des relations qu'entretiennent l'Administration fiscale et le contribuable.

Un constat s'est tout naturellement imposé : terme juridique, la réciprocité ne semble pas *a priori* être un caractère inhérent à cette matière, encore moins un qualificatif présidant aux relations unissant l'Administration fiscale au contribuable. Il n'apparaît dans aucun des ouvrages relatifs à la fiscalité, pas même au sein de ceux traitant des procédures fiscales. S'il apparaît dans les codes – Code général des impôts, Livre des procédures fiscales, Code des douanes – ce n'est principalement que sous l'angle du droit international. Il ne s'agirait finalement pas d'un terme courant du vocabulaire fiscal<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> Ministre des finances, « Nouvelles taxes ; recommandation au service », note n° 892, 12 avril 1926, cf. Annexe 1.

<sup>11</sup> Le même constat est fait en sociologie puisque le Professeur Luc RACINE, de l'Université de Montréal, a pu écrire que : « *Depuis une dizaine d'années, on a suggéré que la notion de réciprocité était devenue si floue qu'il valait mieux l'abandonner ou encore qu'elle était si partielle et statique qu'on devait, pour la conserver, l'intégrer au sein de concepts plus vastes* », in Luc RACINE, « Les Formes élémentaires de la réciprocité », *L'Homme*, 1986, tome 26, n° 99. p. 97. L'auteur nuance toutefois rapidement son propos puisqu'une telle vision lui semble respectivement « *excessive* » et « *prématurée* ».

<sup>12</sup> Citation du Professeur Emmanuel DECAUX, *La réciprocité en droit international*, L.G.D.J., Bibliothèque de droit international, 1980, 371 p., in Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, PUF, Lamy, Quadrige, Dicos poche, 2003, p. 1299, terme « réciprocité ».

<sup>13</sup> Le terme réciprocité n'apparaît pas dans l'index élaboré par Laure AGRON dans sa thèse, *Histoire du vocabulaire fiscal*, L.G.D.J., Bibliothèque de science financière, tome 36, 2000, 536 p. Il apparaît très rarement

La réciprocité constitue toutefois l'un des quatre points cardinaux définissant les relations humaines, comme le souligne Philippe CHANIAL<sup>14</sup>, à côté du pouvoir, de la violence et de la générosité. Le terme relation a donc son importance puisque « *l'essence des choses devant nous rester toujours ignorée, nous ne pourrions connaître que les relations de ces choses* »<sup>15</sup>.

La relation se définit comme le caractère de deux ou plusieurs choses ou personnes entre lesquelles existe un rapport, un lien. Elle est ce « *lien de dépendance ou d'influence réciproque entre des personnes, un lien moral entre des groupes* »<sup>16</sup>. Il s'agit donc de mettre en évidence le ou les types de relations qui unissent l'Administration fiscale au contribuable, relation fréquemment envisagée comme un face-à-face. Si la « *locution " face à " place d'emblée les partenaires sur un pied d'inégalité [puisque] l'un doit obligatoirement se placer, se situer " vis-à-vis de " l'autre* »<sup>17</sup>, elle n'empêche pas la réciprocité de s'exprimer. L'égalité n'est qu'une facette de celle-ci.

Il est vrai, cependant, que la relation existant entre le contribuable et l'Administration fiscale est bien obligée et il est juste de dire que cette dernière bénéficie d'une certaine situation de monopole, fondant « *une relation socialement nécessaire à laquelle il est impossible et illusoire de prétendre échapper.* »<sup>18</sup>

Pourtant, elle ne serait pas « *aussi caricaturale que la présentation en est généralement faite.* »<sup>19</sup> Si le fisc dispose d'un pouvoir discrétionnaire<sup>20</sup>, l'inégalité pouvant

---

au sein du Code général des impôts, du Livre des procédures fiscales et du Code des douanes, si ce n'est pour traiter de la réciprocité du droit international.

<sup>14</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence. Esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don, Éditions La Découverte, *La Revue du M.A.U.S.S.*, février 2008, n° 32, p. 106.

<sup>15</sup> Claude BERNARD, *Introduction à l'étude de la médecine expérimentale*, J. B. BAILLIÈRE et Fils, Libraires de l'Académie impériale de médecine, 1865, p. 114. La phrase se poursuit ainsi ; « *et les phénomènes ne sont que des résultats de ces relations.* »

<sup>16</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, version 2012, terme « réciprocité ».

<sup>17</sup> Thierry LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative*, PUF, CURRAP, 1985, p. 102.

<sup>18</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, PUF, CURRAP, 1983, p. 15.

<sup>19</sup> Thierry LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative, ibidem*.

<sup>20</sup> La notion de pouvoir discrétionnaire peut recouvrir plusieurs acceptions possibles. Nous citerons les trois sens principaux retenus par Claudine PÉREZ-DIAZ, « L'indulgence, pratique discrétionnaire et arrangement administratif », *Déviance et société*, 1994, Vol. 18, n° 4, p. 397-398. Selon cette auteure, un premier sens « *qualifie le pouvoir d'appréciation, les normes à respecter ne pouvant l'être automatiquement sans faire appel au jugement des autorités compétentes.* » Un deuxième sens fait référence au « *pouvoir d'un organe de prendre une décision en dernier ressort, sans recours et dans le contrôle d'une autre instance.* » Enfin, le troisième « *caractérise la prise de décision d'un organe qui n'est pas lié, en la circonstance, par des normes préexistantes, ce qui lui permet de créer ses propres normes.* » Ces trois sens pourraient trouver à s'appliquer à l'Administration fiscale.

exister entre l'Administration fiscale et le contribuable ne serait pas, *ipso facto*, un obstacle à la présence de réciprocité dans leurs relations, car, si la réciprocité peut être symétrique, elle peut aussi être asymétrique, et par conséquent trouver à s'appliquer pleinement en fiscalité.

Enfin, une simple présence ponctuelle de la réciprocité suffirait à emporter l'adhésion, peu importe qu'elle ne soit pas globale ou systémique, même si au final, elle semble imprégner en filigrane les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, une modification de attributs de l'un, pouvant entraîner une modification de ceux de l'autre.

Il convient de noter que le terme relation est au pluriel : ce sont les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable qui seraient en pleine mutation. L'emploi de ce pluriel n'est pas anodin, et traduit une autre richesse, celle de la diversité de situations pouvant exister entre ces deux protagonistes, sinon la diversité des rapports pouvant exister entre l'Administration fiscale et des contribuables différenciés<sup>21</sup>. En effet, « *il n'y a pas un seul et unique mode de relation à l'administration mais des modes multiples, dont la diversité s'est accrue au fil de l'expansion administrative* »<sup>22</sup>.

La mutation de ces relations n'est toutefois pas un constat nouveau<sup>23</sup> puisque déjà en 1985, le Professeur Raphaël DRAÏ, écrivait que « *Depuis une quinzaine d'années la France vit une véritable mutation de son système administratif* »<sup>24</sup>, à l'origine de changements s'opérant dans ses relations avec les administrés, subissant au gré des textes juridiques, mais pas seulement, des transformations modifiant, plus ou moins brusquement, pour reprendre la définition biologique de la mutation<sup>25</sup>, les caractères héréditaires... du passé. Que ces mutations soient spontanées ou provoquées, elles semblent profondes, durables et dominantes faisant de l'unilatéralité un gène récessif. C'est l'architecture même de l'Administration

---

<sup>21</sup> Sur ce point, il existerait une « *intensité des relations* » établies avec l'Administration selon que les administrés qui ont une position sociale stratégique et des contacts privilégiés « *l'administration a besoin de leur concours actif pour réussir dans ses entreprises ; elle finit par nouer avec eux des relations régulières et réversibles d'échanges.* » Ce qui ne serait pas le cas des « *administrés "de base" qui ne disposent pas de ressources suffisantes pour forcer l'accès de l'administration et établir avec elle un véritable "dialogue"* », Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 58.

<sup>22</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op.cit., p. 59.

<sup>23</sup> Le terme « mutation » apparaît dans de nombreux ouvrages ou articles. Cf. par exemple B. DU MARAIS, « Régulation, service public et démocratie : une décennie de mutations », in *Régulation économique et démocratie*, (sous la dir. de) M. LOMBARD, Dalloz, Coll. « Actes » 2006, p. 41 et s ; Pepper D. CULPEPPER, Peter A. HALL, Bruno PALIER (sous la dir.), *La France en mutation, 1980-2005*, Les Presses de Science Po, Gouvernances, 2006, 475 p.

<sup>24</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative*, op. cit., p. 9. L'auteur ajoute qu'« *il apparaît bien qu'une modification systématique et radicale du système administratif français soit opérée* », p. 16.

<sup>25</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, op. cit., terme « mutation ».

fiscale, son squelette, qui est modifiée, subissant une véritable mutation de l'intérieur - génique, chromosomique – influençant directement ses contacts extérieurs avec le contribuable<sup>26</sup>.

De fait, il convient de s'interroger sur le type de relation qui unit l'Administration fiscale au contribuable (tout en délaissant, de façon globale, l'hétérogénéité de cette catégorie d'individus), sous l'angle de la réciprocité, trois hypothèses étant envisagées.

Soit la réciprocité est insignifiante au sein de ces relations, et l'origine de leur mutation est par conséquent liée à d'autres concepts, d'autres volontés.

Soit la réciprocité, sans être caractérisée, est présente mais accessoire, et l'on tentera alors de déceler son impact, aussi infime soit-il, au sein de ces relations.

Soit enfin, la réciprocité est influente au point d'entraîner une véritable mutation des rapports entre l'Administration fiscale et le contribuable, à moins qu'elle n'ait toujours existé. Dans cette hypothèse, il s'agit de tenter de mettre en exergue les différentes situations dans lesquelles elle semble apparaître, pour déterminer ensuite si cette influence, instigatrice de changement, est bénéfique ou non au sein de ces relations.

En effet, il est possible de noter que l'Administration fiscale évolue et avec elle ses relations avec le public. Ainsi, de nombreuses dispositions en faveur du rééquilibrage des devoirs et des droits de chacun ont été prises depuis plusieurs décennies. D'absence de relations à un rapport d'Administration-administré, on assiste, depuis une cinquantaine d'années, à l'émergence « *de relations publiques*<sup>27</sup> *en matière fiscale. Auparavant, rien n'existait dans ce domaine, hormis le principe des fiscalistes d'antan* [tel le contrôleur général des finances Jean-Baptiste COLBERT pour ne pas le citer] : “ *toujours veiller à plumer la volaille sans la faire crier* ” »<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 38-39 : « *L'image ancienne d'une administration tutélaire et lointaine, chargée de veiller au maintien des équilibres sociaux n'a pas résisté à l'extension des tâches administratives (...); à la vision statique et défensive du passé succède une approche dynamique et offensive...* ».

<sup>27</sup> Le langage courant définit les relations publiques, terme issu de l'anglais *public relations*, dont la forme normale serait « *relations avec le public* » comme « *l'ensemble des méthodes et des techniques utilisées par des groupements (entreprises, syndicats, partis, États), et spécialement par des groupements d'intérêt, pour informer le public de leurs réalisations, promouvoir leur image de marque, susciter de la sympathie à leur égard à l'extérieur et favoriser les bonnes relations à l'intérieur.* » Il renvoie à l'idée de communication, Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, op. cit., terme « relations ».

Thierry LAMBERT confirme cette idée : « *L'administration fiscale développe depuis quelques années une réelle politique de relations publiques en vue d'établir et de maintenir de bonnes relations avec les différents groupes, aux intérêts particuliers, qui forment son environnement.* », « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative*, op. cit., p. 114.

<sup>28</sup> Jean DUBERGÉ, « Psychologie sociale de l'impôt et relations publiques en matière fiscale », *RFFP, L'Administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 85.

Par conséquent, s'il n'existe pas de réciprocité naturelle, l'adaptation de l'organisation fiscale à son environnement pourrait permettre à la réciprocité ainsi introduite de s'exprimer, au fil du temps. En effet, « *La relation organisation-environnement est (...) dans tous les cas une relation ambivalente, qui se caractérise par un mouvement contradictoire d'attraction/répulsion* ». <sup>29</sup>

Pour ce faire, elle peut s'incarner dans des instruments réciprocaires, voire d'essence contractualiste <sup>30</sup>, qui influencent, de façon plus ou moins croissante, l'activité administrative, et qui n'épargnent pas le droit fiscal, mais dont l'essor est plutôt novateur dans ce domaine. Ainsi, l'assimilation de l'Administration fiscale à un « ogre » dévorant ou croquant le contribuable selon les cas <sup>31</sup> n'aurait plus lieu d'être à l'heure actuelle.

Mais qu'entend-on par Administration fiscale et contribuable, tous deux unis par un lien de créance/dette fiscales (I) ? Et qu'entend-on par réciprocité (II) ? C'est à ces deux questions que nous tenterons de répondre tout d'abord, afin de mesurer l'intérêt de cette recherche ensuite.

## SECTION 1 – UN LIEN VISIBLE ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LE CONTRIBUABLE : L'IMPÔT

« *L'impôt* <sup>32</sup> va mettre en contact trois facteurs : le fisc, un contribuable, une richesse. Tout système fiscal se détermine par l'aménagement des rapports entre ces trois facteurs » <sup>33</sup>. Seuls deux facteurs vont intéresser cette étude : le fisc et le contribuable. Laissant ainsi de côté l'aspect économique de l'impôt <sup>34</sup>, il sera davantage question de ses aspects

---

<sup>29</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 14. L'auteur ajoute, en illustrant une forme de réciprocité : « ...l'organisation est tenue de s'ouvrir à l'environnement pour extraire l'information et obtenir l'appui dont elle a besoin (...) mais les flux en provenance de l'environnement sont dans le même temps, endigués et canalisés de manière à être rendus compatibles avec la logique organisationnelle. »

<sup>30</sup> Expression empruntée à Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Economica, 2010, p. 199 et s.

<sup>31</sup> Cette image ferait référence à une citation de Paul MORAND qui aurait dit : « *L'ogre fisc a l'appétit d'un lion envers les uns, mais la sobriété du chameau à l'égard des autres* ».

<sup>32</sup> L'impôt auquel il est fait référence est celui qui répond à cette définition classique selon laquelle il est une « *prestation individuelle de valeurs pécuniaires requise des personnes physiques et des personnes morales de droit privé, voire de droit public, par voie d'autorité mais selon des règles fixes, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques.* », in Olivier NÉGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *RDP*, 2008, n° 1, p. 131.

<sup>33</sup> Louis TROTABAS, *Les finances publiques et les impôts de la France*, Armand Colin, 1937, p. 117.

<sup>34</sup> Qui permet de mesurer le degré d'intervention de l'État au sein de la société.



juridique mais également sociologique, autre aspect qui « éclaire (...) les relations souvent difficiles, entre l'État fiscal et le reste de la société »<sup>35</sup>, a priori fondé sur un jeu en trois manches pour reprendre l'expression de TROTABAS<sup>36</sup>, au sein duquel les deux facteurs que sont le fisc et le contribuable seront amenés à coopérer ou à lutter.

Ainsi naît une première forme de réciprocité dans leur relation, leur relation obligée : le prélèvement de l'impôt par l'Administration fiscale et le paiement de l'impôt par le contribuable. La réciprocité pourra également s'exprimer dans la façon de remplir leurs obligations par chacun.

D'un côté, l'Administration fiscale rappelle son « *devoir de présence et d'accompagnement* » auprès du contribuable afin de lui « *rendre l'impôt plus facile* »<sup>37</sup>. En effet, ce dernier ne peut y échapper<sup>38</sup>, vivant ainsi « *le combat de David contre Goliath* »<sup>39</sup>, en oubliant qu'à la fin de l'histoire c'est David qui l'emporte...

De l'autre côté, le contribuable civique verse les droits et tarifs qu'il doit dans le respect des lois. Cette même réciprocité peut se poursuivre au niveau de l'État et du contribuable puisque s'il n'y a pas de contrepartie au paiement de l'impôt, c'est uniquement parce que celle-ci n'est pas déterminée, et non pas parce qu'elle est inexistante, rappelant ainsi le statut de bénéficiaire indirect attaché au contribuable. On se rappelle que l'impôt peut être considéré comme étant une sorte d' « *avance* »<sup>40</sup> garantissant « *la protection de l'ordre social* »<sup>41</sup>. « *Avance contre protection : voilà bien les deux faces d'un échange. Mais à quel prix ? Et que se passe-t-il quand les termes de ce pacte social ne sont pas respectés ? Que se passe-t-il quand l'un des deux contractants estime que le contrat a été rompu ? Le débat sur les rapports entre le pouvoir, la société et l'impôt est bien, on le voit, une constante, que l'on*

---

<sup>35</sup> François CUSIN, Daniel BENAMOUSIG, *Économie et sociologie*, PUF, Quadrige Manuels, 2004, p. 330, citant Marc LEROY. Les auteurs ajoutent que « *Si la mise en place d'une fiscalité régulière a permis la constitution des États modernes, elle a également donné lieu à de multiples tensions, suscitant des révoltes et parfois même des révolutions.* »

<sup>36</sup> Louis TROTABAS, *Les finances publiques et les impôts de la France*, *ibidem*. L'auteur fait référence aux trois phases de vie de l'impôt : l'assiette, la liquidation et le recouvrement.

<sup>37</sup> DGFIP, *La Charte du contribuable*, Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, Septembre 2005, Mise à jour en 2007, p. 11.

<sup>38</sup> Ceci a notamment fait dire aux directeurs des services fiscaux belges MM. TILLIET et VANDERCAPELLEN en 2002, que « *les liens qui unissent le contribuable et l'administration ne sont certes pas purement volontaires... Mais en tous les cas cette relation peut être correctement gérée dès lors que l'un et l'autre ont pour objectif commun le bien-être de tous : le contribuable ne perdra pas de vue son devoir civique et ses obligations fiscales, ni l'administration sa mission de service public, à savoir l'établissement de l'impôt légalement dû dans le respect des droits du contribuable* ».

<sup>39</sup> Thierry LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative*, *op. cit.*, p. 103.

<sup>40</sup> Joël CORNETTE, « Voyage au cœur de l'État des finances », *L'Histoire*, n° 196, février 1996, p. 28.

<sup>41</sup> Joël CORNETTE, « Voyage au cœur de l'État des finances », *L'Histoire*, *ibidem*. L'auteur fait référence à MIRABEAU, dans *L'Adresse aux Français*, à propos de la contribution patriotique.

retrouve aujourd'hui, plus que jamais, d'actualité. »<sup>42</sup> Il ne va toutefois pas s'agir de définir cette dernière facette de la réciprocité, ni de définir l'impôt<sup>43</sup>, même si de mauvaises relations entre l'Administration fiscale et le contribuable sont liées, en grande partie, à sa seule existence<sup>44</sup> et peut-être aussi à « la déficience de l'éducation fiscale »<sup>45</sup>, il apparaît plus opportun de définir plus précisément ce que l'on entend par Administration fiscale (§ 1) et contribuable (§ 2) au sein de la présente étude.

### § 1 - Les Administrations fiscales, de la pluralité à l'unité ?

L'expression « Administrations fiscales » est à juste titre employée au pluriel. En effet, « Parler d'administration fiscale en France est presque un abus de langage. » Ce constat est moins vrai aujourd'hui puisqu'il existe à l'heure actuelle, en France, une seule structure chargée de l'assiette et du recouvrement des impôts, procédures effectuées auparavant par différents services indépendants.

Si l'on décompose cette expression et que l'on s'intéresse aux définitions offertes par le langage courant, le terme « Administration », tel que consacré à la fin du XVIII<sup>ème</sup> siècle, se définit comme la « fonction consistant à assurer l'application des lois et la marche des services publics conformément aux directives gouvernementales ». Elle est ainsi l'« ensemble des services et agents chargés de cette fonction. » Plus précisément, elle est le « Service public [et regroupe l'] ensemble des fonctionnaires qui en sont chargés. »<sup>46</sup>

On peut cependant distinguer l'État de l'Administration comme le fait volontiers l'administré puisque le premier est cette « instance mythique, entité métaphysique

---

<sup>42</sup> Joël CORNETTE, « Voyage au cœur de l'État des finances », *L'Histoire*, *ibidem*.

Le titre du dernier ouvrage de Marc LEROY est à ce titre évocateur : *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Economica, 2010, 391 p.

<sup>43</sup> Pour plus d'éléments, et notamment le moment où l'on est considéré comme étant contribuable - lors de l'émission de l'acte d'imposition ou bien lors de la naissance de la créance fiscale - posant ainsi la question de l'identification du fait générateur et de l'exigibilité de l'impôt, cf. la thèse de Céline BAS, *Le fait générateur de l'impôt*, L'Harmattan, Finances publiques, 2007, 500 p.

<sup>44</sup> « Les sentiments du citoyen-contribuable se confondent : il est, d'une façon générale, contre l'impôt et contre les administrations chargées de l'asseoir et de le percevoir (...), le plus souvent, ce rejet se résume à une attitude négative à l'égard des impôts. », Thierry LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative*, *ibidem*. L'auteur confirme que le rejet de l'Administration fiscale ne serait que le « prolongement » du rejet de l'impôt, p. 106.

<sup>45</sup> Lucien MEHL et Pierre BELTRAME, *Science et technique fiscales*, PUF, Thémis Droit, 1984, p. 29. Selon ces auteurs, cette expression se définit comme la perception par l'opinion de l'impôt comme un « mal nécessaire » plutôt qu'un ciment d'une organisation sociale démocratique.

<sup>46</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, op. cit., terme « administration ».

*surplombant le corps social* », tandis que la seconde est « *au sens strict, entendue comme un simple appareil, une machine investie de responsabilités de gestion et d'exécution.* »<sup>47</sup>

L'Administration fiscale est le service chargé de l'assiette, de la liquidation et du recouvrement des impôts. Elle est aussi à l'origine de la norme fiscale<sup>48</sup>. Elle porte le nom d'Administration, terme induisant un service public ; pourtant, Jean LAMARQUE écrit à ce sujet que, dans l'exercice desdites fonctions, elle ne serait « *une administration au sens étymologique du terme : elle n'est pas au service du public. (...) L'administration fiscale est vouée exclusivement à l'État-puissance publique et à la défense de l'intérêt du Trésor* »<sup>49</sup>. Pourtant, elle se prétend être « *au service de la collectivité nationale, c'est-à-dire au service de chaque citoyen.* »<sup>50</sup> En ce sens, le Professeur Thierry LAMBERT définit l'Administration fiscale comme étant une « *institution administrative qui remplit une mission de service public dans l'intérêt général.* »<sup>51</sup>

De cette ambivalence, on comprend le malaise du contribuable, pour qui la fiscalité demeure « *une contrainte parce qu'elle incarne l'État-spoliateur, qui puise dans les poches de ses sujets un argent que ceux-ci ont péniblement gagné et dûment mérité* »<sup>52</sup>.

C'est notamment ce qui ressort avec le terme « *Fisc* » qui désigne également l'ensemble des Administrations publiques qui ont en charge l'impôt. Au sens étymologique, le terme *fisc*, ou *fisque*, apparu en 1278, est défini par le langage courant comme représentant « *L'État considéré comme titulaire de droits de puissance publique, de pouvoirs de contrainte sur le contribuable.* »<sup>53</sup> C'est également « *l'ensemble des administrations chargées de l'assiette, de la liquidation et du recouvrement des impôts.* »<sup>54</sup>

Il est issu du latin *fiscus*, qui signifie littéralement « panier pour recevoir l'argent ». Il fait effectivement référence au panier qu'utilisaient les Romains pour percevoir leurs impôts. On parle couramment des agents du fisc, de frauder le fisc... Mais cette dénomination heurte les sensibilités en raison de l'étiquette qui lui est accolée, à savoir un pouvoir arbitraire,

---

<sup>47</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 33.

<sup>48</sup> Que cela soit au moyen de sa doctrine, mais également avec la Direction de la législation fiscale de la DGFIP.

<sup>49</sup> Jean LAMARQUE, « Préface », in Corinne BAYLAC, *Le formalisme du droit fiscal*, L'Harmattan, Finances publiques, 2002, p. 11.

<sup>50</sup> DGFIP, *La Charte du contribuable*, 2005, mise à jour en 2007, p. 3.

<sup>51</sup> Thierry LAMBERT, Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative, op. cit.*, p. 112.

<sup>52</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, Dalloz, 2009, p. 3.

<sup>53</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op. cit.*, terme « fisc ».

<sup>54</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, ibidem.*

discrétionnaire et confiscatoire. Confiscatoire n'englobe-t-il pas le mot *fisc* ? Le recours à ce dernier est par conséquent juste, mais son utilisation, banalisée à l'heure actuelle, est devenue familière, voire péjorative<sup>55</sup>. Il lui sera préféré l'expression Administration fiscale au sein de ce travail.

D'un point de vue historique, l'Administration fiscale est issue des finances publiques envisagées en tant que finances de guerre. Comme l'a démontré le sociologue Rudolf GOLDSCHIED, il y aurait un lien très étroit entre l'impôt et la guerre. En effet, « *les empires se sont dotés de moyens destinés à financer des campagnes militaires, notamment d'une administration capable de centraliser les tributs, forme primitive de l'impôt* »<sup>56</sup>.

Au Moyen Âge, c'est l'organisation même de la fiscalité des États européens qui marque l'avènement de la bureaucratie moderne de ces pays, fiscalité qui occupera une place non négligeable dans « *la genèse du champ bureaucratique* »<sup>57</sup>. La hausse de cette fiscalité est justifiée par le fait guerrier dès la Renaissance, que cela soit pour les campagnes militaires elles-mêmes, le financement d'une armée permanente ou encore le soutien des soldats retraités. Ainsi, au niveau local, l'autonomie gagnée par le souverain nécessite la mise en place d'une Administration permanente.

Gage de cohésion sociale, l'État devient donc un « *centre de collecte et de redistribution des richesses (...) dans la mesure où seul l'État fiscal peut s'interposer entre des classes sociales antagoniques* »<sup>58</sup>. Selon François CUSIN et Daniel BENAMOUSIG, est ainsi mise en avant la fonction de médiation de l'État. La guerre n'étant pas le seul fondement de la fiscalité, l'intervention de l'État dans des domaines autres que militaire l'est aussi, selon Joseph SCHUMPETER, pouvant à terme nuire à l'État fiscal. Pour autant, l'alourdissement de cette fiscalité n'a pas causé sa perte, malgré les quelques révoltes fiscales qui ont pu avoir lieu dans différents pays – et notamment aux États-Unis, en Californie à la fin des années 1970.

Karl POLANYI a ainsi pu mettre en exergue différents « *types de relations économiques respectivement fondées sur l'échange, la réciprocité, la redistribution* »<sup>59</sup>.

---

<sup>55</sup> Pour illustration, un des derniers romans policiers de Patrick-Jérôme LAMBERT, au nom évocateur, *Morofisc*, paru chez Plon, 2008, 270 p., illustre, dans une certaine mesure, cette idée puisqu'un des personnages principaux est un tueur en série d'inspecteurs des impôts.

<sup>56</sup> François CUSIN, Daniel BENAMOUSIG, *Économie et sociologie*, PUF, Quadrige Manuels, 2004, p. 331.

<sup>57</sup> François CUSIN, Daniel BENAMOUSIG, *Économie et sociologie, op. cit.*, p. 333. Les auteurs citent les travaux de BOURDIEU.

<sup>58</sup> François CUSIN, Daniel BENAMOUSIG, *Économie et sociologie, op. cit.*, p. 331-332.

<sup>59</sup> François CUSIN, Daniel BENAMOUSIG, *Économie et sociologie, op. cit.*, p. 333.

D'autres auteurs, comme Bruno THÉRET, voient dans la fiscalité un « *puissant révélateur des relations économiques, politiques et sociales liant l'État à la société* »<sup>60</sup>.

Dun point de vue organique, sous l'Ancien Régime, le domaine fiscal est concédé à des receveurs généraux (titulaires d'offices) et des fermiers généraux (particuliers organisés en compagnies). Il n'existe donc pas véritablement de réelle Administration spécifique.

Puis, la période de 1790 à 1791 connaît la fin de la Ferme générale puisqu'un grand nombre d'impôts indirects basés sur la consommation disparaissent avec la Révolution. Seules perdurent deux Administrations qui existaient déjà : les Douanes et l'Enregistrement.

Les Administrations fiscales et douanière furent ainsi scindées en quatre institutions principales centralisées, aux compétences bien délimitées et façonnées au fil du temps, et ce jusqu'en 1948, revêtant la forme de régies : la régie des Contributions directes et le Cadastre, la régie des Contributions indirectes, la régie de l'Enregistrement, des domaines et du timbre et la régie des Douanes.

Il faut attendre la Seconde guerre Mondiale, et notamment la loi du 6 janvier 1948, qui marque la première étape de la centralisation du « *fonctionnement du système administratif fiscal* » grâce à la création du « *casier fiscal unique* » regroupant « *les divers documents et informations intéressant la situation fiscale des redevables.* »<sup>61</sup> Sont ensuite fusionnées, progressivement, les trois premières directions générales en une seule institution : la Direction générale des impôts (DGI)<sup>62</sup>, créée par décret le 16 avril 1948<sup>63</sup>. Les services déconcentrés extérieurs ne commencent leur fusion que vingt ans après, de 1967 à 1970. « *Plus généralement, la DGI se positionne par sa mission régaliennne de levée de l'impôt et par son appartenance au puissant ministère des Finances comme une administration d'autorité chargée d'appliquer le droit fiscal* »<sup>64</sup>.

À cette même date<sup>65</sup>, la Direction générale de la comptabilité, dont l'avènement était ancien puisqu'elle était déjà préfigurée dès 1814, exécute, en tant que caissier, avec certains

---

<sup>60</sup> François CUSIN, Daniel BENAMOUSIG, *Économie et sociologie*, op. cit., p. 334.

<sup>61</sup> Michel BOUVIER et Marie-Christine ESCLASSAN, *L'administration fiscale en France*, PUF, Que sais-je ?, 1988, p. 4.

<sup>62</sup> Elle est créée par le décret n° 48-689 du 16 avril 1948 relatif à l'organisation de l'Administration centrale du Ministère des finances, *JO*, du 20 avril 1948 p. 3875. Le service des domaines lui est rattaché le 31 décembre 1952.

<sup>63</sup> Frédéric TRISTRAM, *Une fiscalité pour la croissance. La direction générale des Impôts et la politique fiscale en France de 1948 à la fin des années 1960*, Le Comité pour l'histoire économique et financière de la France, Études générales, 2005, 740 p.

<sup>64</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, PUF, 2003/1, Vol. 53, p. 254.

<sup>65</sup> Décret n° 98-977 du 2 novembre 1998 relatif à la direction générale de la comptabilité publique, *JO* n° 255, du 3 novembre 1998, p. 16575.

services des Directions générales des impôts, des douanes et des droits indirects, les ressources et les charges budgétaires de l'État.

Enfin, le Décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 a en effet créé « *au sein du Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique une Direction générale des finances publiques (DGFIP), par la fusion de la Direction générale des impôts et de la Direction générale de la comptabilité publique* »<sup>66</sup>. Pour Jean ARTHUIS, Président de la commission des finances du Sénat au moment de ces dires, « *cette réforme était attendue depuis longtemps. Elle n'est pas (...) sans retenir l'attention, notamment au regard de ses difficultés et des échecs antérieurs.* »<sup>67</sup> Elle est déclinée au plan local en Directions régionales et départementales des Finances publiques<sup>68</sup>. L'ordonnance du 27 avril 2010 a tiré les conséquences de la fusion de la DGI et de la DGCP, en actualisant le vocabulaire lié à la suppression de certains grades de la fonction publique<sup>69</sup>.

Il ne s'agit pas ici de mettre en exergue les enjeux ni de relever les problématiques que soulève ce nouveau rapprochement, mais il affiche plusieurs objectifs en lien direct avec la présente étude, puisqu'il permet la création d'un guichet fiscal unique pour l'ensemble des contribuables sur tout le territoire français<sup>70</sup>. Il propose de lutter contre la fraude fiscale et d'améliorer le recouvrement des recettes publiques par le biais de recoupements réalisés entre les services. Enfin, les collectivités territoriales, qui sont également des contribuables, peuvent bénéficier de conseils financiers et fiscaux. L'alinéa 3 de l'article 2 du décret précité dispose à cet effet que la DGFIP « *veille à l'établissement de l'assiette et à la mise en œuvre du contrôle des impôts, droits, cotisations et taxes de toute nature, ainsi qu'à leur recouvrement et à celui des autres recettes publiques* »<sup>71</sup>.

---

<sup>66</sup> Article 1<sup>er</sup> du Décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la Direction générale des finances publiques, *JO* n° 0080, du 4 avril 2008, texte n° 92.

. La DGFIP est composée de trois grandes directions : la direction chargée du pilotage du réseau et des moyens, la direction chargée de la gestion publique et la direction chargée de la fiscalité.

<sup>67</sup> Conférence-débat organisée par la FONDAFIP, à la Sorbonne le 19 janvier 2010, sur le thème « La Direction générale des finances publiques, une réforme de l'État emblématique ? », *La lettre d'actualité de la FONDAFIP*, n° 8, février-mai 2010, p. 2.

<sup>68</sup> Cf. par exemple l'arrêté du 11 décembre 2009 portant création de directions régionales et départementales des finances publiques, *MPR* n° 3, mars 2010, p. 150 et s.

<sup>69</sup> Ordonnance n° 2010-420 du 27 avril 2010 portant adaptation de dispositions résultant de la fusion de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique, *JO* n° 0101 du 30 avril 2010, p. 7839, texte n° 19. Il en est de même concernant la suppression du régime des conservateurs des hypothèques *in* Ordonnance n° 2010-638 du 10 juin 2010 portant suppression du régime des conservateurs des hypothèques, *JO* n° 0133, du 11 juin 2010 p. 10757, texte n° 23, *MPR* n° 6, juin 2010, p. 389 et s.

<sup>70</sup> Le terme « casier » est remplacé, peut-être rappelait-il trop étrangement le casier employé en droit pénal ?

<sup>71</sup> Les missions de la DGFIP sont toutefois pléthoriques puisqu'elle concentre en son sein les missions des deux anciennes directions, Il y a donc les missions de la Direction chargée de la fiscalité : établir et recouvrer les impôts et contrôler les déclarations des contribuables ; et celles de la Direction chargée de la gestion publique

Mais les Administrations financières et fiscales de l'État, ont aussi d'autres missions. L'élaboration des textes fiscaux, si elle a pu relever d'un service de la législation fiscale, autonome en 1977, a été confiée à une direction au sein de la DGI en 1998. L'actuelle Direction de la législation fiscale « *conçoit et élabore les textes législatifs et réglementaires relatifs à la fiscalité ainsi que les instructions générales interprétatives nécessaires à leur application* »<sup>72</sup>. Il en est de même en matière de recouvrement des recettes publiques, du cadastre et de la publicité foncière<sup>73</sup>. Ainsi, lorsque le contribuable consent à l'impôt, par le truchement de ses représentants, il consent aux textes d'abord rédigés par l'Administration fiscale ! Comme il est mentionné aux alinéas suivants de l'article 2 du décret du 3 avril 2008, elle élabore, entre autres, un certain nombre de règles et de procédures en matière de contrôle et de paiement des dépenses publiques, de gestion financière et comptable des collectivités territoriales et de leurs établissements... Tout en veillant à leur mise en œuvre.

L'Administration fiscale en lien avec le contribuable est incontestablement celle qui agit en aval des procédures fiscales, c'est-à-dire, non pas celle qui élabore les textes, mais celle qui les applique en pratique, qu'il s'agisse des contrôles, de la « juridiction gracieuse » et du recours précontentieux. Participant des Administrations fiscales au sens large du terme, l'Administration des douanes sera également envisagée, dans une moindre mesure, dès lors que son action, qui participe de l'amélioration des relations entre l'Administration et ses usagers, s'inscrit dans la continuité de celle étudiée.

Des Administrations fiscales éclatées aux Administrations fiscales unifiées, voici une des réponses aux attentes et aux besoins des contribuables mise en place par le législateur, allant ainsi dans le sens d'une meilleure adhésion de ces derniers au système fiscal dans son ensemble, et à l'Administration fiscale plus particulièrement. Dans le même temps, le « statut » des contribuables a été repensé, subissant la même transformation, passant ainsi du pluralisme au monisme.

---

(ex-DGCP) qui relèvent du contrôle et de l'exécution des dépenses publiques, de la production de l'information budgétaire et comptable, de l'expertise et du conseil financier, tout en mettant en place des stratégies visant à améliorer la gestion des deniers publics (capitaux mobiliers, immobilier appartenant à l'État...).

<sup>72</sup> Article 2, 1° du décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la Direction générale des finances publiques.

<sup>73</sup> Article 2 – 2° du Décret du 3 avril 2008 *précité*.

## § 2 - Les contribuables, de l'impersonnalité à l'individualité

Les contribuables sont apparus longtemps comme étant des êtres multiples ne dépendant pas d'une réalité absolue<sup>74</sup>, formant tout au plus un ensemble hétérogène auprès de l'Administration fiscale. Ce n'est que depuis ces dernières décennies qu'elle recherche « *une relation responsable et personnalisée entre le citoyen et le fonctionnaire* »<sup>75</sup>. En effet, le terme « contribuable » recouvre plusieurs aspects d'une même réalité, à savoir une « *Personne qui paie des contributions* »<sup>76</sup> selon le langage courant. Il lui est préféré une définition plus exhaustive, à la fois plus large et plus précise et qui définit le contribuable comme toute personne, physique ou morale, privée ou publique, astreinte au paiement de contributions, impôts, droits ou taxes dont le recouvrement est autorisé par la loi.

La définition du terme « contribution » du latin *contributio*, éclaire davantage sur le sens et l'essence du mot « contribuable » puisqu'il le précède chronologiquement pour reprendre l'historique élaboré par Laure AGRON dans sa thèse relative au vocabulaire fiscal<sup>77</sup>. Ce substantif est apparu pour la première fois en 1317 et désigne à la fois « *la part à payer d'un impôt, d'un prélèvement fait par l'ennemi et la participation à une œuvre commune* »<sup>78</sup>. Selon cette auteure, « contribution » serait donc le terme générique englobant toutes sortes de prélèvements<sup>79</sup>.

C'est en 1401 que le terme « contribuable » apparaît<sup>80</sup>, d'abord comme un adjectif (dépenses ou récoltes contribuables). Il faut attendre 1581 pour qu'il désigne la personne

---

<sup>74</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op. cit.*, terme « pluralisme ».

<sup>75</sup> DGFIP, *La Charte du contribuable*, Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, Septembre 2005, Mise à jour en 2007, p. 3.

<sup>76</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op. cit.*, terme « contribuable ». La définition du langage courant poursuit que le contribuable est la personne qui paie des impôts directs. Pourtant cette définition, sans être fautive, est toutefois réductrice et incomplète.

<sup>77</sup> Laure AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal, op. cit.*, p. 161-166.

<sup>78</sup> Laure AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal, op. cit.*, p. 161.

<sup>79</sup> De contribution publique en 1789 à contribution patriotique en 1792, en passant par contributions économiques en 1846, on parle plus généralement de contribution fiscale aujourd'hui. Laure AGRON ajoute que corrélativement se développent l'emploi de termes comme « contributoire » (1411), « contributif » (1594), la moderne expression « facultés contributives » (1789) puis capacités contributives, et enfin « contributoirement » (1804). L'usage du terme « contribution » fut de tout temps répandu puisque les principaux impôts réels étaient la contribution des patentes, la contribution mobilière, la contribution foncière... Il connaît aujourd'hui un souffle nouveau en fiscalité grâce à la contribution sociale généralisée (CSG), la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), la contribution sociale de solidarité des sociétés et contribution additionnelle (C3S) ou bien encore plus récemment avec la fameuse contribution carbone et la contribution économique territoriale (CET).

<sup>80</sup> Laure AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal, ibidem*. Il est issu du verbe « contribuer ».



même assujettie à l'impôt<sup>81</sup>. On lui prête volontiers de nombreux synonymes contemporains, tels qu'assujetti ou encore redevable, ou plus historiques tels que censitaire, corvéable ou taillable au regard des impôts dus<sup>82</sup>. Le citoyen a également pu être « contribuant » (1930) ou bien encore « contributeur » (1996)<sup>83</sup>.

Selon Jacques CHEVALLIER, le terme « contribuable » serait donc un terme générique décrivant un ensemble hétérogène et éclectique, composé de groupes différenciés imperméables et hiérarchisés, dont les relations avec l'Administration fiscale sont nécessairement différentes, plus ou moins facilitées selon le degré de proximité dans lequel elles sont appelées à jouer. Si la qualité des relations dépend de la qualification des individus selon qu'ils sont des assujettis, « *auxquels l'administration impose des obligations sans leur consentement* »<sup>84</sup> - plus ou moins - ils peuvent être également des usagers et des relais.

Le vocabulaire est donc d'une importance capitale dans ce domaine, et le législateur et l'Administration l'ont bien compris. Son évolution pourrait trouver sa source dans la volonté de réciprocité de ces relations.

Ainsi, le terme « assujetti », signifiant littéralement soumis et astreint pour une personne ou fixé et maintenu pour un objet<sup>85</sup>, renvoie davantage au caractère hiérarchique et autoritaire de la relation qui unit l'Administration fiscale au contribuable.

Le terme « redevable » est plus neutre puisqu'il désigne le débiteur tenu à certaines obligations, le redevable d'un impôt<sup>86</sup>. Mais c'est aussi être l'obligé de quelqu'un. On retrouve cette idée dans la distinction économique opérée entre le redevable légal et le redevable réel, notamment en matière de taxe sur la valeur ajoutée. En effet, le premier est le

---

<sup>81</sup> L'expression « *le feu contribuable* », datant de l'Ancien Régime, « *était une unité d'imposition comparable aux centimes additionnels* », Laure AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, *ibidem*.

<sup>82</sup> Respectivement le cens, la corvée et la taille. Si le cens a pu correspondre à la quotité d'imposition nécessaire pour être électeur ou éligible jusqu'en 1848, il n'existe plus aujourd'hui de condition fiscale pour être électeur ou éligible, *a contrario* d'autres conditions. Sur la citoyenneté fiscale, cf. Emmanuel De CROUY CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *L'impôt, Archives de philosophie du droit*, tome 46, Dalloz, 2002, p. 39 et s.

<sup>83</sup> Laure AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, *op. cit.*, p. 162.

<sup>84</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *op.cit.*, p. 25. En effet, « le degré d'assujettissement ou de dépendance impersonnelle est inversement proportionnel au niveau social, économique et culturel. »

<sup>85</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, *op. cit.*, terme « assujetti ». Lorsqu'on s'intéresse aux synonymes du terme « assujettissant », on comprend plus aisément l'importance du vocabulaire : asservissant, astreignant, pénible, pesant in Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française « LITTRÉ »*, 1863-1877, terme « assujettissant ».

<sup>86</sup> En même temps, ce terme revêt également une signification positive, « Être redevable de quelque chose à quelqu'un, bénéficier d'un avantage grâce à lui, être son obligé (devoir) », Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, *op. cit.*, terme « redevable ».

collecteur de l'impôt pour le compte des caisses de l'État (l'entreprise venderesse par exemple) tandis que le second est le consommateur final, qui supporte effectivement l'impôt.

*A contrario*, le terme « usager » pourrait illustrer la réciprocité. Mais si l'on s'intéresse à la définition de ce terme, on se rend compte qu'il ne peut qualifier parfaitement le contribuable, même s'il demeure au final le plus employé, par l'Administration fiscale elle-même. En effet, il désigne « *une personne bénéficiant effectivement et directement de la prestation offerte par le service public, et utilisant, pour ce faire, les installations matérielles dont il est doté.* »<sup>87</sup> Il n'en est généralement pas ainsi dans le domaine des Administrations régaliennes, qui n'ont pas « *à proprement parler, d'usagers effectifs, mais plutôt des bénéficiaires indirects.* »<sup>88</sup>

Des bénéficiaires indirects. Le langage courant ne satisfera peut-être pas le contribuable puisqu'un bénéficiaire correspond à une « *personne qui bénéficie d'un avantage, d'un droit, d'un privilège.* »<sup>89</sup> Il est en effet plus fréquent d'être bénéficiaire d'une créance que d'une dette. L'idée sous-entendue est qu'au moyen des impôts versés par le contribuable, celui-ci retire en contrepartie des bénéfices indirects grâce à l'accomplissement par l'État de ses fonctions régaliennes ou non, parfois « *au frais du contribuable* »<sup>90</sup>. Dans le même temps, ils peuvent également bénéficier de services ou structures sans pour autant participer à leur financement. Enfin, puisque « *Ce sont les services publics, rendus possibles par l'impôt, qui incarnent le mieux les valeurs de la République* », par suite, « *Respecter la loi fiscale est l'un des actes civiques essentiels.* »<sup>91</sup>

Ce qualificatif de bénéficiaires indirects permet peut-être à la réciprocité de s'exprimer pleinement en fiscalité puisque cette dernière, sous-tendant le fait de donner et de recevoir, s'illustre particulièrement dans le fait de rendre. Ainsi, l'anthropologue Bronislaw Kasper MALINOWSKI<sup>92</sup> a-t-il établi que « *la vie sociale [certes] primitive [est caractérisée par un] système de services et de droits réciproques dans lesquels les groupes jouent le jeu de " donnant donnant "*  »<sup>93</sup>. Luc RACINE fait également référence à Jean PIAGET<sup>94</sup> qui a mis en

---

<sup>87</sup> Renan LE MESTRE, *Droit du service public*, Gualino éditeur, manuels, 2008, p. 424.

<sup>88</sup> Renan LE MESTRE, *Droit du service public*, *ibidem*.

<sup>89</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, *op. cit.*, terme « bénéficiaire ».

<sup>90</sup> Cette expression péjorative signifie : « *en gaspillant les deniers publics* ». Elle illustre l'idée selon laquelle le contribuable a l'impression de donner plus qu'il ne reçoit, ou bien que l'argent ainsi collecté n'est pas utilisé de façon pertinente et rationnelle.

<sup>91</sup> DFGiP, *La Charte du contribuable*, 2005, mise à jour en 2007, p. 3.

<sup>92</sup> Bronislaw Kasper MALINOWSKI (1880-1942) était un anthropologue, ethnologue et sociologue polonais.

<sup>93</sup> Luc RACINE, « Les Formes élémentaires de la réciprocité », *L'Homme*, *op. cit.*, p. 97.

<sup>94</sup> Jean William Fritz PIAGET (1896-1980) était un psychologue, biologiste, logicien et épistémologue suisse.

exergue que « dans la coopération constitutive de l'échange, donner est l'opération réciproque de recevoir. »<sup>95</sup> Pour transposer cette citation à la matière fiscale, et plus particulièrement à l'expression de « bénéficiaires indirects », il serait possible de remplacer le terme « donner » par le terme « sacrifier »<sup>96</sup>, et d'ajouter la troisième facette anthropologique de la réciprocité, celle de rendre.

Certaines administrations fiscales étrangères ont retenu le terme « client » pour désigner leurs contribuables, terme qui appartient au marché, dans lequel la concurrence et la liberté de choix sont de rigueur. À ce titre, la DGI a obtenu le premier prix dans la catégorie « Services publics » pour l'établissement d'une relation « client durable » fondée sur la confiance<sup>97</sup>. Le terme « client » semble donc usité mais peu adapté et davantage employé par certains services industriels et commerciaux. Ainsi, par exemple, les anciens usagers de la Société Nationale des Chemins de Fer (SNCF) sont aujourd'hui des clients.

Toutefois, si le terme « client » semble délicat à retenir pour qualifier le contribuable, il pourrait peut-être arborer une des facettes du client, lorsqu'il est cocontractant. En effet, le recours plus systématique à la contractualisation des relations entre le secteur public et le secteur privé pourrait encourager l'usage de ce terme dans certaines hypothèses.

L'offre des termes venant proposer une définition du contribuable est grande et a déjà fait l'objet de nombreuses études, depuis Louis TROTABAS à Pierre BELTRAME, en passant par Jean-Claude MARTINEZ<sup>98</sup>. Afin de soutenir la thèse selon laquelle les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable sont régies par la réciprocité, génératrice d'un équilibre modifié, nous emploierons le terme générique de contribuable, en évitant les différents termes synonymes davantage connotés et restreints à certaines hypothèses.

À ce stade de l'étude, une question relative aux relations entre l'Administration fiscale et le contribuable mérite d'être posée. En effet, quelle image l'Administration fiscale renvoie-t-elle à ses contribuables ? Et inversement, quelle image le contribuable renvoie-t-il à son Administration ? Leur relation n'étant « pas réductible à l'application de dispositions

---

<sup>95</sup> Luc RACINE, « Les Formes élémentaires de la réciprocité », *L'Homme, ibidem*.

<sup>96</sup> Pour reprendre l'étude du Professeur Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal, Etude », *RFFP, Le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 188 et s.

<sup>97</sup> DGI, *Rapport Annuel de Performance*, 2007, p 6, en vertu du Podium de la Relation Client 2007, TNS Sofres et Bearing Point.

François ADAM, Olivier FERRAND et Rémy RIOUX, *Finances publiques, op. cit.*, p. 601.

<sup>98</sup> Jean-Claude MARTINEZ, *Le statut de contribuable, la théorie sur la situation générale et impersonnelle de contribuable : son degré d'effectivité*, 1976. L'auteur a abouti à l'établissement d'un véritable statut du contribuable, issu du principe de la légalité de l'impôt, statut qui serait double, à la fois juridique et moral.

*législatives et réglementaires (...) [tant l'Administration] a une représentation symbolique spécifique aux yeux du public »<sup>99</sup>.*

Le vingtième rapport du Conseil des impôts - relatif à l'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, traitant à la fois des questions de législation, d'organisation et de comportements administratifs - a permis de répondre à la première question<sup>100</sup>. L'image qui en est ressortie est assez contrastée. En effet, les contribuables ont une opinion plutôt positive de leurs relations avec l'Administration fiscale mais gardent des motifs d'insatisfaction. À l'époque, l'analyse du Conseil des impôts avait mis en exergue certaines faiblesses - complexité des textes applicables, lourdeur des procédures et de l'organisation administrative, insuffisance du dialogue avec les contribuables - qui sont autant de points sur lesquels des progrès doivent être réalisés.

Sur ces différents aspects, les pistes de réflexion proposées par ledit Conseil ont visé à renforcer la qualité du consentement à l'impôt, un des fondements du pacte républicain français, car « *loin d'être antinomiques, la recherche de l'efficacité administrative et celle de l'amélioration des relations entre les contribuables et le fisc constituent des objectifs remarquablement complémentaires* »<sup>101</sup>, empreints de réciprocité ?

Pour répondre à la seconde question, il peut être fait référence au statut du contribuable, tantôt groupe réduit à ses devoirs, tantôt individu doté de droits. Rappelons que le terme « individu » ne relève pas du langage juridique, à la différence du terme « personne », cette dernière pouvant être physique ou morale, de droit privé ou de droit public. Pourtant, l'« *individu est un enjeu dans la philosophie du droit. Et lorsqu'on évoque les droits individuels, c'est souvent pour les affirmer contre les prétentions de la collectivité publique.* »<sup>102</sup>

Le contribuable-individu se voit donc reconnaître des garanties, voire des droits personnels, grâce à la doctrine des droits de l'Homme, il peut opposer les prérogatives fondamentales dont il jouit à tout groupe humain<sup>103</sup>. Il ne s'agit pas de s'attarder sur ces thèses philosophiques mais de relever cette prise en compte actuelle des contribuables en tant

---

<sup>99</sup> Thierry LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative, op. cit.*, p. 103.

<sup>100</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, vingtième rapport au Président de la République, Paris, Les éditions de l'Imprimerie des Journaux Officiels, 2002, p. Depuis 2005, le Conseil des impôts est devenu le Conseil des prélèvements obligatoires.

<sup>101</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, *op. cit.*, p. 259.

<sup>102</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, PUF, Lamy, Quadrige, Dicos poche, 2003, p. 819, terme « individu ».

<sup>103</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique, ibidem*.

qu'individus, ou plus juridiquement, en tant que personnes, et de la reconnaissance de leurs droits primordiaux<sup>104</sup> et de leurs garanties, au moyen d'outils toujours plus nombreux et sophistiqués. Cette individualisation – possible en fonction de l'âge, du sexe, de la profession, du lieu d'habitation, des revenus ou de la situation de famille desdits contribuables<sup>105</sup> - permet à la réciprocité de s'exprimer, que les contribuables soient « *petits ou gros, quelle que soit leur activité, à ceux qui paient régulièrement leurs impôts, aux petits fraudeurs occasionnels, aux grands fraudeurs ou aux ennemis déclarés du fisc* »<sup>106</sup>, dans une proportion toutefois différenciée selon leur comportement.

C'est pourquoi l'on a assisté depuis quelques décennies par exemple à la mise en place de la mission de qualité de service au sein de l'Administration fiscale ou encore à une meilleure organisation des contrôles fiscaux. Des réformes plus approfondies sont également proposées afin de toujours mieux répondre aux nouvelles prérogatives accordées au contribuable, ressenties comme de véritables besoins par ce dernier. Après tout, BABEUF<sup>107</sup>, ne comptait-t-il pas « *sur le droit pour mettre en place les moyens de satisfaire le plus complètement possible les besoins individuels, seule condition du bonheur général* »<sup>108</sup> ?

Participant de ce bonheur général, ou plus modestement, préservant l'intérêt général, l'Administration fiscale, liée au contribuable, par un impôt aux formes multiples, pourrait être légitimée, grâce à un lien moins visible, à la forme tout aussi plurielle, mais également singulière dès lors qu'il est appliqué à la matière fiscale : la réciprocité.

## SECTION 2 – UN LIEN INVISIBLE ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LE CONTRIBUTABLE : LA RÉCIPROCITÉ

« *Délicate à apprécier car il est souvent difficile de distinguer ce qui est réciproque de ce qui ne l'est pas* »<sup>109</sup>, il s'agit d'examiner tout d'abord les définitions du terme « réciprocité » telles que proposées par le langage courant.

« *Caractère de ce qui est réciproque* »<sup>110</sup>, c'est de ce dernier terme, adjectif et substantif qui existerait tel qu'on le connaît aujourd'hui depuis 1380, que la réciprocité est

---

<sup>104</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique, op.cit.*, p. 823, citant Gérard CORNU.

<sup>105</sup> Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, L.G.D.J, 1990, p. 3.

<sup>106</sup> Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale, op. cit.*, p. 4.

<sup>107</sup> François- Noël BABEUF, connu sous le nom de Gracchus BABEUF (1760-1797), était un révolutionnaire français, dont la théorie, le babouvisme, est jugé comme étant le mouvement précurseur du communisme.

<sup>108</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique, op. cit.*, p. 820.

<sup>109</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique, op. cit.*, p. 1299.

issue. *Reciprocus* signifie en latin, et cette définition sera très utile pour la suite, « qui revient au point de départ ». Du bas latin *reciprocitas*, et employée au sens actuel depuis 1729, elle traduit l'état « *qui s'exerce à la fois d'un premier terme à un second et du second au premier* »<sup>110</sup>. Cette définition<sup>112</sup> renvoie à l'idée de symétrie, et tout naturellement l'illustre par l'expression : « *relations réciproques* ».

Plus spécifiquement, la réciprocité « *implique, entre deux personnes ou deux groupes, un échange de sentiments, d'obligations, de services semblables, etc.* » et renvoie cette fois-ci à l'idée de mutualité, en l'illustrant par les expressions telles que confiance, tolérance et amour réciproque, ou encore se faire des concessions réciproques, renvoyant ici davantage à l'idée de partage.

Enfin, un contrat, ou une convention peuvent être réciproques, autrement dit bilatéraux ou synallagmatiques, à l'inverse d'unilatéraux.

Présente dans l'ensemble des sciences dures comme on les appelle parfois, la réciprocité se définit fréquemment comme un processus bien établi, en voici quelques exemples.

En sciences physiques, elle fait office de théorème pour expliquer la théorie de l'élasticité reposant sur une « *constante qui relie la déformation à la contrainte subie par un corps élastique* »<sup>113</sup>. Elle démontre son ampleur en matière de sensitométrie photographique puisqu'elle est une loi, la loi de réciprocité liant le temps de pose à la lumière<sup>114</sup>.

Dans le domaine de la thermodynamique des systèmes hors équilibre, il est fait référence aux relations de réciprocité de Lars ONSAGER, chimiste norvégien des années 1930, découverte qualifiée de loi fondamentale<sup>115</sup>, qui lui valut le prix Nobel en 1968.

---

<sup>110</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op. cit.*, terme « réciprocité ».

Réciproque serait formé de *recus* et de *procus*, qui signifient, « *qui va en arrière et en avant* » selon Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française « LITTRÉ », op. cit.*, terme « réciprocité ».

<sup>111</sup> Soit « *d'une même relation, d'un même rapport.* »

<sup>112</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op. cit.*, terme « réciprocité ».

<sup>113</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op. cit.*, terme « réciprocité ».

<sup>114</sup> La sensitométrie est l'étude, la mesure de la sensibilité des émulsions photographiques, de la sensibilité photographique selon Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op. cit.*, terme « réciprocité ». On parle aussi de phénomène de non-réciprocité.

<sup>115</sup> Lars ONSAGER « *a établi, en 1931, une loi fondamentale qui relie ces nombres entre eux : les coefficients de transport obéissent (en l'absence de champs magnétiques) aux relations de réciprocité qu'il a été établi ( $L = ij$  et  $L = ji$ ), in Radu BALESCU, « Irréversibilité », *Encyclopédia Universalis*, article disponible à l'adresse internet suivante : <http://www.universalis-edu.com/recherche/sujet/29631/>.*

Enfin, en mathématiques, qu'il s'agisse d'algèbre, d'analyse mathématique ou de géométrie, elle est également présente. Par exemple, elle revêt aussi la forme d'une loi : loi de réciprocité quadratique ou biquadratique en matière de théorie des nombres<sup>116</sup>.

Les sciences du langage ont également recours à cette notion pour définir des termes réciproques, qui « *ont la même signification, et qui se peuvent prendre l'un pour l'autre* »<sup>117</sup>.

En grammaire, on dit d'un verbe pronominal qu'il est réciproque, ou réfléchi, quand il « *indique une action exercée par plusieurs sujets les uns sur les autres et dont l'action est à la fois accomplie et reçue par chacun d'eux.* »<sup>118</sup>

De même, en tant que terme de logique, la réciprocité, que l'on retrouve dans l'expression « *propositions réciproques* », induit que « *le sujet de l'une peut devenir l'attribut de l'autre et inversement* ». L'expression adverbiale « *et réciproquement* » traduit l'idée d'une « *manière inverse, en retour.* »<sup>119</sup>

Enfin, il existerait même l'adjectif « *réciproquant* », le verbe « *réciproquer* » ou encore le nom « *réciprocation* ».

Le premier est spécifique puisqu'il est un terme utilisé dans le domaine du chemin de fer pour qualifier « *un système de traction employé sur les plans inclinés automoteurs.* » Il « *provient de ce que les convois agissent réciproquement l'un sur l'autre pour monter et descendre* »<sup>120</sup>.

Le deuxième, plus ancien, a pu se rencontrer, en France – au Nord notamment - mais également à l'étranger comme en Belgique ou au Burundi. Il signifie dans ce cas « *échanger, donner réciproquement, adresser en retour*<sup>121</sup> », mais également « *rendre la pareille* »<sup>122</sup>. Le verbe « *se réciproquer* » a pu se rencontrer, signifiant « *être dans un rapport réciproque* »<sup>123</sup>.

---

<sup>116</sup> En mathématiques toujours, la « *fonction réciproque d'une fonction [est la] fonction faisant correspondre à toute valeur de cette fonction  $f$  la valeur prise par la variable.* » En géométrie, les figures sont réciproques dès lors « *que chacune est la transformée de l'autre selon une même loi.* » Elle devient en l'occurrence synonyme du terme inverse. Ces définitions nous rappellent également le théorème de Pythagore et la réciproque du théorème.

<sup>117</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française* « LITTRÉ », *op. cit.*, terme « réciprocité ».

<sup>118</sup> Par exemple : il s'aime, ils se frappent...

<sup>119</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française* « LITTRÉ », *ibidem*.

<sup>120</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française* « LITTRÉ », *op. cit.*, terme « réciproquant ».

<sup>121</sup> Et spécialement des vœux.

<sup>122</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française* « LITTRÉ », *op. cit.*, terme « réciproquer ».

<sup>123</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française* « LITTRÉ », *ibidem*.

Le dernier traduisait aussi l' « *action par laquelle on reçoit la pareille.* »<sup>124</sup> En effet, d'un point de vue plus familier, ne dit-on pas aujourd'hui que la réciprocité désigne la pareille ?

Ces quelques illustrations, loin d'être exhaustives, démontrent clairement la richesse polysémique de la réciprocité dont l'essence est à chaque fois conservée, à savoir l'interaction, l'influence, l'échange, le partage. Chacun de ces sens permet de mieux appréhender cette notion qui pourrait présider aux relations unissant l'Administration fiscale au contribuable. Ce qui en ressort est l'idée selon laquelle il y aurait effectivement un échange perméable entre chacun des éléments entre eux et vice-versa. Entre l'Administration fiscale et le contribuable, il y aurait donc un échange, échange de bons procédés<sup>125</sup>, donnant à cette relation unique en son genre, une caractéristique nouvelle, au sein de laquelle, la réciprocité, plus que l'égalité, dont elle serait une excroissance, à moins que cela ne soit l'inverse, puisque la réciprocité peut s'exprimer en dehors de toute égalité, son corollaire dans certaines circonstances qui l'exigent (la fonction régaliennne, le service public et l'intérêt général), jetterait les bases d'un nouvel équilibre, sans toutefois que cela soit l'équilibre. On ne saurait toutefois réduire la réciprocité à ces premiers constats.

En effet, cet éclairage du langage courant, bien qu'intéressant, n'est pas suffisant pour circonscrire la notion de réciprocité. Il convient de se tourner vers les définitions que proposent la philosophie et les cultures religieuses.

La première traite de la réciprocité lorsqu'elle s'intéresse à l'être, au moi et à l'autre. On la retrouve ainsi en matière d'altérité, d'engagement, de dialectique, de dialogue, d'intersubjectivité, de personnalisme ou encore même de violence. En matière d'engagement par exemple, la philosophie part d'une réflexion sur l'existence et propose « *un partage qui concerne non des choses mais le mouvement de la vie. Aussi est-elle marquée [l'existence] par la réciprocité.* »<sup>126</sup> En matière de dialectique, et plus particulièrement d'amitié, « *Seule une relation de réciprocité peut instituer l'autre comme mon semblable et moi-même comme*

---

<sup>124</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française « LITTRÉ »*, op. cit., terme « réciprocation ». C'est également un « *Ancien terme de physique. Réciprocation du pendule, mouvements que certains philosophes croyaient être communiqués au pendule par le mouvement de la terre.* »

<sup>125</sup> Pour reprendre les termes employés par le Président Daniel RICHER lors de nos entretiens.

<sup>126</sup> Jean LADRIERE, Jacques LECARME, Christiane MOATTI, « La problématique de l'engagement », *Encyclopédia Universalis*, article disponible à l'adresse internet suivante : <http://www.universalis-edu.com/encyclopedie/engagement/>. Les auteurs font ici référence à l'engagement interpersonnel, notion qui nous éclaire mais qui ne peut servir de base pour définir la réciprocité que nous recherchons. Ils ajoutent : « *Ce qui rend possible la réciprocité, c'est la dualité, au sein de l'engagement, d'un aspect actif et d'un aspect passif dans l'unité d'un même acte : c'est parce que chacun est passif dans son opération même qu'il peut se laisser absorber dans l'opération de l'autre, et c'est par là que la réciprocité s'établit.* » Cet aspect philosophique n'est pas sans rappeler la réciprocité telle qu'elle est entendue en droit des obligations.



*le semblable de l'autre. (...) Une telle réciprocité suppose (...) qu'il faut être ami de soi pour être ami de l'autre* », l'amitié sous-entendant également « *l'idée de mutualité et son corollaire, l'égalité, qui mène sur le chemin de la justice* »<sup>127</sup>.

La réciprocité en philosophie se retrouve ainsi mêlée à des concepts moraux et porteurs de valeurs tels que la fidélité, le dévouement, l'amitié, la mutualité, la reconnaissance de l'autre, l'estime de soi, etc., reflétant ainsi une volonté de partage égologique entre les êtres. Ces quelques pensées philosophiques nous permettent de toucher du doigt la profondeur de cette notion qu'est la réciprocité afin d'en capter l'essence pour mieux en mesurer l'importance au sein de ce travail puisque le système fiscal, lorsqu'il est déclaratif, est par exemple fondé sur des valeurs telles que la bonne foi, l'honnêteté, la confiance, la vérité, la justice... En effet, par l'impôt, les citoyens devraient avoir le « *sentiment de "contribuer" qui contient en soi un sentiment de spontanéité, d'activité et même une certaine fierté.* »<sup>128</sup>

Véritable principe de la justice divine<sup>129</sup> par excellence, la réciprocité est également consacrée par les philosophies grecque et romaine « *où la justice apparaît comme cette activité ayant pour but de mesurer la part de chacun, et le droit comme celle ayant pour objet de répartir à chacun le sien* »<sup>130</sup>. Elle est aux côtés de la justice, qu'elle soit correctrice ou distributive, régissant l'économique et le social : l'échange fondé sur un retour sur équivalence étant la base du lien social selon ARISTOTE, ou le fondement de la morale universelle selon KANT<sup>131</sup>.

Pour les cultures religieuses, la réciprocité est une morale fondamentale. Elle est consacrée par l'ensemble des grandes religions et cultures – qu'elles soient bouddhiste, chrétienne, confucianiste, hindouiste, juive, musulmane... - signifiant « *fais aux autres ce que tu aimerais qu'ils te fassent* », ou bien à la forme négative « *ne fais pas aux autres ce que tu ne voudrais pas qu'ils te fassent* ». Elle est la manifestation concrète de l'empathie, « *cette faculté de s'identifier à quelqu'un, de ressentir ce qu'il ressent* »<sup>132</sup>, cette prise en compte de ses besoins et de ses sentiments, mais également de ceux des autres.

---

<sup>127</sup> Sylvie COURTINE-DENAMY, « Altérité », exposant l'œuvre de Paul RICŒUR en la matière, *Encyclopédia Universalis*, article disponible à l'adresse internet suivante : <http://www.universalis-edu.com/encyclopedie/alterite-philosophie/>.

<sup>128</sup> Thierry LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative*, op. cit., p. 103.

<sup>129</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, ibidem.

<sup>130</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, ibidem.

<sup>131</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, ibidem.

<sup>132</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, op. cit., terme « réciprocité ».

Cette règle d'or œcuménique ou éthique de réciprocité universelle, puisqu'elle « se retrouve en tout lieu et à toute époque »<sup>133</sup>, n'impose donc pas un système de pensée particulier mais induit de la tolérance. Elle renvoie toutefois à la sévère Loi du talion de l'Ancien Testament, au parallélisme des formes : « *vie pour vie, œil pour œil, dent pour dent* ». Plus loin dans la Bible, le Nouveau Testament, et notamment les Évangiles, commande d'aimer son prochain comme soi-même, mais également les épîtres de l'apôtre Paul prodiguent de se supporter les uns les autres et de se pardonner mutuellement. On retrouve même une illustration ancienne du civisme fiscal dans la lettre de Paul aux Romains au chapitre 13 et verset 7 qui énonce qu'il faut « *rendre à tous ce qui leur est dû : à qui exige l'impôt, l'impôt* ».

Le Dictionnaire de culture juridique évoque aussi SAINT-THOMAS citant l'Évangile de Matthieu : « *On vous jugera du jugement dont vous jugez et on vous mesurera avec la mesure dont vous mesurez.* »

Le point intéressant que souligne ce même dictionnaire est le mot utilisé par CONFUCIUS pour résumer ses enseignements. Il relate en effet que « *Certains disciples demandèrent à Confucius de résumer sa doctrine par un mot qu'ils pourraient conserver comme un talisman, il leur donna celui-ci : Réciprocité* »<sup>134</sup>. Si l'on s'arrête un instant sur le terme de « talisman », on se rend compte que la réciprocité est comparée à un « *objet (...) sur lequel sont gravés ou inscrits des signes consacrés, et auquel on attribue des vertus magiques de protection, de pouvoir, (...) à l'effet souverain voire merveilleux.* »<sup>135</sup> Voici donc la réciprocité revêtir une nouvelle dimension, une dimension mythique, voire mystique, mais dont le caractère protecteur ainsi mis en avant serait fort utile dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable.

Dans ce contexte, la réciprocité n'est pas, en revanche, au sens moral du terme, matérialisée par le principe de non-agression qui énonce : « *Fais ce que tu veux tant que cela ne nuit pas aux autres* ». Le postulat de départ repose sur l'idée que la réciprocité entraîne une action positive génératrice d'échange, ce qui n'est pas le cas avec cette maxime. Pourtant, que ce soit dans la Loi du Talion, ou bien en droit international, la réciprocité présente, par le biais de l'absence d'action, un aspect négatif.

---

<sup>133</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, op. cit., p. 1299.

<sup>134</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, ibidem.

<sup>135</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, op. cit., terme « talisman ».

Cet éclairage du langage philosophique et culturel, voire culturel, est également intéressant mais toujours insuffisant. Il convient de se tourner à présent vers les définitions qu'offre le droit pour qualifier le fait de réciprocité<sup>136</sup> qui « revêt en droit diverses significations. »<sup>137</sup> Au sein des « institutions juridiques, la réciprocité est (...) partout (...), elle est néanmoins très rarement formulée en termes clairs dans le droit positif »<sup>138</sup> et les « textes qui, explicitement ou implicitement, la consacrent font de la réciprocité une notion juridique polysémique. »<sup>139</sup>

C'est ainsi que les termes « réciprocité », « réciproque » ou « réciproquement » apparaissent au sein de différents codes, et ce, à plusieurs reprises. Par exemple, si le Code civil n'emploie jamais le premier terme, le deuxième est davantage usité puisqu'on le retrouve pas moins de treize fois<sup>140</sup> tandis que le dernier apparaît également près de douze fois - pour qualifier des situations diverses et variées comme l'adoption, l'accession, l'agriculture et bien d'autres encore<sup>141</sup>. Il en est de même pour le Code général des impôts et ses annexes, tout comme du Livre des procédures fiscales<sup>142</sup>.

---

<sup>136</sup> Georges VEDEL, « Excès de pouvoir administratif et excès de pouvoir législatif (II) », *Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 2, Études et doctrines, Deuxième semestre 1996, p. 129 : « Le Conseil doit d'ailleurs être prudent lorsque, de son côté, il invoque des situations de fait à l'appui de la motivation de ces décisions. Il est peu armé pour les connaître lorsqu'elles sont complexes. C'est d'ailleurs l'une des raisons et non la moindre qui lui ont fait refuser de voir dans la contrariété entre la loi et les traités une violation de la Constitution relevant de son contrôle. Même quand le problème de fait de la réciprocité visée par l'article 55 de la Constitution ne se pose pas, l'éclaircissement de la contrariété entre une loi et un traité est souvent mêlé de fait et de droit. »

<sup>137</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, op. cit., p. 1299.

<sup>138</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, op. cit., p. 1300.

<sup>139</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, *ibidem*.

<sup>140</sup> Cf. art. 207, 515-4, 968, 1093, 1095, 1335, 1371, 1434, 1589, 1921, 1962, 1964, 2512. Il est très fréquemment employé pour décrire le consentement, qui en l'occurrence doit être réciproque.

<sup>141</sup> L'idée d'échange est également contenue dans les articles 367, 558 ou 1777 qui disposent respectivement : « L'adopté doit des aliments à l'adoptant s'il est dans le besoin et, réciproquement, l'adoptant doit des aliments à l'adopté. » ; « L'alluvion n'a pas lieu à l'égard des lacs et étangs, dont le propriétaire conserve toujours le terrain que l'eau couvre quand elle est à la hauteur de la décharge de l'étang, encore que le volume de l'eau vienne à diminuer. Réciproquement, le propriétaire de l'étang n'acquiert aucun droit sur les terres riveraines que son eau vient à couvrir dans des crues extraordinaires. » ; « Le fermier sortant doit laisser à celui qui lui succède dans la culture, les logements convenables et autres facilités pour les travaux de l'année suivante ; et réciproquement, le fermier entrant doit procurer à celui qui sort les logements convenables et autres facilités pour la consommation des fourrages, et pour les récoltes restant à faire. » Etc....

<sup>142</sup> Quatre articles au sein du CGI emploient le terme « réciprocité ». L'article 115 ter dont voici un extrait est relatif au calcul de la masse des revenus distribués : « ...la double imposition à laquelle sont susceptibles d'être soumises de ce chef les répartitions de bénéfices faites par cette société est évitée, sur le plan de la réciprocité, au moyen d'accords à passer entre les autorités fiscales de la France métropolitaine et celles des collectivités intéressées. » L'article 199 relatif à l'impôt sur le revenu évoque les traités de réciprocité. Il en est de même pour l'article 783 relatif aux successions et donations. Enfin l'article 954 relatif aux passeports et titres de voyage dispose notamment que : « ...le visa est délivré gratuitement, par mesure de réciprocité, aux ressortissants des puissances étrangères dont la liste est établie par arrêté du ministre des affaires étrangères, du ministre de l'intérieur et du ministre de l'économie et des finances. » La réciprocité doit ainsi être entendue selon le sens qu'elle revêt en droit international.

Par exemple la « *Vaine pâture [est un] droit réciproque que les habitants d'une même commune ont d'envoyer leurs bestiaux paître sur les fonds les uns des autres, à certaines époques.* » Le projet de Code rural, de la session de 1868 mentionnait donc à propos de cette vaine pâture particulière, le parcours, qu'il était « *la vaine pâture étendue, par réciprocité, d'une commune à une autre.* »<sup>143</sup> Rappelons que la « *vaine pâture [est un] droit réciproque que les habitants d'une même commune ont d'envoyer leurs bestiaux paître sur les fonds les uns des autres, à certaines époques.* »<sup>144</sup> Le terme « réciprocité » n'apparaît toutefois plus aujourd'hui en tant que tel, que ce soit dans l'ancien Code rural ou le Code rural et de la pêche maritime actuel, excepté pour qualifier les accords entre États<sup>145</sup>.

Lorsqu'il est employé, le terme « réciprocité » revêt le sens qu'il a généralement en droit international, public ou privé, celui de l'équivalence de traitement, ou celui qu'il a en droit des obligations, entendue comme étant mutuelles.

En droit international, il existe toutefois plusieurs qualifications juridiques pour décrire la réciprocité : la réciprocité d'application, la réciprocité formelle et la réciprocité matérielle.

---

Le terme « réciprocité » apparaît au sein du LPF, à l'article L. 114 A relatif aux dérogations en matière d'assistance fiscale internationale qui impose la réciprocité pour qu'il y ait échange d'informations entre les Administrations financières françaises et les Administrations des pays membres de l'UE concernant certains impôts, droits et taxes.

Également aux articles 212 et 246, respectivement relatifs à la détermination du bénéfice imposable qui traite des opérations réciproques d'un groupe et aux entreprises de navigation maritime ou aérienne dont voici un extrait : « *Les bénéfices réalisés par les entreprises de navigation maritime ou aérienne établies à l'étranger et provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs étrangers sont exonérés d'impôts à condition qu'une exemption réciproque et équivalente soit accordée aux entreprises françaises de même nature ;* et enfin l'article 1609 nonies BA relatif aux impositions perçues par les communautés ou les syndicats d'agglomération nouvelles évoque les obligations réciproques de ces derniers avec des communes limitrophes.

Ce même terme apparaît une fois dans le LPF à l'article L. 114 relatif, à l'instar de l'article L. 114 A aux dérogations en matière d'assistance fiscale internationale, évoque les conventions d'assistance réciproque en matière d'impôts pour les échanges de renseignements entre Administrations.

<sup>143</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française « LITTRÉ », op. cit.*, terme « réciprocité ». citant BAYLE-MOULLARD, « *Projet de Code rural* », Session 1868 du Corps législatif. p. 47. Ce même dictionnaire ajoute : Par opposition aux pâtures grasses ou vives qui « *sont les landes, les marais, pâtis et bruyères qui appartiennent à des communautés d'habitants ou sont asservis envers elles à un droit d'usage, de manière qu'elles seules peuvent y faire paître leurs bestiaux. Les vaines pâtures, au contraire, sont les grands chemins, les prés après la fauchaison, les guérets ou terres en friches, et généralement tous les héritages où il n'y a semence ni fruit, et qui, par la loi ou l'usage du pays, ne sont pas en défends, (...)* » p. 46. Lorsque la vaine pâture s'exerce par les habitants de deux paroisses sur le territoire l'une de l'autre respectivement, elle prend le nom de parcours ou d'entre-cours, ROBIN, *Mém. sur les marais de Cleville (Calvados), 1781*, p. 46. La vaine pâture était ainsi nommée lorsque le droit était renfermé dans les limites de la paroisse. Elle prenait le nom de parcours lorsqu'elle existait de paroisse à paroisse, à titre de servitude réciproque. « *La loi de 1791 a maintenu cette distinction, qui semble n'avoir pas existé dans les temps anciens.* » [BAYLE-MOULLARD, *ib. p. 47*]. »

<sup>144</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française « LITTRÉ », op. cit.*, terme « réciprocité ».

<sup>145</sup> Cf. art. L. 529-2 du Code rural et de la pêche maritime. Les termes « réciproque » et « réciproquement » apparaissent en revanche à plusieurs reprises, pour qualifier les obligations de certains groupements entre eux (cf. par exemple les articles L. 326-1 et s. du même code).

Lorsqu'elle est matérielle, elle peut également être qualifiée d'interdépendante, d'identique ou d'équivalente<sup>146</sup>, c'est dire la richesse intrinsèque de la réciprocité.

La réciprocité d'application fait référence à l'exécution de leurs obligations par les parties à un engagement.

La réciprocité formelle renvoie, quant à elle, aux conditions d'application de cet engagement tandis que la réciprocité matérielle vise son contenu.

On pourrait aller plus loin en employant le vocabulaire habituellement réservé à l'anthropologie et à la sociologie, et dans ce cas, la réciprocité revêtirait essentiellement trois formes – même s'il en existe bien d'autres (générale, restreinte, apparente, cachée...) : négative, positive et symétrique. Partant de cette dernière forme, « *celle qui met en jeu la situation la plus « contradictoire », par exemple le face à face indécié de la rencontre, où l'on ne sait pas si l'amitié ou l'inimitié va l'emporter* »<sup>147</sup>, il est possible d'appliquer les deux précédentes au droit, et notamment au droit fiscal. C'est ainsi, qu'au final, la réciprocité est une notion qui relève tant du droit public que du droit privé, à l'instar du droit fiscal, lui aussi au confluent de ce découpage du droit. Elle relève plus particulièrement du droit international, qu'il soit public ou privé d'une part (§1) et du droit des obligations d'autre part (§ 2).

### § 1 – La réciprocité en droit international, ou « la réciprocité de vengeance »

La réciprocité est fréquemment décrite comme étant l'un des apanages du droit international. Il est plus juste de dire que « *la réciprocité [qui] présuppose l'idée d'égalité, (...) occupe une place toute particulière en droit international.* »<sup>148</sup> Ainsi, la définition du droit international public proposée par Jean COMBACAU est éclairante sur ce point puisqu'il s'agit de « *la branche du droit qui rassemble les règles dont la production et l'application échappent à l'État agissant unilatéralement.* »<sup>149</sup> La réciprocité a donc toute sa place.

En revanche, elle serait plutôt négative, puisqu'elle est au gré des textes une réserve, une condition, une exigence, encadrant un échange, une égalité de traitement des

---

<sup>146</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique, op. cit.*, p. 1300.

<sup>147</sup> Mireille CHABAL fait en l'occurrence référence à des populations très spécifiques. Ces précisions sont référencées dans un de ses articles, disponible à l'adresse Internet suivante : <http://afrique.cauris.free.fr/nuers.html#ancre2246496>.

<sup>148</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique, ibidem*.

<sup>149</sup> Jean COMBACAU, « Droit international public », Études générales, *Encyclopédia Universalis*, article disponible à l'adresse internet suivante : <http://www.universalis-edu.com/encyclopedie/droit-international-public/>.

ressortissants de deux États parties à une convention par exemple, qui se rompt à partir du moment où la réciprocité n'est plus respectée.

Cette forme de réciprocité induirait ainsi des obligations *a priori* relatives<sup>150</sup>. La décision du Conseil constitutionnel portant sur la loi relative à l'interruption volontaire de grossesse, en date du 15 janvier 1975, pourrait en effet illustrer cette réciprocité lorsqu'il précise, sur le plan du droit, la nature des contrôles de constitutionnalité (art. 61 de la Constitution) et de conventionalité (art. 55 de la Constitution)<sup>151</sup>. Si le contrôle de constitutionnalité a « *un caractère absolu et définitif* », le contrôle de conventionalité présente « *un caractère à la fois relatif et contingent* ». Comme le précise le Conseiller d'État, Olivier DUTHEILLET DE LAMOTHE, cette expression a par la suite été abandonnée<sup>152</sup> au profit de la réciprocité<sup>153</sup>.

Cette condition de réciprocité pourrait être l'équivalent de la « réciprocité de vengeance » si l'on emprunte à nouveau le vocabulaire des anthropologues et sociologues lorsqu'ils évoquent les relations entre les individus de certaines peuplades<sup>154</sup>. La réciprocité, « *dans l'esprit de la loi du talion, permet à un État, lorsque son droit a été lésé par le comportement illicite d'un autre, de procéder réciproquement à des représailles ou à des*

---

<sup>150</sup> « *L'obligation est un mot polysémique : son sens diffère selon qu'il s'agit d'une obligation... morale... religieuse... naturelle... militaire... fiscale... hypothécaire... négociable... amortissable... politique... civique... juridique... de conscience... de rendre service... de reconnaissance. Elle désigne même, de façon générale, le respect de la norme : tout ce qui est obligatoire ; par exemple, obéir à la loi. Quelle qu'en soit l'acception, l'idée qui constamment la caractérise est celle du lien. L'étymologie ob + ligare montre qu'il s'agit de lier (ligare) de façon étroite (ob).* », Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique, op. cit.*, p. 1097, terme « obligation ».

<sup>151</sup> Cons. const., déc. 15 janvier 1975, n° 75-54 DC, sur la loi relative à l'interruption volontaire de grossesse, *AJDA*, 1975, II, p. 134. En l'espèce, le Conseil était saisi d'un moyen tiré de la violation par la loi relative à l'interruption volontaire de grossesse de l'article 2 de la CESDH sur le droit à la vie. Il a jugé qu'il ne lui appartient pas « *lorsqu'il est saisi en application de l'article 61 de la Constitution, d'examiner la conformité d'une loi aux stipulations d'un traité ou d'un accord international* ».

Lorsqu'il exerce son contrôle sur les traités internationaux, le Conseil constitutionnel veille au respect de la souveraineté nationale, en se fondant sur le principe de l'inaliénabilité de cette dernière comme le rappelle Michel TROPER, « *Comment la Constitution de 1958 définit la souveraineté nationale ?* », Cinquantenaire de la Constitution en 20 questions, Question n° 5, Documentation - Publications, Dossiers thématiques, Conseil constitutionnel, 2008, disponible sur le site Internet du Conseil constitutionnel.

<sup>152</sup> En raison notamment des critiques exprimées par la doctrine (notamment Jean RIVERO), note sous la décision du Conseil constitutionnel, du 15 janvier 1975, précitée. Ainsi, « *La référence au " caractère relatif et contingent " renvoie, en effet, essentiellement à la condition de réciprocité posée par l'article 55.* ».

<sup>153</sup> Olivier DUTHEILLET DE LAMOTHE, « *Contrôle de constitutionnalité et contrôle de conventionalité* », in *Mélanges en l'honneur de Daniel LABETOUILLE* », Dalloz 2007.

<sup>154</sup> Dominique TEMPLE, Mireille CHABAL, « *Réciprocité, échange, lien social* », propos rapportés à l'adresse Internet suivante : <http://mireille.chabal.free.fr/>. Pour ces auteurs, la présente réciprocité serait « *l'opposé de l'échange où chacun cherche son intérêt [puisqu'elle] produit des valeurs éthiques ou spirituelles entre les partenaires. Les structures élémentaires de réciprocité se combinent pour former des systèmes complexes qui rendent intelligibles (...) d'autres sociétés (...)* ».

« contre-mesures », c'est-à-dire de se faire justice à lui-même en ne respectant pas les obligations qui lui incombent normalement »<sup>155</sup>.

Mireille CHABAL et Dominique TEMPLE, anthropologues, ajoutent à ce sujet que « La loi du contre-don est la même que celle du talion. Il s'agit dans les deux cas de rétablir un équilibre mis en cause par un excès (...) : on rend le mal pour le mal, de même qu'un cadeau pour un cadeau ou une femme pour une autre. De là provient l'aspect ambivalent du vocabulaire afférant à l'un et l'autre procès, qui porte seulement sur la qualité de l'objet de la « dette », mais non sur le principe, identique dans les deux cas »<sup>156</sup>. Une telle vision de la réciprocité permet effectivement de l'envisager sous deux aspects, un aspect négatif et un aspect positif, le premier semblant s'illustrer plus particulièrement en droit international, qu'il soit public ou privé.

Le dictionnaire juridique élaboré sous la direction de Rémy CABRILLAC recense plusieurs acceptions du terme réciprocité au travers de trois significations<sup>157</sup>.

La première, issue du droit international public et que l'on retrouve dans l'expression « traité de réciprocité », renvoie à la « condition d'application d'un traité selon laquelle l'État respectera ses obligations conventionnelles tant que l'autre partie respectera les siennes. » Il s'agit de la réciprocité d'application basée sur « l'exécution par les parties des obligations qui naissent de l'engagement »<sup>158</sup> que l'on retrouve à l'article 55 de la Constitution française ou à l'article 60 de la Convention de Vienne sur le droit des traités<sup>159</sup> qui signifie qu'un traité ou un accord en vigueur (et donc formellement réciproque) sera respecté par un État sous réserve de son application par les autres États signataires dudit traité ou accord. Une telle réserve n'est toutefois pas invocable en matière humanitaire ou de l'Union<sup>160</sup>.

---

<sup>155</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, op.cit., p. 1300.

<sup>156</sup> Dominique TEMPLE, Mireille CHABAL, « Réciprocité, échange, lien social », *ibidem*.

<sup>157</sup> Rémy CABRILLAC (sous la dir. de), *Dictionnaire des termes juridiques*, LexisNexis, 2011, terme « réciprocité ».

<sup>158</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, *ibidem*.

<sup>159</sup> L'article 60 de la Convention de Vienne sur le droit des traités, convention faite à Vienne le 23 mai 1969 et entrée en vigueur le 27 janvier 1980, Nations Unies, *Recueil des Traités*, vol. 1155, p. 331, relatif à l'extinction d'un traité ou suspension de son application comme conséquence de sa violation énonce que : « 1. Une violation substantielle d'un traité bilatéral par l'une des parties autorise l'autre partie à invoquer la violation comme motif pour mettre fin au traité ou suspendre son application en totalité ou en partie », extrait.

<sup>160</sup> La condition de réciprocité est sans objet « comme le Conseil a eu l'occasion de le préciser (...) pour les engagements internationaux relatifs aux droits fondamentaux, comme la Convention européenne des droits de l'Homme ou le traité portant statut de la Cour pénale internationale (Décision n° 98-408 DC du 22 janvier 1999, recueil p. 29), et pour les traités communautaires (Décision n° 92-308 DC du 9 avril 1992, recueil p. 55 ; n° 98-400 DC du 20 mai 1998, recueil p. 251) », Olivier DUTHEILLET DE LAMOTHE, « Contrôle de constitutionnalité et contrôle de conventionnalité », in *Mélanges en l'honneur de Daniel LABETOUILLE*, Dalloz, 2007.

Ainsi, le droit de l'Union prime le droit national comme l'a rappelé l'ancienne CJUE posant cette exigence comme un postulat inhérent au premier<sup>161</sup>, faisant de la réciprocité une notion caduque en la matière, où à tout le moins différenciée<sup>162</sup>.

Comme le souligne le Professeur Fabrice PICOD, l'arrêt COSTA mentionne à cet effet que « *cette intégration au droit de chaque pays membre de dispositions qui proviennent de source communautaire, et plus généralement les termes et l'esprit du traité, ont pour corollaire l'impossibilité pour les États de faire prévaloir, contre un ordre juridique accepté par eux sur une base de réciprocité, une mesure unilatérale ultérieure qui ne saurait ainsi lui être opposable* »<sup>163</sup>. De même, en droit européen, l'instauration d'un « *véritable ordre public européen* »<sup>164</sup> tel que consacré par la CEDH a nécessité l'« *abandon de la règle de la réciprocité entre États dans l'application des normes du traité* »<sup>165</sup> consacrant ainsi l'« *affirmation du caractère objectif, et non contractuel, des obligations assumées* »<sup>166</sup>.

Dans le même temps, cette définition illustre la réciprocité formelle puisqu'une fois qu'un texte est en vigueur, il peut entraîner des limitations de souveraineté des États<sup>167</sup>, comme cela peut se produire pour les membres de l'Union européenne. Parce qu'elle entraîne une telle limitation, la réciprocité pourrait être considérée comme étant une entorse à l'inaliénabilité de la souveraineté nationale, dévolue au peuple, qui interdit à ses représentants de la transférer à des autorités étrangères ou à des organisations internationales<sup>168</sup>. Michel TROPER précise cependant que « *si le principe interdit de transférer la souveraineté, il*

---

<sup>161</sup> Fabrice PICOD, « La normativité du droit communautaire », *Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, n° 21, 2006, p 147.

<sup>162</sup> Delphine DÉRO, *La réciprocité et le droit des Communautés et de l'Union européennes*, thèse sous la direction de Fabrice PICOD, Éditions Bruylant, Droit de l'Union européenne, 2006, 571 p.

<sup>163</sup> CJCE, 15 juillet 1964, Costa, aff. 6/64, *Rec.* p. 1141. Fabrice PICOD, « La normativité du droit communautaire », *Les Cahiers du Conseil constitutionnel*, *ibidem*.

<sup>164</sup> Michèle DE SALVIA, « La place de la notion de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », *Les Cahiers du Conseil Constitutionnel*, n° 11, 2001, p. 140.

<sup>165</sup> Michèle DE SALVIA, « La place de la notion de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », *Les Cahiers du Conseil Constitutionnel*, *ibidem*.

<sup>166</sup> Michèle DE SALVIA, « La place de la notion de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme », *Les Cahiers du Conseil Constitutionnel*, *ibidem*.

<sup>167</sup> C'est ce que l'on retrouve à l'alinéa 15 du Préambule de la Constitution de 1946 : « *Sous réserve de réciprocité, la France consent aux limitations de souveraineté nécessaires à l'organisation et à la défense de la paix* » Michel TROPER explique que « *Le Conseil constitutionnel a étendu cette possibilité aux accords relatifs à la construction européenne et autorisé certains transferts de compétence, considérés non comme des transferts de souveraineté, mais comme de simples limitations.* », « Comment la Constitution de 1958 définit la souveraineté nationale ? », Cinquantenaire de la Constitution en 20 questions, Question n° 5, *ibidem*.

<sup>168</sup> Michel TROPER, « Comment la Constitution de 1958 définit la souveraineté nationale ? », Cinquantenaire de la Constitution en 20 questions, Question n° 5, *ibidem*.



*permet a contrario de transférer des compétences pourvu qu'un tel transfert ne remette pas la souveraineté en cause* »<sup>169</sup>.

Ce caractère formel de la réciprocité permet d'établir le moment où cette dernière peut effectivement être actionnée. Il peut s'agir par exemple de la ratification complète d'un traité par l'ensemble des États signataires mais pas obligatoirement. Il découle de cette définition un échange de respect des obligations de chacun tant que l'autre n'y déroge pas. Échange certes, mais dans la limite du respect des obligations par chacun<sup>170</sup>.

Cette première définition donne de la réciprocité une vision plutôt négative, même si elle traduit l'idée d'échange de bons procédés, c'est finalement l'absence de respect des obligations d'un État qui permettra le non-respect par un autre État de ses mêmes obligations. Il va de soi qu'une telle définition pourrait nuire à la réciprocité, objet du présent travail, perçue avant tout comme un outil d'apaisement des relations et non de discorde.

Toutefois, on ne peut s'affranchir de cette première définition, qui servira vraisemblablement de fondement à cette étude puisque l'analogie avec les procédures fiscales est aisée. En effet, l'Administration fiscale dispose d'un arsenal de pouvoirs coercitifs plus lourds dès lors que le contribuable manque à ses obligations fiscales. Une réciprocité négative trouve donc à s'appliquer. Est néanmoins mise en exergue une différence avec la situation précédente : la réciprocité du droit international légitime un manquement à ses obligations par une personne publique dès lors qu'une autre personne publique, son égal juridiquement parlant, n'a pas respecté ses engagements<sup>171</sup>. S'il n'existe pas de principe d'égalité juridique entre l'Administration fiscale et le contribuable, eu égard aux objectifs antagonistes poursuivis par chacun d'eux, la réciprocité n'est pas empêchée pour autant. L'inégalité n'est pas exclusive de réciprocité.

Cependant, le droit international connaît également plusieurs formes de réciprocité plus positives et actives, comme par exemple à l'article 36 § 2 du statut de la Cour internationale de justice annexé à la Charte des Nations Unies. En l'occurrence, la réciprocité est dite matérielle identique puisque les États signataires ont la faculté de faire une déclaration

---

<sup>169</sup> Michel TROPER, « Comment la Constitution de 1958 définit la souveraineté nationale ? », Cinquantenaire de la Constitution en 20 questions, Question n° 5, *ibidem*.

<sup>170</sup> On en retrouve une illustration au sein du Code des douanes par exemple à l'article 65-6°, en matière de coopération administrative internationale, qui dispose que « *L'administration des douanes est autorisée, sous réserve de réciprocité, à fournir aux autorités qualifiées des pays étrangers tous renseignements, certificats, procès-verbaux et autres documents susceptibles d'établir la violation des lois et règlements applicables à l'entrée ou à la sortie de leur territoire, quel qu'en soit le support.* »

<sup>171</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, op. cit., p. 1300 : « *C'est le « principe de l'égalité souveraineté des États, qui conduit à ce qu'aucun État ne bénéficie de plus d'avantages qu'un autre, [et qui] fait en effet de la réciprocité une règle fondamentale de ce droit.* »

d'acceptation de la compétence de la CIJ qui rend cette dernière obligatoire de plein droit « à l'égard de tout autre État acceptant la même obligation »<sup>172</sup>.

A *contrario*, la non-réciprocité peut valablement légitimer une différence de traitement entre deux personnes publiques. Ainsi de « *l'inégalité économique des États peut [naître] (...) l'admission de la règle inverse de non-réciprocité. La non-réciprocité est en effet la règle dans les échanges entre les pays développés et les pays en voie de développement.* »<sup>173</sup> D'une dimension négative de la réciprocité, la non-réciprocité peut revêtir une dimension positive, plus humaniste et plus humanitaire dans le cas présent. À moins que la réciprocité ne soit dissimulée dans la recherche d'image de marque, de reconnaissance par l'État économiquement plus fort, ou à un autre niveau...

En effet, pour les anthropologues et sociologues précités, « *tout don relève d'une structure de réciprocité, même quand celle-ci n'est pas apparente, mais la réciprocité ne se laisse pas réduire à l'échange qui annulerait le don comme don. Deux dons réciproques ne sont pas un échange. C'est la réciprocité qui donne au don son sens humain, son sens tout court, son sens de don.* »<sup>174</sup> Ainsi, un État peut tout-à-fait avoir des obligations au sein d'un traité, tandis que l'ensemble des autres signataires n'en n'ont pas. Il peut donc y avoir réciprocité formelle sans réciprocité matérielle interdépendante, identique ou équivalente<sup>175</sup>.

À côté du droit international public, le droit international privé propose également une définition de la réciprocité. Il renvoie notamment à l'article 11 du Code civil posant le principe de la réciprocité diplomatique<sup>176</sup>. Elle est la « *condition mise à l'octroi de certains droits civils aux étrangers et consistant dans l'existence de traités octroyant les mêmes droits aux Français* »<sup>177</sup>. Dans ce cas, la réciprocité est dite matérielle identique puisque les États

---

<sup>172</sup> L'article 36 § 2 dispose en effet que : « *Les États parties au présent Statut pourront, à n'importe quel moment, déclarer reconnaître comme obligatoire de plein droit et sans convention spéciale, à l'égard de tout autre État acceptant la même obligation, la juridiction de la Cour sur tous les différends d'ordre juridique (...) 3. Les déclarations ci-dessus visées pourront être faites purement et simplement ou sous condition de réciprocité de la part de plusieurs ou de certains États, ou pour un délai déterminé.* ».

<sup>173</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, *ibidem*.

<sup>174</sup> Mireille CHABAL, « Quand la réciprocité semble non réciproque : ou la réciprocité cachée », *La Revue du M.A.U.S.S.*, n° 8, 2<sup>ème</sup> semestre 1996, p. 132 et s. Cet article est également disponible à l'adresse Internet suivante : <http://mireille.chabal.free.fr/recipcachee.htm>.

<sup>175</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, *op. cit.*, p. 1301.

<sup>176</sup> « *L'étranger jouira en France des mêmes droits civils que ceux qui sont ou seront accordés aux Français par les traités de la nation à laquelle cet étranger appartiendra.* »

<sup>177</sup> Rémy CABRILLAC (sous la dir. de), *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, *op. cit.*, terme « réciprocité ». L'article 88-3 de la Constitution traite fait référence aux droits des ressortissants communautaires : « *Sous réserve de réciprocité et selon les modalités prévues par le Traité sur l'Union européenne signé le 7 février 1992, le droit de vote et d'éligibilité aux élections municipales peut être accordé aux seuls citoyens de l'Union résidant en France.* »

ont les mêmes obligations : ils doivent reconnaître les mêmes droits accordés à leurs nationaux aux étrangers<sup>178</sup>.

À l'instar du droit international public, la réciprocité en droit international privé est également limitée aux dispositions prises dans les traités et dans une certaine mesure au bon vouloir des États. Il n'en demeure pas moins que cette facette de la réciprocité est plus positive que la précédente puisqu'une fois qu'un accord a été conclu entre États, les droits des personnes privées sont sensés être reconnus et appliqués. La dimension négative induite par le comportement d'un État semble a priori s'effacer plus aisément même si au final l'absence de réciprocité devrait entraîner l'absence de respect des dispositions des actes en vigueur.

Notons que cette réciprocité permet également la reconnaissance des jugements étrangers dans les États contractants des traités bilatéraux ou multilatéraux, tout en en restreignant finalement l'application, puisque « *Certains États, mais non la France, subordonnent la reconnaissance et l'exécution des jugements étrangers ou de certains d'entre eux à la condition de réciprocité.* »<sup>179</sup> Cette dernière aurait ainsi un double effet, un effet vertueux doublé d'un effet pervers : d'une avancée étatique aux répercussions individuelles, elle devient le prétexte au désengagement et au non-respect de dispositions pourtant négociées.

La même idée est contenue dans la dernière définition proposée par le droit renvoyant à la réciprocité législative<sup>180</sup>. Elle consiste en la « *condition mise à l'octroi de certains droits civils aux étrangers et consistant dans l'existence de dispositions législatives octroyant les mêmes droits ou des droits similaires aux Français dans l'ordre juridique de l'État dont ces*

---

<sup>178</sup> On en retrouve également une illustration au sein du Code des douanes, à l'article 284-1 par exemple, qui dispose que « *Toute personne, négociant, industriel ou commis voyageur, voyageant en France en vue d'y recueillir des commandes pour le compte des maisons établies en pays étranger, est soumise, selon les principes de la réciprocité, à des droits et taxes équivalant à ceux que supportent, dans ces pays, les négociants, industriels ou commis voyageurs s'y livrant aux mêmes opérations pour le compte des maisons établies en France.* »

<sup>179</sup> Henry BATIFFOL, Paul LAGARDE, « Droit international privé », in *Encyclopédia Universalis*, dont on peut retrouver une version numérique à l'adresse Internet suivante : <http://www.universalis-edu.com/encyclopedie/droit-international-prive/>. Les auteurs ajoutent que « *Ces divergences ont conduit à la conclusion d'un grand nombre de traités bilatéraux établissant des conditions communes de reconnaissance et d'exécution mutuelles des jugements. La simplification de ces conditions par rapport au droit commun varie en fonction des liens existant entre les États contractants et du degré de confiance que chacun accorde aux tribunaux de l'autre. L'achèvement le plus remarquable, à cet égard, est celui qui a été réalisé en Europe de l'Ouest par les conventions (...) de Bruxelles et de Lugano. Les jugements rendus dans un État contractant sont de plein droit reconnus dans les autres, et leur exécution peut y être obtenue au moyen d'une procédure très simple et même non contradictoire dans sa phase initiale.* »

<sup>180</sup> A la différence de « factuelle » dès lors qu'elle est issue de la pratique.

*étrangers sont les ressortissants.* »<sup>181</sup> Si elle peut constituer une limite, la réciprocité peut aussi être de fait ou être analysée de façon pragmatique et extensive<sup>182</sup>.

Un correctif à ce qui a été évoqué auparavant, concernant l'aspect négatif de la réciprocité, doit à présent être apporté. En effet, si la réciprocité constitue une limite, elle n'est pas contre-productive pour autant. Bien au contraire. « *La réciprocité négative est un système de régulation de la violence et de production de valeurs, y compris avec l'ennemi. Le but n'est pas la violence ni même la vengeance, c'est la réciprocité.* »<sup>183</sup>

S'il ne s'agit pas ici d'aborder la facette internationale de la notion de réciprocité liant les États entre eux et interagissant avec les peuples de ces États, il s'agit toutefois de mettre en exergue les situations dans lesquelles la réciprocité, telle qu'envisagée par le droit international, semble s'exprimer dans les relations unissant l'Administration fiscale au contribuable, comme c'est le cas face à un contribuable défaillant, par exemple. Il ne s'agit pas de justifier « *l'utilisation vengeresse* »<sup>184</sup> ou la démarche « *partisane et arbitraire* »<sup>185</sup>, d'un vérificateur lors d'un contrôle externe, comme le souligne Gilles NOËL, mais de justifier le « déséquilibre latent » entre les prérogatives de l'Administration fiscale et les garanties du contribuable dans certaines hypothèses, seulement.

À l'inverse, la définition proposée par le droit des obligations donne une vision plus positive de la réciprocité, plus active, qui peut également trouver à s'appliquer en fiscalité.

## § 2 – *La réciprocité en droit des obligations, ou « la réciprocité d'alliance »*

La réciprocité en droit des obligations est plus particulièrement issue du droit des contrats, contrat qui en général, dès lors qu'il est synallagmatique, impose la réciprocité des obligations entre les parties. Le Dictionnaire de culture juridique souligne en effet que la réciprocité « *se manifeste (...) principalement en droit des obligations, et [que] son terrain de prédilection est celui du contrat* »<sup>186</sup>. Elle induirait, en la matière, des devoirs absolus, et

---

<sup>181</sup> Rémy CABRILLAC (sous la dir. de), *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, op. cit., terme réciprocité.

<sup>182</sup> Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, PUF, Fiscalité, 2010, p. 192 et 394-395.

<sup>183</sup> Mireille CHABAL, « *Les formes de réciprocité positive, négative, symétrique* », article que l'on peut retrouver à l'adresse internet suivante : <http://afrique.cauris.free.fr/nuers.html#ancre2246496>.

<sup>184</sup> Gilles NOËL, « *Caractéristiques de la vérification de comptabilité* », *JurisClasseur Procédures fiscales*, Fasc. 323-30.

<sup>185</sup> Gilles NOËL, « *Caractéristiques de la vérification de comptabilité* », *JurisClasseur Procédures fiscales*, *ibidem*.

<sup>186</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, op. cit., p. 1300.

serait ainsi positive, à l'opposé de la réciprocité de vengeance vue précédemment, il s'agirait cette fois-ci d'une réciprocité d'alliance.

En droit des obligations, le terme obligation, et plus particulièrement l'obligation civile, revêt une acception très étroite, celle d'un « *lien de droit d'aspect pécuniaire unissant deux (ou plusieurs) personnes, l'une, le débiteur, étant tenue à une prestation [ou abstention] au profit de l'autre, le créancier* »<sup>187</sup>. Elle traduit donc un rapport juridique révélant « *deux faces d'une même réalité* »<sup>188</sup>, dont il est possible de préciser la teneur ainsi : l'obligation en tant que créance permet au créancier de demander son exécution (aspect actif) ; et l'obligation en tant que dette, oblige le débiteur à l'exécuter (aspect passif). Elle comporte, outre, la valeur qu'elle représente, une contrainte qui lui est inhérente. Dans la catégorie des droits personnels, et plus particulièrement des droits patrimoniaux<sup>189</sup>, elle induit nécessairement de la contrainte<sup>190</sup>, comme en fiscalité<sup>191</sup>.

La classification des obligations telle qu'elle existe aujourd'hui est large puisqu'elle juxtapose indifféremment les contrats et les quasi-contrats, les actes unilatéraux, les délits et les quasi-délits (ou responsabilité civile), et la loi en tant que « *source supplémentaire d'obligation* » selon POTHIER, celle-ci demeurant de toute façon « *une source générale du droit* »<sup>192</sup>. L'obligation fiscale, selon une acception large, pourrait donc s'inscrire dans la théorie générale des obligations qui a « *vocation à s'appliquer à n'importe quel type d'obligation, contractuelle, extracontractuelle, publique, privée...* »<sup>193</sup>.

Quoi qu'il en soit, la théorie des obligations illustre parfaitement la notion de réciprocité. Elle est « *contenue dans le principe dégagé par les canonistes médiévaux Frangenti fidem, non est fides servanda – à celui qui rompt la foi, la foi n'est plus due –, l'idée de réciprocité semble en effet constituer l'un des fondements des principaux mécanismes juridiques qui régissent l'exécution des obligations réciproques...* »<sup>194</sup>. On retrouve la terminologie énoncée précédemment à savoir, les réciprocités matérielle, formelle et d'application.

---

<sup>187</sup> Henri, MAZEAUD, Léon MAZEAUD, Jean MAZEAUD, François CHABAS, *Leçons de droit civil, Obligations, Théorie générale*, Montchrestien, p. 1.

<sup>188</sup> Daniel MAINGUY, Jean-Louis RESPAUD, *Droit des obligations*, Ellipses, Cours magistral, p. 6.

<sup>189</sup> Daniel MAINGUY, Jean-Louis RESPAUD, *Droit des obligations, ibidem*.

<sup>190</sup> Henri, MAZEAUD, Léon MAZEAUD, Jean MAZEAUD, François CHABAS, *Leçons de droit civil, Obligations, Théorie générale, ibidem*. Excepté toutefois des obligations naturelles.

<sup>191</sup> « *Le droit fiscal est (...) par essence, contrainte.* », Jean LAMARQUE, Préface, in Corinne BAYLAC, *Le formalisme du droit fiscal*, L'Harmattan, Finances publiques, 2002, p. 11.

<sup>192</sup> Daniel MAINGUY, Jean-Louis RESPAUD, *Droit des obligations, op. cit.*, p. 19.

<sup>193</sup> Daniel MAINGUY, Jean-Louis RESPAUD, *Droit des obligations, op. cit.*, p. 9.

<sup>194</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique, op. cit.*, p. 1300.

La réciprocité matérielle qui renvoie au contenu de l'engagement qui lie les parties en présence peut être interdépendante, identique ou bien équivalente. La réciprocité interdépendante est illustrée par l'article 1102 du Code civil qui énonce que « *Le contrat est synallagmatique ou bilatéral lorsque les contractants s'obligent réciproquement les uns envers les autres* ». Elle est fréquemment considérée comme étant la « " cause ", car l'obligation de chacune des parties a pour cause l'obligation de l'autre »<sup>195</sup>. En effet, elle traduit l'idée selon laquelle les obligations issues d'un engagement se correspondent, elles sont relatives l'une de l'autre. Sans échange de prestations, la cause disparaît entraînant ainsi l'annulation du contrat. De ce premier aspect, il semble *a priori* délicat de faire un parallèle avec la réciprocité que l'on retrouverait en matière fiscale, la réciprocité dans l'impôt ne semblant pas évidente de prime abord. Réciprocité par l'impôt, elle pourrait toutefois illustrer le contribuable-bénéficiaire indirect.

La réciprocité équivalente, qui impose aux parties de « *fournir des prestations équilibrées ou proportionnées* »<sup>196</sup>, est également bien illustrée en droit des contrats puisque « *généralement, on ne contracte pas pour que l'autre réalise la même chose* »<sup>197</sup>. Ainsi, lors d'un contrat de vente, le vendeur est tenu de vendre, l'acheteur d'acheter. Par extension, la réciprocité fiscale qui repose sur un engagement juridique et psychologique, démontre bien que l'Administration fiscale et le contribuable ont des devoirs différents, presque opposés en apparence, puisque l'une recouvre l'impôt dans le respect des droits et garanties du contribuable, l'autre verse l'impôt dans le respect des lois fiscales.

Enfin, la réciprocité identique implique que les « *obligations qui naissent d'un engagement imposent aux intéressés de réaliser une même chose.* »<sup>198</sup> Il est alors possible de faire un parallèle entre le droit civil et le droit fiscal, entre le mariage et la fiscalité, entre la relation unissant un mari à sa femme et celle unissant l'Administration fiscale au contribuable. Dans son manuel de *Droit civil*, le Doyen CARBONNIER inventorie les effets de droit produits par le mariage à l'égard des époux. Une restriction à la liberté de chacun d'eux est posée, relevant « *du droit des obligations [puisque] le mariage crée entre les époux des devoirs réciproques* »<sup>199</sup>. Ainsi, tout comme les époux ont des devoirs et des droits, l'Administration fiscale et le contribuable ont des devoirs et des droits.

---

<sup>195</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique, ibidem*.

<sup>196</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique, op. cit.*, p. 1301.

<sup>197</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique, op. cit.*, p. 1300.

<sup>198</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique, ibidem*.

<sup>199</sup> Jean CARBONNIER, *Droit civil*, Vol. 1, PUF, 2004, p. 1215. L'auteur fait référence au Chapitre VI du Titre V du Code civil intitulé : *Des devoirs et des droits respectifs des époux*, articles 212 et suivants. A noter que la

De même, tout comme les époux ont d'abord des devoirs puis des droits au sein du Code civil, l'Administration fiscale et le contribuable ont d'abord des devoirs puis des droits au sein de la Charte du contribuable<sup>200</sup>.

Enfin, tout comme les époux ont des devoirs plus que des obligations, l'Administration fiscale et le contribuable ont des devoirs plus que des obligations<sup>201</sup>. Cette nuance implique, selon CARBONNIER, qu'une dimension morale est indissociable du mariage, tout comme une dimension morale devrait être indissociable de la fiscalité. C'est par exemple, ce que recouvre la désormais célèbre et actuelle formule de « civisme fiscal ». En fait de mariage, l'auteur écrit que la morale « *importe plus que la sèche technique, et plaçant les devoirs avant les droits, elle semble inviter chaque époux à se montrer exigeant envers lui-même plutôt qu'envers l'autre. C'est par les devoirs, et non par les droits, que le mariage se définit le mieux.* »<sup>202</sup> Ainsi c'est par les devoirs, et non par les droits, que la fiscalité pourrait se définir le mieux<sup>203</sup>. On peut alors se demander si, face à ces devoirs, l'Administration et le contribuable sont placés sur un même pied d'égalité en matière fiscale, à l'instar des époux en

---

réciprocité est également interdépendante en matière d'obligations alimentaires conjugales telles que prévues des articles 203 à 206 du Code civil puisque l'article 207 du Code civil dispose à cet effet que « *Les obligations résultant de ces dispositions sont réciproques.* » Inversement, « *quand le créancier aura lui-même manqué gravement à ses obligations envers le débiteur, le juge pourra décharger celui-ci de tout ou partie de la dette alimentaire.* »

<sup>200</sup> DGFIP, *La Charte du contribuable, précitée*. L'inverse est aussi vrai puisque la Charte relative au contrôle fiscal est intitulée Charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

<sup>201</sup> Daniel MAINGUY et Jean-Louis RESPAUD précisent cette notion et indiquent : « *L'obligation (...) peut être entendue de plusieurs manières alternatives, par les juristes ou les non-juristes : certains considéreront qu'ils sont soumis à des obligations religieuses, sociales, financières, morales, politiques, internationales, envers l'État, les autres ou soi-même. Ce faisant, ils confondront obligation et devoir (devoir envers la patrie par exemple), et donc, effet obligatoire et effet normatif, ou obligation et engagement (engagement moral, engagement d'honneur) et, donc effet obligatoire et effet de la volonté.* »

Les deux auteurs ajoutent : « *Pour le juriste, le terme " obligation " est (...) employé à de multiples égards. Ainsi parle-t-on des obligations des époux nées du mariage, de l'obligation de respecter le Code de la route et d'ailleurs le Code pénal en général, de l'obligation de déclarer ses impôts [plus précisément, il s'agit de l'obligation de déclarer ses revenus], etc. Le terme n'est donc pas réservé au droit des obligations. Cependant, l'ensemble de ces " obligations " ne correspond pas à la notion d'obligation au sens où l'envisage le droit des obligations, elles correspondent à un tissu de devoirs, d'exigences qui fondent la vie sociale.* », *Droit des obligations*, Ellipses, Cours magistral, p. 4.

Jean LAMARQUE reprend l'expression d' « *honorable obligation* » en soulignant le fait qu'aucun texte ne la reprise alors que « *le constituant révolutionnaire [l'] avait utilisée pour valoriser cette obligation* », Jean LAMARQUE, « Préface », in Maximilien MESSI, *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale*, L'Harmattan, 2007, 2 tomes, 747 p.

<sup>202</sup> Jean CARBONNIER, *Droit civil, ibidem*.

<sup>203</sup> Faisant référence à la maxime « *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale* », Jean LAMARQUE précise que « *La maxime ne s'étend pas au-delà du sentiment de solidarité.* » Pourtant, il ajoute que « *La règle de conduite est brouillée par les appréciations subjectives sur le principe d'égalité devant l'impôt et par la crainte qu'inspirent les pouvoirs exorbitants de l'administration fiscale.* », Jean LAMARQUE, « Préface », in Maximilien MESSI, *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale, ibidem*.

fait de mariage<sup>204</sup> ? Bien évidemment, il est plus aisé de se le représenter pour les seconds que pour les premiers. D'un côté, les époux sont deux personnes privées ayant les mêmes devoirs, tandis que de l'autre côté l'Administration fiscale est un service public, garant de l'intérêt général et des intérêts de l'État, et le contribuable est fréquemment une personne privée, désireux de préserver sa situation personnelle. Leurs devoirs sont donc nécessairement différents, l'une recouvrant l'impôt du contribuable dans le respect des textes, l'autre versant la part d'impôt qu'il doit à l'État dans le respect des mêmes textes.

S'il doit y avoir manquement aux devoirs du mariage, il peut se produire plusieurs sanctions : la séparation, le divorce, la réparation. De même, dès lors que l'Administration fiscale ou le contribuable n'accomplissent plus leurs devoirs, le « *divorce* »<sup>205</sup> est prononcé, puisque dans le premier cas, le contribuable trompera l'Administration fiscale, tandis que dans le second cas, l'Administration ne pardonnera que très difficilement cette incartade, même si elle sait faire preuve de bienveillance.

Un autre devoir réciproque des époux, non tiré de la loi mais de la morale conjugale, et donc implicitement rattaché au mariage, implique de respecter la personnalité de l'autre. Ainsi pourrait-il en être de même en fiscalité. Jean CARBONNIER ajoute à la suite toutefois que « *Ce n'est peut-être pas toujours réaliste* »<sup>206</sup>. Pourtant, « *tout ce qui rapproche l'Administration fiscale du contribuable, en lui permettant de mieux la comprendre, doit être recherché. Il n'y aura jamais entre eux, c'est certain, un mariage d'amour. Si l'on arrivait déjà au mariage de raison, dans la définition première du terme, une partie non négligeable serait déjà en train d'être gagnée* »<sup>207</sup>.

Enfin, tout comme il peut y avoir contrat de mariage, peut-il y avoir contrat... fiscal ? Si cette théorie des contrats fiscaux n'a effectivement que peu d'ancrage, la contractualisation – traduisant l'idée de donnant – donnant et donc de réciprocité - de l'action administrative, et plus spécifiquement de celle de l'Administration fiscale, elle mérite une place au sein de ce travail. En effet, de la contractualisation des relations entre l'État et les collectivités

---

<sup>204</sup> Ces devoirs sont majoritairement des devoirs personnels tels que la communauté de vie, de secours, de fidélité, d'assistance... Cette réciprocité est essentiellement retranscrite par les expressions : « les époux se doivent ou s'obligent mutuellement... »

<sup>205</sup> Thierry LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative*, op. cit., p. 111. Il s'agit du terme employé par l'auteur pour définir l'aboutissement de la situation dans laquelle le contribuable se joue de l'Administration, « *Le divorce est – a priori – irrémédiable.* »

<sup>206</sup> Jean CARBONNIER, *Droit civil*, ibidem.

<sup>207</sup> Jacques ROCHÉ, « L'Administration fiscale face aux mutations du monde moderne », *RFFP*, 1983, n° 1, Où en est l'impôt ?, p. 109.



territoriales ou des Administrations entre elles<sup>208</sup>, il n'y a qu'un pas vers celle se produisant entre les Administrations et les citoyens – les relations publiques subjectives sont déjà anciennes<sup>209</sup> - et plus particulièrement entre l'Administration fiscale et le contribuable. Ainsi, grâce à l'application du concept de réciprocité en fiscalité, c'est l'ensemble des mécanismes fiscaux instrumentalisés par le droit fiscal qui sont renouvelés. Tout comme elle a pu apparaître caduque en droit de l'Union, puis persister, en partie, lorsqu'elle servait l'intérêt européen<sup>210</sup>, la réciprocité inhérente à certains dispositifs fiscaux a pu être renforcée dès lors qu'elle sert les intérêts du contribuable et de l'État, et au-delà l'intérêt général<sup>211</sup>.

C'est ainsi que l'Administration publique ne serait plus la seule garante de l'intérêt général qui œuvre pour le bien commun. De même, la société civile n'agirait pas uniquement pour la défense de ses intérêts particuliers. Cette vision manichéenne, sorte de « *naturalité* »<sup>212</sup>, d'« *évidence apparente, impose une " vision du monde technocratique " rationnelle et égalitaire qui occulte et empêche de prendre en compte d'autres modes de relation et d'action et d'autres problématiques* »<sup>213</sup>. Un mode de relation basé sur la réciprocité ?

Qu'elle soit de vengeance – lorsque le contribuable ou l'Administration fiscale ne respectent pas leurs devoirs – ou d'alliance – lorsque ces derniers échangent de bons procédés -, la réciprocité s'exprime en fiscalité, à l'instar de l'anthropologie où « *Les deux réciprocités sont néanmoins fréquemment considérées (...) comme équivalentes en tant que matrices de valeurs humaines* »<sup>214</sup>.

À l'ère de la réforme de l'État français, on assiste à un changement en profondeur des mentalités et des cultures : la qualité, et plus particulièrement la qualité des relations entre

---

<sup>208</sup> On peut citer rapidement les contrats passés entre l'État et les régions ou bien encore les conventions passées par exemple entre des ministres et des organismes comme ceux de la Sécurité sociale, les conventions d'objectifs et de gestion (COG), etc.

<sup>209</sup> Jean-François SESTIER, *Le développement des techniques administratives conventionnelles*, Thèse, Université Jean Moulin Lyon 3, 1988, 948 p.

<sup>210</sup> Delphine DÉRO, *La réciprocité et le droit des Communautés et de l'Union Européennes*, *ibidem*.

<sup>211</sup> *A contrario*, « *Se jouer de l'Etat, à travers l'impôt et l'administration fiscale, c'est refuser d'adhérer à l'idéologie de l'intérêt général qui tout à la fois justifie l'impôt, le fisc et le contrôle que ce dernier exerce sur l'ensemble du corps social. L'intérêt général est une idéologie légitimante reposant sur la formation d'un habitus culturel.* », Thierry LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative, op. cit.*, p. 109.

<sup>212</sup> Pierre LASCOURMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des « passe-droits » aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, n° 32, 1996, p. 55.

<sup>213</sup> Pierre LASCOURMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des « passe-droits » aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société, ibidem*. Les auteurs se fondent sur la pensée de Pierre BOURDIEU, « Droit et passe-droit. Le champ des pouvoirs territoriaux et la mise en œuvre des règlements », *Actes de la recherche en sciences sociales*, n° 81/82, mars 1990, p. 86 et s.

<sup>214</sup> Dominique TEMPLE, Mireille CHABAL, « Réciprocité, échange, lien social », *ibidem*.

l'Administration et ses administrés, devient primordiale. Les différentes réformes entreprises, perméables entre elles, relèvent en effet de cette même logique. C'est ainsi que la création de la DGFIP participe de la réforme de l'État, au même titre que la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 (LOLF) ou la Révision générale des politiques publiques (RGPP). À cet égard, le Préfet de la Région Île-de-France, Daniel CANÉPA, a pu comparer l'actuelle réforme de l'Administration territoriale de l'État avec celle menée au niveau de l'Administration des finances publiques et a « relevé qu'elles s'inscrivent toutes deux dans des perspectives assez proches : replacer les personnes à qui l'on s'adresse au centre du dispositif, simplifier un système trop complexe et le clarifier [et] rechercher une [certaine] rationalisation de l'administration (...) de l'État »<sup>215</sup> ; cette rationalisation passant par une optimisation des coûts et par l'intégration d'une culture d'entreprise au sein de l'Administration de l'État<sup>216</sup>, rapprochant ainsi les finances publiques des finances privées<sup>217</sup>.

La simplification des démarches, la souplesse des procédures, la recherche de l'assentiment et de l'adhésion des citoyens aux politiques publiques et l'apparition d'outils à la disposition de l'Administration fiscale comme du contribuable sont autant d'éléments générateurs de réciprocité au sein de leurs relations, propres à les modifier. La matière juridique, et plus particulièrement administrative et fiscale, change, son objet se transforme et oblige les Administrations « à diversifier leurs méthodes d'approches, leurs techniques d'enquête, leurs références théoriques »<sup>218</sup>.

Il semblait donc intéressant et utile d'analyser l'influence potentielle de la réciprocité sur la fiscalité, et en particulier sur les relations qu'entretiennent l'Administration fiscale, en

---

<sup>215</sup> Propos tenus lors de la conférence-débat précitée sur le thème « La Direction générale des finances publiques, une réforme de l'État emblématique ? » revenant sur la création de la DGFIP, *La lettre d'actualité de la FONDAFIP*, n° 8, février – mai 2010, p. 2.

<sup>216</sup> Ce sont les propos rapportés de François CALVARIN, Président directeur général de société et membre du Conseil des prélèvements obligatoires, lors de la conférence-débat précitée sur le thème « La Direction générale des finances publiques, une réforme de l'État emblématique ? » *La lettre d'actualité FONDAPIF*, *ibidem*. Cette volonté de gérer l'État comme une entreprise était déjà recherchée lors de la réforme de 1948 puisque pendant la Seconde Guerre Mondiale, il était déjà jugé nécessaire qu'un État interventionniste devait être « pilotable à l'image d'une entreprise. L'ambition était, autrement dit, de fonder les bases d'une nouvelle organisation de l'État, de mettre en place un système de gestion et de prévision permettant de piloter au plus juste le vaste ensemble que représentait la nation », in Michel BOUVIER et Marie-Christine ESCLASSAN, *L'administration fiscale en France*, PUF, Que sais-je ?, 1988, p. 4.

<sup>217</sup> Qu'il s'agisse des objectifs d'action, des moyens d'actions ou bien encore des modes de gestion.

<sup>218</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative*, *op. cit.*, p. 11-12. L'auteur fait référence à la science administrative et à la psychologie, mais la formule pourrait être étendue au droit en général mais également à d'autres disciplines précitées telles que l'anthropologie ou la sociologie.

tant que « *système d'action* »<sup>219</sup>, et le contribuable, en tant qu'usager, formant ainsi des « *ensembles* » qui privilégient la relation et la complémentarité, l'échange et la réciprocité, générateurs de supplémentarité »<sup>220</sup>.

Pourtant, effectuer une étude croisée de la réciprocité et de la fiscalité, domaine régalien s'il en est, n'est pas, de prime abord, chose aisée tant l'alliance de ces deux réalités semble impossible lorsqu'on observe les rapports de l'Administration et du contribuable. En effet, « *la non-réversibilité des échanges* »<sup>221</sup> a semble-t-il laissé une empreinte indélébile sur leur relation. L'Administration dicterait « *sa loi au milieu social sans être en retour influencée par lui. Les circuits de communication sont dès lors construits de manière unilatérale, et de manière à assurer l'emprise de l'administration sur une société censée être transparente, malléable et docile* »<sup>222</sup>.

En même temps, l'ambition actuelle de l'Administration fiscale est clairement affichée et va dans le sens d'un « *juste équilibre entre l'exercice légitime de la mission du service public fiscal et les attentes, tout aussi légitimes* »<sup>223</sup> des contribuables afin « *d'ancrer cet équilibre dans une relation apaisée et fondée sur la confiance mutuelle* »<sup>224</sup>.

Terme non employé au sein de la matière fiscale, il a fallu rechercher si ce concept pouvait trouver matière à s'appliquer dans les relations unissant l'Administration fiscale au contribuable. Car si la réciprocité peut se rencontrer en fiscalité – c'est l'exemple des couples don/réduction d'impôt ou encore détention de titres par un actionnaire/ouverture d'un droit à dividendes<sup>225</sup> – il ne s'agit pas au sein de ce travail, d'identifier les cas de réciprocité pouvant

---

<sup>219</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative, op. cit.*, p. 12. L'auteur définit cette expression qui s'applique à l'Administration lorsqu'elle est chargée « de la mise en œuvre de la politique du Gouvernement et de l'application des lois. Elle met en contact les normes contenues dans les textes juridiques et les citoyens auxquelles ces normes s'adressent, citoyens considérés aussi comme usagers des services administratifs.

<sup>220</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative, op. cit.*, p. 22. L'auteur invite à réfuter l'idée de « mondes » hermétiques pour lui préférer celle d'« ensembles », faisant de l'Administration un « ensemble d'ensembles (...) relié à un autre ensemble d'ensembles », sans pour autant que cette « permutation sémantique » soit artificielle, dès lors que l'on dégage « sa dimension psychologique », p. 23. Il cite HUSSERL, pour qui « un ensemble est une entité intrinsèquement relationnelle (...) dont chaque élément ne prend son sens que par rapport aux autres », et au-delà pourrait-on dire, les ensembles prennent leur sens les uns par rapport aux autres, l'Administration fiscale par rapport au contribuable.

<sup>221</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 17.

<sup>222</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, ibidem*.

<sup>223</sup> DGFIP, *La Charte du contribuable, op. cit.*, p. 3.

<sup>224</sup> DGFIP, *La Charte du contribuable, ibidem*.

<sup>225</sup> Il y a bien corrélation, lien, réciprocité entre les deux termes des couples cités comme nous avons pu le constater lors d'une conversation avec le Doyen Olivier NÉGRIN. Il ne s'agit toutefois pas de passer en revue

se rencontrer en droit fiscal en général, mais de décrypter chaque comportement ou chaque mécanisme interagissant dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable afin d'y déceler de la réciprocité, le cas échéant.

« *La première difficulté à lever tient à l'existence de plusieurs formes de réciprocité* »<sup>226</sup> tout en la différenciant de ses synonymes. Il a été mis en exergue précédemment quelques-uns des sens de la réciprocité, ceux pouvant trouver une application en fiscalité et ainsi illustrer les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable.

Pourquoi préférer cette notion de réciprocité par rapport à d'autres telles que réversibilité, mutualité, complémentarité ou bien encore connexité ?

La réversibilité est véritablement le terme synonyme de la réciprocité. Il pourrait finalement être employé en lieu et place de la réciprocité, mais il ne dispose pas d'une assise juridique.

La mutualité est généralement qualifiée de synonyme de la réciprocité<sup>227</sup>. Pourtant une première distinction est opérée dans le *Dictionnaire LITTRÉ*, qui rappelle que « *mutuel désigne l'échange* » tandis que « *réciproque [désigne] le retour* »<sup>228</sup>. Il est précisé que « *Le premier exprime l'action de donner et de recevoir de part et d'autre ; le second, l'action de rendre selon qu'on reçoit* »<sup>229</sup>. Par exemple, « *Le don est surtout mutuel quand il est le même ou du même genre de part et d'autre ; il n'est que réciproque s'il s'agit d'objets différents cédés en compensation (...) la mutualité a donc un sens plus étendu que la réciprocité* »<sup>230</sup>.

La complémentarité, au sens anthropologique, serait, à l'inverse, une notion plus réductrice que la réciprocité. Elle sous-tend l'idée selon laquelle les droits et les devoirs de deux personnes sont complémentaires, fondés les uns sur les autres. Elle constitue une donnée empirique qui ne permet pas le maintien dans le temps des obligations de chacun. Seule la réciprocité peut entraîner un cycle d'échanges au sein du système social dans son ensemble, au sein du système fiscal en particulier.

---

l'ensemble des mécanismes générateurs de réciprocité en matière fiscale, mais bien de s'intéresser aux relations qu'entretiennent l'Administration fiscale et le contribuable.

<sup>226</sup> Mireille CHABAL, « Quand la réciprocité semble non réciproque : ou la réciprocité cachée », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *ibidem*.

<sup>227</sup> La plupart des dictionnaires de la langue française mettent en exergue la synonymie des termes mutuel et réciproque.

<sup>228</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française « LITTRÉ »*, *op. cit.*, terme « mutuel ».

<sup>229</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française « LITTRÉ »*, *ibidem*. Ainsi, « *On dit que l'affection est mutuelle, pour signifier qu'on s'aime l'un l'autre ; on dit qu'elle est réciproque, pour marquer qu'on se rend sentiment pour sentiment* ».

<sup>230</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française « LITTRÉ »*, *ibidem*. Il est encore précisé : « *Un mari et une femme s'engagent mutuellement leur foi, et ils s'engagent réciproquement à des devoirs différents, L'AVEAUX. L'enseignement mutuel est mutuel et non pas réciproque : car si A instruit B, B n'instruit pas A réciproquement ; mais il rendra à C ce qu'il a reçu de A, et C à son tour rendra à D et ainsi de suite* ».

Dans le même ordre d'idée, la connexité, terme juridique cette fois-ci, caractérise les obligations que chacun des deux contractants assument l'un envers l'autre, « *l'obligation de chacun est regardée comme la contrepartie de l'obligation de l'autre* »<sup>231</sup>, l'exécution de celle de l'un étant subordonnée à l'exécution de celle de l'autre. Si elle peut trouver une traduction de manière topique en droit fiscal (transaction par exemple), elle ne peut s'appliquer à la matière fiscale dans son ensemble. Il n'existe pas de « lien de subordination » entre les obligations du contribuable et celles de l'Administration, qui ne sont pas des cocontractants.

La réciprocité est un terme juridique, qui donne un sens à une relation, elle donne du sens, puisqu'elle « *engage une pluralité de motivations possibles, souvent mêlées. En effet, un échange régi par la réciprocité peut s'accomplir autant en raison d'un endettement passé, de l'éventualité de bénéfices futurs que d'un sentiment présent d'obligation* »<sup>232</sup>. Autant dire que « *le champ de la réciprocité couvre ainsi une riche gamme de pratiques sociales* »<sup>233</sup> susceptible de trouver une application en fiscalité : dette à régler, intérêt à satisfaire ou encore obligation à respecter.

Pour connaître ces formes, sans pour autant donner une définition exhaustive et définitive de la réciprocité, la présente recherche a nécessité la consultation de nombreuses sources avec les problèmes qui peuvent se poser en l'occurrence, à savoir dans un premier temps, la dispersion dans l'abondance de ces sources, et la hiérarchisation de celles retenues, dans un deuxième temps.

Cette abondance des sources suscite nombre de questionnements de par leur origine et leur pertinence avec le sujet de ce travail. Des manuels à la doctrine, en passant par la législation et la jurisprudence, les textes sont nombreux, et ont été privilégiés ceux qui semblent illustrer au mieux la réciprocité ou l'absence de réciprocité dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable. De même, l'étude porte uniquement sur les

---

<sup>231</sup> Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, PUF, Association Henri Capitant, Quadrige, Dicos Poche, 2011, terme « réciproque ».

<sup>232</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *op.cit.*, p. 99.

D'autant que « *La structure de réciprocité ne se laisse pas réduire à l'échange, mais non plus à la réciprocité bilatérale. Beaucoup de formes de réciprocité existent qui sont à redécouvrir et à reproduire car elles restent la condition permanente de la fabrique du sens.* », Mireille CHABAL, « Quand la réciprocité semble non réciproque : ou la réciprocité cachée », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *ibidem*.

<sup>233</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *ibidem*. L'auteur ajoute que « *cette dette peut être monétaire ou morale, cet intérêt matériel ou spirituel, cette obligation statutaire ou contractuelle, formelle ou informelle – qu'il s'agisse d'obligations professionnelles, de celles propres aux rôles de père, de mari, de mère ou d'épouse, etc.* ».

relations entre l'Administration fiscale française et ses usagers, bien que ce mouvement d'amélioration des relations fiscales soit engagé dans un grand nombre de pays, il fait l'objet de travaux généraux en ce sens, et notamment de part de l'OCDE, ou plus spécifiques au sein de thèses ou d'ouvrages se livrant à des analyses comparées<sup>234</sup>. Dans le même temps, chaque système et chaque modèle d'organisation bureaucratique est le fruit de l'évolution d'une société, de ses valeurs et de ses projets, qu'il est parfois délicat de juxtaposer, au risque d'effectuer des comparaisons factices, bien que nombre de dispositifs soient semblables (médiation, transaction, guichet unique, etc.).

Si une étude comparée n'a pas été effectuée, il a toutefois paru intéressant de recourir à des sources non juridiques comme la sociologie<sup>235</sup>, l'anthropologie<sup>236</sup> ou encore la psychologie, qui à la différence des autres disciplines, telles que la philosophie ou bien le droit, ne « s'en tiennent [pas] à la notion mathématique de la réciprocité, la réversibilité bilatérale<sup>237</sup>. (...) La réciprocité au sens bilatéral (...) est presque toujours comprise comme échange, égalisation, équivalence, compensation. Dans la théorie, on retrouve la même identification de la réciprocité et du contrat d'échange »<sup>238</sup>. Elles vont bien au-delà. C'est pourquoi il a semblé utile de se référer à la notion de réciprocité telle que définie par ces

---

<sup>234</sup> Comme par exemple Marc LEROY (sous la dir. de), *L'administration de l'impôt en France et dans le monde*, L'Harmattan, Finances publiques, 2008, 246 p.

<sup>235</sup> François CUSIN, Daniel BENAMOUSIG, *Économie et sociologie*, PUF, Quadrige Manuels, 2004, p. 330, les auteurs soulignent le fait que la fiscalité est un objet sociologique.

<sup>236</sup> En France, plusieurs auteurs adoptent une approche pluridisciplinaire, fondée sur ces différentes matières. En voici une liste non exhaustive :

Michel BOUVIER, dans un de ses articles : « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP, Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 188 et s.

Marc LEROY, ancien inspecteur des impôts est quant à lui Professeur de sociologie à l'Université de Reims. Il met en regard la fiscalité et la sociologie notamment avec cet ouvrage : *La sociologie de l'impôt*, PUF, Que sais-je ?, 2002, 125 p, ou encore *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Economica, Finances publiques, 2010, 376 p. Il déplore toutefois cette absence de reconnaissance de la sociologie fiscale : « Par son objet, la sociologie fiscale est essentielle pour le chercheur, le citoyen et le décideur ; pourtant, malgré son intérêt évident, l'approche sociologique des phénomènes fiscaux apparaît négligée et sa reconnaissance institutionnelle reste à bâtir en France. », in « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, 2003, 53, n° 1, p. 247.

Les travaux de Gabriel ARDANT offrent également une approche sociologique de l'impôt avec son ouvrage plus ancien : *La théorie sociologique de l'impôt*, Paris, SEVPEN, 1965.

Les travaux de Jean DUBERGÉ, psychosociologue, entre autres, en matière de psychologie sont riches d'enseignement en matière fiscale.

<sup>237</sup> « Ainsi définie, la réciprocité apparaît en effet comme la clé de l'égalité de droits et de devoirs entre sujets libres et égaux : la base du contrat social. Cette idée claire est pourtant en échec face aux problèmes dont la prise de conscience est récente : la responsabilité envers ce qui ne peut être partenaire d'un contrat : les nourrissons, les animaux, la nature, les générations futures, [les contribuables devrait-on rajouter]. », Mireille CHABAL, « Quand la réciprocité semble non réciproque : ou la réciprocité cachée », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *ibidem*.

<sup>238</sup> Mireille CHABAL, « Quand la réciprocité semble non réciproque : ou la réciprocité cachée », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *ibidem*.

matières, afin de ne pas la désincarner de sa substantifique moelle, tout comme il convient de ne pas désincarner la réalité qui est « *humainement habitée (...) par des personnes (...), des êtres de projets (...), l'espace humain [étant] un espace de vecteurs* »<sup>239</sup>, axiomatisé par la norme de réciprocité.

Les assertions menées au sein de ces disciplines ont révélé une vision multidimensionnelle de la réciprocité, offrant ainsi une insertion de cette dernière au sein de réflexions juridiques toujours plus perméables. « *Sans prétendre théoriser sociologiquement le fait* »<sup>240</sup> de réciprocité, tant il est délicat de prétendre maîtriser ces autres disciplines, il était intéressant d'ancrer quelques-uns de leurs développements au sein de cette recherche afin de leur trouver, le cas échéant, un aboutissement juridique, s'inscrivant dans la théorie juridique mais également dans la science administrative.

Dans un troisième temps, il ne semblait pas utile de revenir sur la nature et la fonction de l'impôt, qui ont déjà fait l'objet de nombreuses études, même si l'on ne pouvait en faire l'économie à travers le prisme de l'historicité de la vie de l'impôt (assiette, liquidation et recouvrement). Il était indispensable de demeurer à l'intérieur du périmètre établi par le sujet, celui de la relation du contribuable avec l'Administration fiscale, et non sa relation avec l'idée même de prélèvement fiscal, même s'il sera question de traiter de la réciprocité par l'impôt.

Dans un quatrième temps, il est apparu utile de faire un inventaire thématique des situations au sein desquelles on peut déceler la présence de réciprocité. Il s'est agi d'étudier ces relations, que cela soit en amont de la procédure d'imposition, ou en aval, lors des procédures contentieuses, au sens large du terme (gracieuse, précontentieuse, juridictionnelle).

Enfin, si le présent travail ne peut échapper à des études descriptives, il semblait difficile de s'affranchir totalement de la définition et de l'explicitation des notions génératrices de réciprocité, afin de mieux saisir le détail des mécanismes présentés.

Au regard de ces différents éléments, il convient de s'interroger sur le renouvellement de la mutation actuelle des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable sous l'angle de la réciprocité, mutation ancienne mais sans cesse renouvelée, « *en prenant en compte le fait que l'administré est sujet dans l'interaction et pas seulement objet d'un pouvoir administratif* »<sup>241</sup>. En effet, la profonde mutation que connaît l'Administration fiscale est bien

---

<sup>239</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative*, op. cit., p. 23.

<sup>240</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, op. cit., p. 269.

<sup>241</sup> Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des « passe-droits » aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, op. cit., p. 66.

réelle. Mais son origine peut-elle résulter d'une recherche consciente ou d'une présence inconsciente de réciprocité dans ses relations avec le contribuable ?

Il en résulte un plan traduisant l'évolution des relations unissant l'Administration fiscale au contribuable afin de mettre en exergue la mutation de ces relations grâce à la réciprocité qui « *permet de relativiser l'intérêt de chacun par celui d'autrui (...). Elle oblige à assurer à l'autre ses conditions d'existence. (...) Cette obligation est l'obligation morale produite par la structure de réciprocité et que les philosophes depuis Rousseau et Kant n'ont pas cessé d'opposer à la contrainte. Si l'on ne recevait pas, l'on ne saurait donner* »<sup>242</sup>. Si la contrainte et la fiscalité sont indissociables, la réciprocité serait ainsi aménagée, puisque non fondée sur le don, mais plutôt sur le sacrifice.

De l'unilatéralité à l'équilibre<sup>243</sup>, la réciprocité a peut-être toujours été le paradigme de la fiscalité et de ses évolutions, et plus particulièrement de l'organisation de l'Administration fiscale et du « statut » du contribuable, traduisant souvent « *l'intérêt bien compris de chacun* »<sup>244</sup>, s'efforçant de « *tirer profit* »<sup>245</sup> de cette relation, mais pas seulement, puisque « *aucune relation sociale, aucun échange ne pourrait, selon A. Gouldner, prendre naissance si l'on n'avait pas l'assurance que le premier pas fait en direction d'autrui sera payé de retour* »<sup>246</sup>.

Partant d'une réflexion sur le système fiscal dans son ensemble et d'une analyse des devoirs et des droits de l'Administration fiscale et du contribuable au sein de cette « *science du complexe* »<sup>247</sup>, il est proposé de mettre en exergue les situations dans lesquelles la notion de réciprocité semble imprégner leurs rapports, tout en gardant à l'esprit que « *l'effet n'indique pas a posteriori l'intention* »<sup>248</sup>.

---

<sup>242</sup> Pour reprendre les travaux de Mireille CHABAL, sociologue, à l'adresse Internet suivante : <http://mireille.chabal.free.fr/allocati.htm>.

<sup>243</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, op. cit., p. 1302 : « *la notion de réciprocité implique toujours l'idée d'équilibre. Toutefois, elle n'indique nullement ni les modalités de cet équilibre, ni son contenu. Elle est ainsi difficile à apprécier.* »

<sup>244</sup> Thierry LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative*, op. cit., p. 110.

<sup>245</sup> Thierry LAMBERT, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative*, op. cit., p. 107.

<sup>246</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, op. cit., p. 100.

<sup>247</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques ; réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP, Le contentieux fiscal*, op. cit., p. 189. L'auteur fait référence aux finances publiques en général, dont la fiscalité fait partie intégrante.

<sup>248</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, op. cit., p. 103. Pour reprendre les propos de l'auteur, « *ce n'est pas parce que telle action a eu pour conséquence de donner naissance à une relation de ce type – un*



D'une approche phénoménologique de la réciprocité, conduisant à une tentative de typologie de celle-ci, qu'elle soit de lutte ou de coopération, il est apparu qu'elle pouvait sensiblement s'apparenter à un concept de la science administrative, voire de la science juridique.

Dérivé adapté du principe d'égalité, s'il est admis que deux personnes placées dans une situation différente peuvent être traitées différemment, l'État, par le biais de son Administration, et le contribuable en sont la claire démonstration, nécessitant une adaptation de leurs droits et de leurs devoirs, fondée sur une réciprocité proportionnée, symétrique, et asymétrique le plus souvent, permettant une préservation empirique des intérêts de chacun, au sein du système fiscal dans son ensemble, ou au travers d'instruments plus topiques.

En effet, si le droit administratif français subit de profondes transformations, qu'il s'agisse de sa privatisation ou de sa financiarisation<sup>249</sup>, la présente recherche s'inscrit dans la droite ligne de cette mutation, sur le terrain fiscal du droit administratif, ou plus exactement sur celui du droit administratif fiscal, sous l'angle des relations entre l'Administration et le contribuable.

Droit administratif particulier, le droit fiscal pourrait ainsi être comparé au droit administratif européen<sup>250</sup>, qui connaît lui aussi un exécutif spécifique, en tant que service public particulier et service d'intérêt général. Si le droit administratif européen exerce des effets d'autorité sur les droits administratifs nationaux fondés sur les traités – la légalité, le principe de coopération loyale – et sur la jurisprudence de la CJUE, le droit administratif fiscal exerce des effets d'autorité qui découlent de la loi – la fixation d'obligations réciproques du contribuable et de l'Administration - et de la doctrine administrative – la Charte du contribuable mentionnant le devoir de coopération loyale du contribuable envers l'Administration<sup>251</sup>.

De même, si le droit administratif européen a des effets d'influence indirecte au moyen de techniques comme la proportionnalité, le droit administratif fiscal pourrait avoir de tels effets, fondant la réciprocité proportionnelle des devoirs et obligations de chacun,

---

*échange réciproque – qu'elle a été motivée par la norme de réciprocité* ». Et d'ajouter « *On ne saurait déduire du fait du retour une intention de retour.* »

<sup>249</sup> Cf. par exemple Carole MONIOLLE (coordination scientifique), « Chronique de Droit administratif et de Droit public financier », effectuée par le Centre de recherches de droit public (CRDP), de l'Université de Paris Ouest Nanterre la Défense, dans la Revue de Droit administratif, n° 2, février 2011, p. 25 et s. ; n° 6, juin 2011, p. 23 et s. ; n° 10, octobre 2011, p. 27 et s.

<sup>250</sup> Jean-Bernard AUBY, Jacqueline DUTHEIL DE LA ROCHÈRE, (sous la dir. de), *Droit administratif européen*, Bruylant, 2008, 1122 p.

<sup>251</sup> DGFIP, *La Charte du contribuable*, septembre 2005, mise à jour en juin 2007, p. 22 (contribuable coopératif) et p. 29 (contribuable loyal).

conformément aux intérêts supérieurs de l'État, dont la préservation assurée par une Administration régaliennne est un des objectifs. Les moyens dont elle dispose pour y parvenir sont la résultante d'un délicat compromis avec les droits et garanties nécessaires du contribuable, rappelant sensiblement celui inhérent au droit à une bonne administration défini par l'article 41 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. En effet, à l'instar de la réciprocité, il est un « *concept complexe et protéiforme (...) d'un modèle d'administration qui vise à satisfaire (...) l'intérêt public, en respectant les droits et les intérêts des personnes à qui il est adressé* »<sup>252</sup>, au service de l'Union comme des ressortissants européens, et ceci afin de renforcer la confiance et de favoriser l'acceptation de l'action de l'Administration<sup>253</sup>.

Pour ce faire, le droit fiscal emprunte les techniques du droit commun (régime des pénalités, contradictoire, contractualisation, responsabilité, etc.), tout en créant des dispositifs spécifiques (Médiateur des ministères économique et financier, référé fiscal, compensation fiscale, etc.), consacrant ainsi son caractère particulier lié à sa mission même.

C'est pourquoi, la réciprocité pourrait s'analyser comme un concept juridique niveleur des particularismes du droit fiscal, pour un alignement sur le droit administratif, dans le domaine de la procédure, lorsqu'elle sert les intérêts réciproques de l'Administration fiscale, et au-delà l'État, et du contribuable. Prolongement du droit à une bonne administration<sup>254</sup>, elle serait, en droit fiscal, la traduction adaptée du principe d'égalité dans les relations publiques subjectives entre l'État et le contribuable, adaptée car aussi inégalitaire.

Inhérente à des règles de portée juridique (procédures amiables des conventions fiscales internationales, actes unilatéraux négociés, etc.) mais aussi extra-juridique (chartes, etc.), elle est renforcée – par le législateur, le juge et l'Administration elle-même - en raison du déséquilibre latent des relations entre cette dernière et l'assujetti (système déclaratif, nécessaire contribution publique à la vie d'un État, lutte contre la fraude sous toutes ses formes, etc.), par des instruments topiques, parfois générateurs d'inégalités, mais favorisant l'amélioration de leurs relations (agréments et rescrits fiscaux, transaction fiscale, etc.)

---

<sup>252</sup> Joana MENDÈS, « La bonne administration en droit communautaire et le code européen de bonne conduite administrative », *RFAP*, 2009/3, n° 131, p. 560.

<sup>253</sup> Sur l'existence d'une notion juridique de bonne administration et sa définition, et au-delà, sur la place du droit souple, cf. la thèse de Rhita BOUSTA, *Essai sur une notion de bonne administration*, L'Harmattan, Logiques juridiques, 2010, p. 568.

<sup>254</sup> La bonne administration en tant que notion juridique serait une « *adaptation équilibrée des moyens dont dispose l'administration* », nécessitant une « *pondération raisonnable et équilibrée des différents moyens en tenant compte des différents intérêts* », selon Rhita BOUSTA, dans sa thèse précitée, *Essai sur une notion de bonne administration*.

Ainsi, d'un point de vue systémique, qu'elle soit négative ou positive, cachée ou apparente, objective ou subjective, dialogique ou institutionnelle, elle paraît avoir toujours existé mettant ainsi fin à la perception unilatérale de ces relations (Première partie), puisque, d'un point de vue topique, qu'elle soit provoquée ou subie, encouragée ou imposée, d'origine administrative, légale ou contractuelle, factuelle ou jurisprudentielle, elle permet de faire naître un nouvel équilibre au sein de ces relations, entre protection et proportion, inscrite dans un contexte d'évolution générale des relations entre Administrations-administrés (Seconde partie).

**Première partie – La réciprocité systématique : vers une unilatéralité réduite**

**Seconde partie – La réciprocité topique : vers un équilibre renouvelé**



## **PREMIÈRE PARTIE**

# **LA RÉCIPROCITÉ SYSTÉMATIQUE : VERS UNE UNILATÉRALITÉ RÉDUITE**



« Forte du caractère régalien de sa mission, l'administration fiscale a traditionnellement entretenu avec des usagers qualifiés " d'assujettis ", des relations fortement teintées d'unilatéralisme »<sup>255</sup>.

Cet inévitable unilatéralisme, fondé sur les prérogatives de puissance publique attachées au fait fiscal, prérogatives dont bénéficie l'Administration<sup>256</sup>, est-il pour autant exclusif de toute réciprocité dans les relations unissant cette dernière au contribuable ?

Ce concept juridique, appartenant à l'origine à d'autres droits que le droit fiscal, pourrait y trouver une traduction théorique mais également empirique. À ce titre, on pourrait transposer à la fiscalité les propos du Professeur REUTER qui a écrit au sujet de la coutume qu'elle « reçoit (...) un éclairage plus vigoureux et, pourrait-on dire, plus rassurant »<sup>257</sup> en partie grâce à la réciprocité. Il précise ensuite en effet que « la coutume reste pour beaucoup un phénomène inquiétant, parce que arbitraire. Replacée dans la continuité de son environnement social, reconstituée dans son unité par la réciprocité des comportements, la coutume est mieux définie quant à sa naissance et sa nature profonde »<sup>258</sup>.

Le parallèle avec le droit fiscal est ainsi aisé, la réciprocité pouvant alors être repensée comme un moyen de réassurance, de confiance dans le système fiscal dans son ensemble, puisque la fiscalité reste certainement pour beaucoup un phénomène inquiétant<sup>259</sup>, parce que arbitraire. Il est vrai que dès lors qu'on la replace dans la continuité de son environnement social, elle est mieux définie, et notamment dans le sens anthropologique du terme.

Si elle existe, sous quelles formes se présente-elle ? Est-elle identique à celles proposées par le droit - droit international, droit des obligations – ou celles définies par la sociologie, l'anthropologie, ou l'ethnologie ? Ou bien a-t-elle une forme *ad hoc* en droit fiscal ? Est-elle innée ou bien acquise ? Est-elle un moyen ou une fin ?

---

<sup>255</sup> Conseil des impôts, *L'amélioration des rapports entre les contribuables et l'Administration fiscale*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, *Les éditions des Journaux Officiels*, 2002, p. 7.

<sup>256</sup> Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF, Droit fondamental, Classiques, 2010, p. 97.

Jean-Claude MARTINEZ pose également le postulat du « *fondement régalien de l'impôt : le souverain agit par voie unilatérale ; la souveraineté est la base de l'établissement de l'impôt ; donc l'impôt est établi unilatéralement.* » De même, le cinquième et dernier postulat pose clairement le principe de « *l'unilatéralité de l'imposition : l'agent fiscal, dont la compétence est liée, établit unilatéralement la dette fiscale du contribuable. Ainsi, toute particularisation ou toute subjectivité, qui pourrait résulter d'une procédure contradictoire, se trouve éliminée.* », Jean-Claude MARTINEZ, *Le statut du contribuable*, Thèse de doctorat, Université de Montpellier 1, Faculté de droit et des sciences économiques, 1976, résumé, p. 4-5.

<sup>257</sup> Paul REUTER, « Préface », in Emmanuel DECAUX, *La réciprocité en droit international*, L.G.D.J., Bibliothèque de droit international, 1980, 371 p.

<sup>258</sup> Paul REUTER, « Préface », in Emmanuel DECAUX, *La réciprocité en droit international*, *ibidem*.

<sup>259</sup> Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, L.G.D.J., 1990, Avertissement, p. XII. L'auteur évoque « *l'univers inquiétant de la fiscalité* ».

Pour le savoir, une présomption mérite d'être vérifiée : il s'agit de l'absence de toute réciprocité dans les rapports entre l'Administration fiscale et le contribuable.

Il en découle que loin d'être un droit autonome en la matière, le droit fiscal ne semble pas s'affranchir de la réciprocité telle que sous-entendue par le droit international et le droit des obligations, entre réciprocité de vengeance et réciprocité d'alliance, toutes deux toutefois source de stabilisation des obligations.

Cette présomption levée, « *l'absence de preuve n'étant pas la preuve de l'absence* », il se pourrait bien que la réciprocité soit, en filigrane, liée au système fiscal dans son ensemble (Titre 1). Invisible à l'œil nu, la réciprocité s'incarne par la suite, sous différents dispositifs, intersubjectifs et institutionnels, d'origine légale, administrative, juridictionnelle, voire d'essence contractualiste<sup>260</sup>, générateurs d'échanges de bons procédés dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable (Titre 2).

---

<sup>260</sup> Expression empruntée à Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, Economica, 2010, p. 199 et s.



## TITRE 1 – L’ABSENCE PRESUMÉE DE LA RÉCIPROCITÉ

La réciprocité semble être une notion traditionnellement étrangère aux relations unissant l’Administration fiscale au contribuable. En effet, « *l’administration manifeste une propension à la fermeture ; prototype de l’organisation bureaucratique, elle tend à s’isoler de la société, et ses rapports avec l’extérieur sont caractérisés par la rigidité et l’unilatéralité* »<sup>261</sup>.

Face à un tel constat, la place pour la réciprocité paraît réduite, le système fiscal ayant d’abord été pensé par des politistes, des économistes et des juristes, auxquels on semble avoir oublié d’associer des sociologues, et notamment des anthropologues, voire des ethnologues<sup>262</sup>. Leur approche est pourtant utile pour améliorer le système fiscal, et notamment pour y déceler, pourquoi pas, de la réciprocité.

En effet, les visions anthropologique, sociologique et ethnologique<sup>263</sup> de la réciprocité<sup>264</sup> lui confèrent un large champ d’action car « *partout où le sens apparaît, la réciprocité en est le siège* »<sup>265</sup>. L’impôt n’est-il pas générateur de sens, des citoyens vers l’État et réciproquement, via l’Administration fiscale ? Ainsi, il va s’agir de considérer les effets de la réciprocité « *dans un ensemble de comportements qui, sans être liés par un lien aussi strict que la volonté exprimée dans un pacte, constituent néanmoins, entre eux un ensemble uni par des correspondances qui les éclairent les uns les autres et dont le rapprochement engendre des effets de droits* »<sup>266</sup>.

---

<sup>261</sup> Jacques CHEVALLIER, « L’administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 15.

<sup>262</sup> Pascal LAMY, « Équité et justice dans la mondialisation », *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 11. L’auteur, faisant référence à la construction européenne, écrit qu’ « *on a écouté les économistes, les juristes, les constitutionnalistes et les spécialistes de science politique, mais on a oublié d’écouter les anthropologues et les sociologues.* »

<sup>263</sup> Pour éviter la longue redite de ces matières dans les développements suivants, elles seront parfois réduites à l’une d’entre elles (ce sont trois sciences humaines) mais l’anthropologie est la science de l’Homme, l’étude des aspects physiques et culturels de l’être humain, dont l’ethnologie (étude des caractères sociaux et culturels de groupes humains, d’ethnies) et la sociologie (étude de l’influence des phénomènes sociaux sur les représentations et les comportements humains) seraient des composantes. Une telle vision ne serait pas toujours vraie, des débats de spécialistes ont lieu à ce sujet, qu’il n’est pas question ici de retranscrire. C’est pourquoi, les termes seront employés comme synonymes, à tout le moins, comme relevant d’une même logique.

<sup>264</sup> Qui permet de ne pas réduire la réciprocité à l’échange comme le préconisait l’anthropologue Marcel MAUSS. En effet, « *l’échange [est-il] la meilleure relation entre les hommes ?* », Dominique TEMPLE, Mireille CHABAL, *La réciprocité dans la naissance des valeurs humaines*, L’Harmattan, 1995, p. 6. L’échange ne serait « *qu’une modalité* » de la réciprocité selon Luc RACINE, « Les formes élémentaires de la réciprocité », *L’Homme*, n° 99, tome 26, 1986, p. 97.

<sup>265</sup> Dominique TEMPLE, Mireille CHABAL, *La réciprocité dans la naissance des valeurs humaines, ibidem*.

<sup>266</sup> Paul REUTER, Préface, in Emmanuel DECAUX, *La réciprocité en droit international, ibidem*.

S'il ne semble pas y avoir de réciprocité fiscale c'est sans doute parce qu'elle est cachée, inhérente au système fiscal, dont le mode de fonctionnement même repose sur la réciprocité. Une réciprocité objective d'abord (Chapitre 1) et une réciprocité subjective ensuite, acquise par le système fiscal, et portée par les procédures fiscales (Chapitre 2).

## CHAPITRE 1 – LA RÉCIPROCITÉ OBJECTIVE INHÉRENTE AU SYSTÈME FISCAL

Il y a bien « *une communauté d'intérêts entre (...) le contribuable et le collecteur d'impôts ; mais si nous les laissons établir cette communauté d'intérêts sans l'aide du juge et du magistrat, sans tout le cadre social des lois, des règles et des sanctions agissant comme arbitres impersonnels, nous n'obtiendrions évidemment que le chaos* »<sup>267</sup>. Ainsi, si communauté d'intérêts il existe entre le contribuable et l'Administration fiscale, cela signifie qu'ils sont tous deux reliés l'un à l'autre, unis dans une relation qui pourrait être fondée sur un lien à double sens : la réciprocité ?

À ce titre, l'anthropologie la définit comme le fait de donner, de recevoir et de rendre, un fait qui « *entraîne avec lui obligation, préférence ou simple habitude ; la remise peut être différée pour un temps plus ou moins long, et il n'est pas nécessaire qu'elle se fasse directement au donateur* »<sup>268</sup>. Comment ne pas voir dans cette analyse un prolongement juridique de l'obligation fiscale, décomposée en trois obligations telles que précitées, et incarnées par les notions de sacrifice<sup>269</sup>, de prélèvement et d'absence de contrepartie identifiable, voire de bénéficiaire indirect<sup>270</sup> ? L'emprunt de ce vocabulaire par le droit fiscal est en tous les cas très tentant.

D'une réciprocité bilatérale entre l'Administration fiscale et le contribuable, il existerait une réciprocité ternaire, dès lors que l'on ajoute l'État aux deux acteurs précédents, sorte de méta-réciprocité<sup>271</sup>. Ainsi présente dans l'ensemble du système fiscal, elle semble

---

<sup>267</sup> Bronislaw MALINOWSKI, « La rationalisation de l'anthropologie et de l'administration », *Africa, Journal of the International Institute of African Languages and Cultures*, vol. III, n° 4, 1930, retranscrit et traduit par Benoît DE L'ESTOILE, « L'anthropologue face au monde moderne. Malinowski et la rationalisation de l'anthropologie et de l'administration », *Genèses*, 1994, vol. 17, n° 17, p. 160.

Sur l'étude d'un aspect de la notion de communauté d'intérêts sous un angle autre que celui envisagé dans le présent travail, cf. Marc COTTINI, *La communauté d'intérêts en Droit fiscal : contribution à l'étude de l'anormalité en matière de preuve fiscale*, Université d'Aix-Marseille 3, 1998, 655 p.

<sup>268</sup> Luc RACINE, « Les formes élémentaires de la réciprocité », *L'Homme*, *ibidem*.

<sup>269</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP, Le contentieux fiscal*, Étude, n° 17, 1987, p. 188 et s.

<sup>270</sup> « *L'impôt étant le moyen essentiel de financement des dépenses publiques, sa légitimité tient, en premier lieu, au fait qu'il a une contrepartie. Même si celle-ci n'est pas une contrepartie directe, en vertu du principe de non-affectation, l'impôt est le paiement de services rendus* », Annie VALLÉE, *Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal*, Publi Union, 1997, p. 24.

<sup>271</sup> Méta entendu au sens de la philosophie et des sciences humaines, à savoir « *ce qui dépasse, englobe* », Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op. cit.*, terme « méta ».

prendre toute sa substance grâce à deux principes du droit fiscal : le principe de légalité fiscale (Section 1) et le principe de l'égalité fiscale<sup>272</sup>(Section 2).

## SECTION 1 - LA RÉCIPROCITÉ ISSUE DU PRINCIPE DE LÉGALITÉ FISCALE

Lever l'impôt est « *une prérogative régaliennne liée à la souveraineté* »<sup>273</sup>, un acte de puissance publique<sup>274</sup> qui fait intervenir pas moins de trois acteurs principaux : l'État, l'Administration et les contribuables. L'État-législateur élabore les lois<sup>275</sup>, auxquelles consent le peuple, par l'intermédiaire de ses représentants<sup>276</sup>, lois qui sont ensuite exécutées par l'Administration<sup>277</sup>.

Comme le souligne l'extrait du deuxième postulat posé par Jean-Claude MARTINEZ, « *la situation du contribuable est créée par la loi* »<sup>278</sup>. Ce dernier est donc placé dans une situation générale et objective. L'État fixe les règles concernant les impositions de toutes natures. Les citoyens-contribuables se doivent de remplir les obligations fiscales auxquelles ils ont consenties. Enfin, la perception de ces impôts est réalisée par l'Administration fiscale.

Le tableau est donc dressé, mais il ne permet d'avoir qu'une vision fragmentée de la réalité. Si l'on décide de le regarder dans son ensemble, au travers du prisme de la réciprocité, on s'aperçoit qu'il est possible « *de dépasser la nature régaliennne de l'impôt, et au-delà, de*

---

<sup>272</sup> Sur le caractère opérationnel du principe d'égalité fiscale et les progrès qu'il doit encore accomplir, cf. Olivier NÉGRIN, « Les principes en droit fiscal », in *Les principes du droit*, Economica, p. 243 et s.

<sup>273</sup> Daniel RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, L.G.D.J., Systèmes, Droit fiscal, 1997, p. 9.

<sup>274</sup> La poursuite de l'intérêt général passe en effet par la mise en œuvre de prérogatives de puissance publique attachées tant à l'État qu'à l'Administration, ce qui les différencie « *du reste de la société* » pour les mettre en quelque sorte « *hors d'atteinte* », Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 30.

<sup>275</sup> Extrait de l'article 34 de la Constitution : « *La loi est votée par le Parlement. La loi fixe les règles concernant : (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures* ».

<sup>276</sup> Article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « *Tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.* »

<sup>277</sup> Article 15 de la DDHC : « *La Société a le droit de demander compte à tout Agent public de son administration* ». Cet article ajoute une garantie pour le contribuable, la réalisation d'un « *contrôle de régularité des opérations budgétaires interne ou externe* », que ce contrôle se fasse par l'Administration elle-même ou encore par les juridictions financières comme la Cour des comptes et les Chambres régionales des comptes. Un contrôle permettant de conforter le contribuable sur le fait que son argent « *partie de sa propriété ne sera pas mal ou irrégulièrement utilisé* » selon Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *RFFP, La DGFIP : les orientations stratégiques*, op. cit., p. 29.

Il s'agit de « *l'adaptation du management de l'entreprise à la gestion publique. Un contrôle de la bonne gestion de l'argent public : une culture économique, plus récente en France, après la culture politique.* ». On sait que depuis l'application pleine et entière de la LOLF en 2006, la « *pertinence de l'utilisation de cet argent* » rime avec « *performance* » et évaluation des « *résultats en matière de gestion* ».

<sup>278</sup> Jean-Claude MARTINEZ, *Le statut du contribuable*, op. cit., p. 5.

*l'administration fiscale* »<sup>279</sup>, afin d'en dégager une nature plus relationnelle, au stade de la création de l'impôt, fondée sur des concepts juridiques (§ 1) mais également au stade de sa collecte, fondée sur des concepts anthropologiques (§ 2).

### § 1 – La réciprocité dissimulée dans la création de l'impôt

La réciprocité telle que révélée lors de l'élaboration de l'impôt est double. Si le présent travail a pour sujets d'étude l'Administration fiscale et le contribuable, elle ne peut se dispenser d'inclure l'État à ce stade de la réflexion, créateur initial et dépositaire final de l'impôt, dont l'Administration n'est finalement que le bras armé, garante de la préservation de ses intérêts. En effet, à l'instar de ce qui se produit en droit, la réciprocité en droit fiscal peut être à l'origine d'obligations juridiques<sup>280</sup>, et plus particulièrement de l'obligation fiscale<sup>281</sup>. Par conséquent, apparaissent respectivement une première réciprocité, d'ordre matériel, fondée sur l'État, l'Administration fiscale et le contribuable (A), puis une deuxième réciprocité, dite d'application, réduite à l'Administration fiscale et au contribuable (B).

A) De la réciprocité matérielle entre l'État, l'Administration fiscale et le contribuable : le contenu de l'obligation fiscale

« *La réciprocité matérielle repose sur le contenu d'un engagement* »<sup>282</sup> et peut se manifester notamment « *lorsque les obligations qui naissent d'un engagement imposent aux intéressés de fournir des prestations équilibrées ou proportionnées* »<sup>283</sup>.

Dès lors, « *Les obligations des parties (...) sont (...) équivalentes, car chacun attend de l'autre une prestation équivalente à la sienne : de l'argent contre une chose et,*

---

<sup>279</sup> François VILLEROY de GALHAU (alors Directeur général des impôts), « Conclusion », *Droits du contribuable, état des lieux et perspectives*, Economica, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Entreprises et perspectives économiques, 2002, p. 160.

<sup>280</sup> « *L'obligation naît ici du fait que tout comportement est un acte social qui détermine par sa notoriété d'autres réactions sociales. C'est ce faisceau de comportements qui forme par réciprocité un ensemble solidaire d'où naissent des obligations juridiques* », Paul REUTER, Préface, in Emmanuel DECAUX, *La réciprocité en droit international*, *ibidem*.

<sup>281</sup> Sur la reconnaissance de l'obligation fiscale, voir par exemple la thèse de Stéphane BUFFA, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, Université Paris 1, 2011, p. 14 et s.

<sup>282</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de culture juridique*, terme réciprocité, p. 1300.

<sup>283</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de culture juridique*, terme réciprocité, p. 1301.

*inversement, une chose contre de l'argent* »<sup>284</sup>. Cette définition de la réciprocité par le droit permet de mettre en avant une réciprocité ternaire entre l'État, l'Administration fiscale et le contribuable, par le biais de l'impôt, cette sorte d'échange, qualifié parfois de « convention », puisqu'il « *est permis de considérer que l'impôt est un contrat spécial, ou si l'on préfère un contrat spécifique tant par sa formation que par son contenu* »<sup>285</sup>.

Sans pour autant étudier les différentes natures de l'impôt, ni souscrire à l'une d'entre elles, il peut être intéressant à ce stade de l'écriture d'effectuer quelques rappels en la matière.

À l'époque féodale par exemple, la relation qui existait entre le seigneur, propriétaire de la terre et les paysans travaillant cette terre, était déjà fondée sur la réciprocité. Dans ce cadre, les deux parties avaient des obligations et des droits, à l'avantage du seigneur certes, mais également, dans une moindre mesure, à l'avantage des paysans. Le prouvent les privilèges accordés par le propriétaire aux véritables maîtres de la terre par le biais de traités ou de franchises fondés sur la négociation. Les problèmes de l'époque étaient finalement les mêmes qu'aujourd'hui, la recherche d'attractivité fiscale du « pays » et des relations apaisées entre l'Administration et ses administrés, dans l'intérêt bien compris de chacun. La thèse selon laquelle l'impôt serait un échange n'est donc pas neuve. Si ce n'est pas l'impôt qui est un contrat, c'est l'échange de bons procédés, asymétrique, qui fonde la présente relation.

Jacques BUISSON a répertorié l'ensemble des auteurs ayant envisagé l'impôt comme un « contrat » du XVIII<sup>ème</sup> siècle à nos jours<sup>286</sup>. Tour à tour, il a été assimilé à un contrat d'assurance<sup>287</sup>, à un contrat de louage d'ouvrage<sup>288</sup>, à un contrat de société<sup>289</sup>, à un échange en

---

<sup>284</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de culture juridique, ibidem*.

<sup>285</sup> Jacques BUISSON, « Réflexion sur l'impôt et le contrat », in *Mélanges offerts à Jean-Claude HELIN, Perspectives du Droit public*, Contributions rassemblées par Emmanuel CADEAU, Litec, 2004, p. 133 et s.

<sup>286</sup> Dans son contrat social, ROUSSEAU s'interroge sur l'idée selon laquelle l'impôt serait le résultat d'une obligation contractuelle qui lie l'État et ses citoyens. Tout comme l'ont fait HOBBS ou LOCKE, Jacques BUISSON, « Réflexion sur l'impôt et le contrat », in *Mélanges offerts à Jean-Claude HELIN, Perspectives du Droit public, ibidem*.

L'économiste Pascal SALIN propose également une théorie contractuelle de l'État puisque « *les citoyens auraient décidé entre eux d'accepter une certaine contrainte à condition que chacun des cocontractants accepte la même contrainte et de manière à atteindre des objectifs* » difficiles à atteindre seuls, in *L'arbitraire fiscal*, Robert Laffont, Libertés 2000, 1985, p. 237. La réciprocité envisagée rappelle celle du droit international et du droit des obligations, dans sa fonction stabilisatrice.

<sup>287</sup> Ce sont les thèses de MONTESQUIEU, MIRABEAU ou encore de DE GIRARDIN qui ont vu dans l'impôt une sorte de prime d'assurance payée par les contribuables pour s'assurer la propriété de ce qu'ils possèdent, Jacques BUISSON, « Réflexion sur l'impôt et le contrat », in *Mélanges offerts à Jean-Claude HELIN, Perspectives du Droit public, ibidem*.

<sup>288</sup> Il s'agit principalement de l'économiste Adam SMITH qui a pu voir dans le contribuable une personne qui achète à l'État les services qu'il doit lui rendre, Jacques BUISSON, « Réflexion sur l'impôt et le contrat », in *Mélanges offerts à Jean-Claude HELIN, Perspectives du Droit public, ibidem*.

<sup>289</sup> Pour MENIER et le Duc de BROGLIE, la société serait en fait une société de production dont la gérance serait confiée à un État, effectuant des dépenses générales d'exploitation générées par sa fonction régalienn

raison de son objet – puisqu’il fait naître une obligation entre deux personnes - mais aussi en raison de l’accord de volontés qu’il implique entre le législateur et les citoyens<sup>290</sup>.

À l’instar de ce qui se produit en matière de Sécurité sociale, il est possible d’avancer que « *quand un prélèvement destiné à la Sécurité sociale est un achat de service, le salarié a conscience d’être rémunéré et de se servir de son argent pour acheter quelque chose d’utile* »<sup>291</sup>. Le parallèle avec l’impôt semble aisé eu égard aux contreparties visibles qu’il procure (les infrastructures ou les services publics par exemple) et à son affectation grandissante. En ce sens, si le salarié « *est ponctionné (...) pour une protection qui le concerne peu (...), il a le sentiment d’en avoir moins pour son travail. La satisfaction du salarié n’est pas la même dans les deux cas* »<sup>292</sup>.

Il a aussi été envisagé comme un contrat imposé, un contrat forcé résultant de l’État interventionniste et providentiel<sup>293</sup>. À la même époque, la jurisprudence elle-même a pu assimiler l’impôt à un contrat administratif passé entre une personne privée et l’État<sup>294</sup>. Jacques BUISSON avance enfin que l’absence de l’élément fondamental qu’est l’accord de volontés n’entraîne pas *de facto* absence de contrat<sup>295</sup>. « *Ainsi, même si l’impôt n’est certes pas un contrat au sens classique du terme, force est de constater qu’il en présente bien les*

---

police, justice... - au moyen des impôts prélevés sur ses citoyens, Jacques BUISSON, « Réflexion sur l’impôt et le contrat », in *Mélanges offerts à Jean-Claude HELIN, Perspectives du Droit public, ibidem*.

<sup>290</sup> Jacques BUISSON fait ici référence à DUGUIT, même s’il a pu rappeler ensuite que « *l’établissement de l’impôt résultait certainement d’un acte exclusivement unilatéral, et [que] l’idée de l’impôt contractuel a disparu* ». Sur ce dernier point, JÈZE réfute l’idée d’un impôt-contrat administratif, puisque, tout acte administratif qu’il est, il demeure unilatéral. Même raisonnement pour ALLIX qui souligne que l’impôt, simple attribut de la souveraineté de l’État, « *est obligatoire, nul n’est libre de ne pas souscrire le contrat fiscal ou de le rompre en renonçant aux services que l’État lui procure en échange de ses versements* », *ibidem*. Plus tard, DE LAUBADÈRE, MODERNE et DELVOLVÉ reprirent la théorie du contrat telle qu’énoncée initialement par DUGUIT.

<sup>291</sup> Jacques BICHOT, *Comment financer la protection sociale. TVA, CSG, IR, cotisations...*, Institut Montaigne, Note, mai 2006, p. 68.

<sup>292</sup> Jacques BICHOT, *Comment financer la protection sociale. TVA, CSG, IR, cotisations...*, *ibidem*.

<sup>293</sup> Jacques BUISSON expose le point de vue de JOSSERAND qui a pu voir dans l’impôt un contrat forcé, ce contrat imposé par la loi qui oblige la passation d’un contrat avec une personne déterminée. L’obligation contractuelle résulte donc d’une obligation légale : pas de volontés des parties (à tout le moins du contribuable) mais présence d’éléments du contrat avec l’utilisation de ses règles, « Réflexion sur l’impôt et le contrat », in *Mélanges offerts à Jean-Claude HELIN, Perspectives du Droit public, ibidem*.

<sup>294</sup> CE, 23 mai 1924, Société les Affréteurs réunis, in note de Gaston JÈZE, « Règle de la séparation des autorités administrative et judiciaire », *RDP*, 1924, p. 385 et s. À propos de la prime d’assurance obligatoire versée par les armateurs à l’État contre le risque de guerre maritime qui serait assimilée à un contrat administratif. Ou encore Cass. civ., 14 juin 1946, *D.*, 1947, 3, 425, note MORANGE : « *la détermination de la valeur des biens servant à l’assiette de l’impôt est susceptible de faire l’objet d’une convention entre l’administration fiscale et les redevables* ».

<sup>295</sup> Jacques BUISSON, « Réflexion sur l’impôt et le contrat », in *Mélanges offerts à Jean-Claude HELIN, Perspectives du Droit public, ibidem*. Ainsi, « *un contrat forcé, en dépit de son caractère obligatoire, demeure un contrat, et qu’il en est de même pour un contrat d’adhésion, alors même que ses clauses forment un tout indissociable, qui ne peut être discuté ou adapté. Le fait que l’une des parties au contrat soit l’État ne change rien à cette analyse. Ne la change pas davantage le fait que seul l’État souverain ait le droit de lever l’impôt qui plus est de manière plus ou moins unilatérale.* »

caractères »<sup>296</sup>. TROTABAS et Jean-Claude MARTINEZ, pour ne citer qu'eux, ont également admis cet état de fait lorsqu'ils ont étudié le statut du contribuable. Certains économistes ont aussi ce type de raisonnement. Pour Pascal SALIN par exemple, « *L'impôt est le prix que doivent payer les citoyens en contrepartie des biens et services publics ; (...) ce prix n'est pas fixé de manière contractuelle, mais il est imposé par le "vendeur" de biens et services publics et il est différent selon les "bénéficiaires"* »<sup>297</sup>.

L'impôt envisagé comme contrat n'étant pas notre sujet, il convient toutefois de ne pas négliger un des attributs communs à ces deux outils antinomiques : le consentement. Apanage du pouvoir fiscal et des intérêts opposés en présence, le consentement revêt deux acceptions, à l'origine de deux réalités, pourtant unifiées en droit fiscal<sup>298</sup>. Cette double dimension est à la fois juridique – le consentement de l'impôt – mais également sociologique – le consentement à l'impôt. Le premier fait référence au vote collectif et explicite des textes fiscaux par les représentants du contribuable. Le second, également collectif mais implicite cette fois-ci, fait davantage référence à l'adhésion psychosociologique des contribuables à l'impôt voté<sup>299</sup>.

Sur le plan juridique, le consentement fiscal signifie que l'impôt légalement établi doit être consenti selon les formes et l'organe prévus par la Constitution. Il « *oblige le souverain à demander à ses sujets l'autorisation de percevoir les impôts. Ce mécanisme marque un amoindrissement du pouvoir du roi et un renforcement du pouvoir du peuple* »<sup>300</sup>. Doté d'une

---

<sup>296</sup> Jacques BUISSON, « Réflexion sur l'impôt et le contrat », in *Mélanges offerts à Jean-Claude HELIN, Perspectives du Droit public, ibidem*.

<sup>297</sup> « *Mais il se différencie de ceux qui s'établissent sur un marché privé. En effet, il concerne un très grand nombre de biens et services, mais le « consommateur » n'est pas libre d'en choisir la nature ou les quantités désirées* », Pascal SALIN, *L'arbitraire fiscal*, Robert Laffont, Libertés 2000, 1985, p. 235. L'auteur ajoute : « *Rétablir le consentement des citoyens c'est donc, autant que possible, remettre l'État dans le Droit civil, c'est-à-dire, d'une part, le soumettre à la procédure du contrat et, d'autre part, laisser au citoyen la liberté de contracter ou de ne pas contracter et de négocier, autant que faire se peut, les termes du contrat* », *L'arbitraire fiscal, op. cit.*, p. 243.

<sup>298</sup> Pierre BELTRAME, *L'impôt*, MA Editions, Le monde de..., L'encyclopédie de poche, 1987, p. 47.

<sup>299</sup> Pierre BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *RFFP, Les principes et les règles des finances publiques en question*, n° 51, 1995, p. 82.

Au sujet de la réalité de ce principe, cf. Lucien MEHL, « Le principe du consentement à l'impôt. Mythe et réalité », *RFFP, Les principes et les règles des finances publiques en question*, n° 51, 1995, p. 66 : « *On peut soutenir que le consentement est d'abord, en droit, une réalité, même si cette affirmation doit être nuancée* ».

<sup>300</sup> Etienne DOUAT, Xavier BADIN, *Finances publiques, Finances communautaires, nationales, sociales et locales, ibidem*.

Ainsi, déjà sous l'Ancien Régime, en 1631, LA BARRE explique, concernant les revenus extraordinaires du royaume, dans son Formulaire des Esleuz que « *les lois fondamentales du royaume ne permettent point et n'autorisent personne à lever les armes, ni à lever deniers, non pas même les rois, sans délibération du public et consentement des états, les trois ordres du royaume étant pour ce congrégés et assemblés* » », Joël CORNETTE, « *Voyage au cœur de l'Etat des finances* », *L'Histoire* n° 196, 1996, p. 28. L'auteur ajoute qu'entre « *Volonté et nécessité des rois* », « *délibération du public et consentement des états* » : *toute l'histoire fiscale de la monarchie est contenue dans ce conflit d'autorité qui oppose un impôt nécessairement consenti, dans le cadre d'une assemblée des états généraux, à un impôt imposé par le souverain hors de toute instance délibérative (...)* ; l'impôt « *extraordinaire* », théoriquement décidé par les représentants de tous les sujets du roi, est devenu «



valeur politique<sup>301</sup>, il peut donc être défini comme la règle « *en vertu de laquelle l'impôt ne peut être perçu que s'il a été consenti par les représentants de la nation qui est la forme collective et institutionnalisée du consentement fiscal* »<sup>302</sup>.

Ce consentement permet de légitimer les impôts perçus en présupposant l'existence d'un accord. Plus cet accord sera faible et plus la contestation sera forte, la légitimité de ces impôts, et du système fiscal dans son ensemble, sera affaiblie<sup>303</sup>.

Il s'agit du prolongement de l'aspect juridique du consentement fiscal sur le plan psychosociologique, illustrant une première forme de civisme fiscal, un civisme fiscal classique pour reprendre les propos de Michel BOUVIER, fondé sur les décisions des citoyens, avalisées par leurs élus<sup>304</sup>. Il cristalliserait ainsi « *la confiance du contribuable dans le cadre politique du système financier public* »<sup>305</sup>, tout en donnant l'assurance du respect de la décision démocratique nécessaire à la légitimation de la fiscalité et à la préservation de la liberté individuelle. En effet, si d'une certaine manière être libre, c'est consentir à se lier<sup>306</sup>, c'est déjà consentir à « se réciproquer ».

De décider de l'impôt et de son utilisation ensuite, il n'y a qu'un pas, qui se prolonge sur le plan économique, plaçant ainsi le contribuable dans une situation active<sup>307</sup>. Du consentement à l'impôt naît le contrôle de la gestion des finances publiques<sup>308</sup>. Si l'État et l'Administration ont des droits sur le contribuable, ce dernier a également des droits sur les gouvernants<sup>309</sup>.

---

*ordinaire* » par la volonté souveraine d'un roi absolu. » Le consentement de l'impôt puise sa source dans la représentativité fiscale française préfigurée depuis 877. Il existerait depuis 1302, et plus précisément depuis les États Généraux de 1314. Il est toutefois demeuré vide de sens jusqu'à la Révolution française de 1789 à partir de laquelle le consentement du contribuable à l'impôt s'est exprimé au travers de la représentation nationale en vertu des articles 13 et 14 de la DDHC.

<sup>301</sup> Pierre BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *RFFP, Les principes et les règles des finances publiques en question, op. cit.*, p. 81.

<sup>302</sup> Pierre BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *RFFP, Les principes et les règles des finances publiques en question, ibidem*.

<sup>303</sup> Pierre ROSANVALLON, « Relégitimer l'impôt ! », *Regards croisés sur l'économie (RCE)*, 2007/1, n° 1, p. 20, propos recueillis par Maxence GAILLARD et Adrien MATRAY pour RCE, avec l'aide de Félix BLANC.

<sup>304</sup> Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *RFFP, La DGFIP : les orientations stratégiques, op. cit.*, p. 27.

<sup>305</sup> Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *RFFP, La DGFIP : les orientations stratégiques, op. cit.*, p. 27 et s.

<sup>306</sup> Pierre BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *RFFP, Les principes et les règles des finances publiques en question, ibidem*. L'auteur ajoute : « *l'exigence du peuple de ne payer l'impôt qu'après l'avoir consenti par ses représentants est l'affirmation de la liberté politique, fondement essentiel des démocraties représentatives.* »

<sup>307</sup> Louis TROTABAS, *Les finances publiques et les impôts de la France*, Collection Armand Colin, 1937, p. 13.

<sup>308</sup> Louis TROTABAS, *Les finances publiques et les impôts de la France, ibidem*.

<sup>309</sup> Louis TROTABAS, *Les finances publiques et les impôts de la France, ibidem*.

Il semble donc nécessaire, pour favoriser le consentement à l'impôt, de rétablir un « *lien plus étroit entre ce qui est fourni par l'État et le coût de ce qui est ainsi distribué* »<sup>310</sup>. Autrement dit, il convient de rétablir de la réciprocité dans les relations entre l'État et le contribuable, fondées sur un « *projet de société* »<sup>311</sup> permettant « *de déterminer comment doit s'opérer (...) la distribution des richesses et de corriger par le prélèvement fiscal et par son emploi en prestations collectives ou en transferts les allocations contingentes résultant du jeu de l'économie privée* »<sup>312</sup>.

Objectif complexe d'un point de vue philosophique, il pourrait trouver une traduction sur le plan administratif en chargeant l'Administration fiscale d'établir « *les relais tranquillissants* »<sup>313</sup> entre la norme et le contribuable, faisant ainsi peser sur elle une nouvelle responsabilité. En effet, « *ses relations concrètes avec le contribuable (...) [et] sa capacité à le traiter en usager voire en client* »<sup>314</sup>, sont les fondements inconditionnels de la progression du consentement à l'impôt, dans le cadre du débat plus général relatif au civisme<sup>315</sup>.

Cet accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales repose néanmoins sur une application conforme des lois et règlements fiscaux de sa part, certes, mais également de la part de l'Administration fiscale.

---

<sup>310</sup> Pascal SALIN, *L'arbitraire fiscal*, *ibidem*.

<sup>311</sup> Georges VEDEL, « Présentation », *RFFP, Où en est l'impôt ?*, n° 1, 1983, p. 4.

<sup>312</sup> Georges VEDEL, « Présentation », *RFFP, Où en est l'impôt ?*, *ibidem*. L'auteur cite l'exemple des pays scandinaves, tels que la Finlande ou la Suède, dont l'interventionnisme étatique est important, qui prennent en « *charge la fourniture de services nécessités par l'intérêt général dont l'objectif est d'effacer les inégalités sociales grâce à la redistribution des richesses* », par le biais de la fiscalité.

<sup>313</sup> Jean CARBONNIER, « La sociologie juridique et son emploi en législation », Communication de Jean CARBONNIER à l'Académie des sciences morales et politiques, *Communications* (23 octobre 1967), Paris, Académie des sciences morales et politiques, 1968, 91-98, in *L'Année sociologique*, 2007, 57, n° 2, p. 394.

<sup>314</sup> André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1, p. 32.

<sup>315</sup> En effet, « *Permettant à chacun de prendre part à la définition des choix et à l'exercice des responsabilités collectives, elle capte à son profit la légitimité démocratique : comblant une lacune du système représentatif, fondé sur le principe de délégation, elle redonne aux citoyens une emprise tangible sur la chose publique* », Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *op. cit.*, p. 42.

B) De la réciprocité d'application entre l'Administration fiscale et le contribuable : la mise en œuvre de l'obligation fiscale

« *La réciprocité d'application repose sur l'exécution par les parties des obligations qui naissent de l'engagement* »<sup>316</sup>. Ainsi, une réciprocité, bilatérale cette fois-ci, va découler de la précédente réciprocité, également semblable à celle que connaît le droit.

À ce titre, il y aurait réciprocité lorsqu'un texte, en l'occurrence une loi fiscale, est réciproquement appliqué par les parties. Appliquée à la matière fiscale, elle pourrait valablement reposer sur l'idée selon laquelle « *Les obligations des contribuables résultent des textes législatifs et réglementaires, à l'application desquels l'Administration ne peut renoncer* »<sup>317</sup>. La jurisprudence l'a par ailleurs rappelé, et ce, depuis longtemps. L'Administration ne peut pas renoncer à l'application de la loi fiscale, comme c'est notamment le cas au niveau des moyens qu'elle soulève devant le juge<sup>318</sup>.

Par conséquent, le contribuable comme l'Administration se doivent d'accomplir leurs obligations fiscales telles qu'énoncées par les lois et règlements. Le contribuable doit effectuer son devoir fiscal et payer l'impôt, tandis que l'Administration fiscale ne dispose pas d'un pouvoir d'appréciation, elle n'a en effet, qu'un pouvoir lié – le règlement occupe une place résiduelle dans ce domaine – à tous les niveaux.

Cette compétence liée conduit à l'application automatique de la norme fiscale. À ce titre, son rôle consiste à simplement appliquer au contribuable « *le régime de l'impôt déterminé par le législateur, sans rien pouvoir y ajouter* »<sup>319</sup>. Des exceptions à ce principe existent, dans certains cas particuliers, comme par exemple l'existence de phases de négociations entre l'Administration et le contribuable, notamment lors d'un contrôle fiscal, ou encore lorsque la première effectue des prises de positions formelles dépassant ainsi la stricte interprétation littérale de la loi.

Néanmoins, même dans les hypothèses où l'Administration accorde un privilège, un régime de faveur ou prend une décision en équité, elle le fait dans le cadre de dispositions législatives ou réglementaires. La réciprocité positive, au sens du droit international,

---

<sup>316</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS, (sous la dir. de), *Dictionnaire de culture juridique*, terme « réciprocité », p. 1301.

<sup>317</sup> Pierre COLLIN, « Le principe de l'estoppel n'est pas invocable en contentieux fiscal », *DF* 2010, n° 17-18, p. 39.

<sup>318</sup> CE, 27 juillet 1936, *Rec.* 1936, p. 871 ; *GDJDF*, n° 34.

<sup>319</sup> Loïc PHILIP, « Réflexions, à partir d'un cas pratique, sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale », *RFFP, L'administration fiscale, ibidem*.

consistant pour un État à s'engager au-delà de la convention ou du traité qu'il a régulièrement ratifié, par rapport à d'autres États également parties à ladite convention ou audit traité (il s'agit fréquemment du cas de pays en voie de développement, qui ne peuvent être traités de la même manière que les pays industrialisés), n'a que très peu d'ancrage, au moins en théorie, dans le domaine fiscal, le principe de légalité irradiant la fiscalité dans sa globalité.

Ainsi, on peut aisément appliquer à l'époque contemporaine, les principes en vigueur au temps de l'Empire romain, à savoir que l'impôt est, en règle générale, « *assis et levé par des agents publics suivant une procédure précise* »<sup>320</sup>.

La réciprocité positive, au sens anthropologique, a toutefois toute sa place, puisqu'elle consiste en la coopération du débiteur et du créancier, lorsque chacun remplit ses obligations réciproques, dans le respect des droits et des devoirs de chacun.

Même si l'impôt demeure un prélèvement par la force<sup>321</sup>, légitimé par son origine législative, l'absence d'adaptation contractuelle de la définition objective de l'assiette de son assiette<sup>322</sup> doit être regardée comme étant une protection, tant pour le contribuable que pour l'Administration fiscale, assurant une application uniforme de la législation fiscale et favorisant une égalité de traitement des citoyens entre eux.

Si la réciprocité résultant de la création de l'impôt semble demeurer invisible à l'œil nu, une simple loupe suffit pour la déceler de façon plus distincte dans la collecte de l'impôt.

## § 2 – La réciprocité disséminée dans la collecte de l'impôt

En anthropologie, la réciprocité recouvre trois composantes : l'obligation de donner, l'obligation de recevoir et l'obligation de rendre<sup>323</sup>. Cette réciprocité est le corollaire du don en la matière. Si l'impôt n'est pas le don<sup>324</sup>, bien que certains auteurs aient vu dans le système

---

<sup>320</sup> Lucien MEHL, Pierre BELTRAME, *Science et technique fiscales*, op. cit., p. 43.

<sup>321</sup> Pascal SALIN, *L'arbitraire fiscal*, ibidem.

<sup>322</sup> Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, op. cit., p. 98.

<sup>323</sup> En anthropologie, ces différents termes sont appelés : kula, potlatch, mana, hau.

<sup>324</sup> « *L'impôt n'est pas le don* », Jacques T. GODBOUT, en collaboration avec Alain CAILLÉ, *L'esprit du don*, 1992, p. 68 et s., ouvrage disponible sur le site internet à l'adresse suivante : [http://classiques.uqac.ca/contemporains/godbout\\_jacques\\_t/esprit\\_du\\_don/esprit\\_du\\_don.pdf](http://classiques.uqac.ca/contemporains/godbout_jacques_t/esprit_du_don/esprit_du_don.pdf).

Cf. Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP, Le contentieux fiscal*, ibidem.

Jacques T. GODBOUT et Alain CAILLÉ démontrent que l'État est un « intermédiaire qui impose sa logique au donateur et au donataire, lesquels se transforment en « contribuable » à un bout, en « administré » ou en client à l'autre, chacun ayant des droits précis. Entre les deux, une série d'intermédiaires non régis par le principe du don. (...) Le don est un système libre (...); Le don ne vit (...) que : [d'] affinités, [de] liens privilégiés, personnalisés (...); la circulation étatique se fait dans un système situé en dehors des citoyens et de leurs rapports. On ne retrouve d'ailleurs les citoyens qu'au début, à titre de contribuables, et à la fin, à titre de

social et fiscal contemporain des formes de dons des sociétés dites archaïques (MAUSS ou TITMUSS pour ne citer qu'eux), il peut être utile de se référer à la définition de la réciprocité offerte par l'anthropologie, au sens large du terme, qui pourrait, peu ou prou, s'appliquer à la fiscalité, tout en tenant compte des spécificités liées à l'action de l'État.

Il est toutefois intéressant de noter qu'un prélèvement fiscal a pu porter le nom de don gratuit sous l'Ancien Régime<sup>325</sup>. Selon Marcel MARION, cet impôt était considéré comme une « *pure libéralité* »<sup>326</sup>, une « *complaisance purement bénévole, un don* »<sup>327</sup>, pouvant être refusé, non perçu comme une obligation. Les tentatives de refus de versement furent toutefois rapidement contenues. Si le vocabulaire est intéressant mais peu adapté - un édit a même pu évoquer le zèle ou l'amour des sujets pour l'État français - il était néanmoins prévu de consulter les pays d'États concernant une éventuelle augmentation de ce prélèvement. Le principe du consentement fiscal était ainsi préfiguré et incarné dans cet impôt.

L'impôt a donc pu être considéré comme un don obligatoire (le don semble toutefois obligatoire dans la théorie du don-contre don, sous peine de rompre la relation, et d'entraîner une réciprocité négative, notamment l'usage de la force), ou plus précisément, comme un sacrifice par d'autres<sup>328</sup>. Michel BOUVIER explique, à ce sujet, que certaines communautés, éloignées des communautés occidentales, font une place prépondérante au don obligatoire, « *expressément ou implicitement consenti, que ce soit sous la forme de l'offrande, du sacrifice ou du tribut* »<sup>329</sup>.

Adaptées à la matière fiscale, ces trois composantes pourraient s'incarner dans l'obligation de sacrifier (une partie de ses revenus)<sup>330</sup> qui incombe au contribuable, l'obligation de percevoir (l'impôt dû) qui incombe à l'Administration fiscale et dans l'obligation de rendre, qui incombe à l'État, qui, au travers de son Administration, redistribue

---

*bénéficiaires, débarrassés le plus possible de leurs caractéristiques personnelles, l'État ayant le plus grand mal à « traiter » les différences personnelles. Il est embarrassé par elles, alors qu'elles constituent au contraire la source du dynamisme du système de don. (...) En passant du don à l'impôt ou à l'assurance, on a laissé échapper le geste du donateur, le risque d'une action dont le retour n'est jamais garanti », L'esprit du don, op. cit., p. 70-71.*

<sup>325</sup> « *Le don gratuit était une " contribution financière accordée au roi par l'assemblée du clergé ou les états provinciaux. Sous une apparence de liberté, cette contribution est, en fait, fixée par le souverain. " »*, Laure AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, L.G.D.J, Bibliothèque de science financière, tome 36, 2000, p. 124.

<sup>326</sup> Marcel MARION, *Dictionnaire des institutions de la France, XVII<sup>ème</sup> – XVIII<sup>ème</sup> siècle*, Picard, 1999, terme « don gratuit ».

<sup>327</sup> Marcel MARION, *Dictionnaire des institutions de la France, XVII<sup>ème</sup> – XVIII<sup>ème</sup> siècle*, *ibidem*.

<sup>328</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP, Le contentieux fiscal*, op. cit., p. 192.

<sup>329</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP, Le contentieux fiscal*, *ibidem*.

<sup>330</sup> À noter que le don, à l'instar de l'impôt, acte unilatéral, peut aussi être unilatéral (don à des inconnus, don du sang, don d'organes, bénévolat...).

les richesses perçues aux contributeurs, qui ne sont pas obligatoirement les mêmes que ceux qui se sont sacrifiés. Il s'agit d'une forme de réciprocité plus sociologique, mais toujours ternaire résultant de la complémentarité, entre l'État, l'Administration fiscale et le contribuable au stade du recouvrement de l'impôt qui « *ne peut être effectué que par des services ou organismes de l'État ou placés sous son contrôle* »<sup>331</sup>. La stabilisation de cette complémentarité, et ainsi la stabilisation des obligations de chacun, peut être valablement assurée par la réciprocité, à l'instar du droit international.

Laissant de côté pour l'instant l'obligation de rendre incombant à l'État, il paraît intéressant de mettre en exergue le lien unissant l'Administration fiscale au contribuable, lien né du sacrifice de ce dernier (A) et corrélé par son prélèvement (B) puisqu'il semble bien y avoir « *un rapport de continuité entre le rituel sacrificiel et la fiscalité* »<sup>332</sup>.

#### A) L'obligation de sacrifier : le paiement de l'impôt

L'obligation de sacrifier incombe au contribuable et se traduit par le paiement de l'impôt.

En économie, ce dernier est aussi perçu comme un sacrifice selon la tradition des utilitaristes anglais du XVIII<sup>ème</sup> siècle<sup>333</sup>.

En anthropologie, le sacrifice<sup>334</sup> est fréquemment associé au *potlatch*<sup>335</sup>, c'est-à-dire en l'occurrence au don dans un contexte cérémoniel, ce bienfait qui appelle une reconnaissance<sup>336</sup>. Dépourvu de son aspect magique et sacré, le sacrifice, dans sa forme la plus pure, correspondrait à « *une démarche de renoncement et d'abnégation* »<sup>337</sup>.

Néanmoins, « *sous l'apparence d'une offrande sans retour, l'échange se poursuit !* », puisque le sacrifice serait un échange, voire « *un calcul intéressé* » puisque les deux parties en

---

<sup>331</sup> Cons. const., 28 décembre 1990, n° 90-285 DC, JO du 30 décembre 1990, p. 16609, Rec. p. 95.

<sup>332</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques », *RFFP, Le contentieux fiscal, op.cit.*, p. 198.

<sup>333</sup> « *L'analyse du prélèvement fiscal en termes de sacrifice remonte à la tradition des utilitaristes anglais du XVIII<sup>ème</sup> siècle ; la règle d'égalisation des sacrifices qui en découle précise la notion d'égalité en matière fiscale et propose une définition de ce qui est équitable* », Annie VALLÉE, *Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal*, Publi Union, 1997, p. 33.

<sup>334</sup> Pierre BONTE, Michel IZARD (sous la dir. de), *Dictionnaire de l'ethnologie et d'anthropologie*, PUF, 1991, p. 643, terme « sacrifice ». HUBERT et MAUSS ont défini la notion de sacrifice comme « *un acte religieux qui, par la consécration d'une victime, modifie l'état de la personne morale qui l'accomplit ou de certains objets auxquels elle s'intéresse* » « *Le sacrifice est un moyen pour le profane de communiquer avec le sacré par l'intermédiaire d'une victime* ».

<sup>335</sup> Pierre BONTE, Michel IZARD (sous la dir. de), *Dictionnaire de l'ethnologie et d'anthropologie, op. cit.*, p. 598, terme « potlatch ».

<sup>336</sup> Comme le souligne Emmanuel DECAUX, *La réciprocité en droit international, op. cit.*, p. 2.

<sup>337</sup> Pierre BONTE, Michel IZARD (sous la dir. de), *Dictionnaire de l'ethnologie et d'anthropologie, ibidem*.

présence échangent leurs services, chacun y trouvant son compte<sup>338</sup>. Cet échange pourrait ainsi revêtir, dans certaines hypothèses la forme contractuelle puisqu'« *au fond, il n'y a peut-être pas de sacrifice qui n'ait quelque chose de contractuel* »<sup>339</sup>.

Dans le cadre du paiement de l'impôt, il est possible de faire un parallèle avec la dation en paiement prévue à l'article 1716 bis du CGI, puisque si faire dation signifie « donner », comme le souligne le Professeur Martin COLLET<sup>340</sup>, ce dispositif résulte d'un accord de volonté à la suite d'une négociation entre l'État et le contribuable. Le second propose au premier le recours à ce mode de paiement, qu'il peut refuser par la suite si les conditions posées par le Ministère des Finances ne lui conviennent pas. D'un côté, le contribuable peut effectuer le paiement de l'ISF ou des droits de mutation dus en nature, tandis que de l'autre, l'État accroît son patrimoine culturel. Le sacrifice et le recouvrement sont assurés, le gain partagé aussi, les intérêts de chacun étant préservés.

D'un point de vue religieux ou spirituel, le sacrifice permet d'honorer les dieux, pour être en paix, pour acheter la paix<sup>341</sup>. En fiscalité, le paiement de l'impôt permet de s'assurer l'absence de courroux de l'Administration fiscale<sup>342</sup>, dont la construction contemporaine repose finalement sur un ordre et un sens issu des dieux<sup>343</sup>. En effet, l'impôt, en tant qu'intermédiaire, permet à ces « *deux mondes en présence (...) [de] se pénétrer tout en restant distincts* »<sup>344</sup>.

L'impôt, en tant que sacrifice, peut être perçu comme le sacrifice d'une partie de sa propriété, pour la défense de sa propre personne, en tant que bénéficiaire indirect des services

---

<sup>338</sup> Dominique TEMPLE, Mireille CHABAL, *La réciprocité dans la naissance des valeurs humaines, ibidem*, Les deux auteurs font notamment référence à la pensée de Marcel MAUSS.

<sup>339</sup> Henri HUBERT, Marcel MAUSS, « Essai sur la nature et la fonction du sacrifice », *L'Année sociologique, ibidem*. Le sacrifice « *a été si souvent conçu sous la forme d'un contrat* ». En effet, selon ces auteurs, même les dieux ont besoin des profanes. Ainsi, « *Si rien n'était réservé à la moisson, le dieu du blé mourrait ; pour que Dionysos puisse renaître, il faut que, aux vendanges, le bouc de Dionysos soit sacrifié ; c'est le soma que les hommes donnent à boire aux dieux qui fait leur force contre les démons.* »

<sup>340</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, Thémis Droit, 2009, p. 198.

<sup>341</sup> Dominique TEMPLE, Mireille CHABAL, *La réciprocité dans la naissance des valeurs humaines, op. cit.*, p. 39.

<sup>342</sup> Une telle vision des choses est loin d'être absurde, si l'on déduit que derrière le consentement politique de l'impôt, se cache une dimension religieuse, à l'instar de KIERKEGAARD cité par Michel BOUVIER, qui rappelle « *qu'il y a toujours du religieux sous le politique.* », Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques », *RFFP, Le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 196.

<sup>343</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques », *RFFP, Le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 198.

<sup>344</sup> Henri HUBERT, Marcel MAUSS, « Essai sur la nature et la fonction du sacrifice », article originalement publié dans la revue *Année sociologique*, tome II, 1899, p. 77. Il a donné lieu à l'ouvrage *Mélanges d'histoire des religions*, Travaux de l'Année sociologique, Paris : Librairie Félix ALCAN, 1929, 236 p. Une version électronique est également disponible à cette adresse Internet, produite par Jean-Marie TREMBLAY, Professeur de sociologie au CÉGEP de Chicoutimi, dans le cadre de la collection : « les classiques des sciences sociales », collection développée en collaboration avec la Bibliothèque Paul-Émile BOULET de l'Université du Québec à Chicoutimi : [http://www.uqac.quebec.ca/zone30/Classiques\\_des\\_sciences\\_sociales/index.html](http://www.uqac.quebec.ca/zone30/Classiques_des_sciences_sociales/index.html).

régaliens ou interventionnistes procurés par l'État, mais également pour la défense de l'autre, en recourant à la redistribution des richesses<sup>345</sup>, illustrant ainsi l'obligation de rendre de l'État.

Ainsi, la réciprocité est pleinement opérante en la matière puisque le sacrifice, et la soumission qu'il entraîne, ne sont pas dénués d'intérêt, ni exempts de retour<sup>346</sup>. « *Si le sacrifiant donne quelque chose de soi (...), c'est en partie pour recevoir. Le sacrifice se présente donc sous un double aspect. C'est un acte utile et c'est une obligation* »<sup>347</sup>. Lorsque l'on transpose ces écrits à la matière fiscale, il est aisé de comprendre que payer ses impôts est un acte utile... obligatoire.

Utile car l'impôt permet le maintien du lien social, la consécration de la solidarité, l'assurance d'être secouru en cas de besoin, la mise en place d'infrastructures et de services publics de qualité (etc.), et surtout la garantie d'un État de droit ; qui pour exister doit se parer des (at)tributs des divinités<sup>348</sup>.

Obligatoire car la loi l'impose, conformément à la volonté générale.

En règle générale, un sacrifice, s'il peut être facultatif, est généralement imposé, il se présente comme un devoir, « *les dieux l'exigent. On leur doit le culte, le service, (...) leur part* »<sup>349</sup>. Il faut rendre à César ce qui appartient à César, à qui exige l'impôt, l'impôt.

La correspondance avec la fiscalité viendrait ainsi corroborer l'existence d'une réciprocité ternaire fondées sur les trois obligations susmentionnées, avalisant en partie les thèses sous-tendant de l'échange dans l'impôt. En effet, la transposition à la matière fiscale pourrait tout-à-fait être envisagée si l'on en croit HUBERT et MAUSS, tant la notion de sacrifice est riche et d'importance en sociologie. En effet, nombre de pratiques sociales, non religieuses sont en lien direct avec le sacrifice, ces auteurs citant tour à tour le contrat, le rachat, la peine... L'impôt pourrait être au nombre de ceux-ci<sup>350</sup>.

Ainsi, le sacrifice est l'impôt, donné par le sacrifiant - le contribuable -, au dieu - l'Administration fiscale, chargé de recouvrer ledit sacrifice -, et dans son prolongement, à l'État, qui pourra ainsi remplir son obligation de rendre.

---

<sup>345</sup> Joël CORNETTE, Voyage au cœur de l'État des finances », *L'Histoire, op. cit.* p. 26 et s.

<sup>346</sup> Henri HUBERT, Marcel MAUSS, « Essai sur la nature et la fonction du sacrifice », *L'Année sociologique, ibidem.* Les auteurs évoquent « *un retour égoïste* ».

<sup>347</sup> Henri HUBERT, Marcel MAUSS, « Essai sur la nature et la fonction du sacrifice », *L'Année sociologique, ibidem.* En ce sens, « *Le désintéressement s'y mêle à l'intérêt.* »

<sup>348</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques », *RFFP, Le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 200.

<sup>349</sup> Henri HUBERT, Marcel MAUSS, « Essai sur la nature et la fonction du sacrifice », *L'Année sociologique, ibidem.*

<sup>350</sup> Henri HUBERT, Marcel MAUSS, « Essai sur la nature et la fonction du sacrifice », *L'Année sociologique, op. cit.*, p. 78.

Cf. également Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP, Le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 188 et s.



En revanche, envisager leur relation sous un angle contractuel est manifestement abusif. En anthropologie, si l'on « *veut engager la divinité par un contrat, le sacrifice a plutôt la forme d'une attribution* »<sup>351</sup>. En fiscalité, si l'on veut engager l'Administration, et plus largement l'État, par un contrat social, l'impôt a plutôt la forme d'une contribution ? Volontaire ? En tous les cas, l'impôt envisagé comme sacrifice fiscal a une « *fonction symbolique d'intégration au sein d'un ordre universel* »<sup>352</sup>, qui pourrait être fondé sur la réciprocité.

En tout état de cause, pour que l'État de droit puisse subsister, il a besoin d'une participation de son peuple, prélevée par l'Administration. Ce sacrifice constitue l'intermédiaire, le lien à l'origine de la relation entre l'Administration fiscale et le contribuable, la nature de la relation important peu au final, puisque l'impôt-sacrifice a une fonction sociale évidente<sup>353</sup>. Il a des répercussions concrètes visibles, médiates ou immédiates<sup>354</sup>.

Est également consacrée l'idée selon laquelle le contribuable-sacrifiant est un bénéficiaire indirect puisque « *par les prélèvements qu'ils font sur les choses dont la société a réservé l'usage, ils acquièrent le droit d'en jouir* »<sup>355</sup>.

Dans le même temps, le bénéfice attendu en retour peut être différé dans le temps. GOULDNER met ainsi en avant « *l'importance du temps qui s'écoule* »<sup>356</sup> entre les différentes prestations, un laps de temps nécessaire à la structuration des relations « *sous le registre de la dette* »<sup>357</sup>, une dette particulière, « *celle du sens profond de l'univers* »<sup>358</sup>, et ainsi à la redistribution. Cette dernière ne peut toutefois être faite que si l'impôt a pu être recouvré en amont.

---

<sup>351</sup> Henri HUBERT, Marcel MAUSS, « Essai sur la nature et la fonction du sacrifice », *L'Année sociologique*, *op. cit.*, p. 57.

<sup>352</sup> Marc LEROY, *La sociologie de l'impôt*, *op. cit.*, p. 56. L'auteur ajoute que « *le fondement de la conception du sacrifice fiscal renvoie à une dimension axiologique, ce qui conduit à la question de l'obligation, morale ou sociale, ressentie du contribuable* », p. 57.

<sup>353</sup> Henri HUBERT, Marcel MAUSS, « Essai sur la nature et la fonction du sacrifice », *L'Année sociologique*, *ibidem*. Le sacrifice a une « *fonction sociale par que le sacrifice se rapporte à des choses sociales.* »

<sup>354</sup> Ce qui n'est pas forcément le cas du sacrifice religieux, basé sur le monde des idées comme le soulignent HUBERT et MAUSS.

<sup>355</sup> Henri HUBERT, Marcel MAUSS, « Essai sur la nature et la fonction du sacrifice », *L'Année sociologique*, *ibidem*. Les auteurs ajoutent que « *La norme sociale donc maintenue sans danger pour eux, sans diminution pour le groupe. Ainsi la fonction du sacrifice est remplie, tant pour les individus que pour la collectivité.* »

<sup>356</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *op. cit.*, p. 100.

<sup>357</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *ibidem*. Dans le même sens, la dette est la « *forme prototypique du lien social* », Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques », *RFFP, Le contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 197.

<sup>358</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques », *RFFP, Le contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 198.

## B) L'obligation de percevoir : le recouvrement de l'impôt

L'obligation de percevoir incombe à l'Administration fiscale et se traduit par le recouvrement de l'impôt. Dernière étape après l'assiette et la liquidation, le recouvrement de l'impôt est l'ensemble des actes juridiques et des opérations matérielles qui permettent d'obtenir le paiement de l'imposition, après son établissement. Plus simplement, il s'agit de l'ensemble des procédures par lesquelles l'impôt passe du patrimoine privé du contribuable aux caisses publiques de l'État<sup>359</sup>.

Le budget, et notamment les lois de finances, n'a pas pour seule finalité l'autorisation de la perception des impôts et taxes par l'Administration. Il repose sur elle « *une obligation d'agir* », elle « *ne peut donc renoncer au bénéfice des impositions édictées par les lois fiscales* » selon l'arrêt, déjà évoqué, du Conseil d'État du 27 juillet 1936.

Ce recouvrement peut revêtir plusieurs formes, sachant que jusqu'à la fusion de la DGI et de la DGCP, il convenait de distinguer selon l'impôt à percevoir<sup>360</sup>.

Ainsi, la collecte de l'impôt direct s'effectue principalement par voie de rôle<sup>361</sup>. L'article L. 252 A du LPF précise que le rôle est un titre officiel qui permet au service du recouvrement de réclamer le montant de l'impôt. Il est un titre exécutoire qui confère à l'Administration fiscale le droit de réclamer le paiement de l'impôt et d'en poursuivre le recouvrement. Il s'agit donc d'un acte administratif, qui correspond à une règle de droit individuelle au sens de MERKL et KELSEN. Il revêt la forme d'un arrêté, rendu exécutoire par le préfet ou par un de ses délégués<sup>362</sup>, et permet l'inscription d'un contribuable sur le registre de l'impôt. Concrètement, le rôle se matérialise par une liste, établie par l'Administration fiscale, et qui répertorie l'ensemble des contribuables soumis aux impôts

---

<sup>359</sup> Pierre BELTRAME, *L'impôt, op. cit.*, terme « recouvrement ».

<sup>360</sup> Le recouvrement dépendait effectivement des impôts à collecter, générant ainsi une « *juxtaposition de plusieurs réseaux de recouvrement, (...) facteur de complexité pour les contribuables* »<sup>360</sup>. Ainsi, traditionnellement et par abus de langage, les comptables publics relevant de la DGCP devaient recouvrer les impôts directs, tandis que les agents de la DGI étaient chargés de recouvrer les impôts indirects. Demeurent les agents de la Direction générale des douanes et des droits indirects chargés de recouvrer les droits de douane et les URSSAF (Unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et des allocations familiales) chargées de recouvrer la contribution sociale généralisée ainsi que la contribution pour le remboursement de la dette sociale.

<sup>361</sup> Sont notamment recouverts par voie de rôle l'impôt sur le revenu, la contribution sociale généralisée, la contribution pour le remboursement de la dette sociale sur les revenus du patrimoine et la taxe d'habitation.

<sup>362</sup> Il peut s'agir du directeur départemental des finances publiques ou de ses collaborateurs ayant au moins le grade de directeur divisionnaire en vertu de l'article 1658 du CGI.

directs pour une année donnée<sup>363</sup>. Ainsi l'Administration fiscale ne collecte l'impôt que sur délégation et sur un mode amiable.

Un autre mode de recouvrement, original, source d'une véritable relation réciproque entre l'Administration fiscale et le contribuable, mérite d'être souligné. Il s'agit de l'assimilation du contribuable au collecteur d'impôt. Cette façon de procéder n'est pas nouvelle puisque déjà sous l'Ancien Régime, existaient les délégués des contribuables, chargés de collecter l'impôt, à l'instar des fermiers généraux, qui n'étaient toutefois pas plus efficaces que ces derniers<sup>364</sup>.

En matière d'impôt sur le revenu par exemple, c'est le contribuable qui est chargé d'indiquer dans sa déclaration de revenus les éléments soumis à l'impôt - sauf déclaration pré-remplie.

En matière de TVA, le contribuable est le redevable légal qui verse directement et spontanément l'impôt dû à l'Administration, par le redevable réel, le consommateur final.

Il en est de même enfin concernant d'autres impôts, tels que l'IS ou l'ISF, ou encore la CSG et la CRDS versées par les non-salariés, pour lesquels la perception est « *considérée comme simple tâche d'exécution* »<sup>365</sup>, une simple « *appréhension (...) des sommes qui lui sont dues* »<sup>366</sup>.

Cette identité des rôles entre l'Administration fiscale et le contribuable, qui n'est pas sans poser la question du coût du recouvrement de l'impôt<sup>367</sup>, soulève une autre question : celle de savoir si l'existence de techniques venant amoindrir l'action de l'Administration

---

<sup>363</sup> Ainsi, lorsque le contribuable reçoit son avis d'imposition, il reçoit en réalité un extrait de rôle correspondant à son imposition individuelle.

<sup>364</sup> Le système de l'affermage qui « *livrait aux spéculations de l'intérêt privé l'exécution des lois de finances, l'application des tarifs et les ressources du crédit, était aussi préjudiciable aux contribuables que ruineux pour le Trésor de l'État. L'expérience a démontré au Gouvernement qu'il devait prendre une part plus directe à l'administration des intérêts généraux qui lui étaient confiés et il a fait succéder le mode plus régulier des régies intéressées à celui des fermes générales* », AUDIFFRET, *Le système financier de la France*, Paris, imprimerie et librairie administratives de Paul Dupont, 1863, « Rapport au roi sur l'administration des Finances », p. 2, in Sébastien KOTT, « La conception administrative d'un " système financier " sous la Restauration », *La Revue du Trésor*, février 2007, p. 146.

<sup>365</sup> Jacques MAGNET, « Avant-propos », *RFFP, Le recouvrement*, n° 7, 1984, p. 3.

<sup>366</sup> Jacques MAGNET, « Avant-propos », *RFFP, Le recouvrement, ibidem*. En ce sens, « *95 % du recouvrement des impôts directs est effectué par les départements informatiques du trésor. Il s'agit donc de paiements spontanés, d'encaissement et non de véritable recouvrement.* », Loïc LEVOYER, « Le recouvrement de l'impôt en question », *LPA*, 02 novembre 2000, n° 219, Droit fiscal, p. 4 et s. L'auteur souligne « *l'intérêt de la retenue à la source, technique de recouvrement de l'impôt connue pour son faible coût de gestion.* » N'ayant plus à établir l'assiette de l'impôt, l'Administration serait « *ainsi déchargée d'une tâche qui lui incombe en cas de procédure déclarative* ». Cf. Également sous la supervision de Jean-Luc LEPINE, *Mission d'analyse comparative des administrations fiscales*, Inspection générale des finances, Rapport de synthèse n° 98-M-041-11, mars 1999, disponible sur internet à l'adresse suivante : <http://alize.finances.gouv.fr/2003/rapport.pdf>.

<sup>367</sup> Il n'est pas question ici d'en faire état, à moins que la réciprocité ne s'incarne dans le gain retiré de la mise en œuvre de cette pratique, tant pour le contribuable, l'Administration fiscale et l'État.

fiscale en la matière, viendrait également amoindrir la réciprocité dans ses relations avec le contribuable ? En effet, qu'en est-il de la retenue à la source<sup>368</sup> ou encore des modes de paiement dématérialisés de certains impôts permis notamment par la mensualisation<sup>369</sup> ?

S'il est vrai que ces dispositifs viennent diminuer les éventuels points de contacts négatifs entre l'Administration et le contribuable, ils ne viennent pas pour autant supprimer la réciprocité dans leurs relations. Elle change simplement de nature. Tout en restant pragmatique, elle s'invite dans la procédure, et glisse vers l'échange de bons procédés, assurant la facilitation du paiement mais également du recouvrement de l'impôt, inscrit dans une relation gagnant-gagnant, tentant de préserver les intérêts en présence, ceux de l'État dans un premier temps, puis ceux du contribuable, dans un second temps. À ce titre, l'Administration fiscale est toujours libre de corriger les bases mentionnées par le contribuable si elle estime qu'elles sont erronées<sup>370</sup>.

Ainsi, le recouvrement forcé demeure propice à mettre en exergue l'obligation de perception qui incombe à l'Administration fiscale. Cette obligation peut parfois être renforcée par le juge qui a pu justifier l'interruption de la prescription dans ce domaine par simple la manifestation de volonté de l'Administration à vouloir procéder au recouvrement forcé des impositions litigieuses et à persister en ce sens, indépendamment de l'absence de bien-fondé de l'acte de poursuite interruptif de prescription. Peu importe donc que ledit acte, régulièrement délivré, implique une obligation de payer du contribuable légale ou non<sup>371</sup>.

Pour procéder à ce recouvrement forcé, de nombreux dispositifs existent (comme l'avis de mise en recouvrement ou l'avis à tiers détenteur pour ne citer que ceux-ci), générateurs de réciprocité, puisque si une imposition est due, son recouvrement doit être opéré, et ce, d'autant plus que le contribuable est défaillant.

Au sens juridique, deux réciprocités cohabitent lors de la perception de l'impôt : une réciprocité de coopération, de laquelle peut découler une réciprocité de lutte. Dans les deux cas, elle est présente, elle est seulement différente, selon le comportement initial du contribuable.

Au sens anthropologique, la réciprocité prévoit, nous l'avons vu, une obligation de rendre, qui incombe à l'État, et qui participe de la légitimation de l'impôt, et au-delà du

---

<sup>368</sup> C'est déjà le cas pour certains prélèvements, outre les cotisations sociales, la CSG et la CRDS sur les revenus du travail des salariés sont collectées par l'employeur au moyen de la retenue à la source.

<sup>369</sup> Le paiement de l'impôt par mensualisation consiste en des prélèvements mensuels automatiques du dixième de l'impôt dû l'année précédente à partir des comptes courants des contribuables, sur dix mois.

<sup>370</sup> Mais encore faudra-t-il qu'elle en apporte la preuve.

<sup>371</sup> CE, 30 décembre 2009, n° 308242, M. de Beaufort, *MPR* n° 3, mars 2010, p. 189 et s.

système fiscal dans son ensemble, au même titre que le consentement (éclairé) à l'impôt, l'explicitation et la transparence.

Si la loi et la contrainte ne suffisent plus à maintenir dans la durée un système fiscal, l'Administration peut avoir un rôle important à jouer dans ce domaine<sup>372</sup>, auprès de la nation, « *entendue comme un espace de redistribution* »<sup>373</sup>. Découlant de la représentativité et de la démocratie fiscales, fondée en partie sur la citoyenneté fiscale.

Sans s'interroger sur les mesures de politiques fiscales pouvant influencer en la matière, un constat doit toutefois être posé. En effet, « *débattre de la question fiscale, c'est débattre des inégalités réelles, et de la façon dont on entend les délimiter et les combattre* »<sup>374</sup>, ou *a contrario*, c'est consacrer l'égalité fiscale. La réciprocité y participe, forme d'excroissance de ce principe juridique, adapté à la sphère fiscale, à moins que cela ne soit l'inverse, puisque son champ d'application est bien plus large.

## SECTION 2 – LA RÉCIPROCITÉ ISSUE DU PRINCIPE DE L'ÉGALITÉ FISCALE

Par le biais des prélèvements obligatoires<sup>375</sup>, et plus particulièrement des impôts, l'État remplit son obligation de rendre<sup>376</sup>, nécessaire « *pour assurer la sécurité collective ou construire des infrastructures publiques (hôpitaux, routes, écoles, etc.) qui ne peuvent être réalisés qu'en collectant une multitude de contributions individuelles, aussi modestes soient-elles* »<sup>377</sup>, et donc fonction des capacités contributives de chacun. De ce constat, naît

---

<sup>372</sup> X, « Introduction », Première partie, Le système fiscal : structure, lisibilité, légitimité, *Regards croisés sur l'économie*, 2007/1, n° 1, p. 13.

<sup>373</sup> Pierre ROSANVALLON, « Relégitimer l'impôt ! », *Regards croisés sur l'économie*, *op. cit.*, p. 16.

<sup>374</sup> Pierre ROSANVALLON, « Relégitimer l'impôt ! », *Regards croisés sur l'économie*, *op. cit.*, p. 18.

<sup>375</sup> La logique assurancielle des cotisations sociales permettrait de mettre davantage en exergue – par rapport à l'impôt - le lien qui existerait entre le versement de cotisations et la perception de prestations. Une telle vision semble toutefois s'éroder au fil du temps, la solidarité liée aux situations de risques, objectives, laisse place à une absence de volonté de solidarité liée aux comportements inégalitaires des personnes protégées, *cf.* Pierre ROSANVALLON, « Relégitimer l'impôt ! », *Regards croisés sur l'économie*, *op. cit.*, p. 19-20.

<sup>376</sup> Selon Jacques T. GODBOUT et Alain CAILLÉ, « *L'État remplit son rôle de redistributeur de deux manières bien différentes. Il s'en acquitte par des transferts monétaires directs ou indirects. (...) Mais l'État rend aussi de plus en plus de services lui-même : services sociaux, services de santé, aides diverses, remplaçant des systèmes de liens personnels de don ou de réciprocité (familiaux, de voisinage, etc.). Il se fait ainsi dispensateur, non pas d'argent, mais de services* », *L'esprit du don*, *op. cit.*, p. 68.

<sup>377</sup> Laurent CORDONNIER, *Coopération et réciprocité*, PUF, 1997, p. 1. L'auteur précise qu'« *En organisant le concours d'une pluralité de contributions individuelles dans une action collective, ces institutions permettent que des moyens (ressources, dispositions, compétences, etc.) détenus par des individus singuliers se coordonnent efficacement pour atteindre des fins (buts, objectifs, résultats, etc.) qui se situent hors de portée d'un acteur pris isolément* », *ibidem*.

l'épineuse problématique<sup>378</sup> de l'égalité fiscale<sup>379</sup>, qu'il s'agisse de l'égalité des citoyens devant les charges publiques<sup>380</sup>, de l'égalité devant la loi fiscale et de l'égalité devant l'impôt<sup>381</sup>, ou plus encore de l'égalité par l'impôt<sup>382</sup>. Il est interprété largement par le Conseil constitutionnel, qui dans sa décision 511 DC avait énoncé que « *le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* »<sup>383</sup>.

Si l'égalité contenue dans ce principe n'est donc pas absolue<sup>384</sup>, elle existe pourtant et justifie en partie le système fiscal français. Indispensable selon TOCQUEVILLE, puisque l'inégalité fiscale serait l'inégalité la plus grave d'une société<sup>385</sup>, elle justifie également la réciprocité dans les procédures fiscales, qu'elles soient classiques et gouvernées par la

---

<sup>378</sup> Sur ce point, cf. Christophe de la MARDIÈRE, « L'impossible égalité devant l'impôt », *Archives de philosophie du droit*, tome 51, Dalloz, 2008, p. 133 et s. Ce principe est doté d'une valeur constitutionnelle par le Conseil constitutionnel depuis 1973, qui « *exerce un contrôle très attentif, mais sur chaque impôt séparément des autres.* » Le problème vient du fait que le Conseil n'assimile pas l'égalité devant les charges publiques à l'égalité devant le système fiscal, « *c'est-à-dire devant l'ensemble des prélèvements obligatoires supportés par chacun.* » L'égalité fiscale renvoie ainsi à la question des privilèges fiscaux (niches fiscales). Il n'est toutefois pas toujours envisagé comme un principe du droit fiscal. Elle renvoie par ricochet à une autre problématique, celle de la justice fiscale : « *Afin d'assurer une répartition plus juste de la charge fiscale et de favoriser une égalité de sacrifices financiers, le législateur est donc autorisé à opérer des différences de traitement (ex : payer 20 % de son revenu est un effort plus important pour les moins aisés).* », Site internet : vie publique.fr.

<sup>379</sup> Jacques T. GOUBOUT et Alain CAILLÉ, *L'esprit du don*, *ibidem* : « *l'État opère des prélèvements obligatoires automatiques sur les citoyens – l'impôt, comme son nom l'indique – et agit avec les citoyens en vertu de lois, règlements et normes préétablies, ayant pour objectif et idéal de traiter tout administré de la même manière. L'État a horreur de la différence, source potentielle d'inégalités et de préférences subjectives* ».

<sup>380</sup> Ce principe découle des articles 1 et 6 de la DDHC qui proclament respectivement l'égalité des hommes et l'égalité devant la loi. Ainsi, un même régime fiscal doit s'appliquer à tous les contribuables placés dans une situation identique.

<sup>381</sup> L'égalité devant l'impôt ressort de l'article 13 de la DDHC : une « *contribution commune (...) doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». L'égalité devant l'impôt fait référence à l'équité horizontale qui exprime l'idée selon laquelle : à capacité contributive égale, impôt égal. Elle fait largement consensus.

<sup>382</sup> L'égalité par l'impôt fait référence, quant à elle, à l'équité verticale qui sous-tend l'idée selon laquelle : à capacité contributive différente, impôt différent. Par le biais de la redistribution, elle est amenée à corriger les inégalités issues du marché. Elle est ainsi à l'origine de nombreuses controverses puisque « *Comment définir, sans arbitraire, l'importance relative des écarts entre les montants d'impôts supportés par des contribuables ayant des capacités contributives différentes ?* », Annie VALLÉE, *Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal*, *op. cit.*, p. 32. Une des difficultés majeures tient essentiellement dans la définition même des concepts d'égalité et d'équité. En effet, l'auteure ajoute que « *la confusion (...) provient de l'imprécision du concept d'égalité auquel chacun peut donner un contenu différent. Le concept d'égalité est, en effet, vide de sens si l'on ne définit pas ce qu'il faut égaliser et de quel type d'égalité il s'agit. Les situations individuelles sont hétérogènes et l'égalité peut s'apprécier à partir de différentes variables* », p. 33.

<sup>383</sup> Cons. const., 29 décembre 2004, n° 2004-511 DC, Loi de finances pour 2005, *Rec.* 2004, p. 236.

<sup>384</sup> Le paradoxe réside dans le fait qu'un principe protecteur peut se retourner contre le contribuable. À titre d'exemple, le principe de nécessité de l'impôt a permis au Conseil constitutionnel de justifier la rétroactivité des normes fiscales dès lors qu'un motif d'intérêt général est en jeu, dans la limite du respect des droits de la défense, Cons. const., 29 décembre 1984, déc. n° 84-184 DC, *RD*, 1985, p. 651, PHILIP.

<sup>385</sup> Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie de la démocratie interventionniste*, *op. cit.*, p. 15.

réciprocité de vengeance, telle que modélisée par le droit international (§ 1) ou bien plus originales et gouvernées par la réciprocité d'alliance, telle que formulée par le droit des obligations (§ 2).

### § 1 – La réciprocité de vengeance des procédures fiscales

Les procédures fiscales classiques traduisent le mode de fonctionnement normal du système fiscal français. Puisque ce dernier est un système déclaratif, les procédures fiscales sont duales<sup>386</sup>, fondées à la fois sur la « *compliance* »<sup>387</sup> du contribuable et la vérification de l'Administration fiscale (§ 1), et plus grave, sur la défaillance du contribuable et la rectification de l'Administration fiscale (§ 2).

#### A) La compliance et la vérification

La *compliance* et la vérification sont les deux versants inséparables du système fiscal déclaratif, fondé sur la présomption de bonne foi du contribuable. En effet, la liberté fiscale dont jouit ce dernier a nécessité la mise en place d'un corollaire naturel : le pouvoir de contrôle de l'Administration fiscale<sup>388</sup>. Il en est de même en droit douanier puisque « *l'obligation déclarative loyale constitue le nerf de ce droit et de l'ensemble des difficultés qui se posent* »<sup>389</sup>.

Ainsi, le devoir de paiement de l'impôt dû s'accompagne du devoir de vérification de la déclaration effectuée. Réciproquement, la liberté dans le paiement de l'impôt dû s'accompagne de la liberté de vérification de l'impôt versé. Cette dualité traduit le double

---

<sup>386</sup> « *Se dit de propriétés qui sont par deux et qui présentent un caractère de réciprocité.* », Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op. cit.*, terme « dual ».

<sup>387</sup> Le terme « *compliance* » est un anglicisme, utilisé notamment par le Professeur Michel BOUVIER lors des rencontres de la DGFIP organisées le mardi 29 juin 2010, à Bercy, à l'occasion de son intervention : « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt ». Ce terme sous-entend l'idée de se conformer à des règles, et en l'occurrence à la législation fiscale lorsqu'il est combiné avec le terme « *tax* ». Ce thème qui n'est toutefois pas nouveau, est un « *sujet fondamental* » selon Michel BOUVIER, qui existe depuis que l'impôt existe. Les interventions de cette journée sont disponibles à la RFFP, *La DGFIP : orientations stratégiques*, n° 112, novembre 2010, p 2 et s. La contribution de Michel BOUVIER se situe aux pages 25 et s.

<sup>388</sup> Un pouvoir de contrôle plus large en l'occurrence, puisqu'il repose sur un triptyque dont les finalités sont budgétaire, dissuasive et répressive.

<sup>389</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier*, PUF, Que sais-je ?, 2001, p. 56. L'auteur souligne : « *Je suis libre, donc responsable, de déclarer au service de l'administration des douanes la marchandise que je destine à voyager au-delà des frontières. Ma déclaration doit donc être conforme à ce qu'est la marchandise.* »

formalisme de la législation fiscale, puisque à un formalisme de contrainte au profit de l'Administration fiscale s'ajoute un formalisme de protection en faveur du contribuable<sup>390</sup>.

Formalisme compliqué, il « *brouille la légitimité de l'obligation fiscale pour le citoyen-contribuable* »<sup>391</sup>, et nécessite un renforcement constant de la *tax compliance*, de l'acceptation volontaire de l'impôt pour bannir à jamais la violence. Pour ce faire, le contribuable doit pouvoir identifier la légitimité de l'impôt, à travers les services offerts par l'État, tout en créant les conditions propices à un cadre relationnel apaisé entre ceux qui paient l'impôt et ceux qui le recouvrent<sup>392</sup>.

La *tax compliance*, reposant sur l'idée de devoir fiscal<sup>393</sup>. Elle tire son existence de la mise en œuvre de la démocratie fiscale<sup>394</sup> et donc du consentement à l'impôt, « *à l'acceptation individuelle de l'impôt, la soumission volontaire à l'obligation fiscale* »<sup>395</sup>.

Si les États démocratiques ont tous institué le consentement de l'impôt, dans leurs constitutions, ils en négligeraient la portée sociologique<sup>396</sup>, portée qui pourrait se mesurer à l'aide du civisme fiscal, si cher à l'Administration<sup>397</sup>.

Ce civisme consiste « *à déclarer la base de son ou de ses impôts nominatifs avec exactitude et dans les délais, puis à s'acquitter scrupuleusement de toutes ses dettes fiscales.* »<sup>398</sup> Selon le rapport d'activité 2010 de la DGFIP, le civisme fiscal serait conforté, avec 98 % d'usagers respectueux de leurs obligations fiscales<sup>399</sup>.

Si la compliance vise le respect des règles fiscales et l'accomplissement de ses obligations par le contribuable, la vérification vise à contrôler le respect effectif de ces règles et l'accomplissement volontaire de ses obligations par le contribuable. Elle est en quelque sorte le revers de la médaille du système déclaratif.

---

<sup>390</sup> Corinne BAYLAC, *Le formalisme du droit fiscal*, L'Harmattan, Finances publiques, 2002, 515 p. Le premier illustre les obligations de déclarations et de réponses aux demandes administratives, tandis que le second met en exergue les droits et garanties du contribuable.

<sup>391</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, p. 264.

<sup>392</sup> Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, op. cit.*, p. 25 et s.

<sup>393</sup> Pierre BELTRAME, *L'impôt, op. cit.*, p. 49.

<sup>394</sup> Expression empruntée à Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, p. 259, où l'auteur souligne « *l'importance de l'élaboration d'une théorie sociologique de la démocratie fiscale...* ».

<sup>395</sup> Pierre BELTRAME, *L'impôt, op. cit.*, p. 47.

<sup>396</sup> Marc LEROY, *La sociologie de l'impôt, op. cit.*, p. 121.

<sup>397</sup> Il est un objectif à part entière de l'Administration fiscale, visé par l'ensemble de ses rapports d'activité.

<sup>398</sup> Jean-Claude DUCROS, « Le modèle fiscal de civisme », *RFFP*, n° 56, 1996, p. 130.

<sup>399</sup> DGFIP, *Rapport d'activité*, 2010, p. 8. À cette fin, la DGFIP met en avant la simplification et la facilitation de l'accomplissement des obligations déclaratives des contribuables grâce à « *deux grands dispositifs : déclaration « préremplie » des principaux revenus, et la télédéclaration qui permet de réaliser sa déclaration directement en ligne* ». C'était déjà le cas en 2007 par exemple, selon la DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007.



Elle est toutefois indispensable pour permet à l'égalité fiscale d'être protégée. Il n'est ainsi pas rare d'assister à des oublis, volontaires ou non, de déclarations<sup>400</sup>. Dans de telles hypothèses, la vérification effectuée par l'Administration fiscale peut conduire à la mise en lumière d'une défaillance du contribuable, et le cas échéant, se transformer en rectification, puisque les lois fiscales et douanières ne sont, par conséquent, pas autre chose que « *l'expression de la répression du mensonge* »<sup>401</sup>, dans le pire des cas.

## B) La défaillance et la rectification

La défaillance et la rectification sont les deux conséquences inséparables de l'inobservation de ses obligations par le contribuable – autrement dit de l'absence de *compliance* – et de l'aboutissement d'une procédure de vérification de l'Administration fiscale<sup>402</sup>. Ainsi, dès lors qu'un contribuable n'a pas joué le jeu du système déclaratif et qu'il s'est involontairement, ou plus fréquemment volontairement, soustrait à l'imposition qu'il devait acquitter, l'Administration fiscale pourra proposer au contribuable une rectification de ses bases d'imposition<sup>403</sup>.

Cette situation n'est toutefois pas propre à la France puisque l'OCDE a pu rappeler que « *Dans la majorité des pays de l'OCDE, les autorités fiscales ont le pouvoir de procéder*

---

<sup>400</sup> Cf. par exemple Cass. crim., 11 février 2004, n° 02-84472, arrêt explicité par le Conseil constitutionnel, déc. n° 2007-547 DC, du 15 février 2007, Loi organique portant dispositions statutaires et institutionnelles relatives à l'Outre-mer, Dossier documentaire, Services du Conseil constitutionnel, 2007, p. 31 et s. Un couple de contribuables résidant sur l'île de Saint-Barthélemy, collectivité d'Outre-mer ont en effet omis volontairement de remplir leur déclaration de revenus dans les délais prescrits. Le couple a été jugé « *coupable de s'être, de 1996 à 1997, soustrait frauduleusement à l'établissement et au paiement total de l'impôt sur le revenu au titre des années fiscales 1995 et 1996, en omettant volontairement de faire leur déclaration dans les délais prescrits* » ; il en a été de même pour le mari jugé en matière d'impôt sur les sociétés. En vertu des articles 1741, alinéas 1, 3 et 4, et 1750 du CGI, les époux ont donc été condamnés.

<sup>401</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier*, *ibidem*.

<sup>402</sup> En effet, « *C'est un truisme que d'affirmer que les administrations fiscales cherchent en général des informations et des renseignements pour lutter contre la fraude fiscale et pour mettre à jour des procédés d'évasion fiscale qui, après examen, s'avèrent être dans certains cas de véritables techniques et montages contraires à la loi fiscale* » selon Thierry LAMBERT, qui ajoute aussitôt : « *Toutefois, et en aucun cas, la fin ne peut justifier les moyens.* », « Préface », in Christian LOPEZ, *Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale en France et au Canada*, L'Harmattan, Logiques juridiques, p. 7.

<sup>403</sup> L'impôt n'est pas le don, nous l'avons vu. Mais ce qui est quelque peu déroutant pour un non-spécialiste de sociologie et de ses branches, c'est l'apparente ressemblance des notions anthropologiques avec la situation fiscale. En l'occurrence, le don suppose un contre-don, un retour, qui est très souvent plus grand que le don, autrement dit il n'y aurait pas d'équivalence entre les deux. Cette situation est tout-à-fait normale en matière de don puisque le déséquilibre est même recherché par les parties, qui souhaitent se maintenir en état de dette réciproque. « *Le champ du don se situe entre deux pôles, celui où le déséquilibre est tellement grand qu'on a l'impression de « se faire avoir » et où l'on quitte la relation, et celui de l'équivalence, dans lequel on s'acquitte d'une dette, qui met aussi fin à la relation.* », Jacques T. GODBOUT, Alain CAILLÉ, , *L'esprit du don*, *op. cit.*, p. 105. Voici donc peut-être relayée une idée reçue selon laquelle les contribuables n'ont pas l'impression d'en avoir pour leur argent, et qui les pousse à quitter le système fiscal d'une façon ou d'une autre.

à une évaluation d'office du revenu imposable si le contribuable fournit des informations insuffisantes (...) ou manifestement inexactes. »<sup>404</sup>

Pour mener à bien cette mission de contrôle et d'établissement de l'assiette de l'impôt jugée insuffisante ou inexacte, l'Administration fiscale française dispose d'un certain nombre de droits et de pouvoirs, qualifiés parfois de « véritable arsenal de moyens juridiques »<sup>405</sup> et de services de recherche dont les objectifs sont de collecter diverses informations pour permettre d'enrayer les fraudes les plus graves (non déclaration de recettes, activités occultes, travail illégal, carrousels...) <sup>406</sup>.

Elle bénéficie ainsi d'un droit de communication pour obtenir des informations auprès de tiers (Administrations publiques, autres entreprises...).

Le droit d'enquête vise la recherche d'éventuels manquements aux règles fiscales, notamment en matière de facturation (TVA...).

Le droit de saisie et de visite domiciliaires permet de déceler certains types d'agissements frauduleux<sup>407</sup>. Pour ôter tout arbitraire, l'Administration fiscale ne peut exercer ce droit que sur autorisation du juge et en présence d'un officier de police judiciaire<sup>408</sup>. Ainsi, cette procédure est strictement encadrée, au plan européen notamment<sup>409</sup>. Après vérification

---

<sup>404</sup> OCDE, *Droits et obligations des contribuables, description de la situation légale dans les pays de l'OCDE*, Les éditions de l'OCDE, 1990, p. 19 et 20. « Par exemple, lorsqu'un contribuable manque à son obligation de transmettre une déclaration ou de présenter ses registres ou ses comptes comme la loi l'y oblige, les autorités fiscales peuvent généralement procéder à une estimation de son revenu. »

<sup>405</sup> François ADAM, Olivier FERRAND, Rémy RIOUX, *Finances publiques, op cit.*, version précédente, 2007, p. 589. Ces auteurs rappellent également que ces pouvoirs ne sont pas l'apanage de l'Administration fiscale puisque les URSSAF et certaines caisses de non-salariés « particulièrement redouté(e)s des entreprises, disposent de pouvoirs de contrôle comparables (...) mais dont la base juridique est différente (Code de la sécurité sociale). » La procédure est analogue à celle de la proposition de rectification, le délai de reprise est de trois ans également, enfin des sanctions sont appliquées le cas échéant, p. 588.

<sup>406</sup> La Direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) constitue l'échelon national d'action et de coordination du dispositif de recherche du renseignement. Il existe différentes des brigades : les brigades d'études et de programmation, les brigades de contrôle et de recherche (BCR). Des groupes d'intervention régionaux (GIR), dont l'action est orientée sur la lutte contre l'économie souterraine. A la suite des affaires traitées par les groupes d'intervention régionaux (GIR), 415 contrôles fiscaux externes ont été réalisés..

<sup>407</sup> Cette pratique est encadrée par l'article L. 16 B du LPF et permet à l'Administration fiscale de saisir l'autorité judiciaire si elle « estime qu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la taxe sur la valeur ajoutée ... » par quelque moyen que ce soit. Pour plus d'information sur ce point, cf. Christian LOPEZ (sous la dir. de), *Les enquêtes fiscales*, Actes du colloque « Le droit de visite et de saisie », tenu à la Maison du Barreau de Paris, le 13 février 2009, Montchrestien, Lextenso éditions, Grands colloques, Laboratoire d'études juridiques et politiques (LEJEP), Centre d'études et de recherches administratives et politiques (CERAP), Institut international de sciences fiscales (2ISF), Université de Cergy-Pontoise et Université de Paris 13, 2010, 154 p.

<sup>408</sup> Depuis plusieurs années, leur nombre est relativement stable et bas, s'élevant à plus de 200 procédures.

<sup>409</sup> Avec deux arrêts importants de la CEDH, du 21 février 2008, req. n° 18497/03, Ravon et autres c./ France, (article 6 de la CESDH concernant le droit à un procès équitable), Veille bimestrielle des arrêts de la CEDH, Table analytique 2008, Observatoire du droit européen de la Cour de cassation, n° 18, p. 25 et du 24 juillet 2008, req. n° 18603/03, André et autres c./ France, (article 6 de la CESDH et 8 relatif au respect de la vie privée,

concrète de l'opportunité de la mise en œuvre d'une telle procédure, le juge des libertés et de la détention du TGI compétent pourra alors autoriser, par le biais d'une ordonnance motivée, les inspecteurs habilités à « *rechercher la preuve de ces agissements, en effectuant des visites en tous lieux, même privés, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie, quel qu'en soit le support* ». En outre, un officier de police judiciaire est désigné par ce même juge, chargé d'assister à ces opérations et de l'informer de leur déroulement. Conformément à l'article L. 16 B, le juge peut également décider « *à tout moment, (...) la suspension ou l'arrêt de la visite* ».

À ce titre, l'Administration fiscale rappelle qu'un contrôle fiscal quel qu'il soit n'est jamais « *automatique* », jamais « *arbitraire* ».

Un contrôle fiscal n'est pas automatique. Le contribuable ne fait pas l'objet d'un contrôle sur place immédiatement. En effet, l'Administration fiscale bénéficie de prérogatives lui permettant d'obtenir des informations, notamment par le biais de demandes de renseignements écrites effectuées auprès desdits contribuables. Dans la plupart des cas, l'information donnée permettra d'identifier l'incompréhension et de classer le dossier.

L'absence d'automatisme n'empêche pas l'existence de rythmes fiscaux comme le rappelle l'Administration fiscale. C'est le cas du contrôle des grandes entreprises effectué en général régulièrement, à savoir tous les trois ou quatre ans, et ce au regard des opérations réalisées jugées complexes et des enjeux fiscaux et financiers jugés importants. Pour les autres contribuables, la mise en œuvre d'un contrôle fiscal, externe, dépendra majoritairement des informations en possession de l'Administration fiscale.

Un contrôle fiscal n'est pas arbitraire. Avant de procéder à un contrôle sur place, l'Administration fiscale dispose d'une variété de contrôles en amont lui permettant de mettre en exergue un certain nombre d'incohérences le cas échéant (l'absence de déclaration, les résultats d'entreprises très faibles au regard des comparaisons effectuées avec des entreprises du même secteur d'activité ou géographique, les incohérences des données effectuées par le contribuable, les éventuelles différences entre les éléments déclarés et les renseignements détenus par l'Administration...).

L'Administration fiscale réalise ainsi des contrôles sur pièces des dossiers des contribuables effectués depuis son bureau. Ils consistent en un examen critique global des déclarations déposées par le contribuable mais également de tout document papier ou

---

disproportion entre la visite et les atteintes), Veille bimestrielle des arrêts de la CEDH, Table analytique 2008, Observatoire du droit européen de la Cour de cassation, n° 20, p. 31.

informatisé permettant d'effectuer divers recoupements dans le but d'analyser les données comptables, fiscales et personnelles de celui-ci. Si tel ne devait pas être le cas, la réponse apportée par le contribuable n'étant, par exemple, pas assez précise, un contrôle sur place peut être décidé.

Conformément à son droit à l'information, l'Administration fiscale peut enfin recourir, de façon plus marginale, au droit de communication pour ensuite éventuellement déclencher une procédure de contrôle externe. Rappelons que la décision de procéder à un tel contrôle relève de l'Administrateur des Finances publiques, ancien Directeur des services fiscaux, responsable de l'ensemble des services fiscaux d'un département ou d'une structure supérieure, et uniquement de lui.

Ainsi, les agents vérificateurs ainsi que leurs supérieurs hiérarchiques directs sont incompétents en la matière. « *Du point de vue éthico-normatif, l'administration doit rechercher objectivement si l'acte du contribuable est légal ou non, et donc éviter l'arbitraire* »<sup>410</sup>. À ce titre, l'Administration fiscale rappelle la prudence qu'elle manifeste face à d'éventuelles délations. Les dénonciations anonymes, situations jugées plutôt rares, sont donc manipulées avec soin, à moins que la gravité et la précision des faits dénoncés ne soient fondées. « *Les informations seront donc toujours vérifiées et enrichies en cas de doute, mais ne conduiront jamais à elles seules à une proposition de contrôle externe* »<sup>411</sup>.

Les contrôles fiscaux externes réalisés chaque année avoisinent le chiffre des 50 000 répartis de la façon suivante en 2010 :

- 48 000 entreprises (vérifications de comptabilités).
- 3 800 particuliers (examens contradictoires de la situation fiscale personnelle)

Ces opérations de contrôles externes ont permis de rappeler 10,4 Mds € de droits et pénalités. Dans le même temps, depuis plusieurs années, le nombre de contrôles sur place tend à diminuer, tandis que nombre de droits rappelés a plutôt tendance à augmenter.

L'Administration fiscale tente en effet de trouver le juste équilibre pour éviter « *la course aux redressements fiscaux à des fins budgétaires et/ou organisationnelles, tout en garantissant les droits du contribuable* »<sup>412</sup>. Si l'« *acteur central* »<sup>413</sup> du contrôle demeure le

---

<sup>410</sup> Marc LEROY, « Observations conclusives : Trois leçons de sociologie fiscale », *LPA*, 12 avril 2007 n° 74, Droit comptable, p. 73 et s.

<sup>411</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, p. 30.

<sup>412</sup> Marc LEROY, « Observations conclusives : Trois leçons de sociologie fiscale », *LPA*, *ibidem*.  
« *En 2010, au total, les contrôles fiscaux dans leur ensemble ont rapporté 16 milliards € de droits et pénalités* », selon la DGFIP, *Rapport d'activité*, 2010, p. 11.

<sup>413</sup> Marc LEROY, « Observations conclusives : Trois leçons de sociologie fiscale », *LPA*, *ibidem*.

vérificateur, il peut également contribuer à renforcer cet équilibre en négociant avec le contribuable, diminuant ainsi le rendement statistique, qui lui incomberait, puisqu'il doit effectuer un nombre précis de contrôles à l'année et recouvrer un certain montant annuel moyen de redressements. *A contrario*, « la " loi " du rendement » nuirait à la qualité du contrôle et donc à la qualité des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, en poussant le contrôleur à procéder à des rehaussements importants<sup>414</sup>.

Un tel équilibre est également recherché dans la lutte contre la grande fraude qui doit permettre de concilier un certain allègement des contraintes subies par le contribuable contrôlé. L'Administration fiscale souhaite donc agir vite<sup>415</sup> – pour un recouvrement rapide des droits non perçus - et en proportion des enjeux – pour sanctionner plus efficacement les agissements frauduleux, priorités de la DGFIP<sup>416</sup>. Pour ce faire, son temps de présence dans les locaux des entreprises vérifiées a été diminué<sup>417</sup> tout en assurant un contrôle des différentes catégories de contribuables<sup>418</sup>.

En matière pénale, l'Administration fiscale a la possibilité de lutter contre la fraude fiscale dans un souci d'égalité des citoyens devant les charges publiques et de l'assurance d'une concurrence loyale entre les entreprises. En 2009, la DGFIP a saisi la Commission des infractions fiscales de 1 005 propositions de poursuites correctionnelles, laquelle a conduit au dépôt de 939 plaintes pour fraude fiscale, contre 992 en 2008.

La reprise est marquée avec l'année 2010, même si les chiffres restent globalement stables. Ainsi, sur 1043 propositions de poursuites, 981 plaintes ont pu être déposées. Il en était déjà de même en matière d'escroquerie à la TVA ou à d'autres impôts, puisque la DGFIP

---

<sup>414</sup> Marc LEROY, « Observations conclusives : Trois leçons de sociologie fiscale », *LPA, ibidem*.

<sup>415</sup> Un droit d'enquête simplifié instauré en 2001 pour des affaires simples permet de gagner du temps et de conclure quasiment immédiatement la procédure.

<sup>416</sup> Si la fraude est caractérisée et grave, la sanction appliquée sera une sanction pénale. De plus, depuis juin 2002, 28 agents de la DGI sont mis à plein temps à la disposition des groupes d'intervention régionaux (GIR) constitués par le Ministère de l'intérieur pour la lutte contre les réseaux frauduleux et l'économie souterraine afin d'apporter leur compétence fiscale.

<sup>417</sup> « La réduction de la durée d'intervention sur place contribue à l'allègement des contraintes pour les professionnels vérifiés. Pour les grandes entreprises, 94 % des contrôles ont une durée sur place inférieure à 9 mois (objectif 90 %), et 99 % pour les petites et moyennes entreprises (objectif 100 %). », DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, p. 30-31.

<sup>418</sup> Les indicateurs qui ont été mis en place concernent le contrôle sur pièces de l'impôt sur le revenu. Il est prévu de contrôler 100% des dossiers « à forts enjeux » au cours d'une période de trois ans. Ceci vise les foyers fiscaux disposant de revenus élevés et/ou complexes. Un autre indicateur existant est le taux de recouvrement des droits et pénalités collectés par la DGI suite à un contrôle fiscal. L'objectif était de 63.5 % fin 2002. L'efficacité répressive des contrôles est mesurée quant à elle par la proportion d'opérations donnant lieu à des poursuites pénales ou à l'application de pénalités exclusives de bonne foi, lorsque celles-ci dépassent 30 % des droits.

a déposé 73 plaintes en 2010, 75 en 2009, contre 8 en 2006, 31 en 2007, et 56 en 2008, soit une augmentation exponentielle<sup>419</sup>.

Cette croissance est très certainement due en partie, au renforcement substantiel en 2010, des outils de lutte contre la fraude de la DGFIP. Sa lutte contre l'économie souterraine s'est ainsi concrétisée par la mobilisation d'agents au sein des groupes d'intervention régionaux (GIR) et de 51 agents pour coopérer avec la police et la gendarmerie. Elle s'est poursuivie avec la lutte contre les trafics illicites et la réalisation de contrôles fiscaux des trafiquants. En 2010, plus de 2 500 opérations d'enquêtes et de contrôles ont été engagées.

L'échange d'informations avec les autres administrations françaises (douanes, organismes sociaux) est également favorisé puisque la DGFIP participe aux actions de la Délégation nationale de lutte contre la fraude (DNLF), mais également étrangères dans le cadre de l'assistance administrative, permettant de lutter plus efficacement contre la fraude internationale.

Face « *une réactivité accrue face aux défaillances déclaratives et de paiement* »<sup>420</sup>, l'équilibre est des plus délicats<sup>421</sup>, au soutien duquel la réciprocité peut avoir un rôle à jouer, notamment lorsqu'elle suppose l'alliance, une alliance inattendue entre le contribuable et l'Administration fiscale, sachant que « *toutes les vérifications sont loin de présenter un aspect dramatique* »<sup>422</sup>.

## § 2 – La réciprocité d'alliance dans les procédures fiscales

DUBERGÉ a posé la question de savoir qui était le bourreau et où se trouvait la victime dans les procédures fiscales<sup>423</sup>. Selon lui, la réponse peut paraître claire à première vue. En effet, si l'État peut toujours procéder au recouvrement de ses créances par le biais de l'exécution forcée et de la force publiques, via son Administration, ce sont eux les bourreaux, et par voie de conséquence le contribuable, la victime. En effet, un contrôle fiscal est

---

<sup>419</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, p. 29, et DGFIP, *Rapport d'activité*, 2010, p. 11.

<sup>420</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, L'égalité des citoyens devant l'impôt et l'amélioration des relations avec les contribuables, Titre 2, Article 4, p. 24 et s.

<sup>421</sup> En ce sens, cf. la thèse de Jean –Claude DRIÉ, *Les procédures fiscales, la voie de l'équilibre*, L'Harmattan, Finances publiques, 500 p.

<sup>422</sup> Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, L.G.D.J, 1990, p. 6. L'auteur ajoute que « *lorsque les choses se passent mal, on oublie trop souvent que le contribuable et le vérificateur jouent, dans de nombreux cas, alternativement le rôle de victime et celui de bourreau.* », p. 7.

<sup>423</sup> Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, *ibidem*.

généralement mal vécu par un individu, le vérificateur apparaissant placé dans une situation de supériorité, présent pour effectuer des redressements.

Pourtant, cette vision manichéenne n'est pas aussi évidente qu'il n'y paraît. Le vérificateur comme le contribuable peuvent « *jouer alternativement le rôle de victime et celui de bourreau* »<sup>424</sup>, chacun pouvant être tour à tour victime, persécuteur et sauveur, induisant une certaine réciprocité dans la relation, de lutte ou de coopération.

Si l'opposition à fonction peut sembler une illustration évidente, vu qu'elle a connu une certaine vigueur, retenue 50 fois en 2010, 45 fois en 2009 contre 14 en 2006, 32 en 2007, et 30 en 2008<sup>425</sup>, la catégorie de contribuable visée a un grand rôle à jouer, l'assistance de conseils fiscaux ou non également, le contrôleur pouvant ne pas être suffisamment préparé à un contrôle de grande ampleur dans une société multinationale...

Dans le même temps, les réformes successives affectant les procédures fiscales au cours de ces dernières décennies, tendant vers un « *encadrement juridique toujours plus étroit de l'activité des administrations (...), qui est devenue plus favorable au contribuable* »<sup>426</sup>. Elle tente de concilier l'accomplissement volontaire de leurs obligations fiscales par les contribuables tout en exerçant sa mission de contrôle « *avec une exigence de qualité accrue* »<sup>427</sup>. C'est pourquoi les procédures fiscales ont été renouvelées dans le sens d'une meilleure prise en compte des garanties du contribuable par l'Administration fiscale dans l'ensemble des procédures fiscales, prise en compte à l'origine de retombées positives pour cette dernière (A), et ce, notamment dans les procédures de contrôle (B).

#### A) L'offre renouvelée des procédures fiscales

L'« *idée même que le contribuable puisse avoir des droits, est dans une certaine mesure, une idée neuve : traditionnellement, le contribuable a des devoirs avant d'avoir des droits* »<sup>428</sup>. Cette prise de conscience s'est traduite concrètement à travers la simplification des

---

<sup>424</sup> Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale, ibidem.*

<sup>425</sup> DGFIP, *Rapport annuel*, 2009, p. 49. DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, *ibidem.*

<sup>426</sup> François ADAM, Olivier FERRAND, Rémy RIOUX, *Finances publiques, ibidem.*

<sup>427</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, L'égalité des citoyens devant l'impôt et l'amélioration des relations avec les contribuables, Titre 2, p 21.

<sup>428</sup> François VILLEROY DE GALHAU, « Conclusion », *Droits du contribuable, état des lieux et perspectives*, Economica, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Entreprises et perspectives économiques, 2002, p. 160.

En ce sens, le Rapport annuel de performance 2007 de la DGI était très explicite : « *Permettre aux usagers de bénéficier de leur droit le plus rapidement possible* ». Ainsi, la DGI a pu se fixer comme objectif d'éviter de grever, de façon irréversible parfois, la trésorerie des entreprises en traitant « *80 % des remboursements de*

procédures fiscales au moyen de règles claires, prévisibles et équitables, avec un objectif affiché : faciliter la vie des contribuables.

Ainsi, outre l'amélioration de la clarté et de la cohérence des réglementations fiscales afin d'assurer une meilleure sécurité juridique, il s'agit de la réorganisation des services fiscaux et des modalités d'administration de l'impôt, au moyen de l'allègement de « la paperasserie » tout en réorientant les mentalités des agents.

Véritable politique publique fiscale, la finalité essentielle est la recherche d'une meilleure acceptation de l'impôt et d'une qualité accrue du contrôle fiscal fondée sur le bon sens, entre formalisme amoindri et dialogue renforcé entre le contrôlé et le contrôleur, tout en légitimant les éventuelles sanctions sévères prises à l'égard des contribuables fraudeurs<sup>429</sup>.

Ce renouvellement a véritablement commencé avec la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, fondée sur le principe de la bonne foi du contribuable, accompagnant systématiquement et obligatoirement l'avis de vérification ou d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, remis au contribuable avant le début d'une procédure de contrôle externe. Outre les devoirs qu'elle rappelle au contribuable, elle lui offre des garanties mais également des droits substantiels<sup>430</sup>, dont le droit à l'information, à double sens, dans le cadre du débat oral et contradictoire, générateur d'échanges entre le vérificateur et le contribuable sur les éventuelles zones d'ombre planant sur les opérations réalisées.

Ce renouvellement est toutefois clairement visible depuis la simplification des pénalités fiscales<sup>431</sup> et la reformulation de l'ensemble des textes et donc du vocabulaire employé, jugé parfois confus et archaïque<sup>432</sup>.

---

*crédits de TVA et des restitutions d'impôt sur les sociétés en moins de 30 jours. Pour 2007, cet engagement a été tenu et dépassé [car] 90 % des demandes de remboursements de crédits de TVA et des restitutions d'impôt sur les sociétés [ont été] satisfaites dans les 30 jours. », DGI, Rapport annuel de performance, 2007, Une qualité de service accrue pour tous les publics, Titre 1, Article 2, p. 16.*

<sup>429</sup> C'est ainsi que la part des contrôles ciblés représente un pourcentage relativement stable d'environ 22 % des opérations réalisées en 2007, DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, p. 31.

<sup>430</sup> Parmi ces droits et garantis figurent notamment le droit d'être informé du futur contrôle sur place dont il va faire l'objet, avant l'intervention de l'Administration, en se faisant assister du conseil de son choix, sur les conséquences financières à la fin des opérations de contrôle sur place et notamment par le biais de la proposition de rectification.

<sup>431</sup> Cf. Ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004, issue de la Loi d'habilitation n° 2004-1343 du 9 décembre 2004 de simplification du droit. L'article 24 de cette loi a permis au Gouvernement de procéder par voie d'ordonnances pour procéder à la simplification et à l'aménagement du régime des pénalités fiscales prévu par la loi fiscale. Ordonnance du décembre 2005.

<sup>432</sup> Jean-Pierre LIEB, « État des lieux et perspectives en France », in Thierry LAMBERT (ss. la dir. de), *Les sanctions administratives*, L'Harmattan, 2006, p. 11. Il devenait pressant « de redonner aux textes relatifs aux pénalités la lisibilité qui leur [faisaient] défaut, au moyen des ordonnances de simplification ». Il devenait en effet utile de « clarifier, de moderniser et d'harmoniser le vocabulaire et d'employer les vocables adéquats ».



De tels changements permettent d'éviter toute confusion phénoménologique liée au regroupement et à l'assimilation de pénalités pourtant de natures différentes. À ce titre, le terme sanction ne se réduit pas au terme pénalité : si une pénalité est une sanction, toutes les sanctions ne sont pas des pénalités. Pour illustration, l'intérêt de retard est une sanction mais il n'est pas une pénalité. L'ordonnance du 25 mars 2004 a permis de supprimer environ une vingtaine de pénalités inappliquées ou désuètes. Un titre complet a été créé au sein du CGI pour identifier clairement neuf catégories d'infractions. Il a été ensuite procédé au rapprochement, sinon à la fusion, de pénalités sanctionnant des infractions similaires<sup>433</sup>, et à l'abaissement de moitié du taux de l'intérêt de retard.

Au lieu de procéder pénalité par pénalité comme c'était le cas auparavant, un régime général établissant la constatation, le recouvrement et le contentieux des pénalités a été élaboré, sauf régime *ad hoc* prévu. Il en est ressorti des pénalités accessoires à un impôt<sup>434</sup> et des pénalités autonomes<sup>435</sup>. L'ordonnance a également permis de revisiter les taux et quotités des sanctions. Concernant les majorations proportionnelles, les taux s'échelonnent de 0,2 % à 100 %, contre 150 % auparavant. Concernant les amendes forfaitaires, le nombre de quotités passe de onze à six dont les montants sont les suivants : 15 €, 150 €, 750 €, 1 500 €, 10 000 € et 25 000 €.

Concernant les amendes applicables aux infractions commises par les tiers-déclarants, elles s'échelonnent de 5 à 50 % contre 80 % auparavant. Entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006, le dispositif simplifié des pénalités fiscales est devenu « *plus lisible, (...) plus cohérent, (...) plus resserré* »<sup>436</sup> pour un meilleur respect pour les droits de la défense, qu'il s'agisse du droit à l'information du contribuable ou du principe du contradictoire<sup>437</sup>.

Cet encadrement a également une traduction sur le plan temporel puisque des nouvelles limites ont été édictées, comme celle ayant trait à la durée de la vérification sur place des petites entreprises. En effet, elle ne peut être supérieure à trois mois. Les

---

<sup>433</sup> Par exemple, les différents articles sanctionnant le non-respect de l'obligation de télédéclarer, de télépayer ou de payer par virement ont été fusionnés en un seul.

<sup>434</sup> Elles sont calculées sur des droits, en fonction des règles applicables à l'impôt concerné.

<sup>435</sup> Elles consistent en des amendes fixes ou assises sur une autre base que des droits, en fonction des règles applicable en matière de TVA.

<sup>436</sup> Jean-Pierre LIEB constate qu' « *Ainsi, en moins de deux ans, plus de la moitié des articles consacrés aux pénalités fiscales [ont] été supprimés.* », « État des lieux et perspectives en France », in Thierry LAMBERT (ss. la dir. de), *Les sanctions administratives, ibidem*.

<sup>437</sup> « *Aujourd'hui, aucune sanction fiscale ne peut être mise en recouvrement sans qu'au préalable le contribuable ait été informé des motifs de droit et de fait pour lesquels l'administration envisage de lui appliquer une pénalité. Il dispose en outre d'un délai d'au moins trente jours avant la mise en recouvrement pour présenter ses observations* », Jean-Pierre LIEB, « État des lieux et perspectives en France », in Thierry LAMBERT (sous. la dir. de), *Les sanctions administratives, ibidem*.

redressements devaient également être motivés. La réduction du champ des procédures de taxation d'office a également été opérée. Pour « *renforcer la “ chaîne qualité ” du contrôle fiscal* »<sup>438</sup> afin de lutter plus efficacement contre les fraudes estimées les plus graves et l'économie souterraine. Pour mener à bien cet objectif, ont été mis en place des plans interrégionaux de contrôle fiscal unissant l'action des Directions de contrôle fiscal (DIRCOFI) compétentes pour le contrôle des moyennes entreprises d'une interrégion, et celle des Directions des services fiscaux y afférant.

De même, en matière de contrôles sur pièces et sur place, les plans fixent des axes stratégiques nationaux et orientations ainsi que les actions à mettre en œuvre. Le contrôle sur pièces, effectué du bureau de l'Administration, constitue un aspect non négligeable de cette lutte.

Dans le même temps, les nouvelles mesures adoptées pour faciliter l'impôt au contribuable ont permis aux agents de l'Administration fiscale de se concentrer sur les opérations les plus frauduleuses (l'avènement et le succès des déclarations d'impôt sur le revenu préremplies en est un facteur non négligeable).

Se dégage une notion clairement affichée, notamment dans le Contrat de performance de la DGI - 2006/2008, celle de « *dossiers à forts enjeux* »<sup>439</sup>. Concernant les professionnels, « *le développement des pôles de contrôle et d'expertise illustre la professionnalisation des services. Il permet d'améliorer le partage des connaissances, le pilotage de la mission et la qualité des contrôles.* »<sup>440</sup>

Enfin, « *Le contrôle à distance des dossiers de contribuables entre deux directions territoriales a été expérimenté. Plusieurs typologies de contrôle du bureau ont été testées : dossiers à forts enjeux, contrôles d'initiative ou de régularisation, et contrôle des déclarations de successions.* »<sup>441</sup>

On distingue clairement les objectifs que se fixe l'Administration fiscale, à savoir contrôler davantage des dossiers à fort enjeux des entreprises – que cela soit en matière d'impôt sur les sociétés ou de taxes sur le chiffre d'affaires – plutôt que les particuliers, pour

---

<sup>438</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, Titre 2 – L'égalité des citoyens devant l'impôt et l'amélioration des relations avec les contribuables, Article 5 - Lutter contre la fraude fiscale et recouvrer les impôts éludés de façon offensive, p. 26.

<sup>439</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, *ibidem*. « Ce type de contrôle est fondé sur une approche corrélée et systématique des revenus et du patrimoine. L'objectif pour l'année 2007 de contrôle des deux tiers de ces dossiers a été atteint au niveau national avec un taux moyen de 67 % » contre un objectif de 66 %.

<sup>440</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, *ibidem*.

<sup>441</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, *ibidem*.

lesquels le nombre de contrôles est en diminution dans l'ensemble, excepté pour l'impôt de solidarité sur la fortune.

Ce renouvellement passe évidemment par la pénétration du droit de l'Union et européen dans le droit interne<sup>442</sup>, au moyen notamment de la jurisprudence de la CJUE et de la CEDH. Pour preuve, l'émergence du principe de confiance légitime – appliqué par certains Etats de l'Union européenne comme l'Allemagne – mais non appliqué expressément dans notre ordre juridique national, ou encore le renforcement des recours en cas de contestation de l'ordonnance prise suite à l'exercice du droit de visite et de saisie domiciliaires<sup>443</sup>.

Si dans le premier cas, la réception du principe est plus lente, la modification législative des articles L. 16 B et L. 38 du LPF, ainsi que de l'article 64 du Code des douanes<sup>444</sup> ne s'est pas fait attendre<sup>445</sup>, créant ainsi un nouveau recours, toujours non suspensif, relatif au contentieux de l'autorisation et de l'exécution du droit de visite et de saisie<sup>446</sup>.

---

<sup>442</sup> « *L'adaptation et l'évolution des procédures fiscales aux objectifs de la Communauté a, de manière croissante, été associée au développement du marché intérieur et au renforcement des droits du contribuable.* », Christian LOPEZ, « L'adaptation des procédures fiscales à la construction européenne », *LPA*, 15 mai 2002 n° 97, Droit fiscal, p. 54 et s.

<sup>443</sup> CEDH, 21 février 2008, n° 18497/03, *MPR*, n° 4, 2008, p. pour le commentaire, et n° 5, Mai 2008, p. 246-250 pour la modification du texte. Le problème soulevé par la jurisprudence européenne était le manque de recours effectif suite à cette procédure puisque l'article L. 16 B du LPF prévoyait que : « *L'ordonnance (...) n'est susceptible que d'un pourvoi en cassation selon les règles prévues par le code de procédure pénale ; ce pourvoi n'est pas suspensif. Les délais de pourvoi courent à compter de la notification ou de la signification de l'ordonnance.* » Un simple pourvoi en cassation non suspensif en guise de contestation de l'ordonnance notifiée ou signifiée. La CEDH a donc censuré cette disposition législative offrant une voie de recours réduite au contribuable vérifié. Elle a ainsi jugé que les voies de recours ouvertes au contribuable pour contester une autorisation de visite et saisie domiciliaires telle que prévue par l'article L. 16 B du LPF et la régularité des opérations en découlant n'étaient pas conformes aux prescriptions de l'article 6.1 de la CESDH.

<sup>444</sup> Elle mentionne également le délai et la voie de recours, qui est un appel devant le premier président de la cour d'appel sans constitution d'avoué, selon les règles prévues par le droit commun. Il n'est pas suspensif. Le respect du principe du contradictoire est assurée puisque « *le greffe du tribunal de grande instance transmet sans délai le dossier de l'affaire au greffe de la cour d'appel où les parties peuvent le consulter. L'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation (...).* » Il est également prévu « *l'envoi d'une copie du procès-verbal et de l'inventaire par LRAR à l'auteur des délits douaniers. Ces documents mentionnent également le délai et la voie de recours possible, toujours sans avoué. C'est le premier président de la cour d'appel qui est compétent pour connaître des recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie. Ce recours n'est pas suspensif. Enfin l'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation (...).* » L'article 64 du Code des douanes tel que modifié engendre davantage de formalisme puisque le Directeur général des douanes et droits indirects n'est plus compétent en la matière, il est désormais remplacé par le Ministre chargé des douanes. De même, l'ensemble des dispositions prises au niveau du LPF sont retranscrites au niveau du Code des douanes.

<sup>445</sup> Article loi dite de Modernisation de l'économie Projet de loi dit de Modernisation de l'économie n° 842 déposé le 28 avril 2008.

<sup>446</sup> L'article L. 16 B II du LPF mentionne un onzième alinéa précisant que « *l'ordonnance est exécutoire au seul vu de la minute.* » Les trois derniers alinéas de ce même paragraphe ont été modifiés dans le sens d'un renforcement des garanties du contribuable vérifié : « *À défaut de réception, il est procédé à la signification de l'ordonnance par acte d'huissier de justice. Le délai et la voie de recours sont mentionnés dans l'ordonnance. L'ordonnance peut faire l'objet d'un appel devant le premier président de la Cour d'appel. Les parties ne sont pas tenues de constituer avoué.* » A noter que cet appel n'est pas suspensif. Puis « *L'ordonnance du premier*

Il en est découlé un certain nombre de dispositions transitoires pour permettre au contribuable en possession d'un procès-verbal fondé sur ces articles d'interjeter appel contre l'ordonnance, ou de former un recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie devant le premier président de la Cour d'appel dans des hypothèses toutefois nettement précisées.

Ce renouvellement passe enfin par la recherche de solutions non contentieuses de règlement des conflits le cas échéant. En ce sens, DUBERGÉ met en exergue un des points fondamentaux, certainement à l'origine du renouvellement des procédures fiscales. Selon lui, si une vérification peut être dramatique, un tel caractère demeure « *théorique toute les fois que le contribuable a adhéré à un centre de gestion ou à une association agréé(e)* ». <sup>447</sup> Dans ce contexte de rationalisation des procédures fiscales, ont été créés de nouveaux modes de relations réciproques fondées sur le contrôle fiscal.

## B) L'offre renouvelée des contrôles fiscaux

Si la réciprocité de vengeance est une des caractéristiques des procédures fiscales, elle n'est pas la seule. En effet, la réciprocité d'alliance a elle aussi sa place au sein du contrôle fiscal, cette pierre d'achoppement de la fiscalité et point sensible dans les relations entre le contribuable et l'Administration fiscale. Il est vrai que cette dernière dispose d'un puissant « *arsenal de moyens juridiques pour vérifier que les contribuables se sont acquittés de leurs obligations fiscales* » <sup>448</sup>, qui a pu se manifester au détriment des garanties et des droits des contribuables, jugés partiellement inefficaces à les protéger contre les abus de l'Administration <sup>449</sup>. Dans le même temps, elle dispose également d'un puissant arsenal pour aider les contribuables qui tentent de bien s'acquitter de leurs obligations fiscales <sup>450</sup>.

Depuis plusieurs décennies, il faut constater que le contribuable vérifié bénéficie de garanties toujours plus importantes et de droits renforcés par la loi et la jurisprudence,

---

*président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation. Le délai de pourvoi en cassation est de quinze jours.* » Il est également inséré une disposition permettant de faciliter la preuve de la remise du procès-verbal et de l'inventaire.

<sup>447</sup> Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale, ibidem*.

<sup>448</sup> François ADAM, Olivier FERRAND, Rémy RIOUX, *Finances publiques, op. cit.*, p. 589.

<sup>449</sup> Selon Pascal SALIN, « *les hommes de l'Etat s'estiment (...) au-dessus des lois habituelles [en imposant] (...) des procédures exorbitantes n'offrant pas aux contribuables les garanties habituelles auxquelles ils auraient droit s'ils étaient de vrais délinquants.* », *L'arbitraire fiscal, ibidem*. Rappelons toutefois que ces écrits datent de 1985, peu de temps avant la Commission AICARDI qui a grandement renouvelé les procédures fiscales

<sup>450</sup> Les gouvernants tentent toutefois d'« *éliminer des procédures fiscales les dispositions qui plaçaient automatiquement des contribuables en situation d'infériorité par rapport à leurs contrôleurs.* », Maurice LAURÉ, *Science fiscale, ibidem*.

encadrant ainsi les procédures fiscales dans leur ensemble, et plus particulièrement les contrôles fiscaux, qu'ils soient internes ou externes. Ce phénomène est aujourd'hui assez ancien puisqu'il date véritablement de l'après Seconde Guerre Mondiale<sup>451</sup>. La réciprocité prend alors la forme d'échanges de bons procédés entre l'Administration fiscale et le contribuable avec l'instauration de procédures fiscales pour le moins originales.

C'est ainsi que le contribuable peut demander, de sa propre initiative, à subir un contrôle fiscal afin que l'Administration prenne une position formelle instantanée, source de « *garantie immédiate* »<sup>452</sup> et d'un contrôle « *moins douloureux* »<sup>453</sup>. Il s'agit de la procédure de contrôle sur demande prévue par l'article L. 13 C du LPF<sup>454</sup> permettant au contribuable de demander une intervention sur place pour vérifier la bonne application des textes. Ce procédé consiste en un contrôle de la comptabilité d'une entreprise à sa demande afin de s'assurer qu'elle ne commet aucune erreur susceptible de lui valoir un contrôle fiscal ultérieurement, lui-même susceptible de lui causer des rectifications.

En découle l'institution d'une procédure de régularisation en cours de vérification des entreprises prévue à l'article L. 62 du LPF<sup>455</sup>. Elle est une « *offre rapide et expresse* »<sup>456</sup> qui

---

<sup>451</sup> Nous aurons l'occasion de revenir sur ces différents points, mais nous pouvons noter d'ores et déjà la création d'une première direction générale des relations avec le public en 1977, de la promulgation du Livre des procédures fiscales en 1981 et de l'adoption de mesures issues des travaux de la Commission destinée à améliorer les rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières, ou Commission AICARDI en 1986.

<sup>452</sup> Jean-Louis GAUTIER, « La sécurité juridique dans l'exercice du contrôle fiscal », *RFFP, La DGFIP : les orientations stratégiques, op. cit.*, p. 83 et s.

<sup>453</sup> Jean-Louis GAUTIER, « La sécurité juridique dans l'exercice du contrôle fiscal », *RFFP, La DGFIP : les orientations stratégiques, ibidem*.

<sup>454</sup> L'article L. 13 C, créé par Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 (art. 25, V), JO 31 décembre 2004, fixe les conditions de cette procédure : « *Les contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas 1,5 million d'euros, s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou 450 000 Euros, s'il s'agit d'autres entreprises, peuvent, y compris pour la période ou l'exercice en cours, demander à l'administration, sur certains points précisés dans leur demande, de contrôler les opérations réalisées. Lorsque l'administration a donné suite à cette demande, elle informe le contribuable des résultats de ce contrôle sur chacun de ces points. Les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances constatées sur ces points dans les déclarations souscrites peuvent être régularisées par le contribuable dans les conditions prévues à l'article L. 62. A défaut, elles font l'objet d'une procédure de rectification.*

*Les opérations réalisées lors de ce contrôle ne constituent pas une vérification de comptabilité au sens de l'article L. 13.* » L'article L. 13 CA concerne également cette procédure mais relativement au crédit d'impôt de l'article 244 quater B du CGI. La Charte du contribuable fait également référence à cette faculté : « *Les entreprises peuvent demander un contrôle fiscal sur un point particulier, pour les aider à bien appliquer les textes fiscaux et les rassurer.* »

<sup>455</sup> L'article L. 62 du LPF, tel que modifié par la Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 (art. 29, V) JO du 31 décembre 2005, précise ainsi qu' « *Au cours d'une vérification de comptabilité et pour les impôts sur lesquels porte cette vérification, le contribuable peut régulariser les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais, moyennant le paiement d'un intérêt de retard égal à 70 % de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts.* (Ce dernier s'élève à 0,40 % par mois).

*Cette procédure de régularisation spontanée ne peut être appliquée que si :*

*1° Le contribuable en fait la demande avant toute proposition de rectification ;*

permet au contribuable de donner des renseignements sur sa situation et de la régulariser de façon formelle<sup>457</sup>. Depuis 2005, une régularisation spontanée est possible en cours de contrôle fiscal n'occasionnant qu'un intérêt de retard minoré. Selon l'ex-DGI, cette procédure « *est maintenant bien assimilée. Ainsi, près de 3 200 entreprises (+10 %) ont-elles régularisé leur situation moyennant le paiement immédiat des droits (651 M € soit plus de 9 % du total des droits nets rappelés) et d'un intérêt de retard réduit.* »<sup>458</sup>.

Grâce à ces dispositifs, les contrôles fiscaux, dont les finalités sont pourtant « *éloignées de la sécurité juridique* »<sup>459</sup>, participent indirectement au renforcement de la sécurité fiscale. Elle demeure malgré cela peu usitée et n'a, *a priori*, « *pas permis d'améliorer suffisamment le contrôle, le vérificateur et le contribuable continuant à se regarder en chiens de Fayence* »<sup>460</sup>.

Une autre procédure est également possible en cours de contrôle, le rescrit-contrôle, qui consiste en une prise de position formelle de l'Administration, concernant le régime fiscal applicable. 200 demandes de ce type sont réalisées chaque année environ. Selon Jean-Louis GAUTIER, c'est à la fois peu et honorable. Il ne s'explique pas pourquoi cette procédure ne connaît pas un succès plus important, tant au regard de sa finalité que son déroulement qui permet au contribuable de demeurer maître de la situation : obtenir une réponse à une question que le vérificateur n'a pas étudié.

À la suite d'une prise de position formelle par l'Administration, un second examen de sa situation est offert au contribuable sur le fondement de l'article L. 80 CB du LPF<sup>461</sup>. Le

---

2° La régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi ;

3° Le contribuable dépose une déclaration complémentaire dans les trente jours de sa demande et acquitte l'intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard au moment du dépôt de la déclaration, ou à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition en cas de mise en recouvrement par voie de rôle. »

<sup>456</sup> Jean-Louis GAUTIER, « La sécurité juridique dans l'exercice du contrôle fiscal », *RFFP, La DGFIP : les orientations stratégiques, ibidem*.

<sup>457</sup> DGFIP, *La Charte du contribuable, op. cit.*, p. 18. Elle mentionne également cette autre faculté : « *Le chef d'entreprise peut demander au vérificateur présent dans l'entreprise de prendre position sur un point qu'il a examiné précisément et qui n'a pas donné lieu à rectification.* »

<sup>458</sup> DGI, *Rapport annuel de performance, 2007*, p. 30.

<sup>459</sup> Jean-Louis GAUTIER, « La sécurité juridique dans l'exercice du contrôle fiscal », *RFFP, La DGFIP : les orientations stratégiques, op. cit.*, p. 83.

<sup>460</sup> Jean-Louis GAUTIER, « La sécurité juridique dans l'exercice du contrôle fiscal », Journée rencontre de la DGFIP, le 29 juin 2010, à Bercy. L'auteur cite quelques thèmes auxquels la procédure de contrôle sur demande se prête plus volontiers comme par exemple le crédit d'impôt recherche ou les droits de successions qui demeurent un sujet sensible.

<sup>461</sup> L'article L. 80 CB du LPF, créé par la Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, précise que : « *Lorsque l'administration a pris formellement position à la suite d'une demande écrite, précise et complète déposée au titre des 1° à 6° ou du 8° de l'article L. 80 B ou de l'article L. 80 C par un redevable de bonne foi, ce dernier peut saisir l'administration, dans un délai de deux mois, pour solliciter un second examen de cette demande, à la condition qu'il n'invoque pas d'éléments nouveaux.* »

résultat de cette procédure est d'autant plus intéressant qu'il procède d'une étude collégiale menée par l'Administration fiscale, et non pas d'un seul vérificateur, à l'échelon territorial, voire même national<sup>462</sup>.

Enfin, une démarche inverse existe en cours de contrôle, telle que prévue par l'article L. 80 B 1° du LPF<sup>463</sup>, sorte de « *dernier prolongement de la prise de position* »<sup>464</sup> au cours de laquelle le contribuable n'agit pas ; seul le vérificateur prend position sur le fond, qui constitue en quelque sorte un « *changement à l'initiative de l'administration, un management pédagogique dans le but d'uniformiser les prises de position.* »<sup>465</sup>.

Ces différents dispositifs s'inscrivent dans la droite ligne du respect de ses prises de positions formelles par l'Administration fiscale, plus communément appelée doctrine administrative, qui s'étend au-delà du contrôle fiscal, sans toutefois s'y confondre. Ainsi, la préservation des garanties offertes à tout contribuable impose aux agents de ne procéder à aucune rectification dans le cadre des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF. Ces deux garanties sont à l'origine, indirectement, d'un premier « *socle de sécurité juridique dans le contrôle fiscal* »<sup>466</sup>, tout en contribuant au besoin d'information du contribuable qui nourrit l'information de l'Administration fiscale.

---

*Ce second examen est également ouvert aux redevables de bonne foi ayant déposé une demande au titre de l'article L. 18 en l'absence d'accord avec l'administration sur une valeur.*

*Lorsqu'elle est saisie d'une demande de second examen, auquel elle procède de manière collégiale, l'administration répond selon les mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale, décomptés à partir de la nouvelle saisine.*

*À sa demande, le contribuable ou son représentant est entendu par le collège.* » Pour plus de renseignements sur la procédure, cf. les articles R. 80 CB-1, R. 80 CB-2 et R. 80 CB-6 du LPF.

<sup>462</sup> Selon les articles R. 80 CB-2 et R. 80 CB-6 du LPF.

<sup>463</sup> L'article L. 80 B, modifié par le décret n° 2011-646 du 9 juin 2011 (art. 1), dispose en effet que : « *La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable : 1° Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi.* ». L'instruction administrative parue au BOI 13 L-3-05 précise que cette procédure est possible « *dans le cadre du contrôle fiscal, les propositions de rectification ou les réponses aux observations du contribuable peuvent constituer des supports d'une prise de position formelle.* »

<sup>464</sup> Jean-Louis GAUTIER, « La sécurité juridique dans l'exercice du contrôle fiscal », *RFFP, La DGFIP : les orientations stratégiques, op. cit.*, p. 84.

<sup>465</sup> Jean-Louis GAUTIER, « La sécurité juridique dans l'exercice du contrôle fiscal », *RFFP, La DGFIP : les orientations stratégiques, op. cit.*, p. 88.

<sup>466</sup> Jean-Louis GAUTIER, « La sécurité juridique dans l'exercice du contrôle fiscal », *RFFP, La DGFIP : les orientations stratégiques, op. cit.*, p. 83.

L'auteur ajoute que l'Administration fiscale délivre par le biais de la proposition de rectification de la sécurité juridique, puisque cette proposition engage : le vérificateur peut abandonner les rectifications au regard de la doctrine administrative. La condition requise est l'identité de la situation du contribuable par rapport à la position de l'Administration. Il convient de noter toutefois que le contrôle fiscal ne donnant lieu à aucune rectification ne peut faire l'objet d'aucune validation formelle, le contribuable ne pouvant pas s'en prévaloir lors d'un prochain contrôle. Le contribuable, toujours en quête de sécurité juridique peut néanmoins recourir à un outil administratif offert par l'Administration : il s'agit du rescrit et de la demande de régularisation en cours de contrôle.

L'Administration fiscale souhaite « *entendre les plaintes et gémissements lors des contrôles* » et a donc mis en place une procédure d'évaluation des opérations de contrôles effectuées par les services fiscaux. Bien évidemment, si le contribuable fraudeur ou s'opposant au contrôle fiscal sera traité en conséquence, il apparaît « *utile que les contribuables puissent évaluer la façon dont ils sont contrôlés. L'idée est d'établir un questionnaire à remplir à l'issue d'un contrôle fiscal : chacun pourrait donner son avis, afin de recenser les bonnes pratiques, mais aussi de mieux cerner les nœuds de tension* »<sup>467</sup>. À titre d'expérimentation, seules les entreprises ont pu bénéficier d'une telle évaluation. Cette enquête annuelle sur la perception des contrôles fiscaux par les contribuables vérifiés est très encourageante puisque ceux-ci semblent globalement satisfaits « *de la qualité des travaux réalisés par l'ensemble des acteurs du contrôle fiscal.* »<sup>468</sup>

Il est aujourd'hui nécessaire de poursuivre dans cette voie de la modernisation des contrôles fiscaux, puisque ceux-ci ne sont pas perçus de la même manière selon le contribuable. Pour illustration, une étude réalisée en 2000 à la demande du MEDEF démontrait que les grandes entreprises ressentaient mieux le contrôle fiscal que les petites et moyennes entreprises. Toutefois, le moindre recours au contentieux fiscal lié aux contrôles souligne une acceptation d'ensemble satisfaisante. Ainsi, plus d'un contrôle sur deux ne donne pas lieu à des observations de la part des contribuables et moins d'un contrôle fiscal sur dix donne lieu à un contentieux juridictionnel. Il convient donc de relativiser l'ampleur des conflits entre l'Administration et les contrôlés dans ce domaine.

S'il est vrai que la modernisation du contrôle fiscal doit se fonder sur l'évolution des mentalités et des comportements administratifs, l'ancienne DGI a pu le prouver puisque la modification de ces comportements aurait pour objectif final « *une plus grande efficacité et une meilleure acceptation des opérations de contrôles par les contribuables* », confiants dans le caractère non arbitraire des contrôles, décidés indépendamment des dénonciations anonymes ou d'entités opaques, selon des critères objectifs effectués depuis le bureau de l'Administration.

En ce sens, il est intéressant de souligner la nouvelle organisation du contrôle fiscal, « *élément essentiel de la politique fiscale* » selon François BAROIN, issue de deux circulaires

---

<sup>467</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, p. 31.

<sup>468</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, *ibidem*.



du 2 novembre 2010 signée par le ministre du budget de l'époque, dont l'une concerne précisément les objectifs du contrôle fiscal et son organisation par la DGFIP<sup>469</sup>.

En matière de contrôle fiscal, la délation, déjà manipulées avec soin selon l'Administration, il est rappelé que les dénonciations anonymes ne sont pas prises en compte, quel qu'en soit le support.

Dans le domaine de la fraude jugée complexe au regard des éléments dont dispose l'Administration (paradis fiscaux, falsification), une procédure judiciaire d'enquête fiscale, telle qu'instituée par le Parlement en 2009, est mise en place pour la fin de l'année 2010, sur la base de l'appréciation de la Commission des infractions fiscales, chargée d'apprécier lesdits éléments. Si elle rend un avis conforme, le service peut déposer une plainte.

Face à la défaillance du contribuable, la réciprocité redevient négative, puisqu'un service spécialisé placé auprès du ministère de l'intérieur a été mis en place pour lutter contre cette forme de délinquance fiscale particulièrement grave et délicate, il s'agit de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, composée d'agents issus de la DGFIP qui bénéficient des mêmes prérogatives que les officiers de police judiciaires, selon l'article 28-2 du Code de procédure pénale sur réquisition du procureur de la République ou dans le cadre d'une commission rogatoire d'un juge d'instruction.

L'autre circulaire du même jour<sup>470</sup> concerne l'évocation des situations fiscales individuelles auprès du ministre du budget. Elle met fin à l'existence d'une cellule fiscale du ministère jugée peu transparente et transfère les dossiers fiscaux jugés sensibles à la DGFIP, le ministre souhaitant s'abstenir d'intervenir dans le cadre de situations individuelles (particuliers ou entreprises).

Sur la compétence du ministre en matière de contrôle fiscal, l'impact de la décision à prendre peut nécessiter son intervention, l'Administration conservant la faculté de soumettre à son appréciation les affaires jugées particulièrement complexes, voire conduisant à prendre une décision de principe faisant évoluer la doctrine. Dans ces différents cas, le ministre prendra position une fois saisi d'un projet de décision motivée préparé sous l'autorité de la DGFIP. Néanmoins, en cas de doute sur la solution à apporter, le ministre peut demander l'avis du Comité du contentieux fiscal douanier et des changes (composé de magistrats de

---

<sup>469</sup> Cette circulaire du 2 novembre 2010 du ministre du budget relative aux *Principes d'organisation du contrôle fiscal*, est disponible à l'adresse internet suivante : [http://www.circulaires.gouv.fr/pdf/2010/11/cir\\_32001.pdf](http://www.circulaires.gouv.fr/pdf/2010/11/cir_32001.pdf).

<sup>470</sup> La circulaire du 2 novembre 2010 relative à *L'évocation des situations individuelles au ministre du budget*, est disponible à l'adresse internet suivante : [http://www.circulaires.gouv.fr/pdf/2010/11/cir\\_32002.pdf](http://www.circulaires.gouv.fr/pdf/2010/11/cir_32002.pdf).

hautes cours et qui accorde des garanties de procédure aux contribuables en matières fiscale et douanière).

C'est ainsi que les demandes adressées au ministre seront systématiquement transmises à la DGFIP, nécessitant une décision individuelle de la compétence du ministre, conformément à la loi ou à la jurisprudence, qu'il s'agisse du recours hiérarchique, d'une remise ou d'une transaction lorsque les sommes en jeu dépassent un certain seuil.

Sur la fermeture de la très controversée cellule fiscale du ministère, qui existait depuis plusieurs années au sein du cabinet du ministre des finances, sa mission était d'examiner les recours sur des dossiers de contribuables.

Mise en lumière à la suite d'une éventuelle information d'un ancien ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la réforme de l'État sur la situation fiscale et financière de contribuables médiatisés, c'est l'existence même de cette « *équipe dédiée au traitement des situations fiscales individuelles (...) [qui] nourrit la suspicion* » selon l'IGF<sup>471</sup>. Les termes employés par l'inspection sont sans appel dans un aparté final dans lequel elle s'est interrogée « *sur les raisons des doutes qui peuvent peser tant sur le ministre que sur son administration et qui menacent le consentement à l'impôt et donc le pacte républicain* »<sup>472</sup>. Ce point mérite « *attention particulière pour éviter de nourrir cette suspicion vis-à-vis d'une administration professionnelle et qui protège, au bénéfice des contribuables, le respect du secret fiscal* »<sup>473</sup>.

Entendues, les allégations de l'IGF ont occasionné, dans les mois qui ont suivis – le 2 novembre 2010 -, la suppression de cette « *tradition* »<sup>474</sup>, puisque dorénavant, en cas de doute, les recours sont adressés au Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes<sup>475</sup>. Cette

---

<sup>471</sup> Jean BASSÈRES, Thomas CAZENAVE, Pascale DUGOS, Mickaël OHIER, *Rapport d'enquête n° 2010-M-062-01*, Inspection générale des finances, juillet 2010, p. 12.

<sup>472</sup> Jean BASSÈRES, Thomas CAZENAVE, Pascale DUGOS, Mickaël OHIER, *Rapport d'enquête n° 2010-M-062-01*, *ibidem*.

<sup>473</sup> Jean BASSÈRES, Thomas CAZENAVE, Pascale DUGOS, Mickaël OHIER, *Rapport d'enquête n° 2010-M-062-01*, *ibidem*.

<sup>474</sup> Jean BASSÈRES, Thomas CAZENAVE, Pascale DUGOS, Mickaël OHIER, *Rapport d'enquête n° 2010-M-062-01*, *ibidem*.

<sup>475</sup> Ce Comité, fort ancien par ailleurs, est légitime puisqu'il résulte de la Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière (art. 18 à 22), et constitue un outil au service de l'amélioration des procédures administratives, et par conséquent celle des relations entre l'Administration et ses usagers. Il est d'autant plus légitime qu'il est composé de magistrats – conseillers à la Cour des comptes, à la Cour de cassation ou au Conseil d'État – et qu'il était saisi de dossiers d'un montant important – 150 000 € - ou par le Ministre ou le Directeur général des douanes et des droits indirects eux-mêmes. Il est donc saisi systématiquement des recours adressés au Ministre du Budget. Pour plus de renseignements sur ce point, cf. deux circulaires du Ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la réforme de l'État, du 2 novembre 2010, l'une sur le contrôle fiscal et l'autre sur les modalités de traitement des recours directement adressés au ministre.

voie de recours subsiste donc, de façon plus transparente et plus contradictoire aussi, puisque les demandes des contribuables sont transmises et instruites par l'Administration fiscale, seule compétente pour élaborer un projet de réponse motivée.

Dans le même sens, la systématisation de l'information du contribuable sur la clôture de contrôles sur pièces concernant un point ayant fait l'objet d'une demande de renseignements a été instaurée.

À titre complémentaire, il est intéressant de noter la place par la DGI, devenue DGFIP, d'une procédure de certification des brigades de contrôle fiscal, expérimentée par une dizaine de brigades, tous niveaux d'intervention confondus (départemental, régional et national).

L'Administration des douanes a elle aussi modifié son approche des contrôles effectués. Passant d'un contrôle physique des marchandises à un contrôle des écritures comptables des entreprises, elle réalise davantage de contrôles *a posteriori* que de contrôles *a priori*. Gage de facilité des contrôles et des opérations issues du commerce international, ce type de contrôle peut néanmoins mettre en difficultés certaines entreprises devant répondre des irrégularités commises plusieurs années auparavant par exemple, et qui auraient pu être évitées avec un contrôle *a priori*. Mais « Il s'agit là de la rançon de l'assouplissement des contrôles eux-mêmes »<sup>476</sup>.

Compréhension du contribuable, acceptation de l'action de l'Administration, coalitions... En effet, il n'est pas rare d'assister à des coalitions pour le moins surprenantes dans le cadre des relations qui vont unir, le temps du contrôle externe, l'Administration, le contribuable et son conseil<sup>477</sup>. Selon Marc LEROY, « *Trois configurations structurent la négociation, plus ou moins conflictuelle, des compromis* » : certes, il y a la traditionnelle alliance du chef d'entreprise et de son conseil, mais dont la pertinence peut prendre fin, puisque le vérificateur peut se tourner vers le conseil et ainsi « *trouver un allié* » en sa personne, « *avec qui il partage le langage et le savoir d'expertise, pour convaincre l'entreprise de la logique des redressements* ». Le point intéressant plus particulièrement notre étude est celui de l'alliance du chef d'entreprise et du vérificateur « *au détriment du conseil qui est déconsidéré pour sa négligence.* »<sup>478</sup>

---

<sup>476</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier*, Economica, 2008, p. 60.

<sup>477</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? » *L'Année sociologique*, *op. cit.*, p. 263. Selon l'auteur, « *L'organisation du contrôle fiscal tend à répondre paradoxalement non pas à la lutte « objective » contre la (grande) fraude, mais plutôt à une logique de rendement négocié à partir des dispositions du droit fiscal.* »

<sup>478</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? » *L'Année sociologique*, *op. cit.*, p. 263-264. « *L'interaction entre le vérificateur, le contribuable et son*

En cas de contestation, la coopération se prolonge au-delà du cadre initial, puisque le contribuable dispose de voies de recours prévues par l'avis de vérification, comme le supérieur hiérarchique du vérificateur, l'interlocuteur départemental, et les commissions départementales ou nationale (saisies pour avis) – la Commissions départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et la Commission de conciliation pour les autres impôts indirects.

Autre phase administrative précontentieuse, la réclamation préalable auprès de l'Administration fiscale, peut permettre au contribuable d'obtenir gain de cause. Enfin, la coopération s'arrête dès lors qu'il y a saisine des différents degrés des juridictions administratives et judiciaires - selon la nature de l'imposition litigieuse – autrement dit dès lors que la requête du contribuable est rejetée ou bien que l'Administration n'a pas répondu dans un délai de six mois<sup>479</sup>.

---

*conseil s'organise alors dans les cadres sociaux de ces modèles juridico-techniques, avec des alliances de type 2 contre 1, selon des configurations pour négocier des compromis ».*

<sup>479</sup> L'échelon communautaire ou européen pouvant également être actionné.

## CONCLUSION DU CHAPITRE 1

Intrinsèquement liée au système fiscal dans son ensemble, fondée sur la légalité et l'égalité fiscales, la réciprocité semble être cette « main invisible » qui organise les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable. Elle est à l'origine même de l'obligation fiscale, d'un point de vue macroscopique, avec ses dimensions politique, économique, sociale et juridique, mais également microscopique, au stade de son recouvrement.

La dialectique de la réciprocité est double au niveau juridique, entre alliance et vengeance, entre recouvrement spontané et recouvrement forcé<sup>480</sup>. C'est ainsi que « *Les garanties du contribuable constituent la contrepartie des prérogatives de l'Administration pour asseoir l'intérêt général et effectuer les contrôles* »<sup>481</sup>.

Elle est triple au niveau sociologique, entre obligation de sacrifier, de percevoir et de rendre. La grille de lecture de la réciprocité qui s'offre en fiscalité est donc duale : le droit fonde l'obligation fiscale et la sociologie en rappelle le bien-fondé puisque du sens de la dette dépend la structuration du système<sup>482</sup>.

Pour ce faire, les procédures fiscales ont été modernisées, et notamment le contrôle fiscal, grâce à deux orientations : une démarche dite « d'application mesurée de la loi fiscale » et la fixation d'objectifs visant l'amélioration de la qualité du contrôle fiscal. Résolument inscrit dans la sécurité juridique, oscillant entre les difficultés intrinsèques à un contrôle, la recherche d'un bon climat entre les acteurs et un équilibre fragile, le contrôle reste fidèle à une de ses finalités, garantir l'égalité des citoyens devant l'impôt<sup>483</sup>.

Cette réciprocité, sans être totalement dépourvue de subjectivité<sup>484</sup>, repose essentiellement sur les modalités de fonctionnement du système fiscal français. Dans le même temps, cette même réciprocité peut revêtir une forme plus subjective encore, également liée au système fiscal, mais dans ses dimensions psychologique et sociologique, sous l'angle des rapports de droit engendrés par la fiscalité. Il ne s'agit plus d'étudier l'organisation du

---

<sup>480</sup> DGFIP, *Rapport d'activité*, 2010, p. 9.

<sup>481</sup> Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (sous la dir. de), « Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport AICARDI », *Compte rendu et documentation du colloque organisé par LexisNexis en septembre 2007*, Litec, Colloques et débats, 2008, p. 3.

<sup>482</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques », *RFFP, Le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 199.

<sup>483</sup> Jean-Louis GAUTIER, « La sécurité juridique dans l'exercice du contrôle fiscal », *RFFP, DGFIP : Les orientations stratégiques, op. cit.*, p. 83 et s.

<sup>484</sup> L'égalité fiscale suppose une part de subjectivité.

système fiscal lui-même, mais sa réception par les principaux sujets concernés, l'Administration fiscale et le contribuable<sup>485</sup>.

---

<sup>485</sup> Surtout lorsque l'on sait « *la nécessité de légitimer culturellement le métier socialement contesté de vérificateur.* », Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, *op. cit.*, p. 263.

## CHAPITRE 2 – LA RÉCIPROCITÉ SUBJECTIVE ACQUISE PAR LE SYSTÈME FISCAL

Si l'Administration fiscale semble être très certainement la plus connue de toutes les Administrations<sup>486</sup>, elle est néanmoins, vraisemblablement, la plus « *méconnue dans sa réalité même* »<sup>487</sup>, conception fondant l'idée d'une rationalité cognitive individuelle et collective erronée mais non perçue comme telle.

Deux facettes d'une réalité fiscale se dessinent alors : l'attribution d'un pouvoir discrétionnaire sans frein à l'Administration fiscale<sup>488</sup> et la faiblesse des droits du contribuable.

Loïc PHILIP rappelle, à ce sujet, que ce pouvoir est généralement perçu comme trop important les agents de l'Administration pouvant imposer leurs vues aux contribuables à leur merci<sup>489</sup>. Certes, le pouvoir discrétionnaire de l'Administration et le caractère arbitraire de la fiscalité sont fréquemment dénoncés, ne constituant que contrainte pour certains<sup>490</sup>. Pourtant, l'Administration ne dispose d'un tel pouvoir que dans un cadre limité, lui permettant certes de procéder à l'exécution forcée de ses décisions, légalement fondées, sur un devoir réciproque

---

<sup>486</sup> Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN, « Editorial », *RFFP, L'administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 1.

<sup>487</sup> « ...si bien que comme toute institution administrative, mais plus encore peut-être, s'y trouvent rattachés un certain nombre de représentations collectives et de croyances durables. », Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN, « Éditorial », *RFFP, L'administration fiscale*, *ibidem*.

<sup>488</sup> A titre d'exemple, Pascal SALIN, *L'arbitraire fiscal*, précité ; Robert MATTHIEU, *Échec à la dictature fiscale*, Presses Pocket, 1991, 395 p. ; ou encore du même auteur, *Le racket fiscal*, Albin Michel, Jean Montaldo présente, 2000, 256 p.

<sup>489</sup> Loïc PHILIP, « Réflexions, à partir d'un cas pratique, sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale », *RFFP, L'administration fiscale*, *op. cit.*, p. 128 et 120. L'auteur rappelle que le pouvoir discrétionnaire de l'Administration fiscale est le pouvoir d'appréciation soumis au contrôle du juge, tandis que le pouvoir arbitraire serait le pouvoir d'appréciation non soumis au contrôle du juge.

<sup>490</sup> Par exemple Pascal SALIN, *L'arbitraire fiscal*, *op. cit.*, p. 261.

Louis TROTABAS, note sous CE 21 juin 1935, Barneyrat, *D.* 1936, 3, 65. Dans certaines circonstances, « *l'Administration reste maîtresse d'exercer le pouvoir fiscal, qui est de nature discrétionnaire, comme elle l'entend* » ; et d'ajouter : « ... quand il s'agit, au contraire, de dommages causés par la conduite juridique des opérations d'assiette ou de recouvrement, le Conseil d'État n'admet la responsabilité du service qu'avec infinement de réserve. »

Ou encore Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des « passe-droits » aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, *op. cit.*, p. 66, qui « *présente l'omnipotence de l'Etat et de ses agents comme la source d'un pouvoir sans contrepartie quant à l'application du droit et qui ne laisserait aux administrés que le choix simple de la soumission absolue, de la transgression sanctionnable ou de l'arrangement négocié.* »

avec le contribuable, tout en respectant les garanties qui sont offertes à ce dernier. Ainsi, « *elle n'a pas un droit absolu à se faire justice à elle-même* »<sup>491</sup>.

Quand bien même l'Administration fiscale serait détentrice d'un tel pouvoir, devrions-nous le craindre ? Telle est la question posée par Alain BELLE, Inspecteur à la Mission « Communication » de la Direction Régionale des Finances Publiques de la région Rhône-Alpes et du Rhône, lors de nos discussions. Le fiscaliste rejoint donc les administrativistes puisque les Professeurs Jean-François BRISSON et Aude ROUYÈRE posent également la même question<sup>492</sup>.

La réalité serait qu'il est moins étendu qu'on le croit<sup>493</sup>, et plutôt en faveur du contribuable de bonne foi. Pourtant, la persistance de croyances fallacieuses semble avoir de beaux jours devant elle, à l'origine d'une traditionnelle inimitié entre l'Administration fiscale et le contribuable, alimentée par une méconnaissance de chacun (Section 1), mais dont l'issue pourrait être incarnée par le choix déjà opéré, mais non abouti, d'une rationalité plus axiologique (Section 2).

## SECTION 1 – UNE RÉCIPROCITÉ PSYCHOLOGIQUE NÉGATIVE : UNE TRADITIONNELLE INIMITIÉ

L'inimitié semble présider les relations de l'Administration fiscale et du contribuable. « *S'agit-il là d'une réaction qui tient à la psychologie (...) ou correspond-elle à une réalité ?* »<sup>494</sup>. Pour répondre à cette question, il semble utile de se référer à la sociologie fiscale, qui, dans son acception la plus large, inclut les travaux de psychologie et de

---

<sup>491</sup> Charles EISENMANN, *Cours de droit administratif, Le régime des actes administratifs unilatéraux*, tome 2, L.G.D.J., 1983, p. 769, in Jacques BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, Thèse de doctorat, Université Panthéon – Assas, Paris II, 1993, p. 1.

<sup>492</sup> Jean-François BRISSON, Aude ROUYÈRE, *Droit administratif*, Montchrestien, 2004, p. 221 et s.

<sup>493</sup> Loïc PHILIP, « Réflexions, à partir d'un cas pratique, sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale », *RFFP, L'administration fiscale*, *ibidem*.

<sup>494</sup> Loïc PHILIP, « Réflexions, à partir d'un cas pratique, sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale », *RFFP, L'administration fiscale*, *ibidem*.

Cette prise en compte de la psychologie n'est pas nouvelle, outre les travaux de DUBERGÉ, le Doyen VEDEL a pu écrire un article dans le Monde intitulé « Psychopathologie de la vie administrative quotidienne », cité par Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative*, *op. cit.*, p. 15.



psychologie sociale de l'impôt<sup>495</sup>. D'une cognition erronée de ces deux acteurs (§ 1) sont apparues des corrections opposées réciproques (§ 2).

### § 1 – La cause : une cognition erronée

La « mise en contact souvent forcée de deux inconnus »<sup>496</sup> peut conduire à « l'ignorance qui se dégrade en méconnaissance – passive ou agressive – »<sup>497</sup>. L'ensemble des acteurs de l'Administration mais également, nombre d'organisations et membres de la doctrine, semblent souhaiter la prise en compte de l'aspect psychologique en matière fiscale, et notamment lors des contrôles fiscaux. Cette méconnaissance réciproque de l'Administration fiscale et du contribuable trouve son ancrage dans une tradition de méfiance de la première (B) et dans une tradition de déviance du second (A).

#### A) Une tradition de méfiance de l'Administration fiscale

Un des héritages du passé conservés par l'Administration fiscale réside très certainement dans sa tradition du secret, une tradition plutôt « centralisatrice, autoritaire et formaliste (...), souvent invoquée »<sup>498</sup>. À l'appui de ses propos, Marc LEROY cite le rapport CHOUSAT des années 1990 qui décrit cette Administration comme une « bureaucratie hypercentralisée fondée sur un principe directeur : la méfiance »<sup>499</sup>.

La volonté d'autonomie de l'Administration fiscale la conduirait à refuser toute ingérence en son sein, traduisant une méfiance moins structurelle qu'institutionnelle<sup>500</sup>. Ainsi, Marc LEROY met par exemple en avant le fait que « les (rares) travaux explicitement

---

<sup>495</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, op. cit., p. 253. L'auteur cite des études étrangères l'Allemagne (SCHMÖLDERS, 1973), la Suède (VOGEL, 1974), Israël (DORNSTEIN, 1976), l'Angleterre (LEWIS, 1982).

<sup>496</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative*, op. cit., p. 12-13.

<sup>497</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative*, *ibidem*.

<sup>498</sup> Expression de Marc LEROY, in « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, op. cit., p. 254.

<sup>499</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, *ibidem*.

<sup>500</sup> « Pièce maîtresse de la citadelle de Bercy, elle hésite, pour des raisons à reconstituer, à autoriser l'étude indépendante de son fonctionnement, tout en développant des politiques de communication », Marc LEROY, *L'Année sociologique*, *ibidem*.

*encouragés par l'administration fiscale visent à promouvoir – ou, du moins, à ne pas affaiblir – son image »*<sup>501</sup>.

L'Administration des douanes française est également méfiante envers les négociants du commerce international, fruit de l'héritage « *d'une longue tradition protectionniste et terrienne* »<sup>502</sup>. Selon Claude J. BERR, il semble utopique d'effacer cette mentalité, tolérable selon lui, si elle n'affecte pas (ou peu) le bon fonctionnement de l'Union<sup>503</sup>. Ou comment justifier une réciprocité négative, qui peut aussi être au service des intérêts que défendent les Administrations fiscales, ceux de l'État ou de l'Union européenne.

Cette propension à la méfiance est particulièrement illustrée par le langage administratif, sorte d' « *instrument de différenciation sociale, (...) permettant à l'administration de marquer ses distances avec l'extérieur* »<sup>504</sup>. Hermétique et ésotérique, il contribue à isoler encore et toujours plus l'Administration, en la coupant de ses administrés. Le voile d'ignorance ainsi érigé est loin de ressembler à celui de RAWLS.

Jacques CHEVALLIER dénonce tour à tour sa solennité et son manque de simplicité, son style prétentieux, pédant et pompeux, sa circonspection et son conformisme ainsi que son usage de formules conditionnelles ou dubitatives... Face à un contribuable critique<sup>505</sup>, placé en situation d'infériorité, au regard du monopole fiscal que détient l'Administration, peu encline à l'ouverture. De tels jugements « *ne font qu'inciter les fonctionnaires, qui s'estiment injustement décriés, à accentuer leur repli sur eux-mêmes et leur isolement.* »<sup>506</sup> Cristallisant ainsi l'insatisfaction générale, l'Administration tisse des relations avec ses administrés fondées sur le mode de la distance, phénomène aggravé par sa conception du contribuable, dont le comportement traditionnellement envisagé comme étant déviant.

---

<sup>501</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, op. cit., p. 256. L'auteur cite pour illustration les « *travaux historiques pointus du Comité d'histoire économique et financière créé en 1986 par P. Bérégovoy, on trouve donc les enquêtes ponctuelles (précitées) de C. Musselin sur les relations avec le public, dont les conclusions semblent vouloir préserver les commanditaires (Tilly, 1999, p. 380).* »

<sup>502</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier*, op. cit., p. 57.

<sup>503</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier*, *ibidem*.

<sup>504</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 20.

<sup>505</sup> Elle est fréquemment jugée comme étant « *inefficace, dépensière, irresponsable et inaccessible, sauf aux puissants* », Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *ibidem*.

Ou encore de « *lointaine, peu accessible, insuffisamment transparente, et surtout trop éclatée* », François ADAM, Olivier FERRAND et Rémy RIOUX, *Finances publiques*, op. cit., p. 627.

<sup>506</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *ibidem*.

## B) Une tradition de déviance du contribuable

Analysé dans le sens sociologique du terme, la déviance repose sur l'idée selon laquelle le contribuable refuserait constamment l'impôt, sous quelle que forme que ce soit. En effet, plusieurs études ont pu aboutir aux conclusions suivant lesquelles le contribuable français serait « *indiscipliné et frondeur, moins socialisé que d'autres populations* »<sup>507</sup>, traduisant ainsi l'incivisme de certains peuples, et ce notamment, en matière fiscale, malgré des niveaux semblables des résistances à l'impôt dans les pays de développement comparable<sup>508</sup>.

Contrainte à éviter pour certains, « *l'idée qu'une " contribution commune est indispensable " (...) n'est pas la mieux partagée. La contribution, peu importe sa dénomination, est bien souvent contestée dans son principe. Qu'elle soit " indispensable " n'est pas aujourd'hui pour beaucoup, une évidence* »<sup>509</sup>. Un tel constat conduit nécessairement à étudier l'aspect sociologique et psychologique de ce penchant naturel qu'aurait le contribuable à éviter l'impôt.

DUBERGÉ a mené une étude au milieu des années 1980 sur la psychologie sociale de l'impôt. Ainsi lorsqu'un contribuable se trouve face à face avec un fonctionnaire de l'Administration fiscale, deux réactions sont possibles : l'angoisse ou la crainte. Cette dernière serait fondée sur le caractère inquisiteur de l'Administration, qui bénéficie d'un « *droit de regard, voire d'appropriation (...) sur les biens de chacun* »<sup>510</sup>. C'est la peur qui est déclinée sous différentes formes.

La réciprocité des sentiments est donc bien présente, sous forme négative, puisqu'elle repose sur la propension des contribuables à se montrer craintifs et hostiles à l'égard d'une Administration, incitée ainsi à s'isoler. La réciprocité se transforme alors en un cercle u un cycle vicieux inextricable.

Dans le même temps, les résistances fiscales de personnalités appréciées du public, les ouvrages traitant de l'allergie fiscale et de la légitimité de la fraude peuvent contribuer à

---

<sup>507</sup> André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie* 1/2007 (n° 1), p. 27-34.

<sup>508</sup> André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie* 1/2007 (n° 1), p. 27-34.

<sup>509</sup> Thierry LAMBERT, « Citoyen fiscal : citoyen du monde », in *Figures de la citoyenneté*, sous la direction d'Eric DESMONS, L'Harmattan, Logiques juridiques, 2006, p. 179.

<sup>510</sup> Jean DUBERGÉ, *Psychologie sociale de l'impôt et relations publiques en matière fiscale*, RFFP, L'Administration fiscale, p. 85.

alimenter les traditionnelles « *inquisition et (...) spoliation fiscales* »<sup>511</sup>, et la déviance du contribuable.

Cette réciprocité négative n'est toutefois pas un fait de nature. Elle relève d'une rationalité cognitive qu'il convient de dépasser pour tendre vers une rationalité axiologique. Si une telle rationalité est possible, les réponses de chacun des protagonistes peuvent toutefois être bien différentes, axées sur la sanction, prolongeant cette réciprocité négative sur le terrain de la vengeance et des représailles. Ces réponses, « *préoccupantes dans un temps qui se dit moderne et se veut progressiste* »<sup>512</sup>, semblent néanmoins quelque peu caricaturales, et plutôt à la marge, reposant sur des fondements légitimés.

## § 2 – La conséquence : des comportements exacerbés

Si « *la perception de l'administré est liée à la situation dans laquelle il se trouve par rapport au service (...), il est évident que l'administré ne voit pas l'administration de la même façon selon qu'il est assujéti ou usager, assisté ou collaborateur* »<sup>513</sup>. En tant qu'assujéti, s'il est placé dans un contexte de défiance généralisée, la réciprocité n'en est pas pour autant absente<sup>514</sup>.

Ainsi, une des réponses à ces visions erronées réciproques du contribuable et de l'Administration a consisté d'un côté en un rejet pur et simple de l'impôt par le contribuable, et au-delà de l'Administration qui en a la charge<sup>515</sup>. De l'autre côté, l'Administration fiscale a opté pour des mesures radicales, voire expéditives. Expressions de la réciprocité négative<sup>516</sup>, et plus particulièrement de la réciprocité de vengeance, il s'agit des résistances fiscales (A) et des pénalités fiscales, au sens large du terme (B).

---

<sup>511</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, *ibidem*.

<sup>512</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative*, *op. cit.*, p. 13.

<sup>513</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *op. cit.*, p. 59.

<sup>514</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *op. cit.*, p. 117.

<sup>515</sup> François CUSIN, Daniel BENAMOUSIG, *Économie et sociologie*, *op. cit.*, p. 334. Les auteurs mettent en avant le fait que les « *Les travaux sur les révoltes fiscales éclairent le caractère conflictuel du rapport des sociétés à l'impôt, et donc à l'Etat en tant qu'acteur économique.* »

<sup>516</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *ibidem*. L'auteur cite tour à tour la Loi du talion, les guerres cérémonielles, la vengeance, le cycle de vendetta, qui « *peuvent être interprétées comme autant de forme de (...) réciprocité négative* ».

## A) Les résistances du contribuable

Depuis l'Ancien Régime, « *l'impôt est contesté sous des formes allant de la simple fraude à la révolte organisée* »<sup>517</sup>, traduisant l'insatisfaction des contribuables résistant à l'impôt. Les résistances fiscales, aux formes variées et aux causes nombreuses, sont l'expression d'une forme de réciprocité négative, sortes de représailles ou de vengeance comme les connaît le droit international ou l'anthropologie.

Elles consistent en un refus de l'impôt, qui peut se prolonger dans « *une contestation plus diffuse soit de l'administration chargée du prélèvement, soit de l'autorité qui en est à l'origine* »<sup>518</sup>.

On compte ainsi parmi ces résistances : la fraude fiscale, l'évasion fiscale internationale<sup>519</sup>, les révoltes fiscales... Ces résistances ont toutefois plusieurs causes différentes. D'une part, elles peuvent être la résultante d'un poids de l'impôt jugé excessif, accentué par « *la rigidité des techniques fiscales* »<sup>520</sup> ; comme c'est par exemple le cas avec la méthode indiciaire.

Dans le même ordre d'idées, fondé sur les déterminants économiques, Gabriel ARDANT souligne que l'organisation sociale de l'économie peut elle aussi cristalliser des révoltes. Il met en exergue le fait que les pays d'habitat dispersé, comme il les appelle, correspondent très fréquemment à des régions de révolte fiscale<sup>521</sup>, d'autant plus que la dichotomie entre l'État fiscal national prélevant l'impôt (économie monétaire) et les provinces féodales soumettant leurs habitants à des prélèvements locaux (économie non monétaire) conduit à mettre en difficulté les contribuables, susceptibles de recourir aux révoltes, comme ce fut d'ailleurs le cas pour le mouvement POUJADE. Selon lui, les zones individualistes sont plus fermées à la régulation économique collective opérée par l'impôt.

---

<sup>517</sup> François CUSIN, Daniel BENAMOUSIG, *Économie et sociologie*, op. cit., p. 334.

<sup>518</sup> Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, L.G.D.J, Systèmes, Fiscalité, 2010, p. 149.

<sup>519</sup> La fraude et l'évasion fiscales internationales sont organisées au moyen de « *délocalisations de particuliers et d'entreprises, la lutte contre ce refus de l'impôt qui existe depuis fort longtemps pose beaucoup de problème dans le cadre de la mondialisation et des nouvelles technologies (commerce électronique)* » selon Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », lors de la Journée rencontre avec la DGFIP à Bercy, le 29 juin 2010. La même idée est retranscrite dans l'article du même intitulé *in RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques*, op. cit., p. 25-26.

<sup>520</sup> François CUSIN, Daniel BENAMOUSIG, *Économie et sociologie*, *ibidem*. Les auteurs citent MIGDAL, 1974 et SCOTT, 1976.

<sup>521</sup> Gabriel ARDANT, *Théorie sociologique de l'impôt*, op. cit., p. 855.

D'autres réflexions s'éloignent de ces déterminants économiques pour leur préférer d'autres analyses, comme celles de TOCQUEVILLE<sup>522</sup>. En effet, le poids de l'impôt et l'organisation de son prélèvement sous l'Ancien Régime s'étaient grandement améliorés mais les privilèges de certains ordres demeuraient. L'injustice fiscale en résultant sonna le glas de ce système avec l'avènement de la Révolution française de 1789 tout comme l'avait précédé la « *Boston Tea Party* » du 16 décembre 1773.

Mis à part en 1789, le refus de l'impôt n'a pas véritablement trouvé d'ancrage en France, peut-être en raison de la difficulté liée à l'organisation de résistances, d'autant plus lorsqu'elles sont collectives<sup>523</sup>. Le refus de l'impôt ne conduit pas nécessairement à la révolte fiscale. Elle doit pour cela être collective, organisée et surtout suivie, ce qui n'est pas toujours le cas : une convergence d'intérêts de certains contribuables ne suffit pas. *A contrario*, une fiscalité jugée trop faible peut conduire aux révoltes fiscales selon J. A. GOLDSTONE puisque les plus aisés ne contribuent pas à hauteur de leurs capacités<sup>524</sup>.

Le rejet de l'Administration fiscale peut être qualifié d'indirect puisque les luttes fiscales semble davantage liées à l'existence de l'impôt et son poids qu'à de mauvaises relations entre l'Administration fiscale et le contribuable. Pourtant, la corrélation de l'existence de l'impôt et de son rejet peut paraître pour le moins paradoxale. En effet, l'origine des droits de l'Homme trouve fréquemment son fondement dans la résistance à l'impôt, tandis que payer l'impôt a pu permettre en certains temps d'être citoyen. Le prouvent la Grande Charte de 1215 adoptée en Angleterre, imposant l'accord des vassaux du roi avant de lever toute taxe supérieure aux revenus du domaine de la Couronne, dont ont essayé de s'affranchir les monarques successeurs du Roi Jean sans Terre à leur insu ; ou encore la Déclaration d'Indépendance des États-Unis du 4 juillet 1776 qui trouve son origine dans l'absence de consentement des colons américains à certaines taxes grevant le thé ; ou enfin à la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen du 26 Août 1789 en réaction à un système financier et fiscal inégalitaire...

Au XX<sup>ème</sup> siècle, les mouvements sont plus ponctuels comme le mouvement POUJADE ou encore le mouvement NICOUUD. Dans le même sens, et revêtant une forme

---

<sup>522</sup> L'Ancien régime et la Révolution, 1856. Pour une étude de l'apport de TOCQUEVILLE aux finances publiques, et notamment à la sociologie financière, cf. Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, op. cit., p. 13 et s.

<sup>523</sup> Pascal SALIN, *L'arbitraire fiscal*, *ibidem*.

<sup>524</sup> En référence à la contribution des plus riches de matière occasionnelle, en cas de circonstances exceptionnelles.

collective différenciée, on assiste à la création d'associations de contribuables (ligues<sup>525</sup>, groupes de pression, partis antifiscaux) ou encore à l'appel à la grève de l'impôt.

Enfin, d'autres formes de révoltes existent, plus individuelles, comme l'anachorésis, l'évasion, la fraude fiscales ou encore le refus du paiement de l'impôt<sup>526</sup>. La résistance à l'impôt pourrait même se manifester par le biais du contentieux, par la voie de la contestation juridictionnelle selon Marie-Joseph AGLAE.

Ces divers phénomènes ne traduisent *a priori* pas un véritable rejet de l'Administration fiscale par le contribuable. L'économiste Pascal SALIN déclare qu'ils sont « *des indices d'une situation où la fiscalité ne correspond pas à ce que les citoyens consentiraient s'ils avaient la possibilité de se prononcer librement sur les dépenses et les recettes de l'État* »<sup>527</sup>. L'opposition du contribuable serait donc une opposition en direction de l'État dont la levée des fonds pour assurer le financement de ses charges n'est pas perçu comme étant équitable et efficace. On assiste à une tentative d'évitement de l'impôt dont il découle une « *confrontation État – contribuables* »<sup>528</sup>. Ainsi, l'opposition va se traduire dans les faits par un face à face entre les contribuables et l'Administration fiscale, chargée de recouvrer les sommes éludées par ces derniers.

Pour en savoir davantage, il convient de se tourner vers la sociologie de l'impôt qui analyse les différentes résistances fiscales<sup>529</sup>. On retrouve en matière d'évitement de l'impôt, la déviance selon « *l'analyse inspirée de la théorie (...) élaborée par le sociologue BECKER qui définit la déviance à partir de « l'indépendance réciproque de l'acte et de la réaction.* » »<sup>530</sup> Le contribuable agit-il dans la sphère légale ou non pour tenter d'éluder tout ou partie

---

<sup>525</sup> Comme par exemple la Ligue des contribuables créée sous l'impulsion de Jacques BLOCH-MORHANGE, qui rassembla en très peu de temps près de 50 000 contribuables.

<sup>526</sup> Marc LEROY, « Observations conclusives : Trois leçons de sociologie fiscale », *LPA, ibidem* : « *Un montage intentionnel d'évitement de l'impôt, qualifié de légal par l'autorité, constitue l'évasion fiscale, au sens français, à savoir : l'usage habile des possibilités ou des lacunes du droit pour diminuer la somme à payer. Les stratégies régulières d'optimisation fiscale, notamment des entreprises, sont comprises dans cette catégorie typique. Un montage intentionnel désigné (étiqueté) comme illégal par les autorités constitue la fraude fiscale, qui regroupe une diversité de procédés plus ou moins sophistiqués.* »

*L'absence de montage associé au respect des obligations légales forme le conformisme fiscal (en anglais compliance). L'absence de montage intentionnel conduisant à une violation de la loi fiscale traduit l'erreur.* »

<sup>527</sup> Pascal SALIN, *L'arbitraire fiscal, op. cit.*, p. 244. Elle correspondrait à « *une dénonciation du prétendu « contrat social » qui autoriserait les hommes de l'État à lever l'impôt.* »

<sup>528</sup> Cécile BAZART. *La fraude : modélisation du face à face État – contribuable, un face-à-face fiscal*, Thèse de doctorat, Université de Montpellier 1, Science économique, 2005.

<sup>529</sup> Marc LEROY, « Observations conclusives : Trois leçons de sociologie fiscale », *LPA, ibidem*. La sociologie de l'impôt en effet « *étudie les rapports entre la fiscalité, l'État (et les autres collectivités publiques) et la société (...) [et] s'intéresse à la politique fiscale, à l'Administration fiscale, au contribuable, à la justice fiscale* ». Elle étudie notamment « *l'évitement de l'impôt, le fonctionnement organisationnel du contrôle fiscal, la rationalité de la décision du contribuable.* »

<sup>530</sup> Marc LEROY, « Observations conclusives : Trois leçons de sociologie fiscale », *LPA, ibidem*.

de l'impôt ? L'Administration fiscale étant la mieux à même d'interpréter la situation du contribuable puisque pour ce dernier « *l'analyse part de l'évitement de l'impôt et non pas du postulat incertain du civisme fiscal.* »

Ainsi, la contestation de l'impôt, et par conséquent l'incivisme fiscal, proviendrait moins de son poids que de sa perte de légitimité<sup>531</sup>, et par ricochet les injustices liées à la fiscalité<sup>532</sup>. Toutes les catégories de contribuables sont visés, les « riches »<sup>533</sup> comme les classes moyennes « *culpabilisées de « profiter » de la redistribution « égalitariste » de l'État social* »<sup>534</sup>. Il est donc légitime pour l'Administration d'organiser la répression des comportements frauduleux, par le biais du contrôle fiscal, tout en l'adaptant au gré des évolutions comportementales des contribuables, puisqu' « *Une politique répressive forte appuyée sur des contrôles fréquents et des sanctions rigoureuses doit dissuader l'individu de frauder.* »<sup>535</sup>

## B) Les sanctions de l'Administration

Afin d'encadrer cette déviance, l'Administration bénéficie d'un système coercitif très développé sur le plan juridique. Ces moyens légaux sont anciens pour certains, si l'on se réfère aux lois de 1896, de 1924<sup>536</sup> ou encore de 1936<sup>537</sup>, et qui figurent aujourd'hui dans le Code pénal ou le CGI. S'il convient de noter qu'un contribuable isolé est généralement voué à l'échec s'il refuse de payer l'impôt<sup>538</sup>, l'article 1747 du CGI prévoit que « *quiconque, par*

---

<sup>531</sup> « *Les révoltes fiscales ont un caractère politique marqué. La légitimité politique de l'impôt est donc centrale pour comprendre la rationalité axiologique du contribuable. En ce sens, le civisme fiscal peut constituer une forme de soutien à l'équipe au pouvoir, ou dans certaines circonstances historiques, un engagement en faveur d'un régime politique. Bien sûr, aujourd'hui, l'utilisation de l'argent public est un des critères de l'appréciation de la légitimité politique de l'impôt par le citoyen.* », Marc LEROY, « Observations conclusives : Trois leçons de sociologie fiscale », *LPA, ibidem.*

<sup>532</sup> Liêm HOANG-NGOC, *Vive l'impôt !*, Grasset, 2007, p. 8 : « La révolte contre les injustices fiscales et les privilèges de l'Ancien Régime était déjà l'une des causes essentielles de la Révolution française. »

<sup>533</sup> Qui « *s'il est invité à s'offrir privativement la santé, l'éducation et les retraites* » puisque l'impôt « *le frappe sans qu'il puisse en jouir, du fait du recentrage de la dépense publique vers les pauvres.* », Liêm HOANG-NGOC, *Vive l'impôt !*, *op. cit.*, p. 28.

<sup>534</sup> Liêm HOANG-NGOC, *Vive l'impôt !*, *ibidem.*

<sup>535</sup> Marc LEROY, « Observations conclusives : Trois leçons de sociologie fiscale », *LPA, ibidem.*

<sup>536</sup> La loi du 22 mars 1924, actualisée par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités, article 14, *JO* 8 décembre 2005 en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006.

<sup>537</sup> Loi du 18 août 1936 portant abrogation de la loi du 12 février 1924 et réprimant les atteintes au crédit de la nation, *JO*, du 20 août 1936, p. 8989.

<sup>538</sup> En effet, « *Il est évident qu'aucun individu ne peut se lancer seul dans cette aventure, compte tenu des moyens légaux dont dispose l'État pour le faire céder et pour le punir* » tout comme il dispose « *de moyens importants contre les tentatives collectives de refus de l'impôt* », Pascal SALIN, *L'arbitraire fiscal*, *op. cit.*, p. 247.



*voies de fait, menaces ou manœuvres concertées, aura organisé ou tenté d'organiser le refus collectif de l'impôt, sera puni d'une amende de 3 750 euros et d'un emprisonnement de six mois quiconque aura incité le public à refuser ou à retarder le paiement de l'impôt* »<sup>539</sup>.

L'Administration a donc mis en place des moyens efficaces de répression des comportements déviants, et notamment des résistants à l'impôt, étouffant la volonté de refuser le paiement de l'impôt du citoyen insatisfait du système fiscal. Pascal SALIN voit dans ces outils « *des moyens de réprimer l'expression du refus de consentir à l'impôt* », préjugant de l'absence de tout contrat social dans le domaine fiscal<sup>540</sup>.

Ces moyens qui sont allés croissants. Il s'agit de l'élaboration de pénalités fiscales dans un premier temps, et de procédures particulières destinées à lutter contre la fraude, comme par exemple l'abus de droit fiscal et la flagrance fiscale, dans un second temps.

L'expression « pénalités fiscales » est le terme générique regroupant les sanctions (composées des majorations et des amendes) et l'intérêt de retard (qui n'est pas une sanction puisqu'il a pour but de réparer le préjudice subi par l'État du fait de l'encaissement tardif de sa créance).

Le contribuable peut donc se voir appliquer une majoration. Il s'agit d'une sanction proportionnelle aux droits dus.

Les pénalités sont longtemps demeurées dépourvues d'existence propre, validée par le juge<sup>541</sup>. Les conséquences ont été radicales, consacrant une autonomie du droit fiscal très négative, indépendant du droit pénal et du droit administratif. En effet, les pénalités fiscales n'ont pu bénéficier de l'application immédiate de la loi pénale plus douce ni de celle du droit commun des sanctions administratives concernant le respect du contradictoire. Ainsi, à contribuable résistant, pénalités décourageantes puisque l'arsenal mis en place dans le domaine du recouvrement était plus dissuasif et surtout dénué de garanties. On peut être choqué de l'absence de reconnaissance de garanties traditionnellement offertes au justiciable

---

<sup>539</sup> Il s'agit de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 18 août 1936 codifié à l'article 1747 du CGI, modifié par l'Ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, précitée.

<sup>540</sup> Pascal SALIN, *L'arbitraire fiscal*, op. cit., p. 248-249.

<sup>541</sup> Jean-Pierre LIEB, « État des lieux et perspectives en France », in Thierry LAMBERT (sous. la dir. de), *Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé*, L'Harmattan, 2006, p. 11. Elles étaient de « *simples accessoires des droits en principal* » non « *soumises aux règles normalement applicables aux sanctions* ». CE, Sect., 5 octobre 1973, n° 82836, *DF* 1974, n° 3, comm. 36, les pénalités « *doivent (...) être calculées en leur appliquant la législation en vigueur pour le calcul des droits en principal auxquels ces pénalités s'ajoutent ; qu'il est constant qu'en l'espèce les insuffisances a raison desquelles la société requérante doit être assujettie à des pénalités ont été commises sous le régime antérieur à l'entrée en vigueur de la loi du 27 décembre 1963* ».

lambda. Le caractère régalien de l'impôt et la volonté de réprimer tout comportement déviant légitimaient ainsi un tel état du droit.

Six ans plus tard, la Haute juridiction administrative réitère sa jurisprudence selon laquelle les sanctions fiscales n'étaient pas subordonnées à l'application d'une procédure contradictoire. Néanmoins, cette solution fut fondée sur la volonté du législateur d'exclure cette catégorie de sanctions de la contradiction et non pas sur leur caractère accessoire<sup>542</sup>.

La légitimité du système coercitif s'arrête à sa complexité grandissante, conséquence inévitable de la complexité de la loi fiscale elle-même. En effet, au fil des années, les pénalités ont été modifiées dans le sens d'un accroissement de leur nombre, fonction de l'évolution des lois et des techniques fiscales<sup>543</sup>. Jean-Pierre LIEB déclare que l' « *on a assisté à une stratification des textes, si bien qu'au fil du temps le dispositif des pénalités fiscales est devenu peu cohérent et peu lisible* »<sup>544</sup>. L'efficacité du système était donc amoindrie, n'étant au final plus dissuasif car difficilement accessible aux contribuables. Une évolution semblait donc se profiler en la matière générant un certain rapprochement des pénalités fiscales aux autres sanctions, administratives comme pénales. « *Alors qu'elles étaient de simples accessoires de l'impôt soumises aux mêmes règles que ce dernier, les sanctions fiscales ont acquis leur autonomie et obéissent désormais à un ensemble de règles de procédures propres* »<sup>545</sup>. Ainsi, la loi du 8 juillet 1987, dite loi AICARDI a sensiblement modifié les pénalités existantes et généralisé l'intérêt de retard.

Ces pénalités sont définies au chapitre II du livre II du CGI, dont certaines sont applicables à l'ensemble des impôts ou bien à certains impôts seulement pour la grande majorité. Il existe ainsi l'intérêt de retard, les majorations de droits : six taux allant de 0,2 % à 150 %, les amendes proportionnelles à des sommes non mentionnées dans les documents qui

---

<sup>542</sup> CE, 19 décembre 1979, Yacht Motors Corporation, n° 13705, Ainsi, le Conseil explique « *qu'il ressort de l'ensemble des dispositions du code général des impôts, notamment de son article 1736, que le législateur a entendu exclure pour l'administration fiscale l'obligation de suivre une procédure contradictoire pour l'application des pénalités dont les impositions assignées à un contribuable peuvent être assorties* ». Ainsi, le fait de minorer systématiquement les recettes portées en comptabilité est constitutif de manœuvres frauduleuses, sur le site du Conseil d'État, arrêt disponible à l'adresse internet suivante : [http://arianeinternet.conseil-etat.fr/arianeinternet/ViewRoot.asp?View=Html&DMode=Html&PushDirectUrl=1&Item=1&fond=DCE,JCE,CRP&Page=1&querytype=advanced&NbEltPerPages=4&Pluriels=True&dec\\_id\\_t=13705](http://arianeinternet.conseil-etat.fr/arianeinternet/ViewRoot.asp?View=Html&DMode=Html&PushDirectUrl=1&Item=1&fond=DCE,JCE,CRP&Page=1&querytype=advanced&NbEltPerPages=4&Pluriels=True&dec_id_t=13705).

<sup>543</sup> « *Ainsi, par exemple, l'instauration des obligations de paiement par virement ou par télépaiement ou de télédéclaration a nécessité la création d'une majoration spécifique, les pénalités existantes n'étant pas adaptées.* », Jean-Pierre LIEB, « État des lieux et perspectives en France », in Thierry LAMBERT (sous. la dir. de), *Les sanctions administratives : aspects de droit comparé, ibidem*.

<sup>544</sup> Jean-Pierre LIEB, « État des lieux et perspectives en France », in Thierry LAMBERT (sous. la dir. de), *Les sanctions administratives : aspects de droit comparé, ibidem*.

<sup>545</sup> Jean-Pierre LIEB, « État des lieux et perspectives en France », in Thierry LAMBERT (sous. la dir. de), *Les sanctions administratives : aspects de droit comparé, ibidem*.

doivent être transmis à l'administration ou mis à sa disposition : sept taux différents variant de 1 % à 100 % et les amendes forfaitaires : 11 quotités allant de 1,5 € à 25 000 € selon les cas.

D'autres pénalités plus spécifiques existent également, permettant de sanctionner le non-respect de certaines de ses obligations par le contribuable. Selon les articles 1727 à 1731 du CGI, des pénalités proportionnelles, intérêt de retard et majorations existent en cas de défaut ou de retard dans le dépôt des déclarations servant à l'assiette de l'impôt, en cas d'inexactitudes ou d'insuffisance dans ces mêmes déclarations ou en cas de retard de paiement de l'impôt. Parallèlement, concernant les impôts directs principalement, le paiement tardif est sanctionné par une majoration de 10 %<sup>546</sup>, tandis que pour les impôts indirects, il est sanctionné par un intérêt de retard de 0.40 % par mois auquel s'ajoute une majoration de 5 % du montant des sommes dont le paiement est différé. Pour les recouvrements qui étaient effectués par la DGI, le préalable aux poursuites était constitué par l'avis de mise en recouvrement remis à tout contribuable, personne physique ou morale, n'ayant pas versé le droit exigible. Des sanctions peuvent ainsi être appliquées : amendes fiscales, intérêts et indemnités de retard, majorations ou encore des astreintes journalières.

Enfin, l'Administration fiscale bénéficie d'une autre forme d'arsenal que sont les sûretés auxquelles elle peut recourir en matière de recouvrement. Il s'agit de l'avis à tiers détenteur et du cautionnement, des saisies quelle qu'en soit la forme (vente, attribution), le privilège du Trésor – pour les biens meubles) et l'hypothèque légale – pour les biens immeubles, ainsi qu'une palette de mesures conservatoires (saisies, sûretés judiciaires...).

Loin d'établir une liste exhaustive, nous pouvons citer la loi de finances rectificative pour 2006<sup>547</sup> qui a élargi les compétences des agents de l'Administration en les dotant de nouveaux moyens de contrôle relatifs à la fraude carrousel en matière de TVA<sup>548</sup> et aux

---

<sup>546</sup> Cf. les articles 1761 et suivants du CGI.

<sup>547</sup> Loi de finances rectificative pour 2006, n° 2006-1771 du 30 décembre 2006, JO n° 303 du 31 décembre 2006, p. 20228 et s.

<sup>548</sup> Concernant les montages type carrousel en matière de TVA, l'Administration fiscale peut ne pas appliquer l'exonération traditionnelle prévue en matière de livraison intracommunautaire « lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle. » Il s'agit de l'article 262 ter du CGI. Corrélativement, l'article 283-4 bis du CGI dispose que « L'assujetti en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens et qui savait ou ne pouvait ignorer que tout ou partie de la taxe sur la valeur ajoutée due sur cette livraison ou sur toute livraison antérieure des mêmes biens ne serait pas reversée de manière frauduleuse est solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe. » A noter, une sanction supplémentaire sera appliquée, celle de la solidarité fiscale qui « jouera entre l'assujetti qui participe, en connaissance de cause, à une chaîne frauduleuse et la personne redevable de la taxe. », Annabelle PANDO et Frédérique PERROTIN, « Le collectif budgétaire accroît les avantages pour les particuliers mais renforce le contrôle », LPA, 19 janvier 2007 n° 15, Droit fiscal, p. 4 et s.

opérations de défiscalisation prévues en matière d'investissements locatifs en Outre-mer<sup>549</sup>. L'Administration fiscale peut donc valablement être informée de la situation d'un contribuable, mais également infliger des amendes et se faire assister par un expert auprès duquel elle peut obtenir un soutien, sans être liée par le secret professionnel<sup>550</sup>.

En matière d'évasion fiscale interne et internationale, l'Administration fiscale est également dotée d'un arsenal important comme le recours à la négociation grâce aux prix de transferts (article 57 du CGI), l'imposition des prestations réputées effectuées en France, les rent a star company (article 155 A du CGI), l'imposition des bénéfices réalisés par des filiales siégeant dans des paradis fiscaux (article 209 B du CGI) ou encore la conditionnalité des charges déductibles dans un paradis fiscal (article 238 A du CGI). Enfin, les Administrations fiscales françaises et étrangères ont mis en place des dispositifs préventifs par le biais de clauses anti-abus et les mesures « anti-treaty shopping » mais également une assistance administrative, en matière d'assiette - bilatérale et multilatérale – et en matière de recouvrement<sup>551</sup>.

La loi de finances pour 2007<sup>552</sup> a introduit une nouvelle procédure, venant renforcer les droits et pouvoirs déjà existants de l'Administration : il s'agit de la flagrance fiscale qui permet à un agent d'effectuer un contrôle, voire des saisies conservatoires avant toute obligation déclarative échue, dès la notification du procès verbal de flagrance fiscale, sans demander une autorisation judiciaire et sans attendre les avis d'imposition ou de recouvrement. Les pouvoirs ainsi conférés sont importants, assimilés à ceux des officiers de police judiciaire, et ont été vivement critiqués, outre le terme flagrant retenu. Cette procédure permet toutefois pour une action de contrôle renforcée de l'Administration, pouvant ainsi

---

<sup>549</sup> Concernant ce dernier point, l'article 242 sexies du CGI élargit le champ de compétence de l'Administration fiscale en enjoignant « *Les personnes morales qui réalisent, en vue de les donner en location, des investissements bénéficiant des dispositions prévues aux articles 199 undecies A, 199 undecies B ou 217 undecies* » de lui déclarer « *la nature, le lieu de situation, les modalités de financement et les conditions d'exploitation de ces investissements, l'identité du locataire et, dans les cas prévus par la loi, le montant de la fraction de l'aide fiscale rétrocédée à ce dernier.* »

<sup>550</sup> Selon l'article 103 A du LPF : « *L'administration des impôts peut solliciter toute personne dont l'expertise est susceptible de l'éclairer pour l'exercice de ses missions d'étude, de contrôle, d'établissement de l'impôt ou d'instruction des réclamations, lorsque ces missions requièrent des connaissances ou des compétences particulières. L'administration peut communiquer à cette personne, sans méconnaître la règle du secret professionnel, les renseignements destinés à lui permettre de remplir sa mission. Les personnes consultées sont tenues au secret professionnel dans les conditions prévues par l'article L. 103.* »

<sup>551</sup> Pour plus de détails, cf. Sous la direction de Jean-Luc ALBERT, Jean-Luc PIERRE, Daniel RICHER, *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Ellipses, Dictionnaires de droit, terme Evasion fiscale.

<sup>552</sup> La loi de finances rectificative de 2007 n° 2007-1824 du 25 décembre 2007, article 15, JO, n°0301, du 28 décembre 2007 page 21482, texte n° 1.

mutualiser les informations entre services d'Administrations différentes (les Douanes, les URSSAF, la police et la gendarmerie).

Les requalifications possibles de l'Administration constituent en quelque sorte le paroxysme en matière de sanction, fondées sur plusieurs théories telles que celle des actes anormaux de gestion<sup>553</sup> ou encore celle de l'abus de droit fiscal défini par l'article L. 64 du LPF, résultant de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008<sup>554</sup>. Il en résulte que désormais, la procédure de l'abus de droit fiscal concerne tous les impôts et peut être mise en œuvre indifféremment lorsque la situation constitutive de l'abus porte sur l'assiette, la liquidation de l'impôt ou son paiement. Cette définition couvre les situations de fictivité juridique<sup>555</sup> et de fraude à la loi<sup>556</sup>. Même lorsque l'Administration fiscale suspecte le comportement déviant du contribuable, elle peut requalifier un acte<sup>557</sup>. La réciprocité doit être juste, si le contribuable défaillant a commis un abus de droit fiscal, son acte doit être requalifié. En revanche, il convient de ne pas soumettre à l'abus de droit des situations de contribuable lambda, dont la bonne foi est démontrée, même dans un sens d'optimisation fiscale.

Ainsi, si les comportements du contribuable peuvent donner à lieu à défaillance, cas qui restent finalement à la marge, mais sur des sommes importantes, les pouvoirs de l'Administration sont allés croissants, adaptés aux situations.

À l'heure actuelle, *« le contexte " moderne " de mécontentement fiscal favorise plutôt (...) les stratégies non protestataires, c'est-à-dire les stratégies individuelles et corporatistes*

---

<sup>553</sup> Article 39 al. 1 du CGI.

<sup>554</sup> Article L. 64 du LPF : *« Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. »*

<sup>555</sup> *« En pratique, la fictivité juridique est constituée par la différence objective existant entre l'apparence juridique créée par l'acte en cause et la réalité, en particulier économique, sous-jacente à cet acte. »*, Instruction 13 L-9-10, BOI 20 septembre 2010, n° 84, Procédure de l'abus de droit fiscal. Article 35 de la loi de finances rectificative pour 2008 (loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008). (LPF art. L. 64).

<sup>556</sup> *« Selon la jurisprudence, la fraude à la loi en matière fiscale, souvent résumée par la recherche d'un but exclusivement fiscal, est constituée toutes les fois que sont réunies cette recherche d'un but exclusivement fiscal et, d'autre part, l'obtention d'un avantage fiscal par une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs (CE, 29 décembre 2006, n° 283314, Bank of Scotland), par exemple par le recours à un montage juridique et économique artificiel (CE, 18 mai 2005, n° 267087, Sagal ; CE, 18 février 2004, n° 247729, Pléiade et CE, 27 juillet 2009, n° 295358, Caisse Interfédérale du Crédit Mutuel). »*, Instruction 13 L-9-10, *ibidem*.

<sup>557</sup> DURAND Philippe, « L'abus de droit : une notion en crise ? », *Rev. Adm.* 1997, n° 297, p. 292 et s.

*d'évitement de l'impôt (fraude, évasion, avantages fiscaux) que les révoltes fiscales.* »<sup>558</sup>. L'agression et l'agressivité ne s'expriment plus au sens propre du terme, mais au sens figuré<sup>559</sup>. Pour soigner ce mal caractérisé du refus de l'impôt, il peut valablement être instillé, à dose homéopathique de la psychologie sociale<sup>560</sup>, la réciprocité pouvant reposer sur une nouvelle rationalité axiologique.

## SECTION 2 – LA RECHERCHE DE RÉCIPROCITÉ PSYCHOLOGIQUE POSITIVE : UNE NOUVELLE RATIONALITÉ

Qualifiable d' « *instrument de médiation sociale* »<sup>561</sup>, d' « *instance médiatrice qui favorise les rapports humains et même les comportements moraux* »<sup>562</sup>, la réciprocité pourrait reposer sur une nouvelle rationalité dont l'objectif serait de créer les conditions de relations apaisées entre l'Administration fiscale et le contribuable. En témoignent les nombreux textes rédigés depuis les années 1950, qu'il s'agisse des lois, de la doctrine administrative fiscale, ou encore de l'évolution du vocabulaire fiscal depuis 2004. L'objectif affiché est la recherche d'une « *relation simple* »<sup>563</sup> entre l'Administration fiscale et le contribuable, la première devant tout faire pour l'aider « *l'épauler, le guider, lui faciliter au maximum les choses* »<sup>564</sup>. Autrement dit, « *chaque inspecteur des impôts devrait être psychologue.* »<sup>565</sup>

La réciprocité psychologique pourrait s'incarner dans deux notions philosophiques, qui sont, d'une part, l'hétérotopie<sup>566</sup>, fondée sur la recherche d'une compréhension partagée

---

<sup>558</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie de l'impôt ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », p. 260.

<sup>559</sup> « *Ce n'est pas à un usager « rationnel », cohérent et détendu que l'Administration a affaire mais plutôt à un usager préoccupé (...) capable d'exercer les droits nouveaux que lui confère la modernisation administrative de manière particulièrement agressive.* », Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative, op. cit.*, p. 18.

<sup>560</sup> « *Le mal ne peut être guéri que par l'application d'une médecine douce* », Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, L.G.D.J, 1990, p. 2.

<sup>561</sup> Expressions empruntées à Pierre BELTRAME, « Utopies fiscales et idéologies politiques », in *RFFP, Les utopies fiscales* n° 29, 1990, p. 12. « *qui permet de concilier la Puissance publique et la liberté individuelle* »

<sup>562</sup> Guy PALAYRET, François ROUSSEL, *L'échange, Entre réciprocité et transaction*, Belin Lettres, Prépas, Prépas commerciales – Institut d'Etudes Politiques, 2002, p. 4. Les auteurs emploient cette formule pour qualifier le tabac décrit par Sganarelle, le valet de la pièce de *Don Juan* de MOLIERE, qui sert à mettre en avant l'échange qu'il peut y avoir à proposer du tabac à une personne qui l'accepte.

<sup>563</sup> Programme Facilitez-vous l'impôt.

<sup>564</sup> Programme Facilitez-vous l'impôt.

<sup>565</sup> Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, L.G.D.J, 1990, p. 2.

<sup>566</sup> L'hétérotopie, concept développé par le philosophe Michel FOUCAULT, est entendu ici dans un sens figuré, son sens le plus restrictif, comme contraire de l'utopie, en tant que modèle idéal, dont elle traduit finalement une localisation physique. Autrement dit, elle est un espace concret qui héberge l'imaginaire, voire parfois un espace

de l'Administration fiscale et du contribuable (§ 1), et d'autre part l'utopie basée sur des idéaux sans cesse revendiqués mais rarement atteints, qu'il s'agisse de la sécurité, de la justice et de l'équité fiscales (§ 2).

§ 1 – « L'hétérotopie » : une compréhension partagée

Utopie fiscale réalisable, l'hétérotopie fiscale semble résider dans la compréhension partagée de l'Administration fiscale et du contribuable, juxtaposant ainsi ces deux entités parfois incompatibles. Pour résister au « " décrochage vers l'irrationalité d'une éthique de la peur " »<sup>567</sup>, il semble utile de gommer le hiatus médian classique entre le contribuable qui sait et le contribuable qui ignore tout du pays fiscal<sup>568</sup> dans lequel il est, pour étendre à tous la connaissance de l'univers de la fiscalité<sup>569</sup>, « grâce à l'instauration d'une politique de relations humaines authentiques s'inspirant des enseignements de la psychologie sociale de l'impôt »<sup>570</sup>. La rationalité cognitive ne suffit plus, il convient de la dépasser pour la muer en rationalité axiologique, fondée sur la compréhension, pour que chacun s'implique personnellement<sup>571</sup>. Si l'opacité peut être un facteur d'évitement de fuite du contribuable et d'absence de volonté de contestation, l'information du celui-ci doit nécessairement reposer sur une relégitimation du système fiscal dans son ensemble<sup>572</sup>. L'idée de relations humaines plus authentiques et simplifiées pourrait avoir pour support un civisme fiscal renouvelé (A) et une éducation fiscale démocratisée (B).

---

des perfections, « Des espaces autres » (conférence au Cercle d'études architecturales, 14 mars 1967), 1984 in *Architecture, Mouvement, Continuité*, n° 5, octobre 1984, p. 46-49.

<sup>567</sup> Mireille DELMAS-MARTY, , « Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée », *Études*, op. cit., p. 24.

<sup>568</sup> En référence à Jean DUBERGÉ qui distingue « entre le contribuable qui sait comment se comporter avec le fisc (ou qui dispose d'un bon conseiller fiscal) et les autres contribuables ». Ces derniers sont comparés à « deux individus se trouvant dans un pays étranger dont l'un connaît la langue, la monnaie, la géographie, les institutions, les mœurs de ce pays et l'autre les ignore totalement. », Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, Avertissement, op. cit., p. XII.

<sup>569</sup> Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, *ibidem*. L'auteur écrit en effet que l' « On pourrait, de prime abord s'insurger contre le privilège de ceux qui savent. Je pense exactement le contraire. Ce privilège doit au contraire être étendu à l'ensemble des contribuables (...) ».

<sup>570</sup> Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, *ibidem*.

<sup>571</sup> Sur ce point, cf. Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, op. cit., p. 1.

<sup>572</sup> Sur la compréhension citoyenne du rôle de l'impôt, cf. Pierre ROSANVALLON., « Relégitimer l'impôt ! », *Regards croisés sur l'économie*, op. cit., p. 20-21.

A) À destination de l'Administration : le nouveau civisme fiscal<sup>573</sup>

En sus du civisme fiscal classique, qui repose sur le consentement à l'impôt du contribuable par le biais de ses représentants, le nouveau civisme fiscal permettrait de lutter contre la perte du devoir fiscal, opposant, dans le domaine du paiement de l'impôt, la tenue de combat à la tenue du dimanche<sup>574</sup>.

La recherche de ce nouveau civisme fiscal, de cette « *confiance dans le cadre administratif du système fiscal* »<sup>575</sup> revêt une acuité toute particulière. Si l'État, Puissance publique, peut toujours procéder au recouvrement forcé de l'impôt, un des objectifs permanents de l'Administration fiscale consiste « *à favoriser l'accomplissement volontaire de leurs obligations fiscales par les contribuables* »<sup>576</sup>.

Pour ce faire, le Professeur Michel BOUVIER propose de reproduire le schéma anglo-saxon, qui vise à glisser du politique vers l'administratif, puisque le processus démocratique ne suffit plus dans ce domaine, et ainsi à cumuler les deux processus. En effet, la conjonction du rôle de l'Administration et de celui de la légitimité politique de l'impôt peut valablement conduire à une meilleure acceptation de ce dernier.

Ce nouveau civisme fiscal consiste à établir ou à rétablir « *la confiance du contribuable dans l'Administration fiscale et inversement* »<sup>577</sup>, pour gommer la tradition ancienne attachée à la déviance du comportement du contribuable, afin de nourrir une nouvelle culture, à l'instar de ce qui se produit au-delà de nos frontières, à savoir cette « *culture de l'entreprise au sein d'une Administration de services, qui rend des services, de qualité, et qui considère le contribuable comme tel, comme un client* »<sup>578</sup>. Pour ce faire, la

---

<sup>573</sup> Expression empruntée au Professeur Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *RFFP, La DGFIP : orientations nouvelles*, op. cit., p. 25 et s.

<sup>574</sup> « *Et c'est vrai que si le grand-père de Jean MONNET mettait son costume du dimanche pour aller payer ses impôts, le contribuable moderne aurait plutôt tendance à mettre une tenue de combat. Les dizaines d'agressions annuelles, à l'égard des agents du fisc ou des centres des impôts le montrent* », Jean-Claude MARTINEZ, *La fraude fiscale*, PUF, Que sais-je ?, n° 2180, p. 24.

<sup>575</sup> Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *RFFP, La DGFIP : orientations nouvelles*, op. cit., p. 30.

<sup>576</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007, L'égalité des citoyens devant l'impôt et l'amélioration des relations avec les contribuables, Titre 2, p 21. Et d'ajouter : tout en continuant « *à exercer sa mission de contrôle avec une exigence de qualité accrue* ». En effet « *La logique de la connaissance de l'impôt explique la rationalité du citoyen face à cette " obligation "* », Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, op. cit., p. 5.

<sup>577</sup> Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *RFFP, La DGFIP : orientations nouvelles*, *ibidem*.

<sup>578</sup> Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *RFFP, La DGFIP : orientations nouvelles*, *ibidem*.



mise en œuvre effective d'au moins deux principes s'impose, il s'agit du principe de commodité de l'impôt et de celui d'égalité devant l'impôt.

Le premier fait référence à Adam SMITH et nécessite que tout impôt soit perçu selon le mode présumé le plus commode pour le contribuable d'une époque précise.

Rendre l'impôt commode et assurer une qualité de service ne sont donc pas des préoccupations nouvelles. Le Professeur Michel BOUVIER met en avant l'actuelle simplification des procédures qui met en place notamment des structures unifiées spatialement et virtuellement, faisant l'objet d'audits réguliers, mais peut être surtout qui offre un cadre propice aux relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, puisque « *l'aptitude du public à s'adapter à telle ou telle formule fiscale, sont (...) des données que le financier ne peut pas négliger* »<sup>579</sup>.

Le second fait référence à la facilitation de l'acceptation de l'impôt par le contribuable par le respect du principe d'égalité devant l'impôt prévu par l'article 13 de la DDHC. Ainsi, face au civisme de la grande majorité des assujettis, il convient de lutter plus efficacement contre la fraude, en ciblant les mauvais payeurs, recourant à toutes sortes de stratagèmes professionnalisés. La prévention est priorisée avec notamment la participation à des groupes de travail internationaux en amont et la réalisation d'enquêtes fiscales en aval.

Le recouvrement offensif des impôts demeure donc une priorité de la DGFIP, dont la politique fiscale de modernisation, mise en œuvre depuis plusieurs années, vise l'amélioration du civisme des contribuables<sup>580</sup>.

Cette politique de contrôle fiscal repose ainsi sur une modernisation de l'Administration au service de sa relation avec le contribuable, et au-delà de la perception de l'impôt par ce dernier. Le contribuable n'est plus vraisemblablement qu'un contribuable, il est un véritable usager, même s'il n'est pas un client, l'Administration française n'utilisant pas ce dernier terme.

Puisqu'il semble délicat d'agir sur la qualité des lois fiscales, et donc par ricochet, sur la complexité de l'impôt, encore que cette complication ne soit pas inhérente à l'impôt et aux lois, mais bien un fait de l'homme, il apparaît judicieux d'améliorer les relations entre l'Administration et l'usager. La réciprocité dans les procédures, en tant qu'échange de bons procédés en serait un des aspects.

---

<sup>579</sup> Louis TROTABAS, *Les finances publiques et les impôts de la France*, Collection Armand Colin, 1937, p. 8.

<sup>580</sup> Maxime GAUTHIER, Les rencontres de la DGFIP, le mardi 29 juin 2010, au Ministère des Finances, Thème n° 3 : « La modernisation de la gestion et du calcul de l'impôt est-elle un facteur d'amélioration du civisme fiscal ? », *RFFP, La DGFIP : orientations nouvelles, op. cit.*, p. 13 et s.

Ainsi, la fusion de la DGI et de la DGCP et l'avènement de l'interlocuteur unique participent de ce mouvement de modernisation. En ce sens, les statistiques concernant le recouvrement de l'impôt démontrent l'amélioration du civisme fiscal des contribuables, qu'il s'agisse de particuliers ou de professionnels<sup>581</sup>. Ceci est d'autant plus vrai que ces derniers sont membres de centres ou d'associations de gestion agréés, organes permettant de renforcer la réciprocité dialogique et l'échange de bons procédés entre le contribuable et l'Administration, préservant ainsi plus aisément les intérêts financiers de l'État<sup>582</sup>. Plus largement, ce sont les vérificateurs, experts de la fiscalité et du monde de l'entreprise, qui sont formés selon la diversité des situations possibles dans ce domaine<sup>583</sup>. Ils reçoivent des recommandations, tout comme les entreprises vérifiées, tandis que dans le même temps, des courriers de remerciement ont été créés.

Les résultats sont encourageants puisqu'ils sont performants, sans qu'il soit utile de transformer l'Administration fiscale en agence fiscale comme cela peut se faire dans d'autres pays (Italie), car elle est « *bien structurée et formée* » pour « *un coût de l'impôt pas si considérable que cela* »<sup>584</sup>.

Le taux brut de recouvrement de l'IR est de 98,65 % en 2010 contre un objectif de 98,40 %. C'est déjà plus que l'objectif 2011 de 98,45 %<sup>585</sup>.

---

<sup>581</sup> Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *RFFP, La DGFIP : orientations nouvelles, ibidem*.

<sup>582</sup> Jacques ROCHÉ, « L'Administration fiscale face aux mutations du monde moderne », *RFFP, Où en est l'impôt ?*, 1983, n° 1, p. 107.

<sup>583</sup> Au niveau national, c'est la Direction des Vérifications Nationales et Internationales (DVNI) qui est chargée du contrôle des grandes entreprises et des grands groupes. Il faut entendre par grandes entreprises celles qui réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 152,4 M € pour les ventes et 76,2 M € pour les prestations de service. Elle est composée de 30 brigades spécialisées par secteur d'activité économique et 9 brigades spécialisées dans l'expertise des systèmes comptables informatisés, soit 203 inspecteurs des impôts au total sur le terrain. La Direction des Grandes Entreprises (DGE), gérant les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 600 M €, est également amenée à effectuer des opérations de contrôle sur place.

Au niveau régional, ce sont les 10 Directions de Contrôle Fiscal (DIRCOFI) qui sont chargées du contrôle des entreprises de taille moyenne, à savoir celles dont le chiffre d'affaires est compris entre 1,5 M € et 152,4 M € pour les ventes et entre 0,5 M € et 76,2 M € pour les prestations de service. Elles sont composées de 10 à 32 brigades en fonction de la zone géographique couverte de (de 6 à 14 départements) et comptent au total 1559 inspecteurs.

Au niveau départemental enfin, ce sont les Directions des Services Fiscaux (DSF) qui ont en charge le contrôle des petites entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1,5 M € pour les ventes et 0,5 M € pour les prestations de services. Elles regroupent 1 à 10 brigades spécialisées et comptent plus de 2 600 inspecteurs des impôts. Certains inspecteurs chargés de travaux d'expertise et de programmation consacrent également une partie de leur temps à des opérations de contrôle.

<sup>584</sup> Michel BOUVIER cite le rapport Lépine dans son intervention : « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *RFFP, La DGFIP : orientations nouvelles, ibidem*.

<sup>585</sup> Maxime GAUTHIER, « La modernisation de la gestion et du calcul de l'impôt est-elle un facteur d'amélioration du civisme fiscal ? », *RFFP, La DGFIP : orientations nouvelles, op. cit.*, p. 24.

Dans le domaine de la dématérialisation du paiement de l'impôt, Concernant les impôts des particuliers (IR, TH, TF confondus), le taux d'adhésion à la mensualisation au prélèvement à l'échéance et le paiement sur internet représente 53,9 % (et 72,8 % lorsque l'on s'intéresse au seul IR). Il serait fixé à 60 % en 2011.

Le taux de recouvrement des amendes est de 79,7 %. Il y a donc une « *dynamique considérable aujourd'hui* », il est inutile de « *regarder chez nos voisins puisque les résultats ne sont pas meilleurs* »<sup>586</sup>.

La politique de modernisation de l'Administration fiscale aurait ainsi indiscutablement des effets positifs sur le civisme fiscal avec une amélioration qui concerne tant le dépôt des déclarations et que le paiement de l'impôt<sup>587</sup>. La seule limite est que la courbe des taux présentée soit à jamais une asymptote laissant augurer une faible marge de progrès en la matière selon Maxime GAUTHIER. Elle ajoute que les résultats devraient peu ou prou demeurer stables à ce niveau, l'objectif étant de le maintenir à ce haut niveau<sup>588</sup>.

Par le biais de son action, l'Administration redonne confiance au citoyen dans le système, générant un équilibre qui « *doit se réaliser à l'intérieur de chaque citoyen (...) engagé mais sans excès, influent mais aussi déférent vis à vis de l'autorité, lié à la collectivité par la rationalité mais aussi par l'affectivité. L'impôt est au cœur de ces contradictions* »<sup>589</sup>. Mais n'est-il pas vain de compter seulement sur le sens civique des contribuables ?<sup>590</sup> Une autre solution consisterait plus simplement à rapprocher les règles de justice privée, pouvant correspondre à la légitimation de la fuite devant l'impôt d'un système jugé inéquitable, des règles de justice publique. L'éducation fiscale participerait de ce mouvement.

---

<sup>586</sup> Michel BOUVIER, « Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt », *RFFP, La DGFIP : orientations nouvelles, ibidem*.

<sup>587</sup> Maxime GAUTHIER, Maxime GAUTHIER, Les rencontres de la DGFIP, le mardi 29 juin 2010, au Ministère des Finances, Thème n° 3 : « La modernisation de la gestion et du calcul de l'impôt est-elle un facteur d'amélioration du civisme fiscal ? », *RFFP, La DGFIP : orientations nouvelles, ibidem*. Concernant les déclarations d'IR, les dépôts progressent avec un taux de recouvrement passant de 97,6 % à 98,5 ; le même constat peut être fait pour les professionnels avec un civisme pour le dépôt de déclarations de TVA de 84,2 en 2003 à 91,6 en 2009 ; même chose pour le paiement, dont le taux est assez élevé, 98,2 en 2003 et 98 en 2009, civisme maintenu malgré un contexte qui n'allait pas de soi, et qui est stable selon Maxime GAUTHIER.

<sup>588</sup> Maxime GAUTHIER, Maxime GAUTHIER, Les rencontres de la DGFIP, le mardi 29 juin 2010, au Ministère des Finances, Thème n° 3 : « La modernisation de la gestion et du calcul de l'impôt est-elle un facteur d'amélioration du civisme fiscal ? », *RFFP, La DGFIP : orientations nouvelles, ibidem*.

<sup>589</sup> André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie* 1/2007 (n° 1), p. 27-34.

<sup>590</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier*, Economica, 2008, p. 58. L'auteur fait référence au droit douanier et explique qu'il « *serait vain de compter, en général, sur le simple sens civique des citoyens pour respecter les contraintes qu'imposent, par sa nature même, le droit douanier.* », p. 58-59.

## B) À destination du contribuable : l'éducation fiscale

Le contribuable, « *acteur essentiel du système fiscal* »<sup>591</sup>, Si la compréhension de la norme fiscale par le contribuable est un préalable indispensable du consentement à l'impôt<sup>592</sup>. Pourtant, s'il est banal de constater l'ésotérisme du droit fiscal<sup>593</sup>, il semble impossible aujourd'hui d'ignorer « *les pouvoirs de décision [du contribuable] dans l'application d'un régime fiscal* »<sup>594</sup>.

La lutte contre le sentiment d'infériorité du contribuable face à l'administration fiscale est un des clés de l'amélioration de leurs relations, la réciprocité en dépend.

Elle est passée par une plus grande lisibilité des formulaires fiscaux (avec le CERFA, le centre d'enregistrement et de révision des formulaires administratifs fondant l'allègement et la normalisation de ces formulaires ; ou encore la mission d'organisation administrative, MOA, destinée à améliorer les relations entre l'institution et ses usagers).

Le Conseil pose donc « l'exigence de non-complexité de la loi fiscale notamment sur l'article 16 de la Déclaration de 1789, ainsi la clarté des lois, et son contrôle, a permis de mettre en exergue la nécessité de non-complexité excessive de la loi fiscale, en raison de l'absence de qualité formelle du dispositif prévu en matière de plafonnement de certaines niches fiscales.

Pourtant, le Conseil constitutionnel a admis que des motifs d'intérêt général sont suffisants pour justifier la complexité de la loi.

La réciprocité dans l'application de l'exigence de non-complexité, rattachée à l'objectif d'intelligibilité de la loi, n'est toutefois pas exclue, puisque selon lui, « *La complexité de la loi fiscale doit s'apprécier de manière subjective, c'est-à-dire en tenant compte de ses destinataires. Il tient en effet compte du fait que les destinataires du dispositif contesté ne sont pas seulement l'administration fiscale mais aussi les contribuables* »<sup>595</sup>.

La complexité peut provenir d'un dispositif prévu par une loi ou bien de l'énoncé même de la loi. Dans le premier cas, le texte législatif est compréhensible, mais le dispositif

---

<sup>591</sup> Gilles SEBASTIEN, « Edgard Allix, un réformateur méconnu », in *Doctrines fiscales ; à la redécouverte de grands classiques*, Sophie RAIMBAULT DE FONTAINE (sous la dir. de), *op. cit.*, p. 54.

<sup>592</sup> Pierre BELTRAME, *L'impôt*, MA Editions, Le monde de..., L'encyclopédie de poche, 1987, p. 50. L'auteur explique que « *pour accepter l'impôt, il faut le comprendre.* »

<sup>593</sup> Maurice COZIAN, « Propos désobligeants sur une « tarde à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *DF* n° 13, 31 mars 1999, p. 530.

<sup>594</sup> Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, *Droit fiscal, op. cit.* p. 141 ; Jean SCHMIDT, Les choix fiscaux des contribuables, *D.*, 1974, chron., p. 23.

<sup>595</sup> Anne-Laure VALLEMOIS, « La sécurité juridique : une constitutionnalisation en marche mais non aboutie (Bilan de la jurisprudence constitutionnelle de 2005) », *LPA*, 13 juin 2006 n° 117, Droit constitutionnel, p. 7 et s.

institué est compliqué en raison de la nature même du mécanisme défini. En pareil hypothèse, la disposition législative peut ne pas être censurée. À l'inverse, si c'est la loi qui est elle-même compliquée, elle sera jugée comme contraire à la Constitution.

Si l'on ne peut vraisemblablement lutter contre la complexité de la loi fiscale, ce maquis fiscal, la connaissance de la règle « *c'est-à-dire de sa lisibilité et de son accessibilité* » peut reposer sur l'ensemble des agents de l'Administration fiscale « *à la disposition des usagers pour y pourvoir* »<sup>596</sup>. Certains pensent toutefois que cette complexité est aussi le gage de l'adaptation des règles à la majorité des situations particulières et de l'affaiblissement du pouvoir discrétionnaire de l'Administration.

La médiatisation mal maîtrisée, les effets d'annonce, les mesures adoptées dans l'urgence ne sont pas les seuls responsables de la mauvaise qualité des textes.

L'engagement de renonciation à l'adoption de mesures fiscales rétroactives de la part du Gouvernement. Déjà, Pascal SALIN en 1985 réclamait d'inscrire au rang de principe de nature constitutionnelle la non-rétroactivité des dispositions fiscales. « *Contrairement à ce qui se passe dans le cadre d'un contrat entre individus* », le législateur peut « *modifier à [sa] guise les règles du jeu (...) facteur d'instabilité majeur des sociétés modernes* »<sup>597</sup>. Et d'ajouter : « *Le contrat est un échange de consentements. Il est illusoire de parler de consentement du contribuable à l'impôt si les hommes de l'Etat peuvent se délier à tout moment de leurs engagements implicites et modifier les règles du jeu.* »<sup>598</sup> La non-rétroactivité dénoncée par l'auteur concerne tant la petite rétroactivité que la grande rétroactivité, à savoir respectivement celle contenue dans la loi de finances rectificative ou bien encore celle des lois de validations.

Cet état de fait ne doit toutefois pas dissimuler les nombreuses mesures mises en place par l'Administration en faveur de ses administrés, et notamment dans le domaine de l'information.

En effet, depuis les années 1980, la modernisation des services publics, liée au processus de modernisation de l'État dans son ensemble, repose en partie sur le droit à l'information de l'administré. Outre la loi informatique et liberté du 6 janvier 1978 sur l'accès

---

<sup>596</sup> L'ancien Directeur général des impôts, Bruno PARENT, « *ne nous leurrons pas, en dépit de ces efforts, la loi fiscale restera complexe. Ce constat n'engendre aucune résignation, et il faut poursuivre avec ténacité nos travaux de simplification, mais il est réaliste. Il convient donc d'être durablement attentif à l'aide à apporter à nos concitoyens et à nos entreprises.* », Directeur général des impôts avant la fusion, « Savez-vous que le fisc peut vous aider à éviter des tracas ? », *Les Échos*, 22 mai 2007, p 21.

<sup>597</sup> Pascal SALIN, *L'arbitraire fiscal*, op. cit., p. 262-263.

<sup>598</sup> Pascal SALIN, *L'arbitraire fiscal*, *ibidem*.

aux fichiers nominatifs informatisés, il y a eu la loi du 17 juillet 1978 relative à l'accès aux documents administratifs et la loi du 11 juillet 1979 relative à la motivation des actes administratifs. L'administré devient un usager, voire un client. Puis la loi du 6 février 1992 relative à l'administration territoriale de la République et le décret du 1<sup>er</sup> juillet 1992 et la circulaire du Premier ministre du 26 juillet 1995 relative à la réforme de l'Etat et des services publics. Enfin, le décret du 28 novembre 1983 relatif aux relations entre l'Administration et ses usagers, abrogé le 1<sup>er</sup> juillet 2007, non regretté par certains<sup>599</sup>, et dispersé au sein de différents textes. Il a trouvé en partie son écho dans la loi, du 12 avril 2000<sup>600</sup> Jacques CHEVALLIER résume cette volonté de transparence en écrivant que « *l'information devient la règle et le secret l'exception (...); devenue une " maison de verre ", l'administration fonctionne désormais apparemment sous le regard et le contrôle permanent des administrés.* »<sup>601</sup>. Et d'ajouter : « *Même si elle dote les administrés d'armes nouvelles, même si elle crée un contexte relationnel qui influe positivement sur le fonctionnement administratif, la transparence reste fondamentalement un instrument au service de l'efficacité administrative. Il est à cet égard significatif que l'administration ait été à l'origine de la politique de transparence, avant que le législateur ne prenne le relais (...). La transparence est avant tout un moyen de dissiper les réticences et les réserves de l'administré.* »<sup>602</sup>

L'association du contribuable à la procédure d'imposition mérite de revêtir la forme interrogative, en raison de divers paramètres qui sont, entre autres, la difficulté pratique de cette association, mais également sa portée et son intérêt, outre la volonté du contribuable à exercer de telles prérogatives<sup>603</sup>. Il paraît loin le temps où les administrés étaient de simples « *vecteurs au service du pouvoir administratif ; tenus soigneusement à distance d'un appareil délibérément placé hors d'atteinte* »<sup>604</sup>. En effet, l'Administration, dans son acception la plus large, aurait toujours eu « *la volonté de tenir les administrés à distance, en évitant qu'ils*

---

<sup>599</sup> Anicet LE PORS, « Chronique d'une mort annoncée : le décret du 28 novembre 1983 », *La Semaine Juridique Administrations et collectivités territoriales*, 5 février 2007, n° 6. Étude n° 2021.

<sup>600</sup> Loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations, *JO*, n° 88, du 13 avril 2000, p. 5646, texte n° 1.

<sup>601</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, ibidem*.

<sup>602</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 53-54.

<sup>603</sup> Peut-on attendre de l'usager une « *attentive, bienveillante et compréhensive coopération* » ? Raphael DRAI, p. 18.

<sup>604</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 17. L'auteur met en exergue la mise à l'écart délibérée des administrés : « il s'agit pour l'administration de creuser entre elle et le public une distance suffisante pour interdire toute immixtion dans son fonctionnement interne ; dépourvus de la moindre prise sur les processus administratifs, qui se déroulent hors de leur portée et de leur regard, les administrés sont invités à s'en remettre à l'infinie sagesse administrative.

*puissent influencer sur les décisions : la pression directe du public [étant] perçue comme intolérable et de nature à compromettre la sérénité des choix administratifs.* »<sup>605</sup>

Pourtant de nombreuses mesures, anciennes pour certaines, et nouvelles pour d'autres, ont été prises en la matière. Bruno PARENT, alors Directeur général des impôts, a ainsi pu déclarer à ce sujet : « Le service public ne peut progresser sans l'aide des usagers. La sécurité juridique en matière fiscale en est un exemple. Avec l'aide des contribuables satisfaits d'avoir interrogé l'Administration fiscale sur le droit applicable, il faut lutter contre le dicton : « Pour vivre heureux, vivons cachés ». Au cas particulier, il est source d'insécurité juridique et celui qui l'adopte en est la première victime. »<sup>606</sup>

Cette idée de participation des contribuables n'est toutefois pas nouvelle nous l'avons dit. Pour le professeur Pierre LAVIGNE, existante depuis le début du XX<sup>ème</sup> siècle, elle fut « préconisée par le Premier ministre Jacques CHABAN-DELMAS (...) [et fit ainsi] l'objet d'analyses générales. »<sup>607</sup>. Elle est la « chose de tous. »<sup>608</sup> C'est l'application de l'idée selon laquelle « lorsqu'une organisation n'est pas alimentée en énergie extérieure, elle ne peut se régénérer, et donc préserver son ordre interne. »<sup>609</sup>

Autrement dit, afin d'éviter l'implosion mais également l'explosion, l'Administration, et plus particulièrement l'Administration fiscale, se doit d'être écologique, ouverte et à l'écoute de l'environnement qui est le sien. Et Jacques CHEVALLIER d'ajouter que « les administrés (...) veulent en savoir plus sur l'administration et obtenir que leurs aspirations soient prises en compte ; on peut y voir l'indice d'un « désir de participation. » »<sup>610</sup>

Dès 1914, ont été créées des Commissions communales des impôts directs, compétentes en matière de fiscalité directe locale. L'article 1650 du CGI<sup>611</sup>, dont voici un extrait, dispose en effet que : « Dans chaque commune, il est institué une commission communale des impôts directs composée de sept membres, savoir : le maire ou l'adjoint

---

<sup>605</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 20. L'auteur ajoute que « Si l'administration se déclare réceptive aux demandes sociales, elle est en revanche en principe inaccessible aux administrés, qui ne sauraient prétendre s'ingérer dans son fonctionnement interne. »

<sup>606</sup> Bruno PARENT, Directeur général des impôts avant la fusion, « Savez-vous que le fisc peut vous aider à éviter des tracas ? », *ibidem*.

<sup>607</sup> Pierre LAVIGNE, « Le contribuable comme usager de l'administration fiscale », *RFFP, L'administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 80.

<sup>608</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 42.

<sup>609</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 37.

<sup>610</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 40.

<sup>611</sup> Modifié par la loi n° 96-142 du 21 février 1996, *JO*, n° 47, du 24 février 1996, p. 2992.

délégué, président, et six commissaires. » Il peut y en avoir davantage dans des hypothèses bien précises selon ledit article. « *Les commissaires ainsi que leurs suppléants en nombre égal sont désignés par le directeur des services fiscaux sur une liste de contribuables, en nombre double, (...) dressée par le conseil municipal.* ». Les commissaires dont il est question ici, sont un panel représentatif de contribuables associés à la procédure d'imposition. Des conditions strictes sont toutefois posées par l'article 1650. Point intéressant, « *La désignation des commissaires et de leurs suppléants est effectuée de manière que les personnes respectivement imposées à la taxe foncière, à la taxe d'habitation et à la taxe professionnelle soient équitablement représentées* »

Afin de s'adapter à la réalité administrative, l'article 1650 A du CGI, créé par la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 en son article 83, a instauré des Commissions intercommunales des impôts directs, dont les compétences et le fonctionnement sont les mêmes qu'énoncées précédemment<sup>612</sup>.

En 1924, fut créée la Commission départementale mixte paritaire concernant les taxes sur le chiffre d'affaires en régime forfaitaire. Le 13 janvier 1941 fut créée la Commission départementale des impôts directs. Puis, ces deux commissions ont été refondues, pour donner la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires<sup>613</sup>, tandis que la Commission départementale de conciliation, compétente en matière des autres impôts indirects devait être créée quelque temps auparavant<sup>614</sup>. Il a toutefois fallu attendre la

---

<sup>612</sup> Les compétences de ces commissions sont explicitées aux articles 1395 D, 1408, 1465, 1503, 1504, 1505, 1517 et 1647 D du CGI. A titre d'exemple, la Commission communale des impôts directs « dresse, avec le représentant de l'administration fiscale, la liste des locaux de référence et des locaux types retenus pour déterminer la valeur locative des biens imposables aux impôts directs locaux (articles 1503 et 1504 du CGI), détermine la surface pondérée et établit les tarifs d'évaluation correspondants (article 1503 du CGI), et participe à l'évaluation des propriétés bâties (article 1505 du même code) ;

- elle participe à l'élaboration des tarifs d'évaluation des propriétés non bâties (article 1510) ;

- elle formule des avis sur des réclamations portant sur une question de fait relative à la taxe d'habitation et à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (article R198-3 du Livre des procédures fiscales). » [http://www.colloc.minefi.gouv.fr/colo\\_otherfiles\\_fina\\_loca/docs\\_som/commissionfdl.pdf](http://www.colloc.minefi.gouv.fr/colo_otherfiles_fina_loca/docs_som/commissionfdl.pdf).

<sup>613</sup> Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 1982, l'article 1651 du CGI, dont voici un extrait dispose : « *1. Il est institué au chef-lieu de chaque département une commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires dont la composition est réglée par les dispositions ci-après.*

*2. Cette commission comprend :*

*c. Des membres titulaires et des membres suppléants représentant les contribuables justiciables de la commission »* dont le nombre varie selon les hypothèses, de 4 titulaires à 14 suppléants.

<sup>614</sup> Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 1979, l'article 1653 A – 5° dispose qu' « *Il est institué, dans chaque département, une commission de conciliation composée :*

*5° De trois représentants des contribuables »* dont le nombre est relativement fixe selon les hypothèses visées par ledit code : un titulaire et deux suppléants.



loi de finances rectificative du 31 décembre 1970<sup>615</sup> pour élargir « la participation des contribuables à l'administration fiscale ».

Dans le même ordre d'idées, l'article 1651 H du CGI, créé par la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007, article 16, a institué une Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. En matière de participation des contribuables, sont associés trois représentants des contribuables<sup>616</sup>. Dans certains cas, des conditions plus strictes sont posées<sup>617</sup>.

Ce panel d'instruments permettant l'association des contribuables à la matière fiscale a érigé le Ministère des Finances au rang des ministères « pionnier[s] de la technique de participation »<sup>618</sup>. Il est vrai que « lorsque la consultation est opérée au niveau de la préparation même du projet, les intéressés ont la possibilité d'influer sur sa conception, et donc de peser sur son aboutissement »<sup>619</sup>. Un nombre croissant de commissions ont donc vu le jour au cours de ces dernières décennies, mais également une nouvelle direction, créée par le décret du 6 juin 1977 : la Direction générale pour les relations avec le public au Ministère de l'Économie et des Finances.

Dans le même sens, c'est-à-dire pour associer davantage le contribuable à la procédure d'imposition et répondre à ses attentes, ont été créés en 2004 des Comités des usagers, au niveau départemental comme national. Ils permettent de réunir de façon régulière des représentants des différentes catégories d'usagers de l'Administration fiscale : les associations de consommateurs, les associations de personnes handicapées, les associations de personnes défavorisées, les représentants de différents secteurs d'activité (bancaire, immobilier ou comptable...), les syndicats de professionnels, etc.

Ces comités ont une double vocation. En effet, s'ils permettent à l'Administration de rendre des comptes au contribuable, ils sont fondés sur l'information et la participation. L'information consiste en la diffusion de l'actualité des relations entre l'Administration

---

<sup>615</sup> Loi de finances rectificative n° 70-1283 du 31 décembre 1970, *JO* du 31 décembre 1970, p. 12275 et s.

<sup>616</sup> Selon l'article précité, « Cette commission est compétente pour les litiges relatifs à la détermination du bénéfice ainsi que du chiffre d'affaires des entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 000 000 euros s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou de 25 000 000 euros s'il s'agit d'autres entreprises. » Cette disposition est applicable aux propositions de rectifications adressées depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2008.

<sup>617</sup> Dans les hypothèses visées aux articles 1651 I et 1651 J, un des représentants des contribuables doit être un expert-comptable.

<sup>618</sup> Pierre LAVIGNE, « Le contribuable comme usager de l'administration fiscale », *RFFP, L'administration fiscale, op. cit.*, p. 81.

<sup>619</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 46 : ce qui n'est pas le cas lorsque le projet est déjà élaboré, où dans ce cas l'avis demeure purement formel.

fiscale et le contribuable aux différents relais institutionnels. La participation consiste en l'action directe du contribuable sur le système en relayant ses remarques ou critiques d'ordre général, en sollicitant son avis sur des projets qui le concerne directement. Leur objectif vise à « améliorer l'écoute des usagers, à identifier les problèmes rencontrés au quotidien et à associer plus étroitement les citoyens au fonctionnement de l'Administration fiscale, en instaurant un vrai dialogue. »<sup>620</sup>

Entre efficacité et complément correctif du traditionnel modèle basé sur la fermeture, la participation n'aurait qu'une faible portée, permettant, sinon de les associer aux rouages administratifs, d'emporter l'adhésion des usagers<sup>621</sup>.

Une autre limite de cette participation des contribuables aux procédures d'imposition est la question de la légitimité de leur participation et de leur représentativité. Sans compter la volonté des contribuables d'avoir « une place dans les instances de gouvernance ou de pilotages des services publics »<sup>622</sup>. Le rapport du député François CORNUT-GENTILLE met ainsi en exergue le fait qu'il existe finalement très peu de fédérations ou de collectifs d'association de particuliers, et usagers de l'Administration, qui soient représentatifs. Cela traduit vraisemblablement un certain désintéressement des individus pour ces questions, dont la technicité et l'aridité peuvent dissuader.

Le problème n'est toutefois pas le manque d'organisations, il en existerait même un grand nombre, mais plutôt celui de leur légitimité au regard de leur représentativité<sup>623</sup>. Le rapport recommande donc, dans un premier temps, la structuration des usagers des services publics en véritable fédérations, et dans un second temps, le renforcement de la légitimité et de la notoriété de ces organisations. Il encourage même la création d'une fédération nationale dans ce domaine, vecteur « de dialogue reconnue et puissante face à l'administration »<sup>624</sup>.

---

<sup>620</sup> DGI, *Rapport Annuel de Performance*, 2007, Titre 3 – La responsabilité sociale de la DGI, Article 6 – Faire bénéficier toute la collectivité DGI de ses progrès, p. 35.

<sup>621</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 51.

<sup>622</sup> Rapport de François CORNUT-GENTILLE, député de Haute-Marne, *Modernisation de l'État, qualité des services publics et indicateurs*, mars 2010, p. 34.

<sup>623</sup> Rapport de François CORNUT-GENTILLE, *Modernisation de l'État, qualité des services publics et indicateurs*, op. cit., p. 35. Le rapport indique qu' « À l'étendue des services publics répond une multitude d'associations dont le nombre porte atteinte à la représentativité de chacune et, en conséquence, à la légitimité des instances faisant appel à elles. Localement, la faiblesse de ses structures est encore plus criante. »

<sup>624</sup> Rapport de François CORNUT-GENTILLE, *Modernisation de l'État, qualité des services publics et indicateurs*, op. cit., p. 35-36.

Ainsi, cette participation du contribuable aux procédures fiscales ne semble être qu'un point de départ pour améliorer les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable<sup>625</sup>. Elle ne peut porter ses fruits que si elle s'accompagne de la compréhension de ces procédures par ce dernier, et au-delà du système fiscal dans son ensemble. Si l'on en croit le rapport de la Commission FOUQUET, les contribuables devraient d'abord soigner leur schizophrénie fiscale, puisque s'ils souhaitent un renforcement de la sécurité juridique – passant nécessairement par une augmentation du nombre de normes – ils « *déplorent par ailleurs la complexité du système fiscal qu'ils ont contribué à alimenter* »<sup>626</sup>.

Dans l'absolu, il conviendrait « *que toutes les règles soient claires, prévisibles et équitables, et à ce que leur application se fasse de manière juste, simple et limpide.* »<sup>627</sup> Sont ainsi juxtaposées au sein d'une seule phrase plusieurs notions relevant sans conteste de l'utopie fiscale actuelle, en quête de sécurité, de justice et d'équité fiscales.

## § 2 – L'utopie : des idéaux revendiqués

L'utopie, entendue dans le sens d'une alternative critique à ce qui existe, permet dans le même temps d'explorer ou de projeter du possible<sup>628</sup> au sein d'idéaux à atteindre. C'est ce que tente de faire le droit fiscal lorsqu'il recherche la sécurité, la justice et l'équité, qui y sont respectivement une exigence<sup>629</sup>, un principe et une valeur. Ces asymptotes reçoivent une application relative permet l'amélioration du fonctionnement du système fiscal dans son ensemble, et notamment des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable.

---

<sup>625</sup> « *La transparence est l'illustration parfaite de la nouvelle stratégie par laquelle l'administration cherche à convaincre et à séduire le public : en expliquant le sens de son action, l'administration entend dissiper les réactions d'incompréhension et de rejet, rendre le milieu plus réceptif à ses problèmes, et donc améliorer les conditions d'exécution de ses décisions ; le but poursuivi est de modifier la perception que les administrés ont de l'administration, non de les faire participer activement à son fonctionnement.* », Jacques CHEVALLIER, *L'administration et le public*, p. 50.

<sup>626</sup> Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique de la Commission FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, 2008, p. 6.

<sup>627</sup> Alain ZENNER, « Conclusion », *La sécurité juridique en droit fiscal*, Bruylant, p. 127.

<sup>628</sup> Entendue au sens de Paul RICOEUR dans son livre *L'idéologie et l'utopie*, Seuil, Points Essais, 2005, 410 p.

<sup>629</sup> « *Exigence légitime* » selon le Conseil des impôts, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, La Documentation française, 2002, p. 65. Le Conseil constitutionnel n'a toutefois jamais expressément consacré l'exigence de sécurité juridique pour reprendre les propos d'Anne-Laure VALLEMBOS. L'auteure ajoute qu' « *Il n'en reste pas moins qu'il la met régulièrement en œuvre au travers de ses exigences dérivées, à savoir principalement le principe de clarté de la loi, l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi ou le principe de liberté contractuelle. La sécurité juridique semble ainsi matériellement constitutionnalisée, à défaut de l'être formellement.* »<sup>629</sup> À tel point que l'auteur parle de « *constitutionnalisation implicite et indirecte de l'exigence de sécurité juridique.* »<sup>629</sup>

La revendication d'une meilleure sécurité juridique en matière fiscale est donc une constante, un diamant à l'état brut qui mérite encore et toujours d'être taillé à la mesure des attentes du contribuable, tant elle est jugée insatisfaisante par l'ensemble de la communauté fiscaliste (A). Il en est de même concernant la justice et l'équité fiscales (B).

#### A) La sécurité fiscale

Notion difficilement appréhendable du fait de son caractère technique et protéiforme, la sécurité juridique fiscale est toutefois nécessaire tant elle va de pair avec la simplification du droit fiscal, la facilitation et l'amélioration des rapports entre l'Administration fiscale et le contribuable<sup>630</sup>. Insuffisante fiabilité du droit<sup>631</sup> aux causes multiples, elle se caractérise par « *la volatilité, la rétroactivité, la multiplicité, l'obscurité* »<sup>632</sup> des dispositions fiscales<sup>633</sup>.

La difficulté majeure réside donc dans la variété des griefs à l'origine de l'insécurité juridique en matière fiscale, qu'il s'agisse du foisonnement de la doctrine administrative, de la complexité de la loi fiscale, de son inintelligibilité et de son manque de clarté ou encore de son instabilité justifiée par la rétroactivité, que cette dernière soit petite ou grande<sup>634</sup> - illustrée respectivement par la rétroactivité des lois de finances de l'année en cours et les validations

---

<sup>630</sup> Alain ZENNER, « Conclusions », *La sécurité juridique en droit fiscal*, op. cit., p. 128.

<sup>631</sup> Alain ZENNER, « Conclusions », *La sécurité juridique en droit fiscal*, ibidem. Ce terme serait « préférable à celui de « sécurité juridique ». « *L'insécurité juridique se rencontre dans quasi tous les secteurs de la vie sociale ou économique : en fait partout où les comportements sont régis par des textes, légaux ou réglementaires, dans des situations qui sont complexes ou dont la gestion laisse à l'administration une marge d'interprétation ou d'appréciation. Et ceci est vrai tant au niveau législatif ou juridictionnel qu'au niveau de l'exécutif.* »

En ce sens, le Conseil des impôts a pu constater qu' « *Il est souvent fait grief au droit fiscal français de ne pas garantir aux contribuables un degré suffisant de sécurité juridique. Ce reproche vise la situation dans laquelle une incertitude existe sur la norme juridique à appliquer ou encore l'interprétation que l'on peut faire de cette dernière* ».

<sup>632</sup> Alain ZENNER, « Conclusions », *La sécurité juridique en droit fiscal*, ibidem.

<sup>633</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, XXème rapport au Président de la République, op. cit., p. 65.

<sup>634</sup> Au sens large du terme, « *est rétroactive une loi fiscale qui modifie les modalités de taxation d'une assiette dont le fait générateur est antérieur à sa publication.* », François ADAM, Olivier FERRAND, Rémy RIOUX, *Finances publiques*, op. cit., p. 481. La petite rétroactivité de la norme fiscale peut revêtir plusieurs aspects que sont l'application des lois de finances à l'année en cours comprenant les changements de doctrine administrative et les mesures de validation votées chaque année par le Parlement.

législatives<sup>635</sup>. La bonne ou mauvaise foi de l'État et des requérants est un élément pertinent à prendre en compte en la matière<sup>636</sup>.

Gage de la visibilité à moyen terme de tous les opérateurs et de la viabilité de leurs activités<sup>637</sup>, la stabilité de l'environnement législatif et réglementaire est pourtant un élément capital, menacé par l'adaptabilité au contexte économique et social dont fait preuve le droit fiscal français, soumis à des modifications fréquentes pour l'avenir, mais également pour le passé<sup>638</sup>. Situation jugée choquante<sup>639</sup>, la non-rétroactivité des lois fiscales, ou plus largement leur stabilité, serait « *la revendication la plus courante en matière de sécurité fiscale* »<sup>640</sup>, condition essentielle de l'État de droit et gage du respect de la concurrence entre États<sup>641</sup>. Les

---

<sup>635</sup> Les lois de validations viennent « *modifier rétroactivement un impôt déjà liquidé* » ou bien valider « *rétroactivement des impositions contestées* », François ADAM, Olivier FERRAND, Rémy RIOUX, *Finances publiques, ibidem*. Au niveau européen, la CEDH a jugé que la validation n'est pas condamnable en elle-même, mais qu'elle doit être justifiée par un intérêt général impérieux et ne pas intervenir trop tard dans le déroulement des procédures juridictionnelles, CEDH, 28 octobre 1999, Zielinski, Pradal et Gonzalez et a. c/ France, *Rec. CEDH* 1999-VII. Pour fonder sa décision, la CEDH se réfère à l'article 6 de la CESDH.

<sup>636</sup> CEDH, 23 octobre 1997, National and Provincial Building Society, *Rec.* 1997-VII, p. 13.

<sup>637</sup> Conseil des impôts, Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, *ibidem*. Il ajoute toutefois que « ...cette stabilité ne se confond pas avec l'immobilisme », faisant du droit fiscal un droit dont l'adaptabilité est nécessaire et nécessitée. Ainsi, « *La fréquence des modifications législatives en matière fiscale est nécessairement élevée. En effet, la fiscalité doit s'adapter à l'évolution du cadre économique et social dans lequel les contribuables exercent leurs activités : mondialisation des entreprises, innovations financières... Il convient à cet égard de remarquer que les modifications apportées à la loi fiscale sont, le plus souvent, demandées par les entreprises elles-mêmes.* »

<sup>638</sup> Le Conseil Constitutionnel a indiqué à maintes reprises que l'article 2 du Code civil, qui énonce que la loi ne dispose que pour l'avenir, n'a de valeur constitutionnelle que dans le domaine pénal. Sans les interdire, il est toutefois venu les encadrer strictement. Anne-Laure VALLEEMBOIS répertorie les limites ainsi posées en recensant la jurisprudence du Conseil, *in* « La sécurité juridique : une constitutionnalisation en marche mais non aboutie (Bilan de la jurisprudence constitutionnelle de 2005) », *LPA, ibidem*.

Les mesures de validation ne doivent pas méconnaître le droit à un recours juridictionnel effectif, Cons. const., 29 décembre 1988, déc. n° 88-250 DC, *Rec.* p. 267 : elles doivent respecter le principe de non-rétroactivité de la loi pénale et ne peuvent donc intervenir en matière de sanctions ni faire échec aux prescriptions légalement acquises ;

Cons. const., 9 avril 1996, déc. n° 96-375 DC, *RJC* p. I-668 : elles doivent être justifiées par un but d'intérêt général ;

Cons. const., 18 décembre 1998, déc. n° 98-404 DC, *Rec.*, p. 315 : elles doivent être justifiées par un but d'intérêt général suffisant ;

Cons. const., 28 décembre 1995, déc. n° 95-369 DC, Loi de finances pour 1996, *Rec.*, p. 257 : elles doivent être justifiées par un but d'intérêt général suffisant qui ne saurait se réduire à un enjeu financier limité ;

Cons. const., 19 novembre 1997, déc. n° 97-390 DC, *Rec.* p. 254 : elles ne doivent pas être contraire à la Constitution sauf à ce que le motif de validation soit lui-même de rang constitutionnel ;

Cons. const., 21 décembre 1999 déc. n° 99-422 DC, *RJF* février 2000, p. 90 : leur portée doit être strictement limitée : une mesure de validation « *ne peut pas purger l'acte en cause de toutes les inégalités possibles, mais seulement faire échec à ce que les requérants puissent se prévaloir d'un moyen particulier, le plus souvent de procédure.* ».

<sup>639</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, *op. cit.*, p. 66.

<sup>640</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, *op. cit.*, p. 65.

<sup>641</sup> Alain ZENNER, « Conclusions », *La sécurité juridique en droit fiscal, ibidem*. L'auteur met en avant le fait qu'il paraît évident que lorsqu'une entreprise ne peut connaître à l'avance son sort fiscal, ou bien croule sous les formalités administratives et des contrôles tatillons, « elle préfère s'installer sous des cieux plus cléments ».

contribuables devraient en effet être à même de pouvoir connaître exactement le montant des impositions auxquelles ils peuvent s'attendre afin de contracter des engagements en toute connaissance de cause. On pense par exemple aux régimes des groupes de sociétés<sup>642</sup>, des stocks options ou du crédit d'impôt recherche modifiés plusieurs fois en quelques années, dans le sens d'un durcissement ou d'un assouplissement desdites mesures<sup>643</sup>. Une telle instabilité peut même conduire à l'annulation pure et simple d'une opération tant son sort fiscal est incertain<sup>644</sup>.

La rétroactivité des lois fiscales est toutefois retenue par le juge constitutionnel dès lors « *qu'elle ne prive pas de garanties légales des exigences constitutionnelles* »<sup>645</sup> et « *qu'elle soit justifiée par un intérêt général suffisant* »<sup>646</sup>. Il en est de même pour les dispositions de validations, présentes dans la plupart des lois de finances. Elles revêtent toutefois au moins deux formes : celle de dispositions interprétatives permettant au législateur de préciser le sens d'un texte, en raison d'une interprétation contraire de la jurisprudence. La loi est donc modifiée rétroactivement ; et celle de dispositions de validation proprement dites permettant au législateur de « *valider pour le passé des impositions qui, si leur légalité venait à être contestée devant les juges, feraient l'objet d'une décision de décharge, soit du fait de leur absence de base juridique, soit en raison des irrégularités ayant affecté la procédure d'imposition.* »<sup>647</sup>.

Utile dans son principe, afin de permettre à une réforme fiscale de porter pleinement ses fruits, la rétroactivité fiscale peut parfois se révéler catastrophique pour un contribuable ayant organisé sa situation au regard d'une disposition amenée à disparaître suite à ce mécanisme. « *L'absence de prise en compte des conséquences concrètes de la rétroactivité ne contribue pas à une bonne acceptation de l'impôt* » « *qu'un équilibre ait encore été trouvé*

---

<sup>642</sup> Le régime tel que prévu par les articles 223 A et suivants du CGI.

<sup>643</sup> Conseil des impôts, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, op. cit., p. 68. Le Conseil des impôts cite l'exemple d'entreprises « *qui avaient enregistré des plus-values à long terme au cours de l'année 1997 [et qui] pouvaient [légitimement] croire qu'elles bénéficieraient du taux réduit de l'impôt, alors en vigueur. Mais la loi de finances pour 1998, publiée au Journal officiel du 31 décembre 1997, a limité fortement le champ d'application du taux réduit.*

Cass. Plén., 18 mars 1989, Kirinn Martel, *RJF* août 1988, n° 627.

<sup>644</sup> Alain ZENNER, « Conclusions », *La sécurité juridique en droit fiscal*, *ibidem*.

<sup>645</sup> Cons. const., 28 décembre 1995, déc. n° 95-369 DC, précité.

<sup>646</sup> Cons. const., 18 décembre 1998, déc. n° 98-404 DC, précité.

<sup>647</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, op. cit p. 69. « *Il a ainsi été nécessaire, au début de l'année 2002, de valider la perception de l'impôt foncier sur les propriétés bâties en Polynésie française, qui, en raison d'un incident juridique, était dépourvue de base textuelle solide.* ».

De même, Cons. const., 22 juillet 1980, déc. n° 80-119 DC, *Rec.* p. 46 : elles doivent également respecter les décisions de justice passées en force de chose jugée, et ne peuvent donc revenir sur une décharge accordée par une juridiction statuant en dernier ressort.

*compte tenu de la nécessaire marge de manœuvre que doit conserver le législateur fiscal.* »<sup>648</sup>

Utile encore afin de permettre à la fiscalité de devenir un véritable outil de régulation économique, capable de s'adapter à la conjoncture.

De plus, dès lors que la modification de la loi est antérieure au fait générateur de l'impôt, on ne pourrait à proprement parler de rétroactivité de la loi fiscale. De même, les dispositions de validation peuvent permettre d'éviter les hypothèses dans lesquelles un accident de procédure conduirait à des décharges massives, au détriment de l'égalité devant l'impôt<sup>649</sup>. Elles sont toutefois jugées trop nombreuses par le Conseil des impôts<sup>650</sup>.

D'un préjudice financier évident, l'Administration évoque aussi la charge de travail qu'occasionnent les dégrèvements sur les services<sup>651</sup>.

La complexité de la loi fiscale constitue une autre entrave à la sécurité juridique, résidant dans sa conception, sa cohérence mais également dans sa rédaction. Mais cette complexité ne pourra vraisemblablement jamais être totalement éradiquée puisqu'il est nécessaire de prendre en compte les situations particulières.

Bruno PARENT a pu souligner le fait que si des efforts sont entrepris pour simplifier la norme fiscale le « *premier effort consiste d'abord à éviter... qu'elle ne se complique davantage* »<sup>652</sup>. En effet, un des points les plus désagréables serait pour le contribuable non pas l'impôt à payer en tant que tel mais plutôt sa complexité et la crainte de commettre une quelconque erreur<sup>653</sup>. La simplification des procédures fiscales implique de « *revoir l'ensemble des processus qui conduisent à l'établissement et à la perception de l'impôt, en principe ou en pratique.* »<sup>654</sup>

---

<sup>648</sup> François ADAM, Olivier FERRAND, Rémy RIOUX, *Finances publiques*, op. cit., p. 482.

<sup>649</sup> Le Conseil des impôts précise que « *Dans certains cas, un revirement de jurisprudence peut en effet modifier les obligations auxquelles l'administration est astreinte au cours de la procédure d'imposition. Cette modification vaut pour le passé, la jurisprudence étant naturellement rétroactive. Pourtant, on ne saurait reprocher à l'administration de ne pas avoir respecté des règles que le juge ne lui avait pas encore imposées. Dans ce cas, une loi de validation peut être utile pour limiter à l'avenir les effets de la modification de jurisprudence, en préservant aussi bien les intérêts financiers du Trésor que l'égalité des contribuables devant l'impôt* », Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, op. cit., p. 68.

<sup>650</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, op. cit., p. 70.

<sup>651</sup> Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, *ibidem*.

<sup>652</sup> Bruno PARENT, *Ibidem*.

<sup>653</sup> Marc LEROY, « Pourquoï la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, p.

<sup>654</sup> Alain ZENNER, « Conclusions », *La sécurité juridique en droit fiscal*, *ibidem* : « Il s'agit de renforcer la sécurité juridique des contribuables, c'est-à-dire améliorer la clarté et la cohérence des réglementations fiscales ; d'alléger la paperasserie, en réduisant ou en facilitant les formalités administratives et d'assurer un meilleur

Les juges, qu'ils soient supranationaux ou nationaux, sont assez laconiques en la matière. Ainsi, la CJUE rappelle que la lutte contre l'insécurité fiscale repose sur simplement « la clarté et la précision des règles de droit et des actes individuels qui constituent à un certain moment le cadre juridique dans lequel les autorités exercent leurs compétences et les particuliers leurs activités. »<sup>655</sup> La Cour européenne des droits de l'Homme a quant à elle jugé que l'article 6 § 1 de la CESDH<sup>656</sup> n'est applicable à la matière fiscale que lorsqu'une pénalité est encourue. Le Conseil d'Etat lui-même consacre cette solution. Pourtant, la jurisprudence française déplore régulièrement le manque d'assise de la sécurité fiscale lorsqu'elle rapporte par exemple qu'il convient de « rendre suffisamment prévisibles les règles de droit fiscal qui (...) sont appliquées »<sup>657</sup>. C'est pourquoi la Cour de cassation consacre l'applicabilité de l'article 6 § 1 devant les juridictions civiles statuant en matière fiscale<sup>658</sup>.

Dans un deuxième temps, il s'agit de l'encadrement des sanctions fiscales par les jurisprudences administrative et constitutionnelle. C'est ainsi qu'au début des années 1980, le Conseil constitutionnel a rappelé que les différents « principes constitutionnels applicables en matière pénale (droits de la défense, rétroactivité de la loi pénale plus douce, proportionnalité) »<sup>659</sup> s'appliquaient également aux sanctions fiscales administratives. De même, au milieu des années 1980, le Conseil d'État jugea que les sanctions fiscales devaient être motivées en droit et en fait, conformément à la loi du 11 juillet 1979<sup>660</sup>. Fait marquant<sup>661</sup>, avec l'avis HOUDMOND du 5 avril 1996, il émet le souhait que la loi nouvelle plus douce puisse agir rétroactivement.

---

service des administrations fiscales, en réorganisant les modalités d'imposition et de contrôle et en réorientant la mentalité de nos fonctionnaires, pour passer d'un service public à un service au public. »

<sup>655</sup> Conclusions de l'avocat général Fintan-Duff, 15 février 1996. En ce sens, CJCE, 16 juin 1993, aff. C-325/91, France c/ Commission § 26., Rec. 1993, p. I-3283, in Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique de la Commission FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, 2008, p. 5, voir le site internet

<sup>656</sup> Conseil des impôts, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, op. cit., p. 67. Selon un arrêt rendu par la CEDH, 12 juillet 2001 n° 44759/98, Ferrazzini c/Italie : l'article 6 § 1 de la CESDH « pour contrôler les lois de validation, n'est pas applicable à la matière fiscale, du moins lorsque aucune pénalité n'est en cause. »

<sup>657</sup> Commission FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, 2008, p. 5.

Cf. par exemple CE Ass., 26 octobre 2001, Ternon, n° 197018, Concl. Séners, Rec. p. 497 ; Cons. const., n° 2005-530 DC du 29 septembre 2005 loi de finances pour 2006, § 36, Rec. p. 168 ; CE Ass., 24 mars 2006, Sté KPMG n° 288460, Rec. p. 154 ; Cass. Ass. Plén., 21 décembre 2006, n° 00-20493, Bull. 2006, n° 15.

<sup>658</sup> Cass. Plén., 14 juin 1996, n° 93-21.710, M. Kloeckner, Bull. civ. 1996, Ass. Plén., n° 5, p. 9 ; RJF août/septembre 1996, n° 1118, comm. 631.

<sup>659</sup> Cons. const., 30 décembre 1982, n° 82-155 DC, Loi de finances rectificative pour 1982, Rec. p. 88 et s.

<sup>660</sup> CE 1986

<sup>661</sup> Il s'agit d'un revirement de la part du Conseil d'État.



Face à ce constat, l'Administration fiscale en tira toutes les conséquences et proposa en 1999 au Parlement d'imposer l'obligation de respecter une procédure conforme aux droits de la défense préalablement à l'application de toute sanction fiscale<sup>662</sup>. Il convient de ne pas négliger le rôle de la jurisprudence en la matière « *qui s'est montrée de plus en plus ouverte aux arguments des contribuables, en veillant au respect des droits de la défense tout au long des procédures de contrôle* »<sup>663</sup>. Ainsi, le contrôle fiscal, et les procédures fiscales dans leur ensemble, semblent bien constituer un réceptacle important de la notion de sécurité juridique<sup>664</sup>. Ils pourraient valablement sous-tendre vers deux autres idéaux : la justice et l'équité fiscales.

## B) La justice et l'équité fiscales

Si la recherche de justice et d'équité fiscales, continus de l'égalité<sup>665</sup>, ne semblent pas apparaître « *comme un problème de société pour les contribuables-citoyens et les décideurs politiques* »<sup>666</sup>, c'est très certainement dû au fait qu'elles nécessitent le sentiment d'appartenir à un groupe d'humains<sup>667</sup> qui fait parfois défaut<sup>668</sup>.

---

<sup>662</sup> Pour une analyse détaillée des sanctions fiscales et une comparaison internationale, cf. Thierry LAMBERT (sous la dir.), *Les sanctions administratives fiscales : aspects de droit comparé*, L'Harmattan, Finances publiques, 2006, 245 p.

<sup>663</sup> François ADAM, Olivier FERRAND et Rémy RIOUX, *Finances publiques, op. cit.*, p. 627.

<sup>664</sup> Reprise des propos de Jean-Louis GAUTIER, Journée de la DGFIP, Thème n° 2 : *La sécurité juridique dans l'exercice du contrôle fiscal*.

<sup>665</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie de l'impôt ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique, op. cit.*, p. 251. En effet, « *Dans le contexte des démocraties occidentales, une relation évolutive est établie entre la justice fiscale et l'égalité fiscale, jusqu'à l'apparition de l'idée, consubstantielle à l'État-providence, de la redistribution par l'impôt.* »

<sup>666</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie de l'impôt ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique, op. cit.*, p. 257. Et d'ajouter p. 258 : « *La redistribution fiscale n'est pas une priorité publique essentielle et mobilise peu les citoyens* ». « *La sociologie de la justice fiscale, en reprenant dans une même problématique les questions du citoyen-contribuable et des politiques fiscales, constitue une spécification intéressante de la question de la justice sociale* », Marc LEROY, année socio, p. 251. « *Le contexte historique et social intervient pour catégoriser la justice fiscale. Par exemple, dans le contexte de la féodalité, il peut paraître juste d'accorder un privilège fiscal à celui qui défend le pays.* » Et d'ajouter p. 257 : « *la fiscalité devient un instrument au service d'objectifs sectoriels hétérogènes où l'équité se pose de manière particulière. (...) Les champs d'appréciation de l'impôt, notamment l'équité, sont fractionnés en de multiples secteurs particuliers.* »

<sup>667</sup> Pascal LAMY, « Equité et justice dans la mondialisation », *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 7.

<sup>668</sup> Par exemple, au niveau de la jurisprudence fiscale de l'Union, il n'est pas prévu par les textes, à la différence de la Cour internationale de justice, de pouvoir statuer *ex aequo et bono*. Pour une étude sur ce point, cf. Joël MOLINIER, « L'équité dans la jurisprudence fiscale communautaire », in *Variations sur le thème de l'équité fiscale. Recueil d'études en l'honneur du Professeur Gérard TOURNIÉ*, études coordonnées par Francis QUEROL, études de l'IRDEIC, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, VI/2010, p. 169 et s. Il ne s'agit donc que d'un pouvoir modérateur dans l'interprétation et l'application de la règle afin d'éviter une solution juridiquement fondée mais déraisonnable ou injuste selon le professeur MOLINIER. L'équité fiscale n'apparaît qu'une seule fois dans un texte de droit dérivé – la directive 69/335 du Conseil du 17 juillet 1969 concernant les

Face à l'importance de l'État fiscal<sup>669</sup>, le droit à un rôle capital à jouer dans ce domaine, puisqu'il est à même d'élaborer un système institutionnel fonctionnant « à l'avantage de tous et pas seulement de quelques-uns »<sup>670</sup> Pourtant, chaque contribuable serait attaché à la justice fiscale, et notamment au principe de capacités contributives, « au nom d'un intérêt collectif transcendant les intérêts individuels (...) [pour] répartir équitablement la charge fiscale entre les citoyens »<sup>671</sup>, tout en oubliant qu'il est aussi usager<sup>672</sup>.

Si la justice et l'équité se distinguent, cette dernière pourrait être l'expression d'une certaine forme de réciprocité positive puisqu'elle fait référence à une « situation dans laquelle les parties à une convention se mettent d'accord pour s'accorder mutuellement des avantages non prévus par la coutume ou par une convention ou allant au-delà de ceux prévus par ces dernières »<sup>673</sup>.

Certains auteurs différencient ces deux termes puisque si la politique de subventions devrait être « gouvernée par un principe de justice »<sup>674</sup>, la politique de prélèvements devrait être « gouvernée par un principe d'équité »<sup>675</sup>.

---

impôts directs frappant les rassemblements de capitaux, remplacée par la directive 2008/7 du Conseil du 12 février 2008, JOUE L 46 du 21 février 2008, p. 11 – et de surcroît le juge n'a pas été amené à en étayer les potentialités. La jurisprudence douanière est plus prolixe, sur le fondement de l'article 239 § 1 du Code des douanes de l'Union puisque, « constante et fournie » elle utilise le terme de « clause générale d'équité », Joël MOLINIER, *op. cit.*, p. 175. L'auteur explique en effet que cette notion permet de répondre à la « double exigence de justice et d'égalité de traitement des personnes sur lesquelles reposent les prélèvements concernés. » Cette possibilité demeure d'interprétation stricte, l'équité ne pouvant reposer que sur fondement juridique exprès. Dans le même temps, on assisterait à l'émergence d'un principe général d'équité puisque le juge de l'Union fait référence à l'exigence générale d'équité dans une aff. 14/68, du 13 février 1969, *Walt Wilhem*, Rec. p. 1, exigence qui recouvre aussi les principes généraux de sécurité juridique ou de proportionnalité.

<sup>669</sup> « L'importance de l'État fiscal justifie le questionnement de la démocratie interventionniste comme processus socio-politique réel et éthique. », Marc LEROY, *L'impôt, l'Etat et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Economica, Finances publiques, 2010, p. 1.

<sup>670</sup> Pierre de CHARENTENAY, « Justice : une question pour tous », Éditorial, *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 6.

<sup>671</sup> Annie VALLÉE, *Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal*, Publi Union, 1997, p. 24.

<sup>672</sup> « La satisfaction que les contribuables peuvent retirer des activités publiques est indépendante du montant de l'impôt qu'ils versent à l'État, car, entre le contribuable et l'usager, intervient un phénomène très complexe de redistribution horizontale et verticale, destiné à assurer la solidarité nationale. », Annie VALLÉE, *Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal*, *op. cit.*, p. 25.

<sup>673</sup> Jean SALMON (sous la dir. de), *Dictionnaire de droit international public*, Bruylant / AUF, Universités francophones, 2001, terme réciprocité, p. 933 et s. « Ainsi en droit humanitaire : « Est exclue la réciprocité invoquée pour ne pas s'acquitter d'obligations de droit humanitaire, non pas la réciprocité qu'on pourrait appeler positive, par laquelle les parties s'inciteraient mutuellement à aller au-delà de ce que ce droit prescrit ». (CICR Commentaire prot. add., p. 37, n° 50.) Ou en matière d'immunités et de privilèges : « (...) ne seront pas considérées comme discriminatoires : (...) b) le fait pour des Etats de se faire mutuellement bénéficier, par coutume ou par voie d'accord, d'un traitement plus favorable que ne le requièrent les dispositions de la présente Convention » (art. 47 § 2 de la Conv. Vienne 1961 sur les relations diplomatiques). »

<sup>674</sup> Thibault GAJDOS, Bertrand LHOMMEAU, « L'attitude à l'égard des inégalités en France à la lumière du système de prélèvement socio-fiscal », *Cahiers de la MSE*, Université Paris 1, Mai 1999, p. 4.

<sup>675</sup> Thibault GAJDOS, Bertrand LHOMMEAU, « L'attitude à l'égard des inégalités en France à la lumière du système de prélèvement socio-fiscal », *Cahiers de la MSE*, *ibidem*.

L'équité permet ainsi de corriger les inégalités engendrées par des situations personnelles différentes et fonde l'égalité devant l'impôt sur le versement d'un impôt égal en raison de capacités contributives égales. À « *niveau de bien-être égal, sacrifice égal* »<sup>676</sup>.

Dans le même temps, d'un point de vue administratif, la justice et l'équité pourraient constituer davantage de véritables sources d'inspiration pour l'Administration, le législateur, mais également le juge « *dans la reconnaissance d'une norme nouvelle ou dans la mise en œuvre d'une norme préétablie.* »<sup>677</sup>

La réciprocité de coopération tirée de l'idée de justice et d'équité se manifeste essentiellement lors de la phase de recouvrement de l'impôt. Elle intervient parfaitement en cas de gêne ou d'indigence du contribuable. En effet, dans une telle hypothèse, l'Administration fiscale peut tenir compte des éventuelles difficultés rencontrées par celui-ci, par le biais de remise ou encore de plan d'échelonnement, qui sont autant de pratiques fréquemment mises en œuvre.

Ces différents instruments ne sont toutefois pas générateurs de réciprocité positive au sens du droit international. Ils ne permettent pas de dépasser le cadre légal prévu puisque la justice et l'équité fiscales qui en ressortent sont organisées par les textes. La réciprocité se trouve dans les modalités de fonctionnement de ces dispositifs qui permettent à chacun de préserver ses droits, et donc sa situation, seul le temps fiscal étant impacté. Elle s'arrête au pouvoir discrétionnaire de l'Administration dont elle dispose effectivement en la matière, tout en gardant à l'esprit que celui-ci « *s'exerce, le plus souvent, au profit et non au détriment des intérêts du contribuable.* »<sup>678</sup> On peut toutefois ajouter deux autres instruments qui transcendent cette réciprocité bilatérale entre l'Administration fiscale et le contribuable et qui viennent immanquablement « *relancer le débat sur l'équité et sur la justice* »<sup>679</sup>. Il s'agit de la régulation et la redistribution<sup>680</sup>. Seule cette dernière notion nous intéresse en l'occurrence. En

---

<sup>676</sup> Annie VALLÉE, *Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal*, op. cit., p. 33.

<sup>677</sup> Joël MOLINIER, « L'équité dans la jurisprudence fiscale communautaire », in *Variations sur le thème de l'équité fiscale. Recueil d'études en l'honneur du Professeur Gérard TOURNIÉ*, op. cit., p. 193. Ainsi, au niveau de la fiscalité de l'Union, l'équité serait relayée par d'autres concepts comme celui de « *l'égalité (au sens de traitement égal de situations comparables, donc de non-discrimination), la proportionnalité (... « juste mesure »), la cohérence (... « contrepartie équitable* »<sup>677</sup>. C'est l'arrêt CJUE, 29 septembre 1998, *First City Trading Ltd*, aff. C-263/97, Rec. p. 5537, qui consacrerait plus ou moins un principe général d'équité dans l'essence demeure toutefois floue. Elle peut toutefois demeurer implicite, cf. CJCE, 12 février 2002, *Groot*, aff. C-385/00, Rec. p. 11819. Elle semble en tous les cas « *bel et bien présente à l'arrière plan de la jurisprudence communautaire.* », p. 192.

<sup>678</sup> Loïc PHILIP, op. cit., p. 120.

<sup>679</sup> Jean-Baptiste de Foucauld, « Une France plus équitable ? », *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 45.

<sup>680</sup> Pascal LAMY, « Équité et justice dans la mondialisation », *Études*, op. cit., p. 12.

effet, dans un pays « *les citoyens admettent volontiers le principe de l'impôt parce qu'il y a redistribution* »<sup>681</sup>.

Dans les sociétés dites primitives, c'était déjà le cas puisque les systèmes étaient fondés sur des prélèvements obligatoires par le biais de la contrainte certes, mais également de la redistribution ; cette dernière pouvait revêtir la forme de grands travaux, d'offrandes aux divinités et parfois de distributions de denrées alimentaires en cas de famine selon Michel BOUVIER<sup>682</sup>.

L'égalisation de sacrifices se retrouve dans la redistribution des riches vers les pauvres<sup>683</sup>. Sans entrer dans le débat sur la progressivité de l'impôt comme modèle d'égalisation des sacrifices et de redistribution efficace, il s'avère toutefois nécessaire de bien informer les contribuables sur les modalités de fonctionnement du système fiscal puisqu'un « *contribuable bien informé devrait demander à payer plus d'impôts* »<sup>684</sup> !

Mais dans le même temps, face au contexte financier mondial, la redistribution va s'avérer délicate nécessitant une approche globale de l'équité<sup>685</sup>. En effet, « *Le contrat social s'adosse nécessairement à un contrat fiscal* »<sup>686</sup>. Les termes employés, sans être nouveaux, sont des termes très forts : contrat social, contrat fiscal, pacte socio-fiscal<sup>687</sup> ou pacte civique<sup>688</sup> et qui visent à modifier les comportements individuels, le mode de fonctionnement des organisations, et celui des politiques et des institutions. En effet, la justice impose

---

<sup>681</sup> Pascal LAMY, *ibidem*. À ce sujet, l'auteur évoque une sorte de stratification dans cette volonté de paiement de l'impôt : « *Ils l'admettent d'autant mieux que le sens de la communauté est plus développé. Prendre de l'argent à l'un pour le donner à un autre n'est pas un geste simple. Les citoyens acceptent volontiers de payer des impôts locaux. Ils commencent à renâcler devant les impôts nationaux. Ils seront rétifs à l'idée d'un impôt européen. Je ne parle pas bien sûr d'un impôt mondial.* »

<sup>682</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques ; réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP* n° 17, Le contentieux fiscal, 1987, p. 195.

<sup>683</sup> En effet, « *le prélèvement d'une fraction identique de leur revenu ne représente pas la même perte de bien-être pour le riche et pour le pauvre. (...) L'égalisation des sacrifices devient la condition de l'équité en matière fiscale* ». Il convient donc de prendre compte les besoins différenciés des contribuables, Annie VALLÉE, *Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal*, Publi Union, 1997, p. 33-34. « *L'absence totale de redistribution serait inacceptable sur le plan éthique* », *ibidem*.

<sup>684</sup> Louis TROTABAS, *Les finances publiques et les impôts de la France*, Collection Armand Colin, 1937, p. 13.

<sup>685</sup> Jean-Baptiste de Foucauld, « Une France plus équitable ? », *Études, op. cit.*, p. 46.

<sup>686</sup> Jean-Baptiste de Foucauld, « Une France plus équitable ? », *Études, op. cit.*, p. 50. L'auteur fait notamment référence à un « Grenelle fiscal » pour trouver de nouveaux équilibres en la matière. Il ajoute que « *Le potentiel de justice fiscale, qui existe dans notre pays, ne peut être mobilisé qu'une fois.* », p. 51.

<sup>687</sup> « *Des pactes socio-fiscaux existent, comme celui qui caractérise le modèle nordique visant à assurer une haute protection sociale en échange d'une taxation raisonnée des entreprises et d'une contribution significative de l'ensemble des contribuables.* », Marc LEROY, *L'impôt, l'Etat et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste, op. cit.*, p. 344.

<sup>688</sup> Jean-Baptiste de Foucauld, « Une France plus équitable ? », *Études, op. cit.*, p. 53. Initiative citoyenne, ce pacte civique a été lancé lors des journées des 14 et 15 mai 2011 à Issy-les-Moulineaux pour « *penser, agir, vivre autrement en démocratie, à partir de quatre impératifs fondamentaux : créativité, sobriété, justice et fraternité.* », <http://www.pacte-civique.org/wakka.php?wiki=EngagementS>.

l'institution de règles au bénéfice de tous les citoyens, et non pas seulement de quelques-uns<sup>689</sup>. Autant de termes contractualistes par essence, et donc générateurs de réciprocité, en quête d'une meilleure justice, question qui « *ne peut pas être portée par l'État seulement, mais par la société tout entière qui doit la considérer non comme une froide et pesante contrainte, mais comme un bien collectif, une richesse, profitable à chacun selon les circonstances, affaire de civisme en somme.* »<sup>690</sup> Affaire de civisme fiscal entre autres.

---

<sup>689</sup> Pour définir la justice, nous pouvons reprendre les propos de John RAWLS rapportés par Jean-Fabien SPITZ, « John Rawls et la question de la justice sociale », *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 56 : « *un ensemble institutionnel est juste si les règles en sont disposées de manière à fonctionner à l'avantage de l'ensemble des citoyens et non pas d'une partie de ceux-ci. En revanche, s'il apparaît que les institutions sont des instruments d'exploitation par lesquels certains tirent avantage de la collaboration des autres sans que la réciprocité soit vraie (...) elles ne sont ni justes ni légitimes.* »

<sup>690</sup> Jean-Baptiste de Foucauld, « Une France plus équitable ? », *Études*, *op. cit.*, p. 53.

## CONCLUSION DU CHAPITRE 2

Intrinsèquement liée au système fiscal dans son ensemble, fondée sur la psychologie, la réciprocité semble être cette fois-ci une « main visible » qui organise les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, et dont le dépassement pourrait valablement être incarné par cette citation d'HEGEL : « *Il faut surmonter dialectiquement son altérité réciproque* ».

Face à un prélèvement jugé parfois douloureux mais nécessaire qu'est l'impôt, « *objet de (...) de tensions et de passions, de polémiques et de résistances* »<sup>691</sup>, il devenait pressant pour l'Administration fiscale de retrouver une part de sa légitimité de sortir de sa logique de méfiance systématique<sup>692</sup>.

Ainsi, délivrée des imaginaires dans lesquels elle s'aliène, ses relations avec le contribuable s'ouvrent à la participation sur fond de transparence. La « *mentalité du secret* »<sup>693</sup> a laissé place à la transparence et à la communication allant dans le sens d'une indéniable revalorisation de l'action administrative fiscale, partant d'une réciprocité négative pour conduire à une réciprocité positive, au sens anthropologique du terme puisque l'échange générée est fondé sur l'alliance de deux protagonistes fiscaux, pour la préservation des intérêts de chacun, et au sens juridique du terme, puisque l'équité, qui ne relève *a priori* pas du droit, existe belle et bien dans la décision administrative.

Le même constat peut être opéré en matière douanière puisque Claude J. BERR souligne le passage « *d'un climat de méfiance à une atmosphère de partenariat véritable* »<sup>694</sup>.

L'information<sup>695</sup> et la participation<sup>696</sup> du contribuable sont autant de pas de l'Administration effectués vers le contribuable, même si l'on peut se poser la question de

---

<sup>691</sup> Joël CORNETTE, « Voyage au cœur de l'Etat de finances », *L'Histoire*, *ibidem*.

<sup>692</sup> François ADAM, Olivier FERRAND et Rémy RIOUX, *Finances publiques*, *ibidem*.

<sup>693</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, 2003/1, vol. 53, p. 256.

<sup>694</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier*, Economica, 2008, p. 58.

<sup>695</sup> L'Administration se rapproche du contribuable et « *réduit de son propre chef la distance matérielle et symbolique qui l'en sépare, et ce mouvement de rapprochement crée un autre contexte relationnel. D'autant que pour se faire comprendre, l'administration est tenue de modifier et d'adapter son langage* », *ibidem*.

<sup>696</sup> Forme de mutation d'un État « *lointain, anonyme, tutélaire, monologal* » par la prise en compte de la participation « *à intention bilatérale, relationnelle, dialogale* », Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative*, *op. cit.*, p. 14-15.

savoir si ces deux outils correspondent à une demande de leur part, et ce, face au désistement actuel des citoyens<sup>697</sup>, mais également s'ils ne relèvent pas plutôt d'une stratégie calculée.

Si « *la connaissance devrait faciliter les rapports toujours plus délicats entre l'une et les autres* »<sup>698</sup>, elle permet également de prendre en compte la psychologie devenue « *une préoccupation désormais explicite de l'État en tant que tel, désireux, décidé, à se mettre en phase avec une certaine demande sociale* »<sup>699</sup>, celle notamment d'un système fiscal sécurisant<sup>700</sup>.

Mais que penser des visions opposées d'un contribuable passif et ignorant et d'un contribuable actif et savant ? *A priori*, les études empiriques menées ne corroborent aucune de ces deux thèses en réalité ; il s'avère toutefois que les contribuables connaissent mal leur système fiscal et en ont une vision fallacieuse<sup>701</sup>. Il semble pourtant que les finances publiques, et notamment la fiscalité, se soucient davantage des hommes et de leurs croyances dans la définition des institutions les gouvernant<sup>702</sup>. Le moins que l'on puisse dire est que l'Administration fiscale est d'ores et déjà à la recherche d'un nouvel équilibre dans ses relations avec le contribuable, puisqu'elle recherche un juste équilibre entre « *une administration responsable au service des usagers, dans une relation fondée sur trois valeurs fondamentales : la simplicité, le respect, l'équité, [et] des usagers responsables qui respectent leurs devoirs de citoyens* »<sup>703</sup>, afin de placer « *le respect au cœur de la relation Administration fiscale/contribuable-usager* »<sup>704</sup>.

---

<sup>697</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative, op. cit.*, p. 16-17.

<sup>698</sup> Jacques MAGNET, « Avant-propos », *RFFP, Le recouvrement*, n° 7, L.D.G.J, 1984, p. 4.

<sup>699</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative, op. cit.*, p. 9.

<sup>700</sup> Le Conseil des impôts a pourtant estimé que le système fiscal français présentait « *un degré de sécurité juridique, malgré tout, plutôt satisfaisant* », Conseil des impôts, *L'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, Les éditions des Journaux Officiels, 2002, p. 78.

<sup>701</sup> Les contribuables « *s'en font généralement une conception erronée génératrice d'idées fausses* », Annie VALLÉE, *Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal*, Publi Union, 1997, p. 14.

<sup>702</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP, Le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 192.

<sup>703</sup> DGFIP, *La Charte du contribuable*, p. 10.

<sup>704</sup> DGFIP, *La Charte du contribuable, ibidem*.

## CONCLUSION DU TITRE 1

La réciprocité, inhérente au système fiscal, qu'elle soit objective ou subjective, semble toujours allier les deux versants de sa réalité, à savoir la vengeance et l'alliance. C'est à partir de ces deux comportements qu'on la retrouve en droit fiscal, sous un premier aspect matériel qui est celui de l'élaboration et du recouvrement de l'impôt, et sous un second aspect moral qui est celui de la rationalité cognitive du contribuable mais également de l'Administration fiscale.

Si la culture civique du contribuable doit évoluer, la culture administrative doit également évoluer, en fonction des valeurs que l'Administration fiscale s'est fixée dans l'exercice de ses fonctions. Elle ne doit pas taxer à tout prix mais percevoir l'impôt de façon juste. Ainsi, ce sont ses relations avec le contribuable qui doivent être redéfinies.

Rappelons à ce titre que les contrôles et les plaintes pour fraude fiscale sont la résultante d'un travail organisé et encadré par le droit, et non pas l'expression d'un pouvoir discrétionnaire sans faille.

La répression – la vengeance - n'est effectivement pas le seul mode de relation entre l'Administration fiscale et le contribuable, la conciliation – l'alliance – existe aussi, comme on a pu le constater après le Mouvement POUJADE, qui a paralysé pendant cinq ans, de 1954 à 1959, les réformes en matière fiscale. L'Administration fiscale de l'époque, et notamment la DGI, a adopté un esprit de conciliation en revoyant temporairement ses priorités dans ce domaine, reléguant au second plan sa traditionnelle méthode répressive. Raphaël DRAÏ a ainsi pu écrire que les « *termes tels que compromis, motivation, mutualité, [réciprocité ?], se démarquent de l'idée de relation unilatérale et monologique : qu'ils impliquent nécessairement une psychologie relationnelle, celle de l'explicitation à un moment ou à un autre du processus administratif et de celle de l'intuitu personae.* »<sup>705</sup>.

Dans un autre registre, mais toujours dans le sens de l'apaisement et de l'humanisation des rapports entre l'Administration et le citoyen, il existe une littérature, source d'information, issue de l'Administration elle-même, publiée et donc aisément accessible à tous, génératrice

---

<sup>705</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative, ibidem*.

« *En se rapprochant du public, l'administration réduit l'intensité des réactions d'inhibition, d'agressivité ou de rejet (...); se hissant à la hauteur du « partenaire » administratif, l'administré abandonne son comportement passif et dépendant pour établir des échanges plus confiants et plus familiers* », Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 55.



d'un échange, cette fois-ci monologique et plaidant en faveur d'une meilleure compréhension du monde administratif, et en particulier de celui de l'Administration fiscale. Véritable collection de récits de vie, il s'agit d'une « *littérature-témoignage* », d'une « *littérature-souvenirs* » composée entre autres d' « *autobiographies administratives* » qui retiennent l'attention puisqu'elles permettent de mieux connaître la vie administrative et de mieux en cerner les évolutions<sup>706</sup>. Vida AZIMI souligne l'originalité de l'expérience, attribuée au Comité pour l'Histoire économique et financière de la France qui a mis en place un concours à destination des retraités du Trésor portant sur le thème : « Racontez-nous votre vie ». « *L'innovation qui consiste en « une prise de parole non spontanée, apporte beaucoup à la connaissance de la vie et des rouages administratifs* » Ces témoignages, poignants de vérité et de sensibilité, sont l'occasion de rapprocher, sinon d'humaniser l'Administration, car derrière la bureaucratie, ce sont avant tout des être humains au service d'autres êtres humains.

Grâce à cet esprit de conciliation, d'individuation et d'humanisation<sup>707</sup>, la réciprocité a pris toute sa substance, traduite concrètement dans les faits et dans les actes. Pleinement révélée, elle prend appui sur les acteurs du système fiscal, mais également sur les outils gouvernants le système fiscal dans sa globalité. Sa prégnance est donc avérée en fiscalité, du point de vue du dialogue entre l'Administration fiscale et le contribuable à tous les stades de la procédure d'imposition, mais également du point de vue des procédures (amiables) et des instruments (conventions, chartes) utilisés dans ce domaine.

---

<sup>706</sup> Cf. Vida AZIMI, Directrice de recherche CNRS/CERSA-Paris II. « Quand le démon d'écrire... l'administration et la littérature », in *Cahiers de la Fonction publique*, numéro spécial, 2004, p. 3 et s. Le premier jury, présidé par André CASTELOT, a accordé le premier prix à Blanche PY (agent du recouvrement) *Blanche, Mémoires d'une employée du Trésor public*, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, Mémoire, 2000, 126 p.

<sup>707</sup> En ce sens, « *l'Administration Fiscale commence à faire des efforts pour s'humaniser* », Jean DUBERGÉ, « Le processus de dédramatisation des impôts », *RFFP, Vingt ans de finances publiques : 1983 – 2003*, Numéro spécial, 2004, p. 103. Il tempère toutefois son propos en précisant sa pensée : « *Malheureusement, si le courant commence à bien passer dans les sphères les plus élevées du Ministère des Finances, il ne passe pas encore tout à fait dans les Directions départementales des services fiscaux.* »



## TITRE 2 – LA PRÉGNANCE AVÉRÉE DE LA RÉCIPROCITÉ

Les positions entre l'Administration et l'administré « *ne sont pas interchangeables, (...) les rôles ne sont pas substituables, et (...) un véritable fossé existe entre des partenaires foncièrement inégaux* »<sup>708</sup>. Cette allégation semble d'autant plus vraie lorsqu'elle est transposée à la matière fiscale. Est-il besoin pour autant que ces deux partenaires, que sont l'Administration fiscale et le contribuable, soient interchangeables, substituables et foncièrement égaux pour laisser s'exprimer la réciprocité ? Non. Peu importe qu'ils soient fongibles ou non, la réciprocité se suffit à elle-même, résidant davantage dans les coopérations ou les luttes de ces partenaires. Elle s'impose donc à l'esprit, par la force, la stabilité et la fréquence<sup>709</sup> avec lesquelles on la retrouve révélée dès lors qu'il y a dialogue entre l'Administration fiscale et le contribuable.

En ce sens, l'organisation de l'institution fiscale toute entière a été repensée, à la fois sur le plan humain et technique, mais également du point de vue des instruments utilisés. En effet, certains d'entre eux ont été empruntés aux phénomènes d'incitation et de contractualisation<sup>710</sup> de l'action administrative, sous des formes nouvelles ou renouvelées, au sein du secteur public ou avec des personnes privées, à tel point que l'on pourrait valablement s'interroger sur l'intérêt de recourir à des notions telles qu'arbitraire ou encore pouvoir discrétionnaire<sup>711</sup>.

Dans le même sens, la décision administrative ne peut plus « *accomplir un parcours aveugle* »<sup>712</sup> ; elle ne peut plus être un « *processus sans sujet identifiable* »<sup>713</sup> et la

---

<sup>708</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 19.

<sup>709</sup> Définition de la prégnance en psychologie, *Dictionnaire Le Petit Robert*, Édition 2011, terme prégnance.

<sup>710</sup> Il est fait référence ici à l'acception la plus large du terme contractualisation, considéré comme un qualificatif générique, regroupant les notions de charte, de convention, d'accord, de pacte, de contrat, etc., qui ponctuent de façon croissante la vie administrative.

<sup>711</sup> Est-il utile de « *maintenir des notions telles que pouvoir discrétionnaire ou acte unilatéral à une époque ou concertation et négociation sont devenues des règles de conduite politique.* », Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 47. L'auteur rapporte ici les propos de Pierre MAUROY lors de la Journée d'étude sur les relations administration-administrés, organisée par l'Institut français des sciences administratives, Section Picardie, au Conseil régional de Picardie, le 3 décembre 1982.

<sup>712</sup> Jacques CAILLOSSE, *La constitution imaginaire de l'administration. Recherches sur la politique du droit administratif*, PUF, Les voies du droit, p. 184. L'auteur rapporte les propos du professeur Lucien SFEZ, qui a notamment écrit : *Critique de la décision*, Presses de la Fondation nationale des sciences politiques, 1992 (4<sup>ème</sup> édition), 571 p. ; ou plus récemment *La communication*, PUF, « Que sais-je ? », 2010, 127 p.

<sup>713</sup> Jacques CAILLOSSE, *La constitution imaginaire de l'administration. Recherches sur la politique du droit administratif*, *ibidem*.

« *localisation de l'auteur de l'acte* »<sup>714</sup> ne doit plus devenir une « *entreprise chimérique* »<sup>715</sup>.  
En somme, pas d'intersubjectivité sans sujet(s) !<sup>716</sup>

C'est ainsi que la réciprocité dialogique dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, est apparue, puis a été renforcée au fil du temps, fruit d'une réorganisation administrative, du contradictoire et de la doctrine administrative (Chapitre 1). Porteuse d'effets visibles, la réciprocité a également été institutionnalisée au sein de textes, d'essence contractualiste, la convention et la charte (Chapitre 2).

---

<sup>714</sup> Jacques CAILLOSSE, *La constitution imaginaire de l'administration. Recherches sur la politique du droit administratif*, op. cit., p. 185.

<sup>715</sup> Jacques CAILLOSSE, *La constitution imaginaire de l'administration. Recherches sur la politique du droit administratif*, ibidem.

<sup>716</sup> Lucien SFEZ, « Interdisciplinarité et communication », *Cahiers internationaux de sociologie*, n° 111, février 2001, p. 349.

## CHAPITRE 1 – LA RÉCIPROCITÉ DIALOGIQUE FONDÉE SUR LES ACTEURS

La réciprocité dialogique dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable s'exprime pleinement dès lors qu'il est question d'échanges quelle qu'en soit la forme – personnels, virtuels ou écrits. Dans ce cas, la communication, se rapportant « *au plan humain, à un ensemble de relations intersubjectives* »<sup>717</sup>, permet de dépasser l'aspect bureaucratique de l'Administration pour ne garder que l'aspect relationnel entre les individus. C'est ainsi qu'à la déclaration suivante : « *Un bureaucrate est-il un être humain ? Non, mais il peut le devenir* »<sup>718</sup>, nous pourrions rétorquer : « Oui, mais il doit le rester ».

De relations fondées sur un monologue autoritaire à un dialogue stratégique plus qu'interlocutoire<sup>719</sup>, force est de constater l'indéniable revalorisation de celui-ci entre le contribuable et l'Administration fiscale, dialogue qui devient le mode de fonctionnement de cette institution, dont l'action peut ainsi être légitimée.

À côté de son droit de communication, l'Administration fiscale s'est dotée d'un devoir de communication à double sens, influencée par l'émergence de différentes structures administratives comme par exemple la création, dans l'ensemble des Administrations, de bureaux d'accueil et d'orientation, chargés de renseigner et d'assister le public. De même, après les Comités d'usagers auprès de treize ministères en 1975, se développe en 1982, à l'échelon local, l'opération « *Administration à votre service* ». Point crucial de ces nouvelles institutions : « *l'écoute des administrés, afin de répondre le mieux possible à la diversité de leurs besoins, de leurs attentes, de leurs aspirations* »<sup>720</sup>.

Plus timide en matière fiscale, cette politique est plus tardive, même si plusieurs services ont vu le jour au fil du temps. Marc LEROY rappelle cet historique<sup>721</sup> d'une politique

---

<sup>717</sup> Elle peut aussi se rapporter à des « *techniques de manipulation, avérée ou insidieuse* » selon Raphaël DRAI, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative, op. cit.*, p. 9.

<sup>718</sup> Vida AZIMI, p. 17, citant une phrase du roman de Heimito VON DODERER, *Les fenêtres éclairées, ou l'humanisation de l'inspecteur Julius Zihal*, Rivages, 1990, 185 p.

<sup>719</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative, op. cit.*, p. 21.

On peut également citer un autre ouvrage du professeur Lucien SFEZ, *Critique de la communication*, Seuil, 1992 (3<sup>ème</sup> édition), 520 p. L'auteur dénonce la généralisation de la communication comme pratique, comme idéologie et comme paradigme scientifique, puisque toute société communique.

<sup>720</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 15. L' A.V.S. était un véritable « *système d'information et de conseil pluriministériel sur les démarches administratives, et des comités de liaison administration-usagers chargés de faire des propositions concrètes de réforme* ».

<sup>721</sup> La DGRP a été créée par le décret du 6 mai 1977. Marc LEROY rappelle qu'elle a été créée dans le but d'améliorer le rapport des contribuables à l'impôt. Il rappelle que « *Jusqu'à présent l'existence d'une Direction*

quelque peu fragile, avec la naissance d'une Direction générale pour les relations avec le public (DGRP) au Ministère de l'Economie et des Finances en 1977. Fragilité certainement liée à la difficulté même de sa mission, favoriser le dialogue entre l'Administration fiscale et le contribuable, et qui semble se résumer dans la succession des modifications de l'intitulé de cette direction, transformée tour à tour en Service de la communication et des relations avec le public (SCRP)<sup>722</sup>, puis en Direction de la communication (DICOM) alliant communication externe et interne<sup>723</sup>, en Direction des relations avec les publics et la communication (DIRCOM)<sup>724</sup>, à nouveau en Direction de la communication<sup>725</sup>, puis en Service de la communication (SIRCOM)<sup>726</sup> dépendant du Secrétaire général auprès de Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et du Ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État<sup>727</sup>.

---

*de la communication n'a pas beaucoup fait avancer la cause de la sociologie fiscale, du fait du goût du secret, du syndrome de « la citadelle assiégée » (...). La politique de communication reste donc à améliorer, y compris auprès des agents des impôts, en réduisant la dimension idéologique qui laisse dans l'ombre tout ce qui ne valorise pas l'image de l'administration centrale.*», Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, *ibidem*.

<sup>722</sup> Décret n° 87-27 du 15 janvier 1987 portant transformation d'une direction générale en un service au ministère de l'économie, des finances et de la privatisation, *JO* du 18 janvier 1987, p. 669. Il a été abrogé au 3 novembre 1998 par le décret n° 98-974 du 2 novembre 1998 portant création d'une direction des relations avec les publics et de la communication au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, *cf.* note n° 690.

<sup>723</sup> Décret n° 91-354 du 12 avril 1991 portant transformation du service de la communication et des relations avec le public en direction de la communication au ministère de l'économie, des finances et du budget, *JO* n° 89 du 14 avril 1991, p. 4959. Il a également été abrogé au 3 novembre 1998 par le décret n° 98-974 du 2 novembre 1998 portant création d'une direction des relations avec les publics et de la communication au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, *cf.* note ci-après.

<sup>724</sup> Décret n° 98-973 du 2 novembre 1998 portant création d'une direction du personnel, de la modernisation et de l'administration au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, *JO* n° 255 du 3 novembre 1998, p. 16572, abrogé par le décret n° 2006-948 du 28 juillet 2006 portant création d'une direction des personnels et de l'adaptation de l'environnement professionnel au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, *cf.* note n° 692.

<sup>725</sup> Décret n° 2001-1047 du 12 novembre 2001 relatif au service de la communication du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, *JO* n° 263 du 13 novembre 2001, p. 18016, texte n° 3, abrogé au 5 mai 2010 par le décret n° 2010-444 du 30 avril 2010 relatif aux attributions du secrétaire général du ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat et portant création d'un secrétariat général, *cf.* note n° 693.

<sup>726</sup> Décret n° 2004-685 du 6 juillet 2004 modifiant le décret n° 2001-1047 du 12 novembre 2001 relatif au service de la communication du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et le décret n° 98-973 du 2 novembre 1998 portant création d'une direction du personnel, de la modernisation et de l'administration au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, *JO* n° 161 du 13 juillet 2004, texte n° 6. Puis le décret n° 2006-947 du 28 juillet 2006 relatif aux attributions du secrétaire général du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et portant création d'un secrétariat général, et le décret n° 2006-948 du 28 juillet 2006 portant création d'une direction des personnels et de l'adaptation de l'environnement professionnel au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, *JO* n° 175 du 30 juillet 2006, texte n° 6, tous deux abrogés au 5 mai 2010 par le décret n° 2010-444 du 30 avril 2010 relatif aux attributions du secrétaire général du ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat et portant création d'un secrétariat général, *cf.* note ci-après.

<sup>727</sup> Le dernier texte en date est le décret n° 2010-444 du 30 avril 2010 relatif aux attributions du secrétaire général du ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat et portant création d'un secrétariat général, *JO* n° 0103 du 4 mai 2010, texte n° 9.

Le SIRCOM consiste à faire connaître et à expliquer les missions et la politique du ministère auprès de ses publics et partenaires, informer la presse et les relais d'opinion, organiser la présence du ministère dans diverses manifestations extérieures et veiller à la cohérence des outils et des supports d'information et de communication du ministère. Il se décline au niveau régional et départemental en comités.

Il existe également des centres d'informations des relais d'opinion et de la presse (CIRP) dont l'objectif est de renforcer au niveau régional l'effort d'information du ministère.

Enfin, le centre de documentation économique et budgétaire (CEDEB), créé en 1980, assure la diffusion des documents administratifs<sup>728</sup>.

Dans la continuité, participent de ce processus de dédramatisation des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable et d'adaptation de la première à son environnement<sup>729</sup>, la création du Conseil des impôts en 1971, devenu aujourd'hui le Conseil des prélèvements obligatoires, ainsi que les centres de gestion agréés quatre ans plus tard, suivis des associations en 1978. Ces derniers ont permis de « *donner aux entreprises et personnes concernées les moyens de maîtriser au mieux la conduite de leurs affaires et améliorer la connaissance de leurs revenus.* »<sup>730</sup>. Après la mise en place de ces dispositifs, l'Administration fiscale, a, dans un souci de cohérence et de réalisme, vérifié que leur action était en corrélation avec les objectifs fixés par le législateur (à savoir, parfaire la connaissance des revenus de leurs adhérents).

Indéniablement, l'ouverture et l'échange participent de la mutation des relations entre l'Administration et ses usagers, permettant de nouer un dialogue fiscal, qui semblait impossible auparavant.

Dans le même temps, en filigrane de cette revalorisation demeure l'aspect selon lequel la communication et l'information favorisent la bonne exécution de ses obligations par

---

L'article 4 précise que : « *Le secrétaire général définit la politique de communication externe et interne des ministères, conçoit et met en œuvre les dispositifs de communication qui s'y rapportent. Il veille au bon fonctionnement de la plate-forme interministérielle de services de communication au moyen de laquelle il exerce des fonctions de proposition, de conseil, d'expertise et de prestation de services. Il développe les partenariats nécessaires. Il veille au respect de l'identité graphique et visuelle des ministères quel que soit le support de communication.* »

<sup>728</sup> Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal, *JO*, du 18 juillet 1978, p. 2851.

<sup>729</sup> Jacques ROCHÉ, « L'Administration fiscale face aux mutations du monde moderne », *RFFP*, *Où en est l'impôt*, n° 1, 1983, p. 106.

<sup>730</sup> L'ancien Directeur adjoint des impôts regrettait que seulement « 35 % (centres de gestion des commerçants ou artisans) et 60 % (associations des professions libérales) des personnes placées sous un régime de bénéfice réel et qui auraient la possibilité de bénéficier d'allègements fiscaux » aient recours à ce type d'institutions, *ibidem*.

l'administré<sup>731</sup>. Si l'on peut douter de l'impact positif de la communication, il n'en demeure pas moins qu'elle constitue une source de réciprocité dialogique entre les interlocuteurs en présence - l'Administration fiscale et le contribuable - (Section 1), du contradictoire dans les procédures fiscales (Section 2) et de la doctrine administrative fiscale (Section 3).

## SECTION 1 – L'IDENTIFICATION DES INTERLOCUTEURS

Le système fiscal français serait imprégné d'un « *individualisme très marqué* »<sup>732</sup>, individualisme qu'il serait utile de transformer en individuation très marquée, au sens des acteurs que sont l'Administration fiscale et le contribuable. Ainsi, si la première est à l'origine d'« *un flux continu et permanent d'échanges* »<sup>733</sup>, le second a pu considérer volontiers qu'elle était « *lointaine, peu accessible, insuffisamment transparente, et surtout trop éclatée* »<sup>734</sup>. Ceci était d'autant plus vrai et mal compris en matière fiscale au regard de la complexité organisationnelle du recouvrement de l'impôt, et notamment la diversité des interlocuteurs.

C'est de cette clarté opérée au niveau des interlocuteurs fiscaux qu'il sera question, tout en laissant de côté celle relative à la gestion de l'impôt, thème à la fois ancien et actuel, analysé à maintes reprises<sup>735</sup>, dont l'idée majeure se trouve incarnée dans une Administration fiscale unifiée, transférant l'intégralité des phases de l'impôt à une seule direction – ou presque, tout en permettant une individualisation des services rendus (§ 1) et une individualisation du contribuable (§ 2).

---

<sup>731</sup> Comme le souligne Jacques CHEVALLIER, « *L'information crée (...) une impression de proximité, qui prédispose à l'acceptation des disciplines administratives. Cependant, cette pratique administrative ne modifie pas fondamentalement les rapports avec le public : l'administration garde l'initiative et la maîtrise de la rétention/divulgateion de l'information qui la concerne.* », *op. cit.*, p. 52.

<sup>732</sup> Louis TROTABAS, *Les finances publiques et les impôts de la France*, Collection Armand Colin, 1937, p. 8.

<sup>733</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *op. cit.*, p. 17.

<sup>734</sup> François ADAM, Olivier FERRAND, Rémy RIOUX, *Finances publiques*, *op. cit.*, p. 627.

<sup>735</sup> Qu'il s'agisse simplement de rapports : Inspection générale des finances, Rapport de synthèse établi par Pierre-François GOUFFÈS et Julien CARMONA, sous la supervision de M. Jean-Luc LÉPINE, *Mission d'analyse comparative des administrations fiscales*, n° 98-M-041-11, mars 1999, plus connu sous le nom de rapport LÉPINE, disponible sur le site Internet : <http://alize.finances.gouv.fr/2003/rapport.pdf>. On peut citer également le rapport de MM. BERT et CHAMPSAUR, prônant l'idée d'une modernisation de l'Administration fiscale dans le sens d'une fusion de la DGI et de la DGCP, issu de la « Mission 2003 » lancée par le ministre des finances de l'époque, Christian SAUTTER avec pour objectif de fusionner l'assiette et le recouvrement de l'impôt. Le rapport sera retiré en début d'année 2000 eu égard au mécontentement des agents de l'Administration fiscale dans son ensemble.



## § 1 – La visibilité des interlocuteurs

Face à un univers administratif compliqué pour le contribuable, il est apparu indispensable de modifier l'organisation bureaucratique administrative en assurant la visibilité des interlocuteurs.

Ce processus, engagé depuis plusieurs années, en faveur à la fois de l'Administration, dans un but d'efficacité et d'efficience, et du contribuable, dans un but de clarté et de pertinence, est destiné en partie à gommer la « *séparation rigoureuse des rôles* »<sup>736</sup>, entre l'Administration, l'État et le contribuable. Ces trois acteurs doivent être perçus comme un tout indissociable, chacun ayant un rôle à jouer, reposant sur la complémentarité de ces protagonistes. Si l'État n'est pas l'institution protectrice que le citoyen est en droit d'attendre, l'Administration n'est pas non plus le mal incarné, tandis que le contribuable n'est pas uniquement une victime des pouvoirs de cette dernière. La mutation des relations entre l'autorité fiscale et le contribuable demeure donc un objectif majeur.

Dans les faits, il y a schématiquement unicité de l'interlocuteur fiscal ordinaire et pluralité de médiateurs ou d'arbitres (A). Ces interlocuteurs, et plus particulièrement les premiers, sont spécialisés en fonction du contribuable (B).

A) L'Administration fiscale : de l'interlocuteur unique au médiateur et à l'arbitre pluriels

L'Administration fiscale peut nouer deux types de dialogue avec le contribuable : un dialogue classique et un dialogue exceptionnel. Au sein du premier, l'Administration fiscale est alors un interlocuteur unique, scindé en services selon le contribuable<sup>737</sup> (1), tandis que le second dialogue est plus ponctuel, plus litigieux aussi, l'Administration jouant alors le rôle de médiateur ou d'arbitre (2).

---

<sup>736</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 20.

<sup>737</sup> Jean-Bernard GOSSOT, « La direction des grandes entreprises », *Les notes bleues de Bercy*, cf. l'adresse Internet suivante : [http://www.minefe.gouv.fr/fonds\\_documentaire/notes\\_bleues/nbb/nbb240/240\\_dge.htm](http://www.minefe.gouv.fr/fonds_documentaire/notes_bleues/nbb/nbb240/240_dge.htm), qui explique : « *L'administration fiscale, confrontée à la diversité des besoins des usagers, particuliers ou professionnels, s'attache à prendre en compte le mieux possible les spécificités de chaque catégorie d'entre eux, tout en garantissant l'égalité de traitement indispensable.* »

### 1) *La réciprocité dialogique ordinaire : l'interlocuteur unique*

La création de l'interlocuteur unique, générateur de réciprocité dialogique ordinaire, répond à la problématique selon laquelle le contribuable se trouvait face à de trop nombreux interlocuteurs fiscaux, qu'il s'agisse des centres des impôts ou des impôts fonciers, des recettes des impôts ou des douanes, des trésoreries spécialisées ou générales... La lourdeur de cette organisation devenait pesante, voire chaotique. La généralisation de l'interlocuteur fiscal unique « *s'inscrit dans une démarche globale qui vise à simplifier les démarches des usagers, rendre un meilleur service et améliorer le fonctionnement de l'État.* »<sup>738</sup>

Dans un premier temps, il s'agit de la création le 1<sup>er</sup> janvier 2002, d'un service à compétence nationale au sein de l'ancienne DGI, la Direction des grandes entreprises<sup>739</sup>, devenu leur guichet unique pour accomplir leurs principales obligations fiscales : déclarations, paiements, réclamations, remboursements de crédits d'impôts...

L'expression « grandes entreprises » signifie que le service est compétent pour connaître de l'assiette et du contrôle « *des personnes physiques ou morales ou groupements de personnes de droit ou de fait dont, à la clôture de l'exercice, le chiffre d'affaires hors taxes ou le total de l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 millions d'euros* »<sup>740</sup> ou détenant le contrôle de ce type d'entreprises – c'est-à-dire détenant plus de la moitié de leur capital et de leurs droits de vote - ou en relevant<sup>741</sup>. Tout en représentant « *un enjeu budgétaire majeur* »<sup>742</sup>, ces grands groupes, transnationaux pour la plupart, présentent « *des spécificités en termes de gestion fiscale [car ils] mettent en œuvre des régimes fiscaux qui soulèvent des questions complexes* »<sup>743</sup> et qui nécessitent une vision technique globale des dossiers et des stratégies fiscales élaborées, vision rendue délicate au regard de l'ancienne organisation éclatée de l'Administration fiscale<sup>744</sup>.

---

<sup>738</sup> Jean-Bernard GOSSOT, « La direction des grandes entreprises », *Les notes bleues de Bercy, ibidem*.

<sup>739</sup> Situé à Pantin en Seine-Saint-Denis, le champ d'activité de la DGE est consigné aux articles 344-0 A et s. de l'annexe III au Code général des impôts.

<sup>740</sup> Ce chiffre a été abaissé, passant de 600 millions d'euro à 400 millions, augmentant ainsi le nombre d'entreprises éligibles à la DGE.

<sup>741</sup> Art. 1<sup>er</sup> du décret n° 2004-245 du 18 mars 2004 relatif aux obligations déclaratives des contribuables relevant du service chargé des grandes entreprises et modifiant l'annexe III au Code général des impôts, *JO* 20 mars 2004, consigné à l'art. 344-0 A de l'annexe III au CGI.

Cf. également, Jean-Luc ALBERT, Jean-Luc PIERRE, Daniel RICHER (sous la dir. de), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier, op. cit.*, p. 167-168.

<sup>742</sup> Jean-Bernard GOSSOT, « La direction des grandes entreprises », *Les notes bleues de Bercy, ibidem*.

<sup>743</sup> Jean-Bernard GOSSOT, « La direction des grandes entreprises », *Les notes bleues de Bercy, ibidem*.

<sup>744</sup> Jean-Bernard GOSSOT, « La direction des grandes entreprises », *Les notes bleues de Bercy, ibidem*.

En matière d'assiette, l'article 344-0 B de l'annexe III au CGI fait mention des obligations déclaratives et de paiement qui incombent à ces groupements, qu'il s'agisse de télédéclarations ou de télépaiements. En matière de contrôle, ce même article rappelle les conditions relatives aux réclamations portant par exemple sur l'imposition des revenus, la TVA ou sur divers dégrèvements<sup>745</sup>.

Grâce à la DGE, composée de divers spécialistes de la fiscalité des sociétés recourant à la dématérialisation des échanges d'informations par le biais des nouvelles technologies, il a été possible de pallier ces différents défauts, dans le sens d'une modernisation des procédures concernant l'Administration fiscale et dans le sens d'une simplification des démarches du contribuable. Cette « *offre de service accrue et de meilleure qualité* »<sup>746</sup> a notamment permis la création d'un compte unique pour effectuer le versement des impôts voire de compenser les impôts dus et les crédits sur l'État le cas échéant.

Quelques années plus tard, les autres catégories d'entreprises, à savoir les petites et moyennes entreprises, les professions libérales, les artisans, les commerçants et les agriculteurs, ont également pu bénéficier de leur propre interlocuteur fiscal unique : le Service des impôts des entreprises.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, au sein des différents centres des finances publiques, le SIE permet aux PME d'effectuer l'ensemble de leurs démarches fiscales auprès d'un guichet unique, qu'il s'agisse de leurs déclarations ou bien de leurs paiements des impôts professionnels. La simplification opérée et l'amélioration de la qualité de service sont visibles puisque l'IFU a permis, d'une part, la centralisation des démarches et d'autre part, la suppression progressive des centres des impôts, des recettes et des trésoreries dans la majeure partie des cas en milieu urbain<sup>747</sup>.

Les particuliers ont enfin pu bénéficier de leur propre interlocuteur fiscal unique par un arrêté du 9 mars 2009 portant création de Services des impôts des particuliers dans les services déconcentrés de la Direction générale des finances publiques<sup>748</sup>. Fruits de la fusion de la DGI et de la DGCP, ces guichets uniques sont issus du regroupement des centres des

---

<sup>745</sup> (Sous la dir. de) Jean-Luc ALBERT, Jean-Luc PIERRE, Daniel Richer, *Dictionnaire de droit fiscal et douanier, ibidem*.

<sup>746</sup> Jean-Bernard GOSSOT, « La direction des grandes entreprises », *Les notes bleues de Bercy, ibidem*.

<sup>747</sup> Les trésoreries ayant vocation à subsister en milieu rural par respect de la charte des services publics. Elles ont par ailleurs intégré rapidement dans leurs missions les renseignements pratiques aux contribuables et la collecte des demandes à traiter à l'échelon le plus adéquat.

<sup>748</sup> Arrêté du 9 mars 2009 portant création de services des impôts des particuliers dans les services déconcentrés de la direction générale des finances publiques, *JO* n° 0060 du 12 Mars 2009, texte n° 31. Complété par une arrêté du 29 octobre 2010 portant création de service des des impôts des particuliers dans les services déconcentrés de la direction générale des finances publiques, *MPR*, n° 11, novembre 2010, p. 651 et s.

impôts (assiette et liquidation) et des trésoreries (recouvrement) en un même lieu. Les missions des SIP sont donc larges puisqu'ils traitent aussi bien du contrôle que du contentieux.

D'un point de vue géographique, l'universalité territoriale du service rendu est consacrée par le biais des anciens centres des impôts ou des Trésorerie. De près de 250 guichets uniques en 2009, ils sont près de 750 en 2011, essentiellement en milieu urbain, dans les villes moyennes et grandes, ce qui représentent à peu près la moitié de la population fiscale selon Philippe PARINI<sup>749</sup>. En effet, concernant la réalisation du Guichet fiscal unique des particuliers, il convient d'opérer une distinction entre le milieu urbain et le milieu rural.

En milieu urbain, le SIP correspond au centre des impôts qui accueille les agents du Trésor, RH énorme travail. De 2008 à 2010, près de six cents SIP ont été mis en place, les cents derniers nécessitant fréquemment de nouvelles installations immobilières. La fin de la fusion est programmée pour la fin 2011.

En milieu rural ou en périphérie, en l'absence de centre des impôts, l'accueil fiscal est réalisé avec l'appui du réseau du Trésor public. Le SIP est donc accessible sur l'ensemble du territoire pour tous les contribuables se rendant dans leur centre des finances publiques.

D'un point de vue plus technique, le SIP a vocation à répondre à l'ensemble de ses demandes qu'il s'agisse du calcul ou du paiement de l'impôt. « *Le centre des finances publiques est la nouvelle enseigne des services de la direction générale des finances publiques* »<sup>750</sup>.

Depuis septembre 2009 également, est organisé un « *accueil fiscal de proximité* » dans tous les centres des finances publiques, nouvelle version ou ancienne version, afin d'accompagner le contribuable lors de la réception des avis d'impôt sur le revenu<sup>751</sup>.

Regroupement toujours de structures, il existe également des SIPE, des services des impôts des particuliers et des entreprises, fruits du rapprochement des SIP et des SIE.

Les situations ordinaires liées aux différentes phases de l'impôt sont donc gérées par un interlocuteur fiscal unique, en fonction du profil du contribuable. Les situations

---

<sup>749</sup> Philippe PARINI, Directeur général des Finances publiques, « Introduction. L'actualité de la DGFIP », *Les Rencontres de la Direction Générale des Finances publiques*, le mardi 29 juin 2010, à Paris-Bercy.

<sup>750</sup> « Dans toutes les villes où il y avait à la fois un centre des impôts et une trésorerie, ces deux services seront regroupés pour former le service des impôts des particuliers (SIP) qui traite de toutes les questions fiscales (calcul et paiement). Les SIP remplaceront ainsi progressivement les centres des impôts. » [http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=AJI2O1D1OOUFRQFIEIPSFFA?docOid=documentstandard\\_5684&espId=1&typePage=cpr02&hlquery=SIP&temNvlPopUp=true](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=AJI2O1D1OOUFRQFIEIPSFFA?docOid=documentstandard_5684&espId=1&typePage=cpr02&hlquery=SIP&temNvlPopUp=true).

<sup>751</sup> Il permet aux contribuables de régler leurs difficultés en une seule démarche comme par exemple déposer leurs dossiers fiscaux le cas échéant, poser les éventuelles questions relatives à leur imposition, ou se procurer tout imprimé ou formulaire fiscal nécessaire, toujours selon le site internet précité.

extraordinaires, fondées sur un contentieux entre ce dernier et l'Administration fiscale, sont quant à elles gérées par une pluralité d'interlocuteurs, dont l'ordre et l'appropriation sont toutefois clairement définis. Il n'en demeure pas moins que l'identification des interlocuteurs est nécessaire à chaque phase de l'impôt.

Ainsi, dans le domaine du recouvrement forcé, face à un contribuable récalcitrant, un commandement de payer dûment signé par un inspecteur du Trésor, mandataire par procuration du trésorier, mais « *qui ne fait pas mention des nom et prénom du signataire et qui n'est pas suffisamment lisible pour permettre l'identification de son auteur* »<sup>752</sup> constitue une irrégularité de forme faisant grief au contribuable, et ce, malgré plusieurs échanges (par correspondance ou au bureau), « *dans la mesure où elle ne lui permet pas de vérifier si le signataire avait le pouvoir de signer le commandement pour l'authentifier* »<sup>753</sup>.

Il en est de même en matière d'avis à tiers détenteur, pour lequel l'identification est aussi primordiale pour assurer le dialogue entre l'Administration fiscale et le contribuable. En ce sens, un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 29 septembre 2009 a retenu qu'une action en justice ne peut être effectuée contre le Trésor public, mais contre le comptable chargé du recouvrement des impositions en cause<sup>754</sup>.

Il s'agit donc d'individualiser les rapports entre l'Administration fiscale et le contribuable. Toutefois, on peut souligner dans cette affaire, que contrairement à l'arrêt précité, la Cour d'appel déplore simplement l'absence de mention en toutes lettres des nom et qualité du comptable chargé du recouvrement et l'illisibilité du cachet et de la signature dudit ATD. Elle précise qu'aucun texte ne requiert, à peine de nullité, que la rubrique prévue pour renseigner les nom et qualité du comptable soit effectivement remplie, elle n'en tire pas d'autres conséquences.

La jurisprudence mériterait plus de clarté dans ce domaine, puisque le contentieux lié à la procédure formelle semble encore géométrie variable. L'Administration fiscale et le législateur ont anticipé toutefois une éventuelle explosion du contentieux juridictionnel en mettant en place plusieurs dispositifs destinés à le prévenir, et à renforcer le dialogue avec le contribuable.

---

<sup>752</sup> Cass. com., 15 décembre 2009, n° 09.10235, M. Laurent, *MPR* n° 4, avril 2010, p. 267.

<sup>753</sup> Cass. com., 15 décembre 2009, n° 09.10235, M. Laurent, arrêt précité.

<sup>754</sup> Cass. com., 29 septembre 2009, n° 08-14.789, Mme Griffoin, *MPR* n° 2, février 2010, p. 95.

## 2) *La réciprocité dialogique extraordinaire : les médiateurs, les conciliateurs et les arbitres*

Les médiateurs, les conciliateurs et les arbitres, générateurs de réciprocité dialogique extraordinaire, permettent de régler ou de tenter de solutionner, le cas échéant, un litige opposant l'Administration fiscale au contribuable en dehors d'une procédure juridictionnelle. Ils sont des dispositifs de conciliation, de médiation et d'arbitrage qui correspondent à « *des instruments de communication ayant pour objet d'introduire la possibilité d'un dialogue entre l'administration et les contribuables et bien entendu le favoriser.* »<sup>755</sup>

Au-delà de cet aspect procédural, la réciprocité dialogique devient positive puisque l'action de l'ensemble des médiateurs, conciliateurs et arbitres, peut être analysée comme une entorse, toute relative (selon la personnalité à laquelle le contribuable s'adresse), à l'établissement de l'impôt comme procédure fondamentalement unilatérale.

En effet, cette forme de réciprocité, connue du droit international sous l'expression de réciprocité positive, permet à l'une des parties de s'obliger, selon son bon vouloir, à faire davantage que ce qui est prévu dans l'acte. Autrement dit, comme le souligne le Professeur Marie-Christine ESCLASSAN, l'entremise des instruments de médiation par exemple permet de dépasser le cadre légal (même si ces procédures sont créées par des textes) classique en assurant la primauté de « *l'amélioration du fonctionnement de l'administration fiscale, et partant de l'acceptation de l'impôt* »<sup>756</sup>.

Ces instruments sont multiples en fiscalité, et les formes renouvelées, qu'elles soient générales - empruntées au droit administratif – ou plus spéciales – issues du droit fiscal. Il s'agit du Défenseur des droits, ex-Médiateur de la République (a), puis du Médiateur du Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et du Ministère du budget, des comptes publics, et de la réforme de l'État, plus connu sous le nom de Médiateur des Ministères économique et financier ou encore Médiateur du MINÉFI<sup>757</sup>, tiers à l'Administration, de l'interlocuteur départemental et du conciliateur fiscal départemental, recours hiérarchiques de

---

<sup>755</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, Economica, 2010, p. 201.

<sup>756</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, *ibidem*.

<sup>757</sup> En effet, le Médiateur est à la croisée des deux ministères financiers : le Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et le Ministère du budget, des comptes publics, et de la réforme de l'Etat, dont il est le Médiateur éponyme. Par souci de simplification, il sera fait référence à l'expression officielle « Médiateur des Ministères économique et financier, ou encore à celle de « Médiateur du MINEFI ».

l'Administration (b), et enfin des commissions fiscales, arbitres de l'Administration et du contribuable (c).

#### a) *La médiation administrative*

La médiation administrative a longtemps été incarnée par le Médiateur de la République<sup>758</sup>, devenu aujourd'hui le Défenseur des droits, une autorité constitutionnelle indépendante<sup>759</sup>.

Considéré à l'époque, comme une « *voie nouvelle d'accès indirect à l'appareil administratif* »<sup>760</sup> pour l'administré, il est aujourd'hui consacré par la Constitution, preuve s'il en est que les mécanismes de médiation administrative sont encouragés, au point de trouver leur place dans le texte fondamental d'un État. Rappelons toutefois que si le Défenseur des droits trouve son fondement dans la Constitution, garante de son indépendance, il demeure une autorité administrative, et ne devient pas un pouvoir public constitutionnel à l'instar du Président de la République, du Gouvernement, du Parlement, etc<sup>761</sup>. Cet organe de communication dialogique est, sans conteste, à l'origine de réciprocité entre l'Administration fiscale et le contribuable, dès lors qu'il traite des questions de droit fiscal, puisqu'il concentre plusieurs autorités administratives indépendantes chargées de défendre les libertés publiques.

Ses différents rapports publics sont riches d'enseignement sur les relations qu'entretiennent les administrés avec leur Administration. En matière fiscale, il s'agit toutefois moins de la forme que du fond. En effet, l'étude du contenu des requêtes des contribuables révèle que leur principal grief porte sur l'application de la loi fiscale dans le temps<sup>762</sup>, et notamment sur la rétroactivité jugée contestable dans son principe et

---

<sup>758</sup> Institué par une loi n° 73-6, du 3 janvier 1973, le Médiateur de la République était une personnalité indépendante chargée, face à une Administration de plus en plus bureaucratique et complexe, de simplifier et d'humaniser la protection et la défense des administrés, sans se substituer aux tribunaux.

<sup>759</sup> Cf. sur ce point, Edwin MATUTANO, « Une autorité constitutionnelle indépendante : le Défenseur des droits », *DA* n° 8-9, août-septembre 2011, p. 18 et s.

Créé par l'article 46-I de la loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008 qui a introduit une titre XI bis dans la Constitution (art. 71-1), régi par la loi organique n° 2011-333 et la loi ordinaire n° 2011-334 du 29 mars 2011, *JO* du 30 mars 2011, respectivement p. 5497 et p. 5504.

Le Défenseur des droits a succédé depuis le 1<sup>er</sup> mai 2011 au Médiateur de la République, au Défenseur des enfants, à la Haute autorité de lutte contre les discriminations et pour l'égalité (HALDE) et à la Commission nationale de déontologie de la sécurité (CNDS). Il possède également des pouvoirs plus inédits. Le premier Défenseur des droits est incarné par Dominique BAUDIS.

<sup>760</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *op. cit.*, p. 52.

<sup>761</sup> Cons. const., 29 mars 2011, déc. n° 2011-626 DC, *JO* du 30 mars 2011, p. 5507.

<sup>762</sup> Sur cet aspect, cf. la thèse d'Olivier NÉGRIN, *L'application dans le temps des textes fiscaux*, sous la dir. de Jean-Michel LE BERRE, Université Paul Cézanne d'Aix-Marseille III, 1997, 744 p.

contradictoire avec la garantie contre les changements de doctrine. L'inflation et la fréquence législatives accentuent ce phénomène et rendent incertain le droit applicable pour le contribuable.

Le mérite de cette institution est la réciprocité dialogique qu'elle permet, en solutionnant, le cas échéant, les conflits opposant l'Administration fiscale au contribuable, relatifs en général à l'interprétation de la réglementation nouvelle, comblant ainsi certains vides juridiques en développant une doctrine administrative en marge de la règle de droit.

Elle permet également d'assurer la primauté du contentieux administratif sur le contentieux juridictionnel. En effet, le Défenseur des droits est doté d'un domaine de compétence comparable à celui du juge, sachant que ses propositions peuvent être complémentaires des décisions jurisprudentielles.

Intercesseur amiable et acteur de l'évolution de la réglementation fiscale, initiateur de réformes et générateur de sécurité juridique<sup>763</sup>, il est ainsi source de réciprocité positive. Atténuant la portée du principe selon lequel recouvrer l'impôt est le résultat d'un acte unilatéral, il participe également à la protection de la « confiance légitime »<sup>764</sup>, notion non encore intégrée en droit français, tout en rejoignant le souci du législateur de garantir les contribuables contre les changements de doctrine. Les cadres légal et jurisprudentiel classiques se trouvent donc quelque peu bouleversés.

L'action du Défenseur des droits demeure toutefois exceptionnelle par nature puisque le Conseil des impôts, a pu écrire, au sujet de son prédécesseur, Le Médiateur de la République, que « *son rôle reste subsidiaire par rapport aux autres mécanismes existants (...) et il n'intervient que pour régler des cas extrêmes en marge de l'application de la loi ou du fonctionnement normal des services lors d'un blocage entre l'administration et les contribuables* »<sup>765</sup>. Pourquoi une telle volonté de subsidiarité ? Elle est certainement liée au fait que le recours à un médiateur, quel qu'il soit, prend sa source dans un litige qui oppose l'Administration au contribuable, révélant l'existence d'un contentieux, susceptible d'être évité plus en amont, au de procédures à dominante plus fiscale qu'administrative (de droit commun).

Au-delà de cet aspect pratique, le Conseil des impôts avait mis en avant une autre raison, plus critique, en soulignant qu'une « *telle subsidiarité évite de déresponsabiliser les*

---

<sup>763</sup> Il contribue notamment à la certitude et à la clarté de la règle fiscale.

<sup>764</sup> Le principe de confiance légitime se définit comme le droit qu'aurait tout contribuable de bonne foi à la confiance dans la stabilité juridique qu'il peut espérer attendre de la norme fiscale.

<sup>765</sup> Conseil des impôts, *L'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, *op. cit.*, p. 244.



*services du fisc qui pourraient alors se reposer sur son existence pour se dispenser de leurs missions* »<sup>766</sup>.

Dans le même temps, les propos de l'ancien Conseil des prélèvements obligatoires sont intéressants puisque l'expression « en marge de la loi » pourrait valablement être entendue dans le sens d'une réciprocité positive, au sens du droit international, à l'origine d'une solution à un conflit d'une importante gravité, non prévue par les textes. L'État pourrait ainsi s'engager au-delà de ses obligations traditionnelles pour régler un litige qui perturbe le fonctionnement normal des services fiscaux.

Quoi qu'il en soit, le Défenseur des droits demeure une « *institution dialogale par nature chargée de faire prévaloir l'interlocution sur le contentieux administratif* »<sup>767</sup>, interlocution renforcée au niveau fiscale grâce au Médiateur du MINEFI.

#### *b) La médiation administrative fiscale*

La médiation administrative fiscale est constituée de deux institutions principales : le Médiateur des Ministères économique et financier (1) et le conciliateur fiscal départemental (2).

##### 1) Le Médiateur du MINEFI

Issu du décret du 26 avril 2002, le Médiateur des Ministères économique et financier est compétent dès lors qu'un administré – nul besoin d'être contribuable - n'a pas obtenu gain de cause auprès d'un service fiscal<sup>768</sup>. Selon l'article 1<sup>er</sup> du décret, il « *reçoit les réclamations individuelles concernant le fonctionnement des services du ministère dans leurs relations avec les usagers* ». Pour mener à bien cette mission, il est placé auprès des ministres économique et financier, ce qui lui assure la possibilité, le cas échéant, de recourir aux services desdits ministères pour instruire les demandes des contribuables<sup>769</sup>. Il contribue donc à l'amélioration

---

<sup>766</sup> Conseil des impôts, *L'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, *op. cit.*, p. 244-245.

<sup>767</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative*, *op. cit.*, p. 15.

<sup>768</sup> Il est issu du décret n° 2002-612 du 26 avril 2002, *JO* n° 100, 28 avril 2002, p. 7702, texte n° 7.

<sup>769</sup> Art. 1 et 4 du décret n° 2002-612 du 26 avril 2002, précité.

des relations entre l'Administration fiscale et douanière et le contribuable, sur lesquelles il exerce une « *magistrature d'influence* », selon le Professeur Martin COLLET<sup>770</sup>.

Il convient de noter toutefois qu'il est une autorité administrative subsidiaire par rapport aux services fiscaux classiques puisque les réclamations adressées au médiateur doivent obligatoirement avoir été précédées « *d'une première démarche de l'utilisateur auprès du service concerné, ayant fait l'objet d'un rejet total ou partiel* »<sup>771</sup>. Il n'a donc pas vocation à remplacer le dialogue entre l'Administration fiscale et le contribuable, puisque celui-ci demeure la règle. Ce n'est qu'à la suite d'un échec de ce dialogue que le médiateur peut intervenir, en tant que tiers à l'Administration, c'est là sa force, sachant que sa saisine n'interrompt pas les délais de recours.

Son absence de lien avec l'Administration fiscale est mise en lumière avec un arrêt de la Cour administrative d'appel de Bordeaux du 31 juillet 2003, qui a indiqué que « *la saisine par la société requérante du délégué départemental du médiateur de la république ne saurait tenir lieu de réclamation* »<sup>772</sup>.

Lorsqu'il est valablement saisi, il demeure également subsidiaire dans le sens où il ne peut qu'émettre des recommandations au service concerné<sup>773</sup> puisque ledit service est en droit de maintenir sa position initiale. Il peut par exemple proposer des délais de paiements (26 % des cas en 2010)<sup>774</sup>, une remise gracieuse ou bien une transaction, autrement dit, il suggère généralement une voie fondant des décisions en équité. Il ne rend donc qu'un avis consultatif et non impératif<sup>775</sup>.

Son « *autorité morale* »<sup>776</sup> peut toutefois conduire à solutionner des affaires complexes lorsqu'elles sont, le cas échéant, soumises à l'appréciation des ministres<sup>777</sup>.

Enfin, il est seulement habilité à formuler des propositions de nature à améliorer le fonctionnement des services du ministère dans leurs relations avec les usagers, qu'il retranscrit notamment dans son rapport d'activité annuel public<sup>778</sup>.

---

<sup>770</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 206.

<sup>771</sup> Art. 3 du décret n° 2002-612 du 26 avril 2002, précité.

<sup>772</sup> CAA Bordeaux, 31 juillet 2003, n° 02BX02369, SARL Arc en ciel, inédit au *Recueil Lebon*.

<sup>773</sup> Art. 5 du décret n° 2002-612 du 26 avril 2002, précité.

<sup>774</sup> Médiateur du MINÉFI, *Rapport d'activité*, 2010, p. 32.

<sup>775</sup> CAA Marseille, 23 novembre 2010, n° 07MA02745, inédit au *Recueil Lebon*.

<sup>776</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 207.

On rappelle qu'il existe la Charte des médiateurs de service au public, depuis 2004, renouvelée en 2010, qui contribue à définir le socle éthique des valeurs portées par les médiateurs des différentes institutions en charge d'un service public, Médiateur du MINÉFI, *Rapport d'activité*, 2010, Annexe 5, p. 77 et s.

<sup>777</sup> Art. 5 du décret n° 2002-612 du 26 avril 2002, précité.

<sup>778</sup> Art. 6 du décret n° 2002-612 du 26 avril 2002, précité.

Ce caractère subsidiaire a été souligné par la Cour administrative d'appel de Paris, dans un arrêt du 3 février 2010<sup>779</sup>. Selon la Cour, « *le médiateur du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie ne dispose que du pouvoir d'émettre une proposition dénuée de caractère contraignant à l'égard des services du ministère lorsqu'une réclamation lui paraît fondée* ». Ainsi, la lettre qu'il a envoyé au contribuable, lui indiquant qu'il n'adressait aucune recommandation aux services du ministère « *ne présente pas le caractère d'une décision susceptible de faire l'objet d'un recours contentieux (...), [et] ne comporte en elle-même, aucune décision faisant grief* ».

Depuis sa création, les demandes effectuées auprès du Médiateur du MINÉFI sont en constante augmentation, qu'elles émanent de particuliers ou d'entreprises. En effet, plus 23 % de demandes en 2009 par rapport à 2008 – soit 3409 demandes (contre 2 350 en 2008), tous contribuables confondus, un niveau jamais atteint auparavant. Plus particulièrement, les médiations réalisées pour des entreprises connaissent également une forte augmentation, près de 45 % par rapport à 2008. En 2010, les demandes de médiation reçues et traitées sont stables, soit 3308 demandes<sup>780</sup>.

Cette utilisation plus importante (par rapport aux réclamations, elles sont peu nombreuses, environ 3,5 à 4 millions) est-elle le signe d'un malaise croissant entre l'Administration et le contribuable, qui ne peut se résoudre en dehors du Médiateur, ou bien est-ce la traduction d'une meilleure appréhension par les contribuables d'une institution à leur service ? Il est délicat de se prononcer sur ces différents points, mais il semble important de souligner le fait que 36 % de ces requêtes sont irrecevables<sup>781</sup> et par conséquent réorientées, faute de véritable action en amont de la part de l'administré, ce qui est plutôt rassurant, l'Administration fiscale n'ayant pu concrètement se prononcer sur ces situations *ab initio*. De même, la majorité des demandes réorientées sont adressées aux conciliateurs fiscaux départementaux, aptes à traiter des dossiers de proximité à enjeu moins important, dans une sorte de première instance.

De même, sans pour autant répondre à ces questions, une chose est acquise : il s'agit de la qualité substantielle et formelle de la médiation des ministères économique et financier.

---

<sup>779</sup> CAA Paris, 3 février 2010, n° 10PA00117, inédit au *Recueil Lebon*.

<sup>780</sup> Médiateur du MINÉFI, *Rapport d'activité*, 2010, p. 27.

<sup>781</sup> Médiateur du MINÉFI, *Rapport d'activité*, 2010, *ibidem*, même si le nombre de demandes recevables est en augmentation.

D'un point de vue substantiel, comme depuis plusieurs années, 72 % des médiations obtiennent satisfaction, en tout ou partie<sup>782</sup>, en moins de 60 jours pour 60 % d'entre elles<sup>783</sup>.

Le caractère équitable des recommandations du médiateur se retrouve dans la nature des demandes qu'il reçoit. En effet, il semble que celles-ci émanent, pour une large part, du contribuable local et du contribuable placé dans une situation de gêne importante (95 % des demandes sont faites par des particuliers). On rappelle que la saisine du médiateur est gratuite et d'accès direct (même si 46 % des demandes sont faites par un avocat)<sup>784</sup>. En effet, les « *dossiers relatifs à la gestion publique (créances hospitalières, de loyers HLM, d'indus RMI, de frais périscolaires, de redevances d'ordures ménagères...)* progressent de près de 40 % entre 2009 et 2010 »<sup>785</sup>, compte tenu notamment de la crise financière actuelle (même si les dossiers relatifs à la gestion fiscale dominant). Ainsi, les réclamations sont essentiellement de nature fiscale et portent majoritairement sur le recouvrement de l'impôt. Dans le même sens, les dossiers à enjeu financier moyen ou faible, soit moins de 1 500 €, représentent 50 % des médiations réalisées en 2010. Les demandes émanant d'entreprises ont baissé de moitié par rapport à 2009, en raison de la crise selon le rapport<sup>786</sup>.

Dans le même ordre d'idées, à l'instar du Défenseur des droits, le Médiateur du MINÉFI élabore des propositions destinées à améliorer les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable. Selon Emmanuel CONSTANS, Médiateur des ministères économique et financier depuis sa création, elles ont pour objectif de « *faciliter la compréhension de certains dispositifs fiscaux et de renforcer la qualité du service rendu à l'usager* »<sup>787</sup>. Le fait positif est que 80 % de ses propositions sont suivies d'effet par les services des deux ministères.

Tiers à l'Administration, le médiateur est compétent pour agir en toute indépendance et impartialité, en toute transparence, ce qui garantit son efficacité<sup>788</sup>.

La médiation revêt ainsi plusieurs formes en fiscalité, tout en étant décloisonnée. Cela signifie que les différentes instances vouées à la médiation coopèrent volontiers entre elles, comme c'est le cas par exemple du Médiateur du MINÉFI avec les conciliateurs fiscaux

---

<sup>782</sup> Médiateur du MINÉFI, *Rapport d'activité*, 2010, *ibidem*.

<sup>783</sup> Médiateur du MINÉFI, *Rapport d'activité*, Lettre d'Emmanuel CONSTANS, 2009, p. 3.

<sup>784</sup> Médiateur du MINÉFI, *Rapport d'activité*, 2010, *op. cit.*, p. 29.

<sup>785</sup> Médiateur du MINÉFI, *Rapport d'activité*, 2010, *op. cit.*, p. 27.

<sup>786</sup> Médiateur du MINÉFI, *Rapport d'activité*, 2010, *ibidem*.

<sup>787</sup> Médiateur du MINÉFI, *Rapport d'activité*, 2009, *ibidem*.

<sup>788</sup> Charte des médiateurs de service au public, 2004, rénovée en 2010, Médiateur du MINÉFI, *Rapport d'activité*, 2010, Annexe 5, p. 77 et s.

départementaux. Vantant « *la qualité exceptionnelle* »<sup>789</sup> de cette coopération, Emmanuel CONSTANS rappelle qu'afin de favoriser la proximité et la réduction des délais, il est utile d'instituer une sorte de double niveau : le conciliateur représentant la première instance, et le médiateur, l'instance d'appel (338 demandes rejetées par le conciliateur fiscal ont été portées devant le médiateur en 2010, avec un résultat positif dans 39 % des cas), ce dernier n'intervenant finalement qu'en dernier recours, après épuisement des voies de recours les plus proches, géographiquement parlant, de l'administré. Ainsi, à un niveau plus local, il existe l'interlocuteur département et le conciliateur fiscal départemental.

## 2) De l'interlocuteur départemental au conciliateur fiscal départemental

Dispositif plus ancien que le précédent<sup>790</sup> et plus restreint aussi, l'interlocuteur départemental, agent de l'Administration fiscale, présent dans chaque direction des services fiscaux de cet échelon, a vocation à connaître des litiges pouvant résulter d'un contrôle fiscal externe.

Favorisant « *l'amélioration de la communication avec les usagers* »<sup>791</sup>, l'interlocuteur départemental marque le début du « *renforcement des recours hiérarchiques de droit commun* »<sup>792</sup>, mouvement dans lequel s'inscrit l'ensemble des médiateurs et conciliateurs créés depuis.

Si son champ d'intervention est restreint au contrôle fiscal externe, il existe au même échelon local, une autre institution, le conciliateur fiscal départemental, autre recours hiérarchique, puisqu'il s'agit d'un agent de l'Administration (à l'inverse du médiateur du

---

<sup>789</sup> Médiateur du MINÉFI, *Rapport d'activité*, 2009, *op. cit.*, p. 11.

<sup>790</sup> Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, *JO*, 30 décembre 1977, p. 6279.

<sup>791</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, *ibidem*.

<sup>792</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, *ibidem*.

MINÉFI)<sup>793</sup>, mais qui « *participe d'une manière générale à la politique de modernisation de l'administration fiscale (...), l'objectif étant celui d'un " meilleur service à l'usager " »*<sup>794</sup>.

Le conciliateur fiscal départemental est donc plus récent que son homologue compétent dans le domaine du contrôle sur place puisqu'il est opérationnel depuis le 1<sup>er</sup> mai 2004<sup>795</sup>. « *Créé à la suite d'un simple communiqué à la DGI »*<sup>796</sup>, dans le but de favoriser le dialogue fiscal à un échelon local, et surtout d'éviter le contentieux juridictionnel, il constitue un recours hiérarchique mis en place par l'Administration fiscale, qui avait déjà le mérite d'être commun aux deux services qu'étaient les Impôts et le Trésor public.

L'objectif est toujours le même, décliné à l'échelon local une fois de plus, celui de favoriser le consensus afin de trouver une solution amiable à un litige opposant le contribuable à l'Administration fiscale<sup>797</sup>.

À la différence du dispositif précédent, le conciliateur départemental peut être saisi par tout contribuable qui n'a pas obtenu gain de cause auprès de services fiscaux, après rejet de sa réclamation par exemple<sup>798</sup>, et qui ne peut saisir l'interlocuteur départemental. En revanche, sa saisine n'interrompt pas la prescription, à l'instar du médiateur du MINÉFI<sup>799</sup>.

D'un point de vue formel, l'impossibilité d'intervenir après le dépôt d'un recours auprès d'une autre instance – qu'il s'agisse d'un Médiateur ou d'un organe de l'État (Président de la République, Premier Ministre, Ministres concernés, Parlementaires, élus locaux...) - place le conciliateur dans une position satisfaisante en terme de réciprocité à deux points de vue : proximité et délais de réponse.

« Première instance », il constitue un premier filtre en faveur de médiations plus éloignées, mais surtout un premier mode amiable de règlement des conflits en matière de

---

<sup>793</sup> Le conciliateur fiscal départemental est effectivement un agent de l'Administration, CAA Bordeaux, 31 mai 2010, n° 09BX01132 : « *Considérant que la circonstance que le conciliateur fiscal départemental qui a examiné le désaccord relatif aux impositions en litige soit le signataire du mémoire en défense de l'administration présenté devant les premiers juges n'est pas, par elle-même, de nature à révéler une méconnaissance du principe d'impartialité et, par là même, à entacher d'irrégularité la procédure ».*

<sup>794</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration, op. cit.*, p. 202.

<sup>795</sup> Il a été institué par la loi n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 portant loi de finances pour 2003, JO, 31 décembre 2002, p. 22025, texte n° 1.

<sup>796</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op. cit.*, p. 205.

<sup>797</sup> Il convient de préciser que son champ d'intervention est toutefois strictement encadré. Il ne peut pas, en effet, intervenir en matière de contrôle fiscal externe, de publicité foncière ou bien dès lors qu'une demande a déjà été faite auprès d'un représentant de l'Administration et de l'État autre que lui.

<sup>798</sup> La lettre faite par le contribuable au conciliateur fiscal départemental ne vaut pas réclamation, CAA Nantes, 30 novembre 2009, n° 07NT03308 : inédit au *Recueil Lebon*, « *que la lettre de saisine du conciliateur fiscal ne peut (...) être regardée comme une telle réclamation ».*

<sup>799</sup> CAA Lyon, 25 août 2011, n° 09LY02264, inédit au *Recueil Lebon*.

conciliation (excepté les recours hiérarchiques possibles autres). Il demeure une faculté et non une obligation. Un contribuable ne peut faire valoir qu'il a été privé de la possibilité de saisir le conciliateur<sup>800</sup>.

La simplicité de sa saisine est en outre adéquate : un simple courrier postal ou courriel adressé au conciliateur du département du contribuable suffit. Sa décision modifie valablement, le cas échéant, celle du service actionné par le contribuable.

Cette instance permet de développer le dialogue précontentieux (dans le sens juridictionnel du terme) avec ce dernier. En moyenne, le conciliateur traite 81 000 dossiers chaque année (82 700 en 2009), dont plus de 75 000 sont recevables. Le délai de traitement est relativement bref puisqu'il est de trente jours, voire moins pour environ 70 % des dossiers. Les deux tiers concerneraient les impôts directs et les taxes sur le chiffre d'affaires. Il s'avère que dans 38 % des cas, la réponse est favorable au contribuable. Il permet de sécuriser les relations avec l'Administration tout en corrigeant d'éventuelles erreurs commises en amont de la procédure<sup>801</sup>.

Sur les 75 000 demandes recevables, plus de la moitié auraient fait l'objet d'une décision de rejet. Néanmoins, le taux de décisions partiellement ou totalement favorables à l'utilisateur semble progresser et s'établirait à plus de 35 %. Le conciliateur interviendrait majoritairement en matière de délais de paiement (pour plus de 50 %), la qualité de service (pour moins de 60 %) et le prélèvement automatique (plus de 65 %). Les rejets sont particulièrement importants dans le domaine du contentieux (moins de 55 %), du gracieux (moins de 60 %) et du contrôle sur place (plus de 60 %).

L'appel de ses décisions se fait auprès du Médiateur des ministères économique et financier. L'échange de bons procédés a toutefois une limite, puisque sa saisine ne dispense pas le contribuable de payer les impôts dus.

---

<sup>800</sup> CAA Bordeaux, 10 novembre 2009, n° 08BX02805, inédit au *Recueil Lebon*.

<sup>801</sup> Les chiffres sont ceux fournis par l'Administration fiscale, Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », Thème n° 1 des *Rencontres de la Direction Générale des Finances publiques*, le mardi 29 juin 2010, à Paris, Bercy.

### c) L'arbitrage fiscal

« L'arbitrage fiscal », expression empruntée au Professeur Marie-Christine ESCLASSAN<sup>802</sup>, fait référence aux différentes commissions fiscales<sup>803</sup> existantes, phénomène croissant en fiscalité et qui illustrent cette volonté de réciprocité dialogique entre l'administré et l'Administration<sup>804</sup>.

Ces procédures consultatives proches de l'arbitrage ne se confondent pas avec les procédures de conciliation et de médiation exposées ci-dessus<sup>805</sup>. Elles sont, pour reprendre les propos du Professeur Marie-Christine ESCLASSAN, « *d'une grande originalité qui permettent de déboucher sur des avis concernant le bien fondé de la dette d'impôt en principal* »<sup>806</sup>. Le dialogue est ainsi renforcé dès lors qu'il s'agit pour l'organisme d'étudier une question de fait à l'origine d'un litige entre l'Administration fiscale et le contribuable, tous deux représentés de façon paritaire en son sein<sup>807</sup>.

Ce dialogue, favorisé du fait de la participation du contribuable à ces institutions, confère à ces dispositifs « *une très grande singularité* »<sup>808</sup> dont un des intérêts majeurs réside dans la défense des droits du contribuable par d'autres contribuables, en nombre supérieur par rapport à l'Administration (mais présidés par un magistrat). Il s'agit de la commission

---

<sup>802</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, *ibidem*.

<sup>803</sup> Sur cet aspect, cf. la thèse d'Hélène NOUCHINE TOURNIAIRE, *Les commissions fiscales : contribution à l'étude d'un phénomène en voie de généralisation*, Université Jean Moulin Lyon 3, 2009, 507 p.

<sup>804</sup> En ce sens, « *Les commissions départementales (...) sont des institutions originales de dialogue associant magistrats, administration fiscale et représentants des contribuables.* », Rapport présenté par Jean-Pierre MELOT, *Un nouvel élan pour les commissions départementales des impôts - les propositions de la CCIP*, au nom de la commission fiscale de la Chambre de commerce et d'industrie de Paris, adopté par l'Assemblée Générale du 6 novembre 2003. Cet article est disponible sur le site internet de la CCIP : <http://www.etudes.ccip.fr/rapport/125-commissions-departementales-des-impots>.

<sup>805</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, *ibidem*.

<sup>806</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, *ibidem*. L'auteure ajoute que cette originalité ne réside pas seulement dans leur modernité, mais essentiellement « *dans leurs mécanismes spécifiques et leur fonctionnalité.* »

<sup>807</sup> Il en est tout autrement dès lors qu'il s'agit de trancher une question de droit, puisque dans cette hypothèse, la participation de l'Administration fiscale comme du contribuable est exclue. Cf. Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, *ibidem*.

<sup>808</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, *ibidem*.



départementale de conciliation (articles 1653 A à 1653 du CGI) ainsi que des commissions départementales (articles 1651 à 1651 G du CGI) et nationale (Articles 1651 H à 1651 L du CGI) des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires dont les origines sont anciennes, traduisant des préoccupations légitimes, d'une acuité toute particulière aujourd'hui.

L'objectif originel de ces commissions départementales était de «*faciliter la résolution des litiges opposant le fisc et les professions indépendantes du secteur industriel et commercial*»<sup>809</sup> sur des questions de fait. Les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et les commission de conciliation avaient donc un rôle spécifique puisque leur intervention était réservée à la procédure de rectification contradictoire – qu'il s'agisse de litiges relatifs aux BIC ou du chiffre d'affaires, de l'IS, de la TVA ou des autres impôts sur le revenu grevant les résultat des entreprises<sup>810</sup> - et au contrôle fiscal.

De plus, elles sont dorénavant compétentes pour connaître des litiges liés aux rémunérations excessives et aux exonérations ou allègements fiscaux dédiés aux entreprises nouvelles<sup>811</sup>.

Les questions de droit sont donc demeurées hors du champ de compétence de ces commissions jusqu'en 2004<sup>812</sup>, puisque depuis cette date elles peuvent, pour certaines questions, donner leur avis sur le caractère anormal d'un acte de gestion, le principe et le montant des amortissements et provisions, le caractère de charges déductibles de travaux immobiliers.

Concernant le contrôle fiscal, elles sont compétentes en matière d'ESFP, et depuis 1987, pour connaître d'un litige opposant l'Administration fiscale au contribuable placé en situation de procédure de taxation d'office, ce qui démontre toute la latitude offerte par la réciprocité, en l'occurrence asymétrique, voire positive, puisque génératrice de contradictoire dans une procédure qui en est généralement dépourvue.

En revanche, la saisine est obligatoire dès lors qu'un désaccord persiste entre l'Administration et le contribuable, et que ce dernier a manifesté en amont sa volonté de recueillir l'avis d'une commission départementale. Même si sa demande n'a pas été réitérée à

---

<sup>809</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, op. cit., p. 203.

<sup>810</sup> Art. L. 59 A du LPF.

<sup>811</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, op. cit., p. 203.

<sup>812</sup> Doc. adm. 13 M 2411, n° 15 et 16.

la suite de la réponse de l'Administration, la saisine de la commission départementale doit être faite sous peine d'irrégularité de la procédure d'imposition<sup>813</sup>.

À l'inverse, la réciproque est vraie, si le contribuable ne souhaite pas saisir une commission départementale, l'Administration est en droit de le faire, même lorsque le contribuable n'a pas répondu à sa notification, si elle estime que cette saisine est nécessaire et possible<sup>814</sup>.

La procédure demeure régulière si ce dernier, dûment convoqué, ne présente pas d'observations<sup>815</sup>.

Le dialogue est simplement possible, mais non obligatoire, une fois la saisine d'une commission effectuée. Elle procède le cas échéant à l'audition du contribuable et des agents de l'Administration selon respectivement les articles R. 60-1 et R. 60-2 A du LPF.

Il est intéressant de noter que le contradictoire est respecté devant les arbitres puisque si le contribuable n'a pu bénéficier en temps utiles de l'ensemble des informations et documents en possession de l'agent de l'Administration, la commission peut prendre toutes les mesures utiles pour permettre au premier d'en avoir connaissance (nouvelle audition, instruction supplémentaire...). Il en est de même lorsque l'agent invoque de nouveaux arguments et une nouvelle méthode de calcul<sup>816</sup>.

Le résultat du dialogue peut toutefois ne pas convenir à l'une des parties, ainsi « *même si l'avis lui est défavorable, l'administration peut parfaitement décider de maintenir l'imposition initialement envisagée, le contribuable n'ayant plus alors que la perspective d'un recours contentieux pour s'y opposer. De la même façon, lorsque l'avis est défavorable au contribuable, ce dernier peut choisir de continuer la contestation de l'imposition sur le terrain contentieux* »<sup>817</sup>. Le dialogue n'est donc pas rompu, il change de nature. Ainsi d'un dialogue administratif à un dialogue contentieux, il n'y a qu'un pas, plus délicat à franchir pour le contribuable et moins intéressant pour l'Administration, marqué toutefois par l'échec

---

<sup>813</sup> TA Versailles, 5<sup>ème</sup> ch., 4 janvier 2011, n° 0707147, Courdresses, *Dictionnaire de gestion fiscale*, « Contrôle fiscal », p. 76.

<sup>814</sup> CE, 31 décembre 1959, n° 41864, *Dictionnaire de gestion fiscale*, « Contrôle fiscal », p. 77.

<sup>815</sup> CE, 5 décembre 1973, n° 85347, Calendreau, *Dictionnaire de gestion fiscale*, « Contrôle fiscal », p. 81.

<sup>816</sup> CE, 14 octobre 1970, n° 77231, *Rec. 1970*, p. 41, *Dictionnaire de gestion fiscale*, « Contrôle fiscal », *ibidem*.

<sup>817</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, *op. cit.*, p. 203-204. Il convient de noter que les avis des commissions, actes ne faisant pas grief, ne peuvent pas véritablement faire l'objet d'un REP, sauf cas exceptionnels (contestés dans une réclamation par exemple).

d'une communication administrative plus informelle et moins litigieuse, en apparence, et plus réciprocaire aussi<sup>818</sup>.

Il existe d'autres organismes de type consultatif et interlocutoire concernant les impôts directs, il s'agit de la commission centrale des impôts directs (articles 1652 et 1652 bis du CGI) et de la commission communale des impôts directs.

La matière douanière connaît également une commission, la commission de conciliation et d'expertise douanière, qui est susceptible de rendre un avis – qui ne lie pas les parties – dans les litiges concernant l'importation ou l'exportation des marchandises, lors du dédouanement ou postérieurement à celui-ci, sur l'espèce tarifaire, l'origine ou la valeur des marchandises, entre l'Administration des douanes et les opérateurs du commerce international<sup>819</sup>.

Ainsi les commissions des impôts directs, qu'elles soient centrale ou communale, ont un rôle restreint dans le cadre de la procédure d'imposition, et parfois subsidiaire – lorsqu'une commission départementale ne s'est pas prononcée par exemple – celui d'établir respectivement le calcul du bénéfice agricole forfaitaire et la valeur locative des immeubles nouveaux<sup>820</sup>.

Si la question de l'intérêt de la portée de ces institutions peut être posée en raison notamment du caractère purement consultatif de ces dispositifs, qui ne rendent que des avis dépourvus de force obligatoire et qui ne s'imposent donc pas aux parties<sup>821</sup>, le mérite de leur existence doit être salué, tant leur utilité est indéniable, et ce d'autant plus que les réformes successives ont été menées dans le sens d'un élargissement des compétences de ces commissions, mais également dans le sens d'un élargissement du nombre de ces commissions.

Cette augmentation qualitative et quantitative marque la prise en compte par les gouvernants de la nécessaire communication avec les administrés, qui ne fait aucun doute pour Marie-Christine ESCLASSAN, puisque la saisine de ce type de dispositifs<sup>822</sup> « permet

---

<sup>818</sup> Elle est plus réciprocaire, qu'une réclamation préalable par exemple, puisqu'elle permet une véritable audition commune des deux parties en présence, l'Administration et le contribuable. L'arrêt du Conseil d'État du 8 août 1990, n° 55730, Sohm, *Dictionnaire de gestion fiscale*, « Contrôle fiscal », *ibidem*, le prouve puisqu'il a jugé irrégulière la fixation du forfait de bénéfices industriels et commerciaux par la commission départementale lorsqu'elle a entendu le vérificateur en dehors de la présence du contribuable.

<sup>819</sup> Articles 441 à 450 du Code des douanes.

<sup>820</sup> Jean-Luc ALBERT, Jean-Luc Pierre et Daniel RICHER (sous la dir. de), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, *op. cit.*, qui définit l'ensemble de ces commissions, p. 102 et s.

<sup>821</sup> La Chambre de commerce et d'industrie de Paris a organisé dans la même ville un colloque le 12 octobre 2010 ayant pour thème : « Les commissions fiscales de conciliation, quel intérêt ? ».

<sup>822</sup> Et plus particulièrement la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

*une discussion entre représentants de la catégorie socioprofessionnelle à laquelle appartient le contribuable et les représentants de l'administration* »<sup>823</sup>. Ce dialogue est bénéfique puisque, même s'il ne permet pas d'éviter la saisine du juge, le cas échéant, il permet au contribuable, sinon d'être représenté, d'exposer ses observations. La saisine de ce type d'instances permettrait de régler environ 4 000 à 5 000 affaires, sur la base d'accords négociés le plus souvent<sup>824</sup>.

Ainsi, la saisine de ces commissions, et notamment celle de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ne prive le contribuable d'aucun autre recours administratif ultérieur, gracieux ou contentieux, eu égard au délai très court de cette saisine<sup>825</sup>. Dans le même temps, il est évident que la recherche de consensus entre l'Administration fiscale et le contribuable s'inscrit dans une volonté de la première d'éviter autant que faire se peut tout contentieux juridictionnel.

Une communication à l'origine d'une indispensable individualisation des contribuables en présence, qui « *illustre aussi l'un des axes majeurs de la gestion fiscale contemporaine qui est de privilégier une approche par grandes catégories de contribuables.* »<sup>826</sup>

## B) Le contribuable : les grandes catégories

Le contribuable désigne, nous l'avons vu, un groupe hétérogène de personnes, qu'elles soient physiques ou morales, de droit privé ou de droit public, gros ou petit, honnête ou fraudeur, etc..

Si les contribuables ont été classés, peu ou prou, à la manière des classifications économiques, comme étant des ménages, des sociétés non financières et financières ou des collectivités publiques, ils peuvent également être entendus dans un sens plus sociologique, catégorisée selon leur niveau de vie, selon qu'ils sont jugés riches, aisés ou pauvres, jeunes ou âgés, etc. En ce sens, leur relation à l'Administration fiscale ne serait pas la même. Le schéma traditionnel offre une vision quelque peu manichéenne entre ces différentes catégories puisque

---

<sup>823</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, *ibidem*.

<sup>824</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 130.

<sup>825</sup> Dans les trente jours suivant la clôture de la procédure contradictoire.

<sup>826</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des Finances Publiques et Modernisation de l'Administration*, *op. cit.*, p. 204-205.

si les plus riches tentent d'éviter l'impôt par le biais de mesures et de montages légaux favorisant, dans le meilleur des cas l'optimisation fiscale, voire l'évasion grâce à leurs conseillers fiscaux ; les plus pauvres, eux, jugent le système injuste tandis que les aisés, ou classe moyenne, n'ont pas l'impression d'en avoir pour leur argent, en donnant plus qu'ils ne reçoivent. Leurs relations à l'Administration seraient donc différentes, puisque les premiers vont pouvoir se jouer d'elle, tandis que les seconds seront à sa merci. Si plusieurs études précitées ont été faites sur ce point, il est délicat d'établir un profil type de contribuable, et un profil type d'agent de l'Administration, sans verser dans la caricature, tant des niveaux d'échelle existent.

Une catégorisation plus économique a donc été opérée en matière fiscale, même si elle a d'abord concerné de plus gros contribuables, au regard des enjeux qu'ils peuvent représenter. Ainsi, l'interlocuteur unique a d'abord visé les grandes entreprises. Mais la réciproque est également vraie en matière de contrôles : les grandes entreprises font l'objet de vérifications externes plus régulières<sup>827</sup>. *A contrario*, le contribuable indigent ou surendetté pourra bénéficier de mesures d'équité (remises gracieuses) de la part de l'Administration.

La généralisation de la réciprocité dialogique entre l'Administration fiscale et le contribuable s'est donc faite progressivement, dans le sens d'une meilleure individualisation de ce dernier, classé en différentes catégories : professionnels, particuliers, collectivités territoriales...

Les professionnels ont été scindés en grandes entreprises et en petites et moyennes entreprises, chacun disposant d'un interlocuteur fiscal unique : la DGE s'adresse à près de 28 000 grandes entreprises, le restant des PME, des professions libérales, des artisans, des commerçants et des agriculteurs relevant du SIE.

Ces services ont parfois été élaborés en collaboration avec le contribuable lui-même. Ainsi, Jean-Bernard GOSSOT, alors chargé de la coordination centrale du projet de mise en place de la DGE, explique que ce service a été conçu en liaison avec les entreprises et leurs représentants, gage de souplesse, facilitant l'adaptation de chacun aux modalités internes de fonctionnement des différentes structures en présence<sup>828</sup>.

---

<sup>827</sup> On note la même démarche au niveau des douanes, compte tenu des spécificités de la matière toutefois, puisque « *c'est surtout par l'orientation des contrôles vers des catégories bien définies de marchandises, de courant internationaux ou même de personnes que se caractérise la politique actuelle de l'administration qui tend à privilégier les contrôles " ciblés " sur la vérification systématique des marchandises et des voyageurs* », Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier*, Economica, 2008, p. 59.

<sup>828</sup> Jean-Bernard GOSSOT, « La direction des grandes entreprises », *Les notes bleues de Bercy, ibidem*. L'auteur cite par exemple le cas des impôts locaux qui ne nécessitent qu'une vision locale, et qui peuvent continuer à être gérés par le service territorial habituel. Il ajoute : « *De même, le constat de pratiques différentes selon les*

La DGE regroupe donc des interlocuteurs aisément identifiables et spécialisés, organisés selon les groupes et les secteurs socioprofessionnels<sup>829</sup>. Il s'agit donc d'un interlocuteur fiscal unique personnalisé, à destination d'une entreprise et de son groupe, mais également d'un interlocuteur fiscal unique spécialisé, puisque constitué « *d'une équipe d'une dizaine de spécialistes compétents pour traiter l'essentiel des démarches des entreprises* »<sup>830</sup>.

Toujours dans le sens d'une meilleure individualisation des contribuables, le SIE a par exemple pour mission d'accompagner et de conseiller les créateurs d'entreprises. Le portail Internet du SIE explique, en effet, les procédures à suivre pour la nouvelle entreprise (numéro SIRET, numéro de TVA intracommunautaire, régime d'imposition, nom du correspondant au sein du SIE, livret fiscal...<sup>831</sup>

Le même effort de rapprochement des services vers l'entreprise se retrouve en matière douanière. En effet, les bureaux de douane ont été rapprochés des entreprises par l'intermédiaire des centres régionaux de dédouanement. Les procédures ont été simplifiées dans le sens d'un allègement du formalisme imposé par le Code des douanes, tandis que les incitations économiques ont été encouragées.

Les particuliers sont également identifiés par rapport aux autres catégories de contribuables. Ils bénéficient d'un interlocuteur unique par le biais du SIP ou d'une trésorerie de proximité, mais leur situation peut également être prise en compte selon qu'ils sont résidents ou non. En ce sens, le décret du 28 décembre 2010 relatif à la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux, assure, sans préjudice des compétences dévolues à d'autres services de la DGFIP, l'assiette et le recouvrement des impôts dus par les résidents à l'étranger<sup>832</sup>. L'arrêté du même jour précise les attributions de cette direction et répertorie les redevables de l'impôt qui relèvent de sa compétence, qu'il s'agisse de l'assiette, du recouvrement ou du contrôle de celui-ci<sup>833</sup>.

---

*entreprises en matière de paiement de la taxe professionnelle, impôt payé au titre de chacun des établissements d'une entreprise (siège, locaux industriels...), a conduit à leur offrir deux modalités de paiement à la DGE : soit un versement unique au titre de l'ensemble des établissements, soit un paiement établissement par établissement. »*

<sup>829</sup> Jean-Bernard GOSSOT, « La direction des grandes entreprises », *Les notes bleues de Bercy, ibidem*.

<sup>830</sup> Jean-Bernard GOSSOT, « La direction des grandes entreprises », *Les notes bleues de Bercy, ibidem*.

<sup>831</sup> Selon le portail fiscal : <http://www2.impots.gouv.fr/sie/createurs.htm>.

<sup>832</sup> Article 3 du Décret n° 2010-1651 du 28 décembre 2010 relatif à la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux, *RFL* n° 2, 2011, p. 141 et s.

<sup>833</sup> L'article 1<sup>er</sup> du l'arrêté du 28 décembre 2010 relatif aux attributions de la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux précise le sens de l'expression « résidents à l'étranger » puisque ce sont les personnes physiques ou morales ou toutes autres entités, non domiciliées fiscalement en France mais disposant de revenus de source française, ou disposant d'une ou plusieurs habitations ou propriétés immobilières en France ; imposables ou taxables en France en vertu des dispositions du CGI ou d'une convention internationale : réalisant des opérations taxables ; les fonctionnaires et agents de l'État en service à l'étranger ou les fonctionnaires et

Enfin, les collectivités territoriales bénéficient des conseils fiscaux de la DGFIP le cas échéant.

L'ensemble de ces transformations, si elles s'inscrivent dans le cadre d'une Administration au service du public, d'autant plus attendues par les contribuables qu'il s'agit d'un domaine régalien, sont également au service de l'Administration elle-même, d'où la réciprocité qu'elles induisent dans ces relations, puisqu'elles lui facilitent les opérations de contrôle. En ce sens, il peut également être effectué une différenciation entre les contribuables selon qu'ils sont persistents à être défaillants ou non.

Ainsi, l'importance du montant des créances à recouvrer, ou la difficulté de les percevoir, par l'Administration peut nécessiter l'identification de contribuables placés dans des situations de manquements à leurs obligations fiscales. À ce titre, il est intéressant de noter la création par l'arrêté du 13 novembre 2009 de pôles de recouvrement spécialisés dans les services déconcentrés de la DGFIP, au niveau des départements<sup>834</sup>. Sans équivalent auparavant, ces pôles s'intéressent toutefois au recouvrement des créances des professionnels comme des particuliers « *dont le montant, le risque de non-recouvrement ou la complexité des procédures justifient l'intervention de spécialistes.* »<sup>835</sup> Ils constituent des interfaces entre les services de base et la Direction départementale des Finances publiques.

Les PRS pourront donc traiter des créances de TVA, d'IS, de taxe sur les salaires et de contribution économique territoriale, qui dépassent un certain seuil financier fixé pour l'ensemble du département selon des critères nationaux. Ils pourront également traiter des créances d'IR, de CSG, de taxe d'habitation et de taxes foncières, qui dépassent elles aussi différents seuils financiers corrélés à la population du département (5 000 €, 7 000 € ou 10 000 €).

Il s'agit principalement de créances délicates à recouvrer (après mise en demeure non suivie d'effet par exemple), ou relatives au contrôle fiscal externe (après ATD infructueux par

---

autres agents au service de la Commission européenne (sauf ceux qui y ont conservé leur foyer fiscal) ; les personnes transférant leur domicile fiscal hors de France mais imposables en France en vertu des articles 167 et 167 bis du CGI.

<sup>834</sup> Arrêté du 13 novembre 2009 portant création de pôles de recouvrement spécialisés (PRS) dans les services déconcentrés de la direction générale des finances publiques, *MPR* n° 12, décembre 2009, p. 744 et s. Il est complété par un arrêté du 2 novembre 2010 portant création de pôles de recouvrement spécialisés dans les services déconcentrés de la direction générale des finances publiques, *MPR* n° 11, novembre 2010, p. 652 et s.

<sup>835</sup> X, « Les pôles de recouvrement spécialisés, son rôle, ses missions », *MPR* n° 2, février 2010, Étude, État, p. 73. Le recouvrement courant reste toutefois de la compétence des SIP, trésoreries de proximité, SIP-SIE ou SIE, les créances devant demeurer actives et recouvrables.

exemple), qui sont transférées par les services de base vers les pôles<sup>836</sup>. La rapidité de la procédure est importante puisque les créances à recouvrer ne doivent pas dater de plus de dix-huit mois. L'intérêt de ces pôles est l'assurance de l'unité du dossier si un contribuable devait avoir à régler plusieurs créances jusque-là non recouvrées.

En matière de contrôle fiscal sur place, la traditionnelle distinction professionnel-particulier réapparaît, puisque les PRS traiteront différemment une créance issue d'un ESFP et une créance issue d'une vérification de comptabilité de professionnels indépendants soumis l'IR. Cela s'explique par le fait que les créances d'IR ou de CSG de particuliers faisant suite à un contrôle fiscal externe sont peu courantes, ce qui n'est pas le cas concernant les professionnels ; la complexité de la procédure dans ce domaine nécessitait donc la mise en place de dispositifs *ad hoc*.

Le dialogue administratif n'est donc pas rompu pour autant puisque le contribuable défaillant verra son dossier transféré à une unité spécialisée, permettant de prolonger la procédure, pour tenter de trouver des solutions, et dans le même temps, assurer la préservation des intérêts de l'État.

Les pôles de recouvrement spécialisé constituent une nouvelle illustration de la réciprocité dialogique, fondée sur les intérêts de chacun, en faveur de l'Administration certes, mais également, dans une moindre mesure, du contribuable. Ceci est aisé à comprendre : un contribuable récalcitrant bénéficie d'un traitement individualisé et spécialisé, générateur de réciprocité, asymétrique certes, puisque les PRS visent à faciliter le recouvrement de créances litigieuses, mais si la défaillance induit la rectification, la persistance dans la défaillance conduit à la vigilance du collecteur.

La mission de ces pôles demeurent en faveur du contribuable dès lors que celui-ci est placé dans une situation délicate et qu'il doit bénéficier par exemple de décisions fondées sur l'équité ou lorsque toutes les voies de recours administratives ne sont pas épuisées (ATD encore possible, délais particuliers, surendettement, redressement ou liquidation judiciaires, procédure de sauvegarde, remises gracieuses, dégrèvements, intérêts moratoires). Le PRS peut lui-même agir selon la voie amiable, en accordant des décisions fondées sur l'équité le cas échéant comme par exemple accorder des plans de règlement ou bien des délais de paiement. Mais il peut aussi agir selon la voie offensive et peut recourir, pour ce faire, à des

---

<sup>836</sup> Le transfert n'est toutefois pas toujours nécessaire, puisque concernant les créances des particuliers relatives à un contrôle fiscal sur place, celles-ci sont directement affectées au pôle, sans truchement du service de base.



mesures conservatoires, aux ATD, aux saisies, etc. En la matière, son action peut être corroborée avec celle du service de contentieux offensif de la DDFiP.

Pour mener à bien leurs missions, les PRS bénéficient des mêmes outils informatiques que les services ordinaires de l'Administration fiscale (SIP, SIE...). Cette dernière, composée d'instances visibles géographiquement, s'est donc dotée de nouvelles technologies, gage d'efficacité de ses services, et gages de continuation des échanges entre elles et les contribuables par la voie virtuelle.

## § 2 – La virtualité des interlocuteurs

L'ordonnance n° 2005-1516 du 8 décembre 2005 relative aux échanges électroniques entre les usagers et les autorités administratives et entre les autorités administratives régit la virtualité des échanges entre les interlocuteurs fiscaux. Le recours aux technologies de l'information et de la communication constitue en effet aujourd'hui un « *enjeu important de simplification pour l'usager (B) et de modernisation pour l'administration (A)* »<sup>837</sup>.

### A) L'usage croissant des technologies de l'information et de la communication par l'Administration fiscale

L'usage des technologies de l'information et de la communication repose sur l'adaptation de l'Administration à son environnement, d'un point de vue microscopique - en prenant en compte les besoins du contribuable - mais également d'un point de vue macroscopique - en prenant en compte les évolutions de ses homologues à l'étranger. En substance, la révolution numérique de l'Administration fiscale, impactant à la fois la procédure d'imposition et les procédures de contrôle, a consisté à adopter une « *stratégie multicanaux, alliant Internet, le téléphone et à terme, la télévision interactive et les bornes multimédia* »<sup>838</sup>, relations fondées sur des échanges personnalisés.

Cet usage s'inscrit tout d'abord dans le processus, engagé à la fin des années 1970, d'accès aux documents administratifs par les usagers. Ensuite, l'informatique étant devenue un mode d'information et de communication usuel et classique, il était nécessaire de doter l'Administration d'outils similaires au contribuable et à ses homologues étrangers.

---

<sup>837</sup> Jean-Bernard GOSSOT, « La direction des grandes entreprises », *Les notes bleues de Bercy, ibidem*.

<sup>838</sup> Francis JUBERT, Elizabeth MONTFORT, Robert STAKOWSKI, *La e-administration. Levier de la réforme de l'État*, Dunod, Management public, 2005, p. 95.

Concernant le principe d'accès aux documents administratifs, l'informatique a pu constituer un outil au service de « *la " troisième génération des droits de l'homme ", axée sur l'information et la communication, et conquise au détriment de l'arbitraire administratif* »<sup>839</sup>, notamment avec l'innovante loi du 6 janvier 1978 sur l'accès aux fichiers nominatifs informatisés, modifiée en profondeur par la loi du 6 août 2004 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements des données à caractère personnel et dont le principe est protégé par la Commission nationale informatique et libertés, même si les exceptions à ce principe sont nombreuses et le poids de l'héritage du passé encore lourd.

Les illustrations les plus remarquables dans ce domaine sont incontestablement les programmes ADELE, MSE et COPERNIC, posant les jalons de la nouvelle Administration électronique, véritable passage à *l'e-government*. Le plan ADELE permet par exemple aux citoyens de demander des actes d'état civil sur Internet et de bénéficier du service unique de changement d'adresse.

Le programme MSE, qui signifie MINEFI au service des entreprises, remplaçant MINinfo, vise à fournir un espace dédié sur le portail Internet<sup>840</sup>, véritable source « *d'informations techniques et de services spécialisés destiné aux entreprises* »<sup>841</sup>. L'objectif est triple : dupliquer et répercuter automatiquement les données fournies par les contribuables ; fournir des bases de données fiscales accessibles et simples ; et mettre à disposition les déclarations fiscales électroniques, « *à l'aide de formulaires intelligents et pré-remplis* »<sup>842</sup>. Le choix a donc été fait de recourir aux nouvelles technologies, notamment pour communiquer, par le biais de la messagerie électronique. Les procédures sont donc majoritairement dématérialisées, grâce aux déclarations et paiements en ligne de la TVA, de l'IS, de la taxe sur les salaires et des taxes foncières.

Le projet COPERNIC, lancé en avril 2002, consiste en la modernisation de l'informatique conjuguée avec un plan d'investissement quinquennal. Il a permis un accouchement moins douloureux de la DGFIP grâce à la refonte du système d'information fiscale de la DGI et de la DGCP. COPERNIC offre au contribuable une vision globale de sa

---

<sup>839</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés, op. cit.*, p. 52-53.

<sup>840</sup> Le portail Internet de l'Administration fiscale est consultable à l'adresse suivante : [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr). Il donne accès à toute l'information fiscale, qu'il s'agisse des actualités, de la documentation officielle en ligne mais également de tous les formulaires fiscaux téléchargeables, pour reprendre les propos du site du SIE : <http://www2.impots.gouv.fr/sie/services.htm#>. En créant un « espace documentaire » chaque entreprise peut sélectionner les informations en fonction de ses centres d'intérêt et s'abonner à la lettre d'information fiscale.

<sup>841</sup> Un portail spécial existe pour les entreprises : [www.entreprises.minefi.gouv.fr](http://www.entreprises.minefi.gouv.fr).

<sup>842</sup> Francis JUBERT, Elizabeth MONTFORT, Robert STAKOWSKI, *La e-administration. Levier de la réforme de l'État, ibidem*.

situation grâce à son dossier fiscal centralisant l'ensemble des données le concernant (télédéclarations, télépaiements, etc.) tout en assurant la diffusion et la gestion en ligne desdites informations.

Il s'agit du compte fiscal unique créé en 2005, accessible par les particuliers et les professionnels sur Internet. La création de ce compte fiscal unique peut être effectuée en ligne dans l'espace abonné correspondant, à la rubrique « Professionnels » s'il s'agit d'une entreprise.

Un nouvel outil a également été mis en place afin de faciliter le paiement de la TVA par les assujettis. Il s'agit de la procédure TéléTVA-EFI qui permet de déclarer puis de payer en ligne le montant de TVA dû, ou encore d'effectuer des demandes de remboursements de crédits depuis février 2006 pour toutes les entreprises<sup>843</sup>. Dans la continuité, la procédure TéléTVA-EDI permet de déclarer puis de payer la TVA par envoi de fichiers, en version informatique, par le biais de la procédure de transfert de données fiscales et comptables. Près d'un million d'entreprises auraient opté pour ce mode de déclaration des résultats<sup>844</sup>.

Plus récemment, la DGFIP a mis en place le dispositif TIPI, le titre payable sur Internet, destiné aux collectivités territoriales et à leurs usagers, qui permet de réaliser le paiement en ligne, par carte bancaire, de produits locaux encaissés par les agents de la DGFIP (redevances d'ordures ménagères, redevances d'eau et d'assainissement, etc.)<sup>845</sup>. Si le paiement en ligne était déjà possible par carte bancaire, le TIPI est un instrument novateur, tant pour l'usager (plus que pour le contribuable), qui garantit la rapidité de l'opération effectuée en quelques clics, et dont l'accessibilité est constante (24 heures sur 24 et sept jours sur sept) ; que pour le comptable chargé de l'encaissement (sécurisation du recouvrement, amélioration de la trésorerie). Il a, à ce titre, été récompensé par un Victoire de la modernisation de l'État 2010. Le bénéfice de cette mesure était, dans un premier temps, réservé aux collectivités bénéficiant d'un site internet ; il fut étendu, en 2011, à celles ne souhaitant pas en disposer. Pour ce faire, la DGFIP prévoit une page générique de paiement des créances des services publics locaux desdites entités.

Les collectivités territoriales, autres interlocuteurs de l'Administration fiscale, et contribuables dans une moindre mesure, bénéficient ainsi des NTIC, notamment avec la

---

<sup>843</sup> Auparavant, seules les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition pouvait effectuer cette opération. De plus, les entreprises individuelles peuvent utiliser, pour TéléTVA-EFI, le certificat gratuit, disponible sur internet, servant à déclarer les revenus par ce biais.

<sup>844</sup> Selon le portail de l'Administration fiscale : <http://www2.impots.gouv.fr/sie/services.htm#>.

<sup>845</sup> Pour une étude plus complète du TIPI, cf. par exemple X, « Le TIPI = titre payable sur Internet, la DGFIP propose un nouveau service aux collectivités », *MPR* n° 11, novembre 2010, p. 654 et s.

création, en novembre 2002, d'un portail qui leur est spécialement dédié<sup>846</sup>. Elles disposent ainsi d'un accès personnalisé aux bases de données les concernant, tout en bénéficiant d'instruments adjuvants en matière de gestion budgétaire et d'analyse financière<sup>847</sup>.

Le recours à l'informatique concerne tant le domaine de la fiscalité, que les domaines comptable et financier. Sur ce dernier point, la mission de l'Administration fiscale à l'égard des collectivités territoriales peut aussi se réaliser de façon optimale grâce aux systèmes d'information, avec notamment la mise en place du progiciel Hélios, un outil de gestion informatique<sup>848</sup>, et la dématérialisation de l'échange des pièces comptables et financières, tendant à l'objectif « zéro papier », grâce à l'outil XéMélios. Par exemple, en matière fiscale, les états de reste à recouvrer, éligibles à la compensation, sont aisément identifiables par le comptable.

Dans le même temps, la DGFIP a développé, à partir de 2009, au niveau des DDFiP et des DRFiP, un service de fiscalité directe locale unifié, dans le domaine de l'assiette et du recouvrement, destiné à systématiser la transmission des bases fiscales aux collectivités territoriales. Par suite, la présence de la DGFIP dans les commissions des différents échelons de collectivités et d'intercommunalité<sup>849</sup>.

En matière de contrôle fiscal, il était indispensable pour l'Administration fiscale de s'adapter aux outils utilisés par les contribuables, l'informatique et la compréhension des systèmes d'information des entreprises, au regard de la tenue des comptabilités notamment.

Ce recours aux technologies de l'information et de la communication n'est toutefois pas exempt de critiques puisqu'il est par exemple controversé le fait que l'Administration fiscale puisse effectuer des écoutes téléphoniques administratives et judiciaires, utiliser le système de vidéosurveillance dans les lieux publics, avoir accès aux fichiers nominatifs informatisés et manuels et aux fichiers des renseignements généraux. Pour certains, ces méthodes sont à l'origine d'un non-respect de la vie privée des personnes. C'est en tous les cas ce qui ressort des conférences citoyennes qui se déroulent chaque année, et notamment

---

<sup>846</sup> Il s'agit du site internet suivant : [www.colloc.minefi.gouv.fr](http://www.colloc.minefi.gouv.fr).

<sup>847</sup> Francis JUBERT, Elizabeth MONTFORT, Robert STAKOWSKI, *La e-administration. Levier de la réforme de l'État*, *ibidem*.

<sup>848</sup> Arrêté du 3 août 2005, JO du 15 septembre 2005. L'Administration centrale bénéficie également d'un système d'information nouvellement conçu et en cours de déploiement, le progiciel de comptabilité CHORUS, destiné à accompagner la réforme comptable et financière de l'État. Il n'est pas réservé aux seuls ministères économique et financiers, puisqu'il inclut les deux ministères sociaux (travail et santé) et le ministère de la culture. Il permet notamment l'allocation et la mise à disposition de ressources et l'exécution des recettes non fiscales.

<sup>849</sup> Pour plus d'éléments sur ces différents points, cf. X, « Hélios et la dématérialisation », *RFL* n° 5, 2011, p. 335 et s.

celle sur les nouvelles technologies. Le dilemme entre stratégie ou interlocution est une nouvelle fois illustré par Jacques CHEVALLIER lorsqu'il écrit que « *l'administration a désormais pleinement conscience de l'utilité des techniques modernes de communication pour améliorer son emprise sociale et renforcer le consensus autour de son action* »<sup>850</sup>.

Il n'en demeure pas moins que l'usage de ces NTIC permet à l'Administration fiscale, sinon d'effacer, au moins d'estomper, son image relativement ternie, jouissant davantage « *d'une sinistre réputation d'inefficacité (...), de maîtrise insuffisante des lois et règlements (...)* [et de] *goût pour la tracasserie* »<sup>851</sup>.

Dans le même temps, et à la décharge de l'Administration fiscale, il convient de garder à l'esprit que la gestion des documents représente un travail colossal avec des volumes très importants, qu'il est nécessaire de conserver pendant au moins trois années, soit l'équivalent de 200 millions de pages ou 800 giga-octets<sup>852</sup>.

Le nouveau système d'information est donc plus efficace, capable de s'adapter à un environnement fluctuant, mais peut-être surtout capable de tenir compte du contribuable « *comme élément central (au même titre que le client dans les entreprises privées)* »<sup>853</sup>.

Par la prise en compte des nouvelles technologies, c'est l'accès à l'Administration fiscale qui a été facilité pour le contribuable, dont l'utilisation ne cesse de croître d'année en année. La preuve en est l'abaissement quasi systématique du seuil de recours obligatoire aux téléprocédures fiscales. L'article 29 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 du 30 décembre 2009 a diminué le seuil de l'obligation de télédéclarer et de téléréglé la TVA et les axes annexes et assimilées, mais également celui de l'obligation de téléréglé l'impôt sur les sociétés et la taxe sur les salaires<sup>854</sup>.

---

<sup>850</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 53-54.

<sup>851</sup> Francis JUBERT, Elizabeth MONTFORT, Robert STAKOWSKI *La e-administration. Levier de la réforme de l'État*, op. cit., p. 93-94. Ils détaillent ces différents points en mettant en exergue la longueur des procédures (« *les dysfonctionnements ayant nécessité des années pour rentrer dans l'ordre* », l'absence de rigueur des interlocuteurs (« *les divergences selon les interlocuteurs* ») ou encore la lourdeur des explications à fournir par le contribuable concernant ses déclarations.

<sup>852</sup> Francis JUBERT, Elizabeth MONTFORT, Robert STAKOWSKI, *La e-administration. Levier de la réforme de l'État*, *ibidem*.

<sup>853</sup> Francis JUBERT, Elizabeth MONTFORT, Robert STAKOWSKI, *e-administration. Levier de la réforme de l'État*, *ibidem*. Les auteurs expliquent que le système d'information originel avait été créé « *pour répondre à des besoins de gestion des services administratifs*. » En effet, d'un point de vue historique et schématique, les services fiscaux se sont déclinés selon les différentes phases de l'impôt (assiette, recouvrement...) ou son contrôle, pour se spécialisés dans certains impôts (directs ou indirects, ménages ou professionnels...). Naturellement, « *L'informatisation a été réalisée en gardant ce schéma organisationnel* », imposant ainsi un nécessaire décloisonnement répondant à une logique de cohérence et de transversalité.

<sup>854</sup> Troisième loi de finances rectificative pour 2009, n° 2009-1674, du 30 décembre 2009, article 29.

Ainsi, depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2010, le seuil de l'obligation en matière de TVA est passé de 760 000 € à 500 000 € hors taxes. Il en est de même concernant l'impôt sur les sociétés et la taxe sur les salaires dès lors qu'une entreprise réalise un chiffre d'affaires supérieur à ce seuil, au titre de l'exercice précédent.

Depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2011, ledit seuil relatif aux trois impôts précités a encore été diminué, à 230 000 € hors taxes. De même, l'obligation de soumission à la TéléTVA recouvre dorénavant également la télétransmission des demandes de remboursement de crédit de taxes pour les entreprises soumises à la télédéclaration et au télépaiement de leur TVA. Il s'ensuit un recours croissant des entreprises aux téléprocédures fiscales, puisque si les grandes entreprises et les grosses PME en avaient déjà le bénéfice, celui-ci est étendu aux autres PME mais également à plusieurs petites entreprises.

L'ensemble de ces techniques constituent un nouveau mode de relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, qui allient mise à disposition de données personnelles et moyens de paiement, dont l'utilité est avérée pour l'Administration comme pour le contribuable.

#### B) L'utilisation massive des technologies de l'information et de la communication par le contribuable

Traduction des différents chantiers lancés par l'Administration fiscale, l'utilisation des nouvelles technologies de l'information et de la communication par le contribuable – à savoir le téléphone<sup>855</sup> et l'Internet – est encouragée, qu'il s'agisse de la procédure d'imposition ou des procédures de contrôles. Si l'utilisation des NTIC correspond à de véritables besoins des contribuables, il n'en demeure pas moins qu'elles ne disposent pas toutes de la même valeur à leurs yeux.

L'avènement du portail du Ministère des Finances sur Internet a nécessité de nombreuses adaptations. Il fut particulièrement périlleux de mettre en place un identifiant fiscal fiable et sécurisé par contribuable pour lui donner accès à son dossier et plus tard à son compte fiscal unique. Périlleux comme ce fut l'écueil majeur en 1974 avec l'institution de l'identifiant unique en matière de sécurité sociale concernant l'ensemble des fichiers et

---

<sup>855</sup> Il s'agit des numéros d'appels téléphoniques tels que 3939 Allô service public, et plus récemment du 0820 30 40 50, Allô le service des impôts.

répertoires publics, le NIR, le numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques, plus connu sous son appellation numéro INSEE.

En effet, ne pouvait être négligé le potentiel danger qu'une mauvaise utilisation pouvait générer en matière de liberté, ce droit fondamental et imprescriptible reconnu à tout citoyen garanti, entre autres, par l'article 2 de la DDHC, doté ainsi d'une valeur constitutionnelle.

Dans sa décision n° 92-316 DC du 20 janvier 1993 relative à la lutte contre la corruption, le Conseil constitutionnel<sup>856</sup> permet véritablement de considérer que la matière des données personnelles doit faire l'objet d'un examen particulièrement attentif au regard de la liberté individuelle et que les dispositions protectrices instituées par la loi du 6 janvier 1978, constitue un cadre auquel le législateur ne peut plus déroger.

Dans le même temps, le rapport préparé sous la présidence de M. Guy BRAIBANT<sup>857</sup> a conclu que « *le Conseil constitutionnel reconnaît (...) une protection constitutionnelle du droit à la vie privée par le rattachement de ce droit à la liberté individuelle dont relèvent les dispositions de la loi du 6 janvier 1978* ». Un double constat s'est donc imposé : le SPI a été jugé peu fiable et le NIR enfermé dans certaines limites d'utilisation par le Conseil constitutionnel, à la suite duquel il est apparu évident de créer un numéro de qualité tant pour l'Administration que pour l'administré.

C'est ainsi que dans le cadre de la simplification des procédures d'identification, la Commission nationale de l'informatique et des libertés a souhaité la création d'identifiants propres à l'Administration fiscale même si le NIR, a pu être utilisé pour certaines opérations selon le Conseil constitutionnel<sup>858</sup>. Il existe donc aujourd'hui un certificat électronique valable

---

<sup>856</sup> Cons. const., 20 janvier 1993, déc. n° 92-316 DC, relative à la lutte contre la corruption, JO du 22 janvier 1993, p. 1118, le Conseil a jugé que « *le législateur n'a pas entendu déroger aux dispositions protectrices de la liberté individuelle prévues par la législation relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés* ».

<sup>857</sup> Guy BRAIBANT, *Données personnelles et société de l'information à propos de la transposition en droit français de la directive communautaire n° 95/46 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement de données à caractère personnel et de la libre circulation de ces données*, La Documentation française, 1998.

<sup>858</sup> Deux décisions du Conseil constitutionnel n° 98-405 DC relative à la loi de finances pour 1999. L'article 70 septième de cette loi a permis l'utilisation du NIR par l'Administration fiscale : « *l'utilisation du numéro de sécurité sociale par l'administration fiscale, (...) n'a été admise qu'au prix de réserves d'interprétation. La portée de l'article 107 - qui définit les conditions dans lesquelles l'administration fiscale pourra utiliser, à des fins de lutte contre la fraude fiscale, le numéro d'inscription au répertoire national d'identification des personnes physiques - devra rester restreinte aux opérations relatives à l'assiette et au recouvrement des impôts, à l'exclusion de tout autre usage. Aucun nouveau transfert de données nominatives ne devra être effectué entre administrations. Le but poursuivi devra se limiter à éviter des erreurs d'identité et à assurer un meilleur service à l'usager en simplifiant ses démarches et ainsi à faciliter la gestion de l'impôt, mais aussi le contrôle fiscal. Le Conseil a par ailleurs pris acte des précautions dont le législateur s'était entouré pour que l'application des nouvelles dispositions ne soit préjudiciable ni aux libertés, ni au respect de la vie privée. Sous ces réserves,*

trois ans au départ, puis intemporel ensuite, qui permet au contribuable de consulter en ligne son dossier fiscal qui comprend à la fois l'ensemble des déclarations qu'il a effectuées ainsi que ses avis d'imposition. Il a été étendu puisqu'aujourd'hui, le contribuable peut consulter en ligne ses déclarations de revenus et l'état détaillé de ses paiements. Il peut également consulter ses avis d'imposition, qu'il s'agisse de l'impôt sur le revenu, des impôts locaux (taxe d'habitation principale ou taxe foncière par exemple)<sup>859</sup>.

Mais l'offre de tels outils par l'Administration fiscale correspond-elle à une véritable demande des contribuables ? Oui, si l'on en croit les différentes études menées sur ce point auprès des contribuables. L'Institut BVA a effectué, en ce sens, un sondage pour le compte du Ministère des Finances, en juillet 2009, auprès de 1005 entreprises de toute la France qui « *a mis en évidence que les utilisateurs des téléprocédures plébiscitent TéléTVA, à une très large majorité, puisque 91 % des utilisateurs de TéléTVA en mode EDI (échange de fichiers) et 92 % des utilisateurs en mode EFI (saisie en ligne sur internet) se sont déclarés satisfaits ou plutôt satisfaits de cette procédure.* »<sup>860</sup>

En opérant différentes transformations et en créant de nouveaux services, l'Administration fiscale s'est adaptée à son environnement en se rapprochant du contribuable, contribuant ainsi au renforcement de la réciprocité dialogique, fondée notamment dans les actions de communication de l'Administration fiscale, qu'il s'agisse par exemple de la participation des comptables des SIE aux Comités locaux d'utilisateurs professionnels organisés par la Direction départementale des Finances publiques.

En effet, grâce à l'avènement d'un système d'information fiscal, deux axes stratégiques majeurs ont été développés. Il s'agit de la qualité du service rendu au contribuable ainsi que la réduction de la complexité du système fiscal.

Sur le plan institutionnel, la démarche a consisté en la fusion en la DGFIP des deux principaux corps de l'Administration fiscale qu'étaient la DGI et la DGCP. Concrètement, il n'existe plus aujourd'hui qu'un interlocuteur fiscal unique pour chacune des catégories de contribuables, particuliers ou professionnels, une seule Administration pour calculer et recouvrer l'impôt.

---

*l'article 107 a été déclaré constitutionnel.* » ; et n° 98-406 relative à la loi de finances rectificative pour 1998 sur le NIR et aux interconnexions de fichiers en date du 29 décembre 1998.

<sup>859</sup> Francis JUBERT, Elizabeth MONTFORT, Robert STAKOWSKI, *La e-administration. Levier de la réforme de l'État, op. cit.*, p. 93.

<sup>860</sup> X, « Nouveautés fiscales marquantes pour les comptables de la DGFIP », *MPR*, n° 4, avril 2010, Étude, p. 226.



Sur le plan informatique, la simplification a permis en 2004 l'élaboration d'un identifiant fiscal sécurisé attaché au dossier du contribuable, différent du numéro de sécurité sociale. Depuis 2005, le contribuable peut accéder directement à son compte fiscal qui lui fournit le détail de l'assiette, la liquidation et le paiement des impôts. À ce propos, les chiffres suivants sont édifiants : le téléchargement des déclarations de revenus sur Internet a séduit en 2002 près de 1,3 million de contribuables français (les trois quarts avaient entre 25 et 49 ans), soit 87 % de plus en une année. La même année, pour les grandes entreprises « *les télédéclarations fiscales (...) ont représenté 151 000 fichiers TDFC (transferts de données fiscales et comptables), 400 000 déclarations de TVA et 200 000 règlements.* »<sup>861</sup> L'année suivante, en mars 2003, « *ce sont 10,5 millions de connexions qui ont été enregistrées sur le site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr).* »<sup>862</sup>. Pour Francis JUBERT, Elizabeth MONTFORT et Robert STAKOWSKI, de tels chiffres démontrent « *l'engouement des citoyens pour la simplification administrative, notamment pour ce qui est considéré par les contribuables, chaque année, comme une corvée incontournable* »<sup>863</sup>, et s'incarne notamment dans la télédéclaration, synonyme de démarche simplifiée, rapide et pratique.

La réciprocité liée à l'utilisation des nouvelles technologies par l'Administration fiscale comme le contribuable est d'autant plus visible qu'elle induit des répercussions positives pour les deux protagonistes en question, puisque si l'ensemble de ce processus doit simplifier les obligations fiscales des contribuables, on ne peut douter du renforcement de l'efficacité du fonctionnement des différents services des impôts, et qui génère au-delà l'amélioration de la trésorerie de l'État<sup>864</sup>. En matière de télépaiement, il convient de rappeler que l'usage des procédures électroniques ne repose que sur une faculté, et non pas une obligation pour le contribuable, à l'instar des autres modes de paiement offerts (mensualisation, tiers). Fort heureusement, car les déclarations peuvent être délicates à réaliser en ligne, tout comme le paiement, tant l'afflux peut être important.

Cet engouement se manifeste également pour la doctrine administrative fiscale, principal nœud gordien entre l'Administration et le contribuable, et dans le même temps véritable source de réciprocité dialogique particulière.

---

<sup>861</sup> Francis JUBERT, Elizabeth MONTFORT, Robert STAKOWSKI, *La e-administration. Levier de la réforme de l'État*, op. cit., p. 96.

<sup>862</sup> Francis JUBERT, Elizabeth MONTFORT, Robert STAKOWSKI, *La e-administration. Levier de la réforme de l'État*, ibidem.

<sup>863</sup> Francis JUBERT, Elizabeth MONTFORT, Robert STAKOWSKI, *La e-administration. Levier de la réforme de l'État*, ibidem.

<sup>864</sup> X, « Nouveautés fiscales marquantes pour les comptables de la DGFIP », *MPR*, op. cit., p. 226-227.

## SECTION 2 – LA CORRÉLATION ENTRE LE CONTRADICTOIRE ET LE COMPORTEMENT DU CONTRIBUABLE

La locution latine *Audiat et altera pars*, qui signifie « l'autre partie doit être entendue » a toute sa place en droit fiscal. « *Échange d'idées entre des personnes qui se contredisent* »<sup>865</sup>, la contradiction devient le contradictoire lorsqu'elle s'assimile à « *tout acte de procédure fait en présence des parties* »<sup>866</sup>, tout acte qui aura été porté à la connaissance des parties en présence.

Garanti par les textes et la jurisprudence de tout niveau<sup>867</sup>, le contradictoire permet indéniablement de favoriser un dialogue plus apaisé, axé sur l'échange, verbal ou écrit, entre les agents de l'Administration fiscale et les contribuables. Rappelons qu'« *En règle générale, la détermination de l'assiette de l'impôt revêt un caractère contradictoire qui se manifeste par l'existence d'un échange de points de vue et d'arguments entre le contribuable et l'administration* »<sup>868</sup>.

Indéniable instrument au service de la déontologie de ces agents<sup>869</sup> et véritable « *contact humain irremplaçable* »<sup>870</sup>, le principe du contradictoire semble corrélé, dans la plupart des cas, au respect de ses obligations par le contribuable, et donc à son comportement. Néanmoins, le fondement de son existence repose fréquemment sur le caractère flou d'un comportement, voire sur un véritablement manquement à ses obligations fiscales. Conséquence de la réciprocité du système fiscal, le contradictoire apparaît pleinement respecté, dès lors que le contribuable coopère avec l'Administration fiscale (§ 1), tandis qu'il est amoindri, dès lors qu'il lutte contre elle (§ 2).

---

<sup>865</sup> REY-DEBOVE Josette, REY Alain (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op. cit.*, terme « contradiction ».

<sup>866</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française LITTRÉ*, terme « contradictoire ».

<sup>867</sup> Cass., 24 octobre 1995, lie le principe du contradictoire aux droits de la défense, à l'assistance d'un avocat, à l'accès au dossier judiciaire et le droit de saisir la CEDH. En effet, le procès équitable est une garantie des droits de la défense grâce au principe du contradictoire et à celui de l'égalité des armes.

<sup>868</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales*, Dalloz, Cours, 2009, p. 71.

<sup>869</sup> Contrat de performance de la DGI 2006-2008 : ont été mis en place des cycles de formation des agents en ce sens.

<sup>870</sup> Bruno MARTIN LAPRADE, Chron., *RJF* juillet-août 1976, n° 250, in Christophe de la MARDIÈRE, *La preuve en droit fiscal*, p. 246.

## § 1 – Le plein contradictoire et la coopération

Le contradictoire dans les procédures fiscales est manifeste au regard du vocabulaire employé puisque certaines d'entre elles se nomment procédures de rectification contradictoire. Les procédures d'imposition d'office n'en sont pour autant pas totalement dépourvues. Ainsi, de la potentielle lutte qui naît du contrôle fiscal constatant des omissions, des insuffisances ou des dissimulations commises par le contribuable, la coopération reste un des éléments majeurs des procédures fiscales en général.

S'exprime ainsi les deux versants de la réciprocité : la réciprocité de lutte et la réciprocité de coopération à travers respectivement la présence du contradictoire mais également son absence, traduisant l'égalité ou l'inégalité des armes dans le domaine des procédures fiscales. Ce n'est en effet, en principe, qu'après le déroulement d'une procédure de rectification que le contribuable doit effectuer le paiement de suppléments de droits exigibles, voire de pénalités le cas échéant<sup>871</sup>.

« Si le contribuable s'est conformé aux obligations fiscales notamment déclaratives qui lui incombent, l'administration fera usage d'une des procédures de rectification qui ont pour caractéristique essentielle d'être contradictoires »<sup>872</sup>. Cette caractéristique met en lumière une des dualités du système fiscal, fondé sur la réciprocité, à savoir, dans un premier temps, le lien entre l'apparente non compliance et la vérification, puis dans un second temps, le lien entre la défaillance avérée et la rectification. Le droit à l'information et le devoir de contrôle se mêlent, le dialogue entre l'Administration fiscale en sort renforcé ou atténué. Dans le premier cas, la défaillance peut conduire à l'ouverture d'une procédure de rectification contradictoire (A) tandis que dans le second cas, elle conduit à l'ouverture d'une procédure d'office. Plus curieusement, le dialogue est quasi inexistant dans le domaine des procédures d'urgence (B).

---

<sup>871</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, ibidem.*

<sup>872</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, ibidem.*

## A) Du droit d'être entendu et du devoir de contrôle

« *Il doit exister une réciprocité des arguments* »<sup>873</sup>. La réciprocité de coopération entre l'Administration fiscale et le contribuable est la résultante de la situation dans laquelle chacun des deux acteurs en présence joue le rôle qui lui incombe, à savoir respectivement percevoir et payer l'impôt. Gage de « *qualité du contrôle fiscal* »<sup>874</sup>, le contradictoire est à l'origine d'un dialogue profitable entre l'Administration fiscale et le contribuable, « *Car bien des situations a priori anormales sont éclaircies par une simple discussion* »<sup>875</sup>.

On peut toutefois regretter que l'oralité du débat contradictoire ne soit pas encouragée au sein de l'ESFP<sup>876</sup>, faisant ainsi apparaître un principe amoindri, qui n'a toutefois sa place qu'en matière de réciprocité de lutte<sup>877</sup>.

Le dialogue est nécessaire en la matière, il s'agit « *d'accorder au citoyen toutes les garanties d'écoute en cas de rehaussement, et d'autant plus quand l'intéressé a satisfait à ses obligations déclaratives* »<sup>878</sup>.

Cette réciprocité dialogique fiscale a été étendue à la matière douanière grâce à une décision de la Cour de justice de l'Union européenne relative au respect des droits de la défense<sup>879</sup>. Sa traduction française a été l'introduction d'une procédure contradictoire dans le Code des douanes. Il a donc été ajouté un chapitre V au titre II du Code des douanes, intitulé *Procédure préalable à la prise de décision : le droit d'être entendu*.

---

<sup>873</sup> Jean-Claude DRIÉ, *Procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équilibre*, L'Harmattan, Finances publiques, 2005, p. 217. L'auteur précise que « *La procédure fiscale a besoin d'entendre à tout moment les deux parties, la voix du citoyen étant tout aussi nécessaire que celle de l'administration.* ».

<sup>874</sup> Christophe de la MARDIÈRE, *La preuve en droit fiscal*, op. cit., p. 246. « *En effet, rien n'est pire qu'un vérificateur qui travaille seul dans son coin, sans poser de questions, ni (...) expliquer les redressements qu'il va notifier.* »

<sup>875</sup> Christophe de la MARDIÈRE, *La preuve en droit fiscal*, ibidem.

<sup>876</sup> Christophe de la MARDIÈRE, *La preuve en droit fiscal*, op. cit., p. 245 : « *La contradiction existe également dans l'ESFP, mais elle a le tort de ne pas y être, nécessairement, orale.* ».

<sup>877</sup> Sur la chronologie de l'apparition, puis de la disparition, dans la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, de l'oralité du débat contradictoire dans un ESFP, cf. par exemple la note de bas de page n° 38 in Jack MEURANT, « *La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale* », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, Economica, 2010, p. 387.

<sup>878</sup> Jean-Claude DRIÉ, *Procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équilibre*, ibidem.

<sup>879</sup> CJCE, 18 décembre 2008, aff. C-349-07, *Sopropé-Organizações de Caçado Lda c/ Fazenda Pública*, veille bimestrielle n° 22, p. 90, in *Observatoire du droit européen*, Service de documentation et d'Études, Cour de Cassation, février 2009, p. 36 : « *Le juge national doit vérifier en outre si, compte tenu du délai écoulé entre le moment où l'administration concernée a reçu les observations de l'importateur et la date à laquelle elle a pris sa décision, il est possible ou non de considérer qu'elle a dûment tenu compte des observations qui lui avaient été transmises* » puisque « *De façon générale, la Cour rappelle que "le respect des droits de la défense constitue un principe général du droit communautaire qui trouve à s'appliquer dès lors que l'administration se propose de prendre à l'encontre d'une personne un acte qui lui fait grief."* »

Si le Code des douanes de l'Union ne contient, pour l'instant aucune disposition de ce type, il est néanmoins conforme à la jurisprudence de la CJUC puisqu'il prévoit, dans son article 16, une procédure qui permet à toute personne faisant l'objet d'une décision de l'administration lui faisant grief d'être entendue préalablement à la prise de ladite décision. Les dispositions d'application de cet article sont en discussion au sein du comité du code des douanes de l'Union.

Sans attendre l'échéance européenne du 1<sup>er</sup> juillet 2013, le Code des douanes français a prévu une procédure organisant le droit de toute personne faisant l'objet d'une décision défavorable, rendue par l'Administration des douanes, d'être entendue par cette dernière. Si la jurisprudence de l'Union impose la modification de la législation dans ce domaine, elle permet également d'éviter que les avis de mise en recouvrement concernant les ressources propres de l'Union Européenne émis sans procédure contradictoire préalable ne soient systématiquement contestés pour non respect du principe général du droit de l'Union relatif aux droits de la défense.

Comme leur nom l'indique, les procédures de rectification contradictoires sont les garantes du contradictoire en matière fiscale.

#### B) Dans les procédures de rectification dites contradictoires

Les procédures de rectification contradictoires sont essentiellement au nombre de trois : la procédure de droit commun<sup>880</sup>, la procédure particulière applicable aux impositions locales déclaratives qui exclut toutefois la procédure de droit commun selon l'article L. 56 du LPF et la procédure de l'abus de droit fiscal<sup>881</sup>. Si la première nécessite la bonne foi du contribuable pour être mise en œuvre, il n'en est pas de même concernant les deux autres. La deuxième peut valablement être contradictoire, dans certaines limites, même en cas d'absence de déclaration<sup>882</sup>. La troisième est également régie par la contradiction malgré la potentialité de fictivité ou de fraude à la loi, une contradiction qui est même renforcée par la présence d'un arbitre. Ainsi, si la bonne foi peut apparaître comme la limite de la réciprocité de coopération, son absence ne place pas inévitablement le contribuable sur le terrain de la réciprocité de lutte, même si en règle générale, c'est plutôt le cas.

---

<sup>880</sup> Art. L. 55 et s. du LPF.

<sup>881</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, op. cit.*, p. 195-220.

<sup>882</sup> CE, 2 juillet 2003, n° 233944, Guth, *DF*, 2004, n° 7, comm. 243, Concl. GOULARD.

La procédure générale de rectification contradictoire est la procédure de droit commun régie par les articles L. 55 et suivants du LPF, puisque « *le fait pour un contribuable d'acquitter ses obligations fiscales a pour conséquence de lui assurer le droit à la contradiction* »<sup>883</sup> en matière d'établissement de l'impôt<sup>884</sup>.

La procédure est contradictoire dans le sens où elle permet au contribuable de faire parvenir ses observations à l'Administration lorsque celle-ci a déterminé la base d'imposition applicable à la situation de l'assujéti. La contradiction ne signifie donc pas accord négocié ou convention pour reprendre l'expression des Professeurs Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT<sup>885</sup>. En ce sens, les méthodes retenues par l'Administration peuvent ne pas être *a priori* contradictoires si l'on se réfère à l'usage de l'évaluation indiciaire fondée sur les signes extérieurs de richesses, eu égard au train de vie du contribuable. La contradiction demeure opérationnelle même lorsque ce dernier semble défaillant, l'Administration rectifiant les bases d'imposition d'un contribuable qui a le droit d'être entendu. La réciprocité semble ainsi acquise, la préservation des intérêts de l'État étant d'abord favorisée, tout en accordant le bénéfice du doute au contribuable, libre de présenter ses observations et de contredire l'Administration<sup>886</sup>.

Le contradictoire repose avant tout sur un échange d'information, préalable entre cette dernière et le contribuable, permettant l'expression d'une réciprocité dialogique entre les acteurs de la scène fiscale. Il consiste également en l'indication de la teneur des informations obtenues auprès de tiers le cas échéant selon l'article L. 76 B du LPF<sup>887</sup>. Il en est de même lorsque des pièces et des documents sont saisis sur la base de l'article L. 16 B du LPF<sup>888</sup>.

L'assujéti est en droit de connaître la position de l'Administration pour pouvoir, le cas échéant, exposer ses remarques, voire accepter la rectification annoncée. L'article L. 57 du

---

<sup>883</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 952.

<sup>884</sup> Il convient de noter que plusieurs exclusions sont prévues par l'article L. 56 du LPF selon lequel « *La procédure de rectification contradictoire n'est pas applicable :*

*1° En matière d'impositions directes perçues au profit des collectivités locales ou d'organismes divers, à l'exclusion de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises prévue à l'article 1586 ter du code général des impôts ;*

*2° En matière de contributions indirectes ;*

*3° En matière de droits de timbre, lorsqu'ils ne sont pas payés sur état ou sur déclaration ;*

*4° Dans les cas de taxation ou évaluation d'office des bases d'imposition. »*

<sup>885</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 953

<sup>886</sup> CE, 27 octobre 2008, n° 294160, *Ministre c./ Planet, DF* 2008, n° 52, comm. 647, Concl. GLASER.

<sup>887</sup> L'article L. 76 B du LPF dispose en effet que : « *L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande.* »

<sup>888</sup> Art. L. 76 C du LPF.

LPF précise à cet effet que : « *L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation* ». Cette motivation induit la précision de la nature et des motifs ayant conduit l'agent de l'Administration à recourir à une procédure de rectification<sup>889</sup>.

Le temps du contradictoire, et donc de la réciprocité dialogique, est assez court en revanche, puisque le contribuable doit faire parvenir ses observations dans les trente jours suivant la réception de la proposition de rectification selon l'article L. 11 du LPF. Un point intéressant est qu'il peut être prorogé d'autant sur simple demande du contribuable, à partir du moment où ce prolongement est effectué dans le délai initial. En dehors de ce temps, la contradiction prend fin, l'Administration n'étant pas tenue de répondre à des observations faites par le contribuable qui lui seraient parvenues au-delà dudit délai.

Sa réponse est également enserrée dans un délai strict en cas de vérification d'entreprises réalisant un certain montant de chiffre d'affaires, puisque si la réciprocité peut encore sembler asymétrique dans ce cas – le silence gardé par l'Administration pendant soixante jours ou sa réponse dans ce laps de temps - elle a été corrigée par le législateur qui l'a introduit depuis 2007, à l'article L. 57 A du LPF, puisqu'auparavant aucun délai n'était fixé. Le dialogue semble une fois encore difficilement mis en œuvre, puisqu'une absence de réponse vaut accord tacite pour souscrire aux remarques du contribuable. La réciprocité de coopération s'arrête néanmoins lorsque « *la comptabilité est entachée de graves irrégularités qui la prive de valeur probante* »<sup>890</sup>.

En revanche, la réciprocité dialogique se poursuit avec la possibilité de saisir les commissions départementales<sup>891</sup> ou nationale, en tant qu'arbitres, dans les trente jours suivant la réception de la réponse aux observations.

Lorsque le délai est respecté, l'article L. 54 B du LPF précise que le contribuable a besoin d'un temps pour « *discuter la proposition de rectification ou pour y répondre* ». Dans ce cas, l'Administration doit répondre sur l'intégralité des éléments évoqués, d'autant plus

---

<sup>889</sup> Article R. 57-1 du LPF. La motivation est également entendue dans le sens elle doit rappeler plusieurs garanties offertes par le droit fiscal en général, comme la faculté pour le contribuable de se faire assister par le conseil de son choix (art. L. 54 B du LPF), la mention de l'autorité compétente aux fins d'identification de celle-ci (art. 350 terdecies, annexe III au CGI) ou encore la nature de procédure engagée (CE, 8 juillet 1998, n° 159135, Association Église de scientologie, *RJF* août-septembre 1998, n° 973).

<sup>890</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 955.

<sup>891</sup> Art. L. 59 A du LPF (Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires), art. L. 59 C du même code (Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires) et art. L. 59 B du même code.

lorsqu'ils se rapportent au bien-fondé de l'imposition<sup>892</sup>. Le même régime n'est pas applicable en matière de sanctions<sup>893</sup>. En ce sens, la procédure de rectification a pour fondement l'élaboration de la décision d'imposition, on comprend donc aisément pourquoi le dialogue s'arrête au niveau des sanctions, qui peuvent par ailleurs faire l'objet de mesures particulières comme la transaction par exemple.

Le caractère contradictoire des procédures de droit commun se prolonge à travers le débat (oral et) contradictoire, obligatoire dans les procédures de contrôle externe. Considéré par le juge comme étant « *consubstantiel* »<sup>894</sup> à ce caractère, son absence rend irrégulière la procédure de vérification menée. Le professeur Christophe de la MARDIÈRE a pu écrire au sujet du débat oral et contradictoire, dans la vérification de comptabilité, qu'il est « *une garantie fondamentale du contribuable vérifié, la seule, avec l'assistance d'un conseil, dont la méconnaissance entraîne la nullité de la procédure pénale tendant à réprimer la fraude* »<sup>895</sup>.

Dans le même sens, si l'oralité n'est toutefois pas exigée en matière d'ESFP, depuis un arrêt du Conseil d'État du 10 janvier 2001<sup>896</sup>, le caractère contradictoire de cette procédure, qui découle des prescriptions de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, est obligatoire avant l'envoi d'une proposition de rectification. L'intitulé même de l'ESFP, dont on ôte malheureusement le C lorsqu'on recourt à ses initiales, signifie effectivement examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

Pour garantir la potentialité<sup>897</sup> de ce principe, la vérification de comptabilité se déroule généralement au siège de l'entreprise. Il s'agit d'instaurer un véritable dialogue et non pas de simples consultations de documents (comptabilité par exemple) ou d'emports et de restitutions de documents. En revanche, la copie de documents comptables consultés dans le cadre d'une instance judiciaire par le vérificateur, ayant fait, par ailleurs, l'objet d'un débat oral et contradictoire, n'a pas à être communiquée au contribuable<sup>898</sup>.

---

<sup>892</sup> CE, 4 février 2008, n° 296651, Guidez, *DF* 2008, n° 14, comm. 250, Concl. ESCAUT, note GUICHARD et RAU.

<sup>893</sup> CE, 27 juin 2008, n° 305702, SCI Ingrid, *DF* 2008, n° 44-45, comm. 563, Concl. OLLÉON.

<sup>894</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales*, *op. cit.*, p. 185.

<sup>895</sup> Christophe de la MARDIÈRE, *La preuve en droit fiscal*, Litec fiscal, 2009, p. 245-246. La vérification de comptabilité doit comporter obligatoirement la phase du débat oral et contradictoire, CE, 21 mai 1976, n°94052, *DF* 1976, n° 25, comm. 878, Concl. LATOURNERIE.

<sup>896</sup> CE, 10 janvier 2001, n° 211967 et n° 212114, Ministre c./ Loubet, *RJF* avril 2001, n° 436.

<sup>897</sup> Terme employé par les Professeurs Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, *op. cit.*, p. 944.

<sup>898</sup> CE, 25 avril 2003, Société Impremanus, *DF*, 2003, comm. 859 ; CE, 3 septembre 2008, n° 255954, *DF*, 2008, n° 21, comm. 538, Concl. VALLÉE.



La délicate charge de la preuve incombe au contribuable, qui doit apporter la preuve qu'il a été privé de débat contradictoire sur la base d'un faisceau d'indices fondé sur l'absence de contacts ou l'absence de possibilités de contacts entre lui et le vérificateur.

Toutefois, si ce débat n'a pu avoir lieu du fait du contribuable, le contrôle est réputé régulier. La coopération laisse place à lutte.

Un tel constat pourrait valablement être fait en matière de procédure d'abus de droit fiscal telle que prévue par les articles L. 64<sup>899</sup> et suivants du LPF puisqu'elle consiste en la requalification d'actes fictifs effectués par le contribuable ou de fraude à la loi portant sur l'ensemble des impositions, conception élargie depuis la loi de finances rectificative du 30 décembre 2008<sup>900</sup>.

Le contradictoire n'est pas pour autant absent de cette procédure particulière qui permet de rétablir l'égalité fiscale entre les citoyens-contribuables, fondée sur le caractère fictif d'un acte et la fraude à la loi.

Malgré la défaillance potentielle du contribuable, la procédure de l'abus de droit fiscal demeure une procédure contradictoire, spéciale, « *proche de la procédure de rectification contradictoire* »<sup>901</sup>. Elle est d'autant plus contradictoire qu'elle permet la saisine d'un tiers arbitre indépendant pour avis, le Comité de l'abus de droit fiscal composé, une fois n'est pas coutume, de personnalités autres que des agents de l'Administration et des contribuables. Il est composé de personnes de la société civile, essentiellement des magistrats (Conseil d'État, Cour de cassation, Cour des comptes) et de spécialistes de la matière fiscale (un professeur d'Université, un notaire, un avocat fiscaliste, un expert-comptable).

L'article L. 64 prévoit à cet effet que le désaccord sur les rectifications entre l'Administration fiscale et le contribuable peut être soumis, « *à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.* » Contre toute attente, l'éventuelle défaillance du contribuable ne l'enferme pas dans une procédure dénuée de garanties, et en ce sens, si l'Administration ne se

---

<sup>899</sup> L'article L. 64 précise qu' « *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.* »

<sup>900</sup> Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 portant loi de finances rectificative pour 2008, JO, n° 0304, du 31 décembre 2008, p. 20518, texte n° 1.

<sup>901</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 961. Les auteurs précisent qu'un débiteur solidaire doit pouvoir bénéficier des garanties liées au contradictoire, dès lors qu'il serait appelé à intervenir dans une procédure de rectification, Cass. com. 18 novembre 2008, n° 07-19.762, Ministre c./ Cts Marie, DF 2009, n° 4, comm. 91, note MAUBLANC.

conforme pas à l'avis du comité, elle devra apporter la preuve du bien-fondé de la rectification<sup>902</sup>. De même, lorsque ledit comité n'a pas été saisi, elle supporte également la charge de la preuve. Ainsi, comme traditionnellement en droit fiscal, l'Administration doit prouver ce qu'elle avance.

Enfin, la coopération est élargie à l'ensemble des contribuables puisque les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel public<sup>903</sup>, permettant à chacun de prendre connaissance des requalifications possibles. Il est intéressant de noter le rapport 2010 du Comité, puisque saisi de 18 affaires, ayant donné lieu à 15 avis, il a rendu plus d'avis défavorables pour l'Administration que d'avis favorables, ce qui semble être la première fois que cela arrive, soit 47 % d'avis favorables, contre 70 % en 2009<sup>904</sup>.

Cette coopération est d'autant plus aboutie qu'il existe, selon l'article L. 64 B du LPF, un rescrit « anti-abus de droit » qui permet au contribuable d'éviter la procédure d'abus de droit fiscal lorsqu'il a « *préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, (...) consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande.* » Le dialogue est toutefois peu important puisque un silence gardé vaut accord tacite. Cette procédure est en tous les cas réciprocaire dans le sens où elle permet la préservation des intérêts de l'État, en informant l'Administration de la réalisation de telles opérations, et en protégeant, relativement, le contribuable ainsi muni d'une « prise de position formelle » sur sa situation particulière, dès lors qu'il a fourni tous les éléments utiles permettant à l'Administration d'en apprécier la portée véritable.

La procédure particulière applicable aux impositions locales déclaratives est intéressante dans le sens où elle laisse apparaître un contradictoire fondé sur le principe général des droits de la défense lorsqu'il y a remise en cause des éléments déclarés par le contribuable<sup>905</sup>. Elle est pourtant exclue du champ de la procédure de droit commun de l'article L. 55 du LPF, en vertu de l'article L. 56 du même code, qui doit toutefois être relié à l'article précédent puisqu'ils ne formaient qu'un seul texte avant leur codification selon les Professeurs Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT<sup>906</sup>. Si l'Administration doit accorder une certaine place au contradictoire lorsqu'elle conteste

---

<sup>902</sup> Art. L. 64 du LPF, alinéa 3.

<sup>903</sup> Art. L. 64 du LPF, alinéa 4.

<sup>904</sup> Comité de l'abus de droit fiscal, *Rapport 2010*, DGFIP, BOI, n° 41 du 9 mai 2011, 13 L-3-11, Instruction du 28 avril 2011, 27 p, soit 8 avis défavorables contre 7 favorables, p. 6.

<sup>905</sup> CE, 5 juin 2002, n° 219840, Simoens, *DF* 2002, n° 41, comm. 810, Concl. COURTIAL.

<sup>906</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, *op. cit.*, p. 958.

l'assiette de l'impôt. Dans ce cas, si le contribuable dispose d'un droit à l'information relatif à l'engagement d'une telle procédure, il dispose dans une moindre mesure, du droit de contredire selon le principe des droits de la défense, lui permettant de présenter ses observations<sup>907</sup>. *A contrario*, l'Administration n'est pas tenue d'accorder un tel droit lorsqu'elle se base sur les éléments déclarés par le contribuable<sup>908</sup>. Le dialogue connaît donc une nouvelle limite, fondée sur les énonciations même de l'assujetti, qui, s'il démontre sa « bonne foi » en proposant de régulariser sa situation *a posteriori*, n'a pas nécessairement droit à la contradiction dans cette hypothèse.

La réciprocité dialogique fondée sur la coopération laisse place à la réciprocité de lutte, asymétrique, en défaveur du contribuable récalcitrant.

## § 2 – *Le contradictoire partiel et la lutte*

La persistance dans le manquement à ses obligations de la part du contribuable entraîne *de facto* la mise en place d'une relation réciproque avec l'Administration fiscale, fondée sur la lutte. Les procédures fiscales d'office sont une parfaite illustration de cette situation (A), tout comme les procédures fiscales d'urgence (B), ce qui paraît de prime abord, plus surprenant.

### A) Dans les procédures d'office

La réciprocité de lutte entre l'Administration fiscale et le contribuable est la résultante de la situation dans laquelle chacun des deux acteurs en présence ne joue pas le rôle qui lui incombe normalement. En effet, le contribuable n'ayant pas rempli ses obligations fiscales, l'Administration ne peut plus percevoir l'impôt selon le droit commun, mais en actionnant une des procédures d'imposition d'office, véritables procédures d'imposition unilatérales<sup>909</sup>. Elles ont vocation à « *sanctionner le comportement fiscal d'un contribuable (...) en permettant à l'administration de l'imposer à partir des éléments dont elle dispose, tout en*

---

<sup>907</sup> CE, 6 juin 2007, n° 283873, SAS Bariau Leclerc, *RJF* octobre 2007, n° 1065.

<sup>908</sup> CE, 16 novembre 2005, n° 262941, SA Cap Gemini Telecom Media France, *DF* 2006, n° 13, comm. 297, Concl. VALLÉE.

<sup>909</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales*, *op. cit.*, p. 220.

*mettant à la charge de l'intéressé la preuve de l'inexactitude des impositions ainsi établies.*  
»<sup>910</sup>

Il s'agit de deux procédures, dites de la taxation d'office<sup>911</sup> et de l'évaluation d'office<sup>912</sup>, soumises au même régime, mais visant des contribuables placées dans des situations différentes. Permettant ainsi à l'Administration de fixer unilatéralement les bases d'imposition selon la méthode qu'elle a choisie, ces procédures, outre le renversement de la charge de la preuve qu'elles occasionnent, effacent « *le caractère contradictoire de la procédure d'imposition [qui] s'estompe voire disparaît complètement* »<sup>913</sup>.

Dans le même temps, eu égard à la gravité des conséquences de ces procédures, et plus particulièrement eu égard à l'absence de respect du contradictoire<sup>914</sup>, leurs cas d'application et leurs conditions de mise en œuvre sont très rigoureux et strictement encadrés par le législateur<sup>915</sup>. Ainsi, les procédures d'imposition d'office sont susceptibles de s'appliquer en cas de défaut ou de retard de production de déclarations, de manquement à une demande d'éclaircissements ou de justifications, d'opposition à contrôle fiscal ou bien encore de défaut de désignation en France d'un représentant légal<sup>916</sup>. Ces différents agissements possibles du contribuable sont suffisamment graves pour permettre la mise en œuvre de procédures tout aussi graves de la part de l'Administration.

Il en résulte une forme de réciprocité par la lutte, une réciprocité négative, dès lors que le contribuable ne remplit pas ses obligations fiscales communes, puisque l'administration n'appliquera pas non plus les procédures fiscales de droit commun. A la lecture de ces éléments, la place pour le contradictoire semble donc bien mince, et la communication bien compromise entre l'Administration fiscale et le contribuable.

Il n'en est rien. La force du contradictoire de droit commun est certes amoindrie, mais le principe demeure, préservant ainsi le dialogue entre l'Administration fiscale et le contribuable défaillant.

---

<sup>910</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, ibidem*.

<sup>911</sup> Art. L. 66 à L. 72 du LPF. Cette procédure peut être mise en œuvre en cas d'absence ou de retard dans le dépôt de certaines déclarations, d'absence de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications et d'absence de représentant en France par un non résident, *cf.* Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, op. cit.*, p. 71.

<sup>912</sup> Art. L. 73 à L. 74 du LPF. Cette procédure peut être mise en œuvre en cas de retard dans le dépôt de déclarations de bénéfices catégoriels : BIC, BNC, BA ; et en cas d'opposition à contrôle fiscal, *cf.* Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, ibidem*.

<sup>913</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, ibidem*.

<sup>914</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, op. cit.*, p. 221.

<sup>915</sup> Art. L. 65 et s. du LPF.

<sup>916</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, op. cit.*, p. 221-222.

En effet, la procédure de taxation d'office « *n'est pas exclusive de tout caractère contradictoire à la fois dans son déroulement (...) et dans la détermination des bases d'imposition* »<sup>917</sup>.

Toutefois, si le dialogue est préservé, c'est essentiellement en cas de taxation d'office pour absence de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications de la part de ce dernier, puisque l'arbitrage fiscal demeure possible au moyen de la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires en cas d'ESFP, saisine qui peut être effectuée tant par le contribuable que par l'Administration fiscale. Dans cette hypothèse, un véritable débat contradictoire doit avoir lieu entre le vérificateur et le contribuable, qui demeure tributaire néanmoins de la charge de la preuve, quel que soit l'avis rendu par la commission.

Le dialogue fiscal se poursuit dans d'autres hypothèses, de façon moins probante certes, puisqu'il consiste simplement en l'avertissement du contribuable, par courrier, et plus particulièrement par LRAR.

Il a cependant le mérite d'exister malgré le défaut de réciprocité en pareil cas. Ainsi, le déclenchement d'une procédure d'office est soumis à la mise en demeure du contribuable de régulariser sa situation. Il s'agit d'une « *obligation faite à l'administration d'aviser le contribuable.* »<sup>918</sup> Dès lors que ce dernier répond dans un délai de trente jours<sup>919</sup>, il ne pourra être soumis à une procédure d'office, mais s'exposera simplement à des sanctions comme les intérêts de retard ou bien les majorations d'impôt. Le défaut de cette mise en demeure du contribuable par l'Administration rend caduque la procédure d'imposition d'office, remplacée par la procédure contradictoire.

Il existe toutefois des cas pour lesquels la mise en demeure n'est pas obligatoire. Il s'agit essentiellement de cas où la condition de réciprocité n'est visiblement pas respectée comme par exemple lorsque le contribuable « *change fréquemment de lieu de séjour ou séjourne dans des locaux d'emprunt ou meublés* », « *transfère son domicile fiscal à l'étranger sans déposer sa déclaration de revenus* », « *ne s'est pas fait connaître du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce* »<sup>920</sup>, en cas d'opposition à contrôle fiscal du fait du contribuable ou d'un tiers, ou encore en matière de TVA<sup>921</sup>.

---

<sup>917</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, op. cit.*, p. 222.

<sup>918</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, op. cit.*, p. 206.

<sup>919</sup> Ou de quatre-vingt-dix jours en cas de droits de successions.

<sup>920</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, ibidem.*

<sup>921</sup> CE, 21 juin 1985, n° 41313, *SARL Sud Transports*, *DF* 1985, n° 46, comm. 2015, Concl. M.-A. LATOURNERIE.

Le dialogue se termine avec l'envoi ou la remise, trente jours au moins avant la mise en recouvrement, de la proposition de rectification mentionnant « *les éléments et les méthodes utilisés pour le calcul des impositions d'office, mais aussi les montants résultant des rehaussements.* »<sup>922</sup> Demeure « *exclut en principe toute discussion avec le contribuable.* »<sup>923</sup> En ce sens, Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU soulignent que l'ancien décret du 23 novembre 1993 concernant les relations entre les usagers et l'administration n'était pas non plus applicable en la matière, puisqu'il n'était nullement exigé de l'administration qu'elle réponde aux observations du contribuable<sup>924</sup>.

Dans le domaine de la fraude fiscale, le contradictoire est également amoindri puisque en raison de la défaillance du contribuable, mais il n'est pas inexistant pour autant. En effet, lorsque l'Administration fiscale dépose une plainte tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs et de certains impôts indirects, elle doit nécessairement obtenir un avis conforme de la Commission des infractions fiscales, sous peine d'irrecevabilité de sa demande<sup>925</sup>. La CIF examine les cas qui lui sont exposés par le Ministre des Finances. Le contribuable est informé de la saisine de ladite commission et peut lui communiquer tous les renseignements qu'il jugerait utiles, dans un délai de trente jours. Le contradictoire est respecté, *a minima*, ce qui est normal eu égard à la réciprocité qui préside aux relations entre l'Administration fiscale et le contribuable : elle est fondée sur l'alliance en cas de respect de ses obligations par chacun, mais sur la vengeance en cas de non-respect desdites obligations.

Dans le prolongement de cet état du droit, le Conseil d'État a pu considérer que le dossier transmis par l'Administration à la Commission des infractions fiscales dans le cadre d'une procédure pour fraude fiscale devant la juridiction pénale, n'était pas un document administratif communicable au juge en vertu de la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 relative à la liberté d'accès aux documents administratifs<sup>926</sup>.

Par le passé, le Conseil des impôts a encouragé la réaffirmation du principe du contradictoire, attribut fiscal qui permet d'améliorer les conditions du dialogue entre l'Administration et le contribuable<sup>927</sup>. Rappelant que ce dernier aurait fréquemment le

---

<sup>922</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, ibidem.*

<sup>923</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Les procédures fiscales, ibidem.*

<sup>924</sup> CAA Paris, 21 février 1997, n° 952745, M. Bouillon, *DF* 1997, n° 29, comm. 840.

<sup>925</sup> Art. L. 228 du LPF.

<sup>926</sup> CE, 26 mai 2010, n° 304621, *MPR* n° 7 & 8, juillet & août 2010, p. 482 et s. La Cour de cassation avait également retenu la même solution, Cass. crim., 28 janvier 1991, n° 90-81.606,

<sup>927</sup> Conseil des impôts, *L'amélioration des relations entre l'administration fiscale et le contribuable*, XX<sup>ème</sup> Rapport au Président de la République, *op. cit.*, p. 20 et s.

sentiment de ne pas être écouté lors des contrôles fiscaux dont il peut faire l'objet, il a précisé qu'un véritable débat oral et contradictoire doit avoir lieu entre le vérificateur et le contrôlé avant toute proposition de rectification, nouvelle formulation de la notification de redressements, laissant entrevoir le contradictoire dans l'intitulé même du document.

Ainsi, il doit être systématique et se produire tout au long de la procédure, et non pas seulement à la fin de celle-ci. Le Conseil des impôts a même enjoint de rendre obligatoire ce débat préalablement à l'envoi de la proposition, l'Administration devant exposer de façon exhaustive les conclusions du contrôle et le projet des rectifications envisagées. En est-il de même en matière de procédure d'urgence ?

#### B) Dans les procédures d'urgence ?

Il est utile de rappeler qu'un des principes généraux du droit public français consiste en l'absence d'effet suspensif des recours formés contre les actes de l'Administration. Le droit fiscal fait figure d'exception dans ce domaine, puisqu'il existe deux catégories de procédures d'urgence, qui permettent au contribuable d'obtenir la suspension de l'exigibilité de sa dette d'impôt<sup>928</sup>.

Ces deux catégories, dont les frontières sont parfois perméables, sont les sursis et les référés. Au sein de la première, on compte le sursis de paiement, qui peut faire l'objet d'un « référé fiscal », et le sursis à exécution. Ce dernier peut, à ce titre, être ordonné par le juge, alors même qu'une procédure de sursis de paiement est en cours<sup>929</sup>. Au sein de la seconde, en référence aux référés administratifs de droit commun, on dénombre le référé-suspension et le référé provision<sup>930</sup>.

Certaines de ces procédures sont généralement présentées comme dénuées de contradiction, d'une part, dans le cadre de la relation Administration-contribuable, et d'autre part, devant le juge. Si l'on ne peut que déplorer la jurisprudence Concernant le premier point, une autre lecture est possible à l'aune de la réciprocité dialogique.

---

<sup>928</sup> « Une fois n'est pas coutume, la loi fiscale est ici des plus généreuses, puisque l'administration est tenue d'accorder le sursis », au regard des garanties accordées selon la somme en litige (art. R. 277-7 du LPF), Martin COLLET, *Procédures fiscales*, op. cit., p. 294.

<sup>929</sup> CE, 13 juin 1984, n° 46392, *RJF* août-septembre 1984, n° 1070.

Cf. la thèse de Jacques BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, Université Panthéon-Assas (Paris II), 24 septembre 1993, 346 p.

<sup>930</sup> Au regard du faible impact du contradictoire en la matière, il ne sera pas fait état ni du référé liberté ou injonction ni du référé instruction, qui ont vocation à intervenir également en matière fiscale.

Dans les procédures administratives et juridictionnelles d'urgence fiscales, le contradictoire serait, de prime abord, affaibli.

Le dialogue n'est pourtant pas rompu dans le domaine du sursis de paiement, puisque celui-ci est généralement demandé dans le cadre d'une réclamation préalable, ou bien, plus largement, dans le délai légal de réclamation, même après le rejet de la réclamation, ce qui permet de continuer le dialogue dans ce domaine entre le contribuable et l'Administration. Il demeure un passage obligé<sup>931</sup>.

De même, si le contribuable ne présente pas les garanties nécessaires à sa demande de sursis, l'Administration l'invite à le faire. Le dialogue continue, d'autant que le contribuable bénéficie d'un véritable droit dans ce domaine puisque l'Administration ne peut refuser un sursis de paiement uniquement lorsque celui-ci n'a pas constitué les garanties suffisantes. Il n'en demeure pas moins que la constitution d'un dépôt de garanties peut être délicate pour le contribuable, notamment les PME, qui peuvent être pénalisées<sup>932</sup>.

De plus, le silence gardé par l'Administration a une toute autre signification dans ce domaine, différente de celle généralement admise.

En effet, le silence administratif pendant quarante-cinq jours vaut acceptation et non pas rejet selon l'article R.\* 277-1 du LPF. Le dialogue est donc encouragé.

On peut toutefois regretter que le premier rejet de l'Administration concernant la constitution de garanties du contribuable mette fin au dialogue initié dès lors que ce dernier présenterait une deuxième proposition de dépôt plus conséquente<sup>933</sup>. La rapidité et l'exhaustivité doivent primer.

Si le sursis n'est pas accordé, le contribuable bénéficie d'une procédure réduite, le « mini-sursis »<sup>934</sup>, comme le souligne le Professeur COLLET, qui permet au contribuable, de ne subir que des mesures conservatoires, tant que le contentieux n'est pas solutionné, devant

---

<sup>931</sup> Article L. 277 du LPF (extrait) : « *Le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge peut, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, être autorisé à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes. Le sursis de paiement ne peut être refusé au contribuable que s'il n'a pas constitué auprès du comptable les garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor. En cas de réclamation relative à l'assiette d'impositions et portant sur un montant de droits inférieur à celui fixé par décret, le débiteur est dispensé de constituer des garanties.*

*A défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés. L'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent. »*

<sup>932</sup> Cf. sur ce point, Martin COLLET, *Procédures fiscales*, op. cit., p. 295.

<sup>933</sup> CE, 10 décembre 2008, n° 313190, Kuroiwa, *RJF* mars 2009, n° 184.

<sup>934</sup> Art. L. 277 précité du LPF, alinéa 4.



l'Administration ou devant le juge<sup>935</sup>. Ce n'est qu'en cas d'échec de la demande de sursis à ce stade de la procédure que le contribuable peut se tourner vers le juge de l'impôt, par la voie du « référé fiscal » ou des référés de droit commun.

Ainsi, la préservation des intérêts de chacun est maintenue, entre droit du contribuable et procédure particulière pour le contribuable et consignation d'un dixième des impôts contestés pour l'Administration fiscale<sup>936</sup>. Le juge des référés fiscaux substitue son appréciation à celle de cette dernière pour déterminer sur les garanties présentées par le contribuable sont suffisantes ou non<sup>937</sup>, et peut soulever d'office le moyen de la validité de la garantie<sup>938</sup>. L'appel et la cassation sont possibles.

La lutte se poursuit lorsque le juge tranche le litige en faveur de l'Administration, le comptable, qui pourra recouvrer les droits ou les éventuelles pénalités initiales, et demander le paiement d'intérêts ou de majorations de retard<sup>939</sup>. Dans ce cas, les intérêts de l'État sont protégés.

La réciprocité dans la relation entre l'Administration fiscale et le contribuable perdure, fondée, en partie, sur la réciprocité de la procédure. Le sursis au paiement de l'impôt<sup>940</sup> constitue un droit pour le contribuable – préservation de ses intérêts -, mais un droit exercé dans la limite de la constitution de garanties offertes au comptable compétent (au-delà de 4 500 € selon l'article R. 277-7 précité) – préservation des intérêts de l'État. Dans le cas où les sommes en jeu sont inférieures à 4 500 €, aucune garantie (caution bancaire, nantissement, hypothèque, consignation d'attente à un compte du Trésor, créances sur le Trésor...) n'est exigée, ce qui fait que la demande est fréquemment acceptée par l'Administration, et le dispositif largement protégé par le juge.

Pour ce faire, l'agent se charge de vérifier l'équivalence entre l'imposition contestée et la valeur des garanties constituées. Si le contribuable doit remplir ses obligations fiscales, il n'est pas tenu de remplir des obligations indûment mises à sa charge, et illégales. Si l'Administration fiscale doit recouvrer l'impôt, elle doit le percevoir de façon régulière.

---

<sup>935</sup> Cass. com., 2 mai 2007, n° 06-13.247, Tournais, *RJF* août-septembre 2007, n° 975.

<sup>936</sup> Art. L. 279 A du LPF.

<sup>937</sup> CE, 1<sup>er</sup> décembre 1999, n° 184304, SA Lucas France, *DF* 2000, n° 21, comm. 448, Concl. BACHELIER. Le juge du référé fiscal apprécie la validité des garanties, il ne vérifie pas la légalité de la décision administrative. L'insuffisante motivation de la décision de refus du dépôt de garantie par le comptable n'entre donc pas en ligne de compte.

<sup>938</sup> CE, 30 janvier 2009, n° 312683, Thacker, *RJF* avril 2009, n° 398.

<sup>939</sup> CE, 10 février 2006, n° 270255, Galvaire, *DF* 2007, n° 11, comm. 289, Concl. COLLIN.

<sup>940</sup> Art. L. 277 et s. du LPF.

« *Ce disant, loin de situer la relation État-contribuable dans la sphère d'un rapport de puissance ou de luttes d'influence réciproques* »<sup>941</sup>, le législateur et le juge administratif l'ont placée dans une sphère juridique, inspirée du droit des obligations. Cette image, comme le relève Jacques BUISSON, traduit sinon un contrat entre l'État et le contribuable, l'exercice de prérogatives de puissance publique moins fort que celui que l'on s'attend à découvrir en matière fiscale, domaine régalién et contraignant s'il en est. Il est, en effet, intéressant de noter qu'il est toujours possible, dans la limite des intérêts de chacun, d'aménager l'obligation de payer et de recouvrer<sup>942</sup>. L'effet suspensif interdit à l'Administration fiscale de percevoir l'impôt, de quelque manière que ce soit (recouvrement forcé, mesures conservatoires<sup>943</sup> ou exécutoires, etc.)<sup>944</sup>. La suspension se poursuit lorsque le contribuable saisit le juge de l'impôt après échec de la réclamation préalable.

Concernant le deuxième point, selon lequel les procédures juridictionnelles d'urgence de droit commun ne bénéficieraient que d'un contradictoire amoindri, le Conseil d'État a par exemple jugé que le juge du « référé fiscal » n'était ainsi pas tenu de communiquer au contribuable les observations en défense de l'Administration. L'absence de communication du mémoire en défense dans des délais suffisants ne viole pas le principe du caractère contradictoire de la procédure et des droits de la défense garantis par la CESDH. Le Conseil d'État poursuit que « *la notification des voies de recours est sans incidence sur la régularité de l'ordonnance notifiée ; que par suite, le moyen tiré de la mention de voies de recours erronées dans la notification de l'ordonnance doit être écarté* »<sup>945</sup>.

Il précise que « *l'ordonnance du juge du référé en matière fiscale est rendue à la suite d'une procédure particulière adaptée à la nature de la demande et à la nécessité d'assurer une décision rapide* »<sup>946</sup>. Si le référé rendu en matière fiscale participe d'une procédure particulière, il illustre parfaitement une situation antagoniste entre les intérêts de l'État, préservés par l'Administration, et ceux du contribuable, qui conteste l'impôt mis à sa charge. La réciprocité des arguments est donc amoindrie, certes, la lutte fait place à la relation ordinaire de paiement/recouvrement de la dette/créance fiscale.

Il en est de même en matière de référé-provision, qui permet au juge des référés d'accorder une provision au créancier qui l'a saisi – qu'il s'agisse du contribuable ou de

---

<sup>941</sup> Jacques BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, op. cit., p. 330.

<sup>942</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales*, op. cit., p. 289 et s.

<sup>943</sup> CE, 27 juillet 1984, n° 42701, Mme Sender-Trouette, *RJF* août-septembre 1984, n° 1102.

<sup>944</sup> CE, 25 avril 2001, n° 213460, Société Parfival, *DF* 2001, n° 29, comm. 711, Concl. COURTIAL.

<sup>945</sup> CE, 1<sup>er</sup> octobre 2007, n° 296213, Corneille, *RJF* décembre 2007, n° 1489.

<sup>946</sup> CE, 1<sup>er</sup> octobre 2007, arrêt précité.

l'Administration fiscale – « lorsque l'existence de l'obligation n'est pas sérieusement contestable »<sup>947</sup>. Si la requête déferée au juge est immédiatement notifiée au défendeur, avec fixation d'un délai de réponse, les observations présentées en défense ne sont toutefois pas communiquées audit créancier.

Le contradictoire juridictionnel n'est donc pas véritablement assuré, ce qui n'est pas le cas du dialogue administratif, puisque le référé-provision ne peut intervenir qu'en cas de réclamation préalable, et plus étrangement, avant la réponse de l'Administration à ladite réclamation.

L'absence de réponse de l'Administration à la réclamation préalable du contribuable, et avant le jugement de l'affaire au fond du litige par le juge, il est aussi possible de saisir le juge de référés pour obtenir un référé-suspension<sup>948</sup>. Un tel procédé interrompt le dialogue initié entre les protagonistes, tout en conférant un droit au contribuable complétant l'échec d'une éventuelle demande de sursis de paiement. Les conditions de l'obtention d'un référé suspension favorable ne résident pas dans la constitution de garanties de la part du contribuable mais reposent sur l'existence d'un doute sérieux sur la régularité de la procédure et sur l'urgence de la situation<sup>949</sup>.

En revanche, cette procédure respecte le principe du contradictoire, elle peut être écrite ou orale selon l'article L. 522-1 al. 1 du Code de justice administrative. Selon le professeur Thierry LAMBERT, « *L'oralité des débats et la procédure écrite sont, en l'espèce, complémentaires, car l'instruction n'est close qu'à la clôture de l'audience* »<sup>950</sup>. L'introduction de moyens nouveaux est par conséquent permise devant le juge.

Si l'existence d'une procédure spéciale justifie sa mise en œuvre avant celle d'une procédure générale, il n'en demeure pas moins qu'une « hiérarchie » entre les procédures, selon qu'elles sont proprement fiscales ou plus administratives, semble traduire la volonté de favoriser le dialogue fiscal en priorité, par rapport au recours au juge, et aux procédures de droit commun, au moins dans deux hypothèses.

En effet, le sursis de paiement obtenu prime le référé-suspension lorsque ce dernier est effectué postérieurement<sup>951</sup>, mais également antérieurement. À l'inverse, ce dernier demeure

---

<sup>947</sup> Art. R. 541-1 du Code de justice administrative.

<sup>948</sup> CE, 6 novembre 2002, n° 246830, SA Le Micocoulier, *RJF* janvier 2003, n° 107.

<sup>949</sup> CE, 25 avril 2001, n° 230166, SARL Janfin, *DF* 2001, n° 25, comm. 581, Concl. BACHELIER.

<sup>950</sup> Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 85.

<sup>951</sup> CE, 30 juillet 2003, n° 254905 et n° 254963, Société Laboratoire Legras et Société DL Distribution, *DF* 2004, n° 6, comm. 230, Concl. COLLIN.

possible dès lors que le contribuable n'a pas demandé de sursis de paiement, ou bien qu'il ne l'a pas obtenu, au regard de l'insuffisance des garanties présentées<sup>952</sup>.

Une autre particularité du droit fiscal est l'existence d'une doctrine administrative aux conséquences particulières, dont les effets peuvent aussi se manifester au travers de la réciprocité dialogique.

### SECTION 3 – L'INTERACTION DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE FISCALE

La doctrine administrative fiscale<sup>953</sup> est source de réciprocité dialogique dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable. D'une première vocation résidant dans l'explicitation interne de la norme fiscale aux agents de l'Administration, fondée sur le principe hiérarchique, et destinée à l'uniformité de l'application de cette norme sur le territoire national, est née une deuxième vocation, celle d'interagir avec les administrés, et notamment les contribuables. Elle consiste en la faculté d'opposer à l'Administration l'ensemble de ses textes doctrinaux - instructions ou circulaires, réponses du Ministre du budget aux questions écrites des parlementaires publiées au Journal Officiel, actes individuels - ses prises de position formelles antérieures sur l'appréciation de situations de fait au regard d'un texte fiscal.

L'encadrement résulte des mesures exposées par le Livre des procédures fiscales au sein des articles L. 80 A<sup>954</sup> et L. 80 B<sup>955</sup>. Précurseur dans son domaine, le droit fiscal a certainement inspiré le droit public en général puisque l'ancien article 1<sup>er</sup> du décret du 28 novembre 1983 concernant les relations entre l'Administration et les usagers, dispersé au sein

---

<sup>952</sup> CE, 28 mai 2004, n° 261289, Lassus, *RJF* août-septembre 2004, n° 938.

<sup>953</sup> Pour une étude globale, cf. la thèse de Laurence VAPAILLE, *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan, Finances publiques, 1999, 488 p.

<sup>954</sup> L'article L. 80 A dispose que : « *Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales.* » Le premier alinéa de l'article L.80 A résulte du vote de la loi du 28 décembre 1959 tandis que le second, rajouté plus tardivement, résulte d'une loi du 9 juillet 1970.

<sup>955</sup> L'article L. 80 B dispose que : « *La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable : 1° Lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal* ».

de plusieurs lois<sup>956</sup>, a permis à tout intéressé de se prévaloir à l'encontre de l'Administration de ses directives, circulaires et instructions légales<sup>957</sup> dès lors qu'elles étaient publiées.

La réciprocité réside alors dans le fait que la doctrine administrative fiscale, est devenue une technique de communication comme le souligne Laurence VAPAILLE<sup>958</sup>, jouant ainsi un rôle « *dans le dialogue entre le contribuable et l'administration fiscale* »<sup>959</sup>. Une technique de communication externalisée, à l'origine d'échanges formels entre l'Administration fiscale et le contribuable suite à une demande de celui-ci (§ 1) et même une technique encouragée, à l'origine d'échanges écrits en dehors de toute demande (§ 2).

### § 1 - Une technique de communication externalisée

Entre paraphrase<sup>960</sup> et non-droit<sup>961</sup>, la doctrine administrative fiscale est devenue du droit<sup>962</sup>, reposant sur la dialectique suivante : si elle émane de l'Administration fiscale dans un premier temps<sup>963</sup>, elle peut aussi revêtir la forme d'un double service rendu, aux agents de l'Administration d'une part, et au contribuable, d'autre part (A). La réciprocité dialogique ainsi permise se prolonge sur le terrain de l'opposabilité de cette doctrine aux deux protagonistes précités (B).

---

<sup>956</sup> Ce décret a effectivement été abrogé et ses dispositions ont été disséminées parmi plusieurs lois, lui assurant un fondement légal et non plus simplement réglementaire, mais une visibilité moindre.

<sup>957</sup> Ce texte, et plus précisément cet article, permettait de combattre des impositions mises à la charge d'un contribuable. Ses conditions d'application étaient à la fois plus larges que celles des dispositions de l'article L.80 A, mais par certains aspects, plus restreintes.

<sup>958</sup> Laurence VAPAILLE, *La doctrine administrative fiscale*, op. cit., p. 257. L'auteure met en avant le fait que la doctrine peut être « *considérée en tant que processus de communication* ».

<sup>959</sup> Laurence VAPAILLE, *La doctrine administrative fiscale*, *ibidem*.

<sup>960</sup> « *La spécificité du droit fiscal rend sa compréhension difficile aux usagers, et le besoin d'en expliquer les termes a conduit l'Administration fiscale à se faire pédagogue. Cette attitude de l'Administration s'explique par un souci d'information (...) d'ordre didactique* », Philippe MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, Droit des affaires et de l'entreprise, 1980, p. 25.

<sup>961</sup> Jérôme TUROT, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine », *RJF* mai 1992, Chron., p. 371.

<sup>962</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op. cit., p. 380.

<sup>963</sup> Ainsi, faisant référence au praticien tentant de sauvegarder au mieux, dans la régularité, les intérêts de son client-contribuable, « *... il est indispensable que ce praticien prenne connaissance des informations concrètes contenues dans l'instruction que l'administration ne manquera pas de fournir en la publiant à destination de ses agents, et qu'il s'y tienne strictement.* », Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op. cit., p. 378.

## A) Un service rendu aux agents de l'Administration et au contribuable

Loin d'être un phénomène récent<sup>964</sup>, la doctrine élaborée par l'Administration fiscale centrale - selon le principe hiérarchique - a d'abord vocation à expliquer la norme fiscale à ses agents, situés sur l'ensemble du territoire national, qui pourront ainsi l'appliquer de façon uniforme. Elle consiste ainsi en une interprétation administrative des textes fiscaux au moyen d'instructions ou circulaires et de notes de service.

Pour certains, seule la doctrine administrative permet de révéler l'essence d'un texte législatif ou réglementaire et de fournir les réponses appropriées à la situation particulière d'un contribuable<sup>965</sup>, venant ainsi parfois contredire l'ordonnement juridique fixé par la Constitution. Elle est un véritable mode d'emploi des textes fiscaux et fait œuvre pédagogique et didactique en la matière<sup>966</sup>.

Ainsi, si elle est d'abord une source d'informations à destination des agents de l'Administration, elle est devenue une source d'informations prioritaire pour les contribuables, mais également leurs conseils.

Ayant acquis « *une force originale et anormale* »<sup>967</sup>, ce corpus doctrinal est devenu opposable aux contribuables et à l'Administration fiscale, en sus des dispositions légales et réglementaires. Les premiers se sont donc vu reconnaître la possibilité d'opposer à l'Administration sa propre doctrine par le législateur et le pouvoir réglementaire, et qui ont par ailleurs limité les effets de ses revirements.

La volonté du législateur est de garantir la situation juridique des contribuables face à des changements d'interprétation par l'Administration de la portée de la loi fiscale. Le cas d'espèce résolu par le Conseil d'État le 26 février 2001 renseigne sur les désagréments possibles de ces changements<sup>968</sup>. Il a souligné qu'il n'existait pas de conception autonome de la notion de dividende en droit fiscal. Par conséquent, l'Administration a, par une instruction du 14 décembre 2001, modifié sa doctrine. Le régime des distributions de dividendes pour l'année 2001 s'est donc trouvé bouleversé sans que le contribuable ne puisse lui opposer

---

<sup>964</sup> Jean-Jacques BIENVENU, « Naissance de la doctrine administrative », *RFFP* 2001, n° 75, p. 11. Cf. également Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, Thémis Droit, 2009, p. 106.

<sup>965</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op. cit., p. 378.

<sup>966</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal*, op. cit., p. 106.

<sup>967</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op. cit., p. 379.

<sup>968</sup> CE, 26 février 2001, *Ministre c/ Anzalone*, *RJF* mai 2001, n° 619, Concl. AUSTRY.

l'ancienne circulaire ayant servi de fondement la majeure partie de l'année. Heureusement, l'Administration a tenu compte de l'incompréhension générale rencontrée et a reporté l'entrée en vigueur de sa nouvelle instruction à l'année suivante. S'il est admis que la fiscalité puisse être un instrument de régulation de la conjoncture économique et si la doctrine administrative doit, normalement, se plier aux normes qui lui sont supérieures, elle peut aussi être pragmatique.

L'invocation de la doctrine administrative permet de faire échec à l'application de la loi fiscale et de fonder les prétentions d'un contribuable, seul apte à s'en prévaloir afin d'obtenir décharge de l'imposition. Il doit démontrer qu'il en remplit strictement les conditions d'application<sup>969</sup> et non viser un cas voisin au sien. Pour ce faire, il doit justifier de l'existence de la doctrine en la citant précisément, mais aussi démontrer qu'elle lui est applicable et citer le fondement légal de cette garantie.

Dans la pratique juridictionnelle, le juge n'en tient pas compte de l'absence de la dernière condition. La doctrine administrative peut être le seul moyen invoqué, même si elle demeure la plupart du temps soulevé à titre subsidiaire par rapport à la loi fiscale. Le juge doit vérifier que le contribuable remplit lesdites conditions sous peine de commettre une erreur de droit entraînant cassation du jugement ou de l'arrêt<sup>970</sup>.

Pour être valablement invoquée, les garanties prévues doivent être en vigueur à la date du fait générateur de l'impôt<sup>971</sup>. L'administration ne doit pas avoir rapporté sa doctrine<sup>972</sup> sachant que la date qui importe est celle de la publicité effectuée au moins de façon équivalente à celle de l'interprétation précédemment admise<sup>973</sup>.

L'administration doit quant à elle respecter les lois et règlements, en application du principe de légalité. Ce principe est fondamental en matière d'action administrative, garantie élémentaire des administrés, puisque l'Administration doit se conformer au droit. D'autant

---

<sup>969</sup> CE, 4 décembre 1974, n° 87166, *RJF* février 1975, p. 61.

<sup>970</sup> CE, 6 mai 1996 précité.

<sup>971</sup> En ce qui concerne les dispositions du premier alinéa de l'article L.80 A, elles ne peuvent faire échec à une imposition initiale et l'interprétation administrative du texte fiscal opposée par le contribuable doit avoir été admise par l'administration avant la décision d'établissement de cette imposition. Quant au second alinéa, il a été reconnu opposable à l'établissement de toute imposition même primitive qui serait contraire à l'interprétation contenue dans des instructions ou circulaires de l'administration, à la condition qu'elles aient été publiées. L'article L.80 B quant à lui prévoit plusieurs cas dans lesquels la garantie contre les changements de doctrine est étendue, le principal étant lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Mais il faut que la situation de fait sur laquelle il a été antérieurement statué par l'administration soit celle du contribuable qui invoque la garantie. Toutefois, les personnes qui auraient participé à l'acte ou à l'opération ayant donné naissance à la situation de fait qui a fait l'objet d'une interprétation, peuvent aussi se prévaloir de cette garantie.

<sup>972</sup> CE Ass., 18 mars 1988, *Ministre c./ M. Firino-Martell*, *DF*, 41/88 comm. 1159.

<sup>973</sup> CE Ass. 4 juillet 1986, *Société Publmod – photo*, *Rec.*, p. 188.

que la jurisprudence pourra infirmer ou confirmer les éléments doctrinaux de l'Administration, venant ainsi parfois littéralement la « *battre en brèche* »<sup>974</sup>, malgré la crainte par certains de voir imposer aux juges des solutions administratives mais illégales<sup>975</sup>.

Depuis la loi du 12 avril 1996, de nouveaux alinéas ont été insérés à l'article L.80 B qui permettent de mettre en œuvre de véritables autorisations préalables implicites pour bénéficier de régimes fiscaux dérogatoires, tel le rescrit fiscal, qui sont pour certains, peu utilisés. Ainsi, le peu de recours à ce type de dispositif est-il le signe d'une sécurité juridique du système fiscal suffisante ? On peut en douter.

C'est la loi du 8 juillet 1987, consignée à l'article L.64 B du LPF qui a introduit ce mécanisme. Il prévoit que l'administration ne pourra pas mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit à l'encontre des contribuables ayant consulté l'administration centrale sur la portée d'un contrat sans recevoir de réponse dans les six mois. La demande doit bien sûr être préalable à la conclusion de la convention et adressée par écrit. Il faudrait enfin éviter le foisonnement de la doctrine administrative, fortement préjudiciable à la sécurité fiscale que les contribuables sont en droit d'attendre. Celui-ci peut toutefois être conforté par le droit qui lui est reconnu, à savoir le droit à un recours effectif, mais désavoué par le manque de connaissance de ces méthodes de communication avec l'administration fiscale.

Dans ce domaine, « *les commentaires de l'administration fiscale ont une particularité fondamentale : ils emportent des effets juridiques* »<sup>976</sup>, dont pourront se prévaloir le contribuable et l'Administration fiscale.

---

<sup>974</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *ibidem*.

<sup>975</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *op .cit.*, p. 379.

<sup>976</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal*, *op .cit.*, p. 105.



## B) L'opposabilité réciproque asymétrique de la doctrine administrative

Le service demandé par le contribuable, fondé sur la doctrine administrative fiscale, est traditionnellement enserré dans des conditions d'invocation très strictes<sup>977</sup>. Elles ont pour objet de préciser, à l'intention des services placés sous l'autorité de son signataire, la façon dont ils devront appliquer les lois et règlements. Ce n'est donc pas un acte créateur de droit.

Pour être invocable, il faut que la circulaire ait un caractère réglementaire, c'est à dire qu'elle contienne des dispositions qui apportent des modifications à l'environnement légal. Il faut aussi qu'elle soit légale, qu'elle respecte la hiérarchie des normes, telle qu'elle est fixée par la Constitution. Elle doit donc avoir été prise par l'autorité compétente pour prendre un règlement, le Premier Ministre dans le cadre de son pouvoir normatif, ou, sur délégation de celui-ci, par un ministre. Ce principe avait été rappelé à un contribuable qui se prévalait de la doctrine de l'administration<sup>978</sup>.

Par la suite, les contribuables, pour faire échec à des impositions qui leur seraient réclamées, ont pu se fonder sur l'interprétation de la loi fiscale donnée par l'Administration, même lorsque celle-ci était contraire à ladite loi ; faculté non créée *ex-nihilo* ou en raison de principes qui tiendraient au particularisme de la règle fiscale mais par le législateur qui a décidé de faire de la doctrine administrative, dans ce domaine, une source du droit, et l'a consignée aux articles L.80 A et L.80 B du LPF<sup>979</sup>.

En revanche, concernant la question de la compréhension, il conviendrait d'éviter, dans un premier temps, tout hiatus entre la loi et la doctrine comme cela peut se produire parfois. Ainsi, en matière de rétroactivité de la loi fiscale, les textes de l'Administration peuvent être à l'origine de situations peu compréhensibles de la part du contribuable. C'est le Conseil des impôts, à l'occasion de la remise de son XX<sup>ème</sup> rapport sur le thème des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, qui illustre cet état de fait. Rappelant que la doctrine est opposable à l'administration, il ajoute aussitôt qu'elle « *n'assure pas (...) la sécurité du contribuable (...) [dès lors qu'elle] décide de l'abroger avant le 31 décembre. Un contribuable qui se sera fié aux directives de l'administration fiscale pour réaliser en juillet une opération ne pourra pas exciper de l'article L.80 A si l'instruction de l'administration est rapportée quelques jours avant la fin de l'année* ».

---

<sup>977</sup> CE, Ass., 29 janvier 1954, Institution Notre-Dame du Kreisker, *RPDA* 50/54.

<sup>978</sup> CE, 27 mai 1957 Kresnopolski, *Rec.*, p. 348.

<sup>979</sup> Ces deux articles n'ont pas été déférés au Conseil Constitutionnel qui aurait pu les censurer en raison de l'atteinte à la hiérarchie des normes, mais qui n'a pu le faire en raison de leur précédente entrée en vigueur.

De même, le Conseil d'État a pu juger que sans définition autonome sur le plan fiscal, de la notion de dividende, l'Administration a pu valablement modifier sa doctrine par une instruction du 14 décembre 2001. « *Le régime des distributions de dividendes réalisées en 2001 se trouvait donc bouleversé sans que les contribuables puissent opposer à l'administration la circulaire qui était pourtant restée en vigueur presque jusqu'à la fin de cette année. L'administration a finalement décidé de reporter l'entrée en vigueur de sa nouvelle doctrine pour tenir compte de l'incompréhension rencontrée.* »<sup>980</sup> Pourtant, force est de constater, encore aujourd'hui, que parfois, une loi favorable aux contribuables se retrouve vidée de sa substance son efficacité par une instruction fiscale. Il suffit que ce texte multiplie les exceptions et les conditions<sup>981</sup>.

Il convient de noter que la doctrine fiscale opposable peut être relative à la fois à l'établissement de l'impôt, mais également, ce qui est novateur, à son recouvrement. En effet, sur ce dernier point, le contribuable poursuivi peut valablement se prévaloir de cette doctrine selon la Cour administrative d'appel de Marseille, dans un arrêt du 21 janvier 2010<sup>982</sup>.

La doctrine fiscale semble donc un outil de dialogue dans le sens où elle éclaire chacun des protagonistes sur une situation donnée. Si elle est au profit des agents, elle est aussi profit du contribuable dans le sens où l'Administration ne peut pas lui opposer sa propre doctrine, mais uniquement se fonder sur la loi. Elle est un outil de dialogue renforcé dans le sens où son accès est facilité, d'autant mieux compris qu'elle associe les contribuables eux-mêmes.

---

<sup>980</sup> CE, 26 février 2001, *Ministre c/ Anzalone*, Concl. AUSTRY, *RJF* 5/01 n° 619. Cf. Conseil des impôts, *L'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable*, XX<sup>ème</sup> rapport au Président de la République, *op. cit.*, p. 71.

<sup>981</sup> Propos des experts du Cercle des fiscalistes, un « task force » de spécialistes dont le double but est d' « informer les contribuables et alerter les pouvoirs publics » pour reprendre les Echos patrimoine ; propos recueillis lors de leur première rencontre le mercredi 9 janvier 2008 avec Philippe BRUNEAU, banquier, président du Cercle des fiscalistes, Pierre BERGER, Luc JAILLAIS et Jean-Yves MERCIER, avocats, Bernard MONASSIER et Michel GIRAY, notaires et Daniel GUTMANN, professeur à la Sorbonne. Ils ajoutent : « *La volonté de simplifier les procédures a été aussi clairement affirmée. Seulement, dans les faits, l'administration fiscale risque de complexifier les mesures adoptées par le Gouvernement et le Parlement. Des textes, relativement limpides au départ, peuvent se voir affublés de longues instructions fiscales où chaque mot suscite des difficultés d'interprétation. Du coup, pour bon nombre de particuliers, la situation devient paradoxale. D'un côté, ils se voient encouragés à alléger leurs impôts. De l'autre, l'attitude de l'administration leur commande de rester prudents, voire de ne pas bouger. C'est qu'en réalité, l'insécurité juridique et fiscale prévaut encore.* »

<sup>982</sup> CAA Marseille, 21 janvier 2010, n° 07MA00282, Mme Péronnet, *MPR* n° 3, mars 2010, p. 195 et s. En l'espèce, le moyen tiré par le contribuable « *de ce que la créance était prescrite à son égard sur le terrain de la doctrine (...) doit être accueilli* ».

## § 2 - Une technique de communication facilitée

S'il convient de ne pas négliger l'aspect négatif de la doctrine administrative fiscale, à savoir son acharnement – occasionnel - « à tirer, quelles que soit les circonstances, la quintessence des textes »<sup>983</sup>, et ce parfois au détriment du contribuable, plusieurs démarches doivent être saluées, venant ainsi renforcer le dialogue entre ce dernier et l'Administration fiscale. Il s'agit de la discussion des projets de textes administratifs (B) et du recensement et de la publication consolidée de cette doctrine (A).

### A) La consultation des projets de doctrine fiscale

Les instructions fiscales font désormais partie du paysage fiscal appréhendé par le contribuable. En effet, leur utilité croissante en matière d'herméneutique juridique, est à l'origine d'une modification du vocabulaire employé, puisqu'elles sont « rédigées dans l'optique de la leur lecture par les usagers »<sup>984</sup>, même si leur présentation générale n'est pas nécessairement homogène d'une instruction à une autre. Ce point traduit la volonté de l'Administration d'être accessible et de prendre en compte les attentes du contribuable dans le domaine compliqué qu'est la fiscalité. Si cette évolution permet à ce dernier d'appliquer la loi au mieux de ses intérêts, elle permet également à l'Administration d'éviter d'éventuels points de contacts générateurs de contentieux. La réciprocité inhérente à la doctrine fiscale semble donc bien établie.

Renforcées par la nécessité d'explicitier une norme fiscale plutôt imprévisible, les instructions sont donc élaborées en partie pour les opérateurs, qui ne sont pas associés à l'élaboration de la norme en amont<sup>985</sup>. Ce qui n'est pas le cas des pays anglo-saxons, au sein desquels les intéressés (entreprises, associations, États, etc.) sont entendus et émettent des avis dans le cadre d'une concertation préalable en matière de préparation des projets de loi, aux États-Unis comme au Royaume-Uni (où il s'agit en l'occurrence de discuter sur la base de livres de couleur verte, dont les modalités reposent sur des codes de bonne conduite).

---

<sup>983</sup> Maurice LAURÉ, *Introduction à la réforme fiscale*, Institut du Commerce et de la Consommation, Connaissance du Commerce et de la Consommation, Juin 1987, p. 76.

<sup>984</sup> Commission FOUQUET, Commission FOUQUET, *Instructions fiscales. Propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale*, Rapport à Mme le Ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, Avril 2010, p. 4.

<sup>985</sup> Commission FOUQUET, *Instructions fiscales. Propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale*, op. cit., p. 7.

Dès lors qu'il s'agit de l'élaboration ou de la modification d'un texte d'une acuité particulière, l'Administration américaine publie un livre blanc destiné à éclairer sur sa position en la matière (« proposed regulation »)<sup>986</sup>, les parties intéressées pouvant, une fois encore, valablement faire part de leurs points de vue (« hearing »), et ce, publiquement. Les projets d'instructions ainsi rédigés prennent en compte, le plus largement possible, les remarques ainsi obtenues.

Si ces consultations sont dénuées de force juridique et non automatiques<sup>987</sup>, les livres verts britanniques sont également publiés, présentant la synthèse des observations effectuées. Ils sont revêtus d'un caractère contraignant pour l'exécutif qui peut être amené, sur cette base, à modifier le projet initial.

Si l'intérêt pour les Administrations est l'application de textes qu'elles ont décidés en amont, modifiés avec l'assentiment de leurs administrés ou autres en aval, l'intérêt pour ces derniers est la précision apportée par ces échanges réciproques et l'assurance de la conformité de leur comportement au regard de la position administrative, dans l'attente de la publication desdits textes, sans risque de rectification. Le procédé mis en place, s'il fait sensiblement penser au mécanisme de l'article L. 80 A du LPF, en tant que garantie contre les changements de doctrine, intervient à un stade bien plus avancé, celui de la rédaction du projet de texte. En France, l'instruction administrative doit être régulièrement publiée, et donc définitive.

Ainsi, de telles mesures n'existent pas de façon aussi poussée en France, et le droit à l'information de l'utilisateur, et par ricochet, la réciprocité dialogique, à ses limites dans ce domaine.

Dans un premier temps, le droit à l'information des usagers est partiel. En effet, il s'arrête aux dates potentielles de publication des instructions et aux textes susceptibles ou non de faire l'objet de telles circulaires.

Dans un second temps, le droit à l'information est partiel. S'il est erroné de dire qu'il n'existe aucune consultation de parties intéressées, cette dernière existe de façon résiduelle pour certains organismes professionnels, fédérations, associations ou personnalités

---

<sup>986</sup> L'expression même de « proposed regulation » est intéressante, puisqu'elle traduit l'idée de proposition, alors qu'il s'agit d'un projet, terme qui intrinsèquement contient une force obligatoire plus importante. On peut s'en rendre compte aisément dans le vocabulaire français utilisé pour connaître l'origine d'un texte législatif ; le projet provient du Gouvernement, la proposition provient du Parlement. À l'inverse, les rectifications issues de contrôles fiscaux externes sont proposées et non plus notifiées.

<sup>987</sup> L'exécutif demeure libre de ne pas recourir à ces pratiques dès lors qu'il doit faire face à des circonstances exceptionnelles, liées aussi à la complexité de la matière évoquée ou la faible proportion de parties intéressées.

qualifiées<sup>988</sup>. Pire, la catégorisation sociologique du contribuable telle qu'évoquée plus haut revêt toute sa consistance dans le laps de temps qui sépare la promulgation d'un texte de son commentaire administratif, puisque « *seuls les parties intéressées qui ont des contacts privilégiés avec l'administration fiscale sont susceptibles d'être informées des positions qu'elle s'apprête à prendre par instruction* »<sup>989</sup>.

Pour rectifier cet état de fait, le rapport de la Commission FOUQUET préconise, dans la continuité de l'évaluation préalable des projets de loi<sup>990</sup>, d'améliorer la procédure d'élaboration de la loi fiscale avec la mise en place de consultations publiques, en amont de la discussion au Parlement, permettant de publier plus rapidement les instructions.

Désireuse d'intégrer des procédés issus de pratiques étrangères, la Commission a également conclu à la nécessaire systématisation, sur des sujets toutefois d'importance (selon quels critères ?), des consultations publiques, et non plus restreintes par l'Administration, sur des projets d'articles en amont du dépôt du projet de loi au Parlement, « *avec cette clause de méthode que les contributions ne devraient être exploitées que si elles sont signées, argumentées et obtenues dans un délai prédéfini* »<sup>991</sup> ; l'utilisation d'un portail Internet étant, à cette fin, recommandée. L'impact de cette consultation au niveau du processus législatif au des répercussions sur le projet d'instruction, puisqu'il est également consulté, gommant ainsi l'aspect partiel du droit à l'information des usagers. Le rapport FOUQUET prévoit toutefois la conservation d'une consultation restreinte aux principales parties intéressées.

Les dispositions faisant l'objet d'une interprétation (les plus compliquées) ou non, ainsi que les dates prévisibles de publication devraient être portées à la connaissance de tous, gommant ainsi l'aspect partiel du droit à l'information.

La réaction du Ministère de l'économie, de l'industrie et l'emploi ne s'est pas faite attendre puisque le 15 avril 2010, un premier projet d'instruction était accessible sur le portail fiscal. Depuis, un onglet spécifique a été créé sur le portail relatif aux circulaires et répertorie les projets d'instructions fiscales. Un certain nombre de textes font l'objet de consultations publiques auprès des particuliers et des entreprises : au mois d'octobre 2011, sept projets sont en cours de discussion, et depuis la mise en place des consultations publiques, dix projets

---

<sup>988</sup> Commission FOUQUET, *Instructions fiscales. Propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale*, op. cit., p. 8.

<sup>989</sup> Commission FOUQUET, *Instructions fiscales. Propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale*, ibidem.

<sup>990</sup> Issue de la loi organique n° 2009-403 du 15 avril 2009, JO n° 0089, du 16 avril 2009, p. 6528, texte n° 1

<sup>991</sup> Commission FOUQUET, *Instructions fiscales. Propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale*, op. cit., p. 10.

d'instructions ont été adoptés selon ce procédé. Au regard du nombre d'instructions rédigées, ces chiffres paraissent bien faibles, et les particuliers peu concernés par les textes visés<sup>992</sup>. Le manque de moyens nécessaires – et notamment matériel et humain - peut toutefois être valablement invoqué. De même, la volonté des contribuables de se saisir de telles questions peut être inégale selon les sujets choisis.

Leur intérêt des consultations publiques sur des projets d'instructions est que ces derniers sont opposables à l'Administration, même en cas d'adoption d'un texte définitif plus restrictif, et introduisent de la négociation au sein du système fiscal, génératrice de réciprocité dialogique bénéfique, dans la limite de la légalité fiscale. Participant à la nécessaire dédramatisation de la fiscalité dans son ensemble, et des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable en particulier, cette consultation est un pas de plus vers le civisme fiscal fondé sur le consentement à l'impôt. Sont ainsi réunis les critères juridique et sociologique du consentement fiscal, critères devenus réciproques, puisqu'il s'agit du consentement de l'impôt par le consentement à l'impôt.

Si la disparition des instructions fiscales a pu être soulevée, il ressort du rapport de la Commission FOUQUET que leur suppression serait, de loin, très préjudiciable<sup>993</sup>, d'autant qu'elles participent de l'équité recherchée par le contribuable, gages de sécurité juridique et de traitement égalitaire des citoyens. Dans la continuité, et pour pallier aux différents obstacles encore existants dans le domaine de la doctrine administrative, il a été préconisé une publication consolidée de la documentation de base accessible à l'ensemble des usagers.

## B) La publication de la doctrine fiscale

Si les instructions fiscales « remplissent une fonction essentielle pour les usagers »<sup>994</sup>, encore faut-il qu'elles soient accessibles et donc publiées, pour être appliquées. En effet, l'ensemble de la documentation de base, est accessible aux usagers comme aux agents de

---

<sup>992</sup> Cf. le portail fiscal à l'adresse : [http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/documentation.impot?espId=-1&pageId=docu\\_textes&sfid=420](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/documentation.impot?espId=-1&pageId=docu_textes&sfid=420).

<sup>993</sup> Commission FOUQUET, *Instructions fiscales. Propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale, ibidem*.

<sup>994</sup> Commission FOUQUET, *Instructions fiscales. Propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale, op. cit.*, p. 3.

Les objectifs des instructions sont toutefois différenciés selon leurs destinataires. Si les conseils fiscaux et les organisations professionnelles seraient désireux de connaître la position de l'Administration sur des points légaux jugés peu clairs, les particuliers, les entreprises et les services gestionnaires seraient davantage intéressés par la description intégrale d'un dispositif fiscal, Commission FOUQUET, *Commission FOUQUET, Instructions fiscales. Propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale, op. cit.*, p. 9.

l'Administration, en version papier ou numérique, sur le portail dédié<sup>995</sup>, l'Intranet de la DGFIP, puis le portail fiscal, au fur et à mesure de sa parution, depuis de nombreuses années.

Par exemple, en 2008, 1 202 784 bulletins officiels des impôts ont été consultés par les agents de la DGFIP, contre 2 705 176 pour les usagers – qu'ils soient professionnels ou particuliers<sup>996</sup>. L'équilibre égalitaire est rétabli sur ce point entre ces deux protagonistes qui bénéficient du même niveau d'information. À ce titre, les bulletins officiels de couleur rose, destinés uniquement à ces derniers, ont été supprimés en 2002.

Dans le même sens, l'Administration fiscale élabore, sur cette base, un Précis de fiscalité, actualisé chaque année, et disponible gratuitement sur le portail fiscal.

Si l'accès à la doctrine n'est une nouveauté en soi, il est fondé sur l'obligation générale d'information des usagers qui pèse sur l'Administration issue du pouvoir réglementaire<sup>997</sup>.

Jugée trop tardive, plusieurs mois après la promulgation des normes fiscales, en raison du caractère nécessairement laconique de la loi et de la faiblesse du règlement en la matière, cette publication devait être renouvelée. Le processus de valorisation de cette doctrine est en cours, depuis bientôt deux ans. L'enjeu est important, car il consiste en le rassemblement, en vue de sa publication, de la documentation administrative opposable sur le fondement des articles L. 80 A et B du LPF, traitant du fond comme de la procédure. La doctrine visée est la doctrine fiscale du Ministère des finances, il ne s'agit pas de répertorier l'intégralité de la doctrine fiscale, notamment celle élaborée par d'autres ministères<sup>998</sup>.

Ce « mille-feuilles » administratif, composé de plus de 50 000 pages, délicat à manipuler pour le contribuable ou pour toute autre personne désireuse de se renseigner, fait donc l'objet d'une refonte complète, nécessitant un calendrier étalé et des moyens humains importants - près de 200 agents de l'Administration seraient mobilisés.

Si l'importance en nombre des textes administratifs est critiquable, il convient de rappeler que la loi elle-même n'est pas exempte de critiques, en termes de lisibilité, de clarté, de transparence et également d'accessibilité. Le professeur Martin COLLET souligne à cet

---

<sup>995</sup> Depuis le 1<sup>er</sup> mai 2009, les circulaires administratives doivent être mises en ligne d'abord sur le portail Internet suivante : [www.circulaires.gouv.fr](http://www.circulaires.gouv.fr).

<sup>996</sup> Selon le Bureau JF 2 à la DGFIP, cité par Commission FOUQUET, *Instructions fiscales. Propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale*, op. cit., p. 4 et 5.

<sup>997</sup> Il s'agit du décret n° 2008-1281 du 8 décembre 2008, modifié par le décret n° 2009-471 du 28 avril 2009.

<sup>998</sup> Comme c'est le cas pour le Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

effet « *la clarté de la doctrine et l'obscurité de la loi* »<sup>999</sup>, il suffit pour cela de comparer une disposition du CGI à une instruction administrative qui l'explique.

Ce projet partirait du constat selon lequel la documentation de base ne serait plus mise à jour depuis 2001, et dans le même temps, les bulletins officiels des impôts ne sont pas consolidés. Conformément au rapport de la Commission FOUQUET destiné à *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'Administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche* et au rapport relatif aux *Instructions fiscales, propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale* confié par le Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, au groupe de travail composé de Christine BOUVIER, Gilles CARREZ, Olivier FOUQUET et Bruno GIBERT. Christine LAGARDE a donc mandaté, par lettre du 27 février 2009, cette commission pour savoir comment renforcer la sécurité juridique en matière fiscale. L'idée était de préciser « *les objectifs poursuivis au travers de la publication des instructions fiscales et proposer les moyens d'améliorer leur contenu et leur lisibilité.* »<sup>1000</sup>

Ce dernier rapport, remis en avril 2010, a conduit l'Administration à engager une vaste entreprise de consolidation, puis d'actualisation de sa doctrine écrite.

Dans un premier temps, il serait prévu de consolider l'intégralité de la doctrine existante, à savoir la documentation de base, les bulletins officiels des impôts, les réponses ministérielles, les rescrits, les décisions du feu Comité consultatif de la répression des abus de droit, devenu le Comité de l'abus de droit, et de celles du Comité fiscal de la mission d'organisation administrative. Cette étape permettrait une mise de jour épurée de près de 10 000 pages, faisant passer les 50 000 pages actuelles à 40 000, elles-mêmes regroupées au sein de quelques 5000 documents. Le classement devrait également être modifié, pour plus de lisibilité, puisque les six sections de la documentation de base devraient être portées à douze. L'aboutissement de cette première étape serait fixé à septembre 2012.

Ensuite, il serait prévu de supprimer les bulletins officiels des impôts en format papier au profit d'une mise à jour en ligne de la documentation administrative, mise à jour réalisée en principe de façon hebdomadaire.

Il semblerait que l'objectif final est de permettre une présentation consolidée de cette doctrine, d'un point de vue chronologique, afin de mesurer les évolutions intervenant dans le domaine de la fiscalité.

---

<sup>999</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 107.

<sup>1000</sup> Christine BOUVIER, Gilles CARREZ, Olivier FOUQUET et Bruno GIBERT, *Rapport relatif aux Instructions fiscales, propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale*, avril 2010, p. 2.



Sans dévoyer le rôle premier du rescrit qui consiste en une prise de position sur une situation de fait d'un contribuable, véritable acte individuel, le rapport du groupe de travail préconise une consultation publique pour l'ensemble des documents de base et une consultation restreinte aux principales parties intéressées.

Il semblerait que cette présentation consolidée de la doctrine administrative soit destinée à être consultée en priorité par rapport à d'autres sites pouvant proposer un tel recensement. L'Administration fiscale souhaiterait donc être le principal relais entre la norme et sa réception par les personnes intéressées, une interface privilégiée en quelque sorte, démontrant sa bonne volonté dans l'explication des textes fiscaux, à l'égard de ses agents, mais également des contribuables et de leurs conseils.

Ce projet, du nom de PERGAM, consiste donc en la présentation dans un espace documentaire unique, doté d'un moteur de recherche, de l'ensemble de la doctrine de base de l'Administration. L'objectif est de remplacer la masse d'instructions administratives éparses par une documentation globale retraçant la doctrine de l'administration, dont la vocation est de devenir un site de référence en matière fiscale. Cet outil s'inscrit dans la recherche de l'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, gage de qualité du service. Toute personne souhaitant être informée des nouveautés, dans ce domaine, pourra s'inscrire à une lettre d'information.

Il existe également des instructions publiées par l'Administration des douanes à l'attention des usagers qui souffrent également de leur accessibilité aux particuliers et aux acteurs économiques dans leur ensemble<sup>1001</sup>.

La publication de recueils de prises de positions formelles, dans certains cas, permet une meilleure appréhension de la doctrine administrative fiscale par le contribuable. En effet, pour être un outil efficace de communication, il est nécessaire qu'elle soit aisément accessible. Sur ce point, il est aujourd'hui relativement aisé d'avoir accès à cette doctrine grâce aux technologies de l'information et de la communication mais également aux compilations récentes de celle-ci.

L'accessibilité de la doctrine administrative fiscale semble donc en bonne voie, facteur de renforcement de la réciprocité dialogique entre l'Administration fiscale et le contribuable, permise par la réciprocité liée à la procédure dans le domaine de l'opposabilité des instructions et autres documents administratifs fiscaux. Il convient de noter que la

---

<sup>1001</sup> Bernard HATOUX, « Préface », in Jean PANNIER, *Recueil de jurisprudence douanière (1990-2010)*, Economica, Pratique du droit, 2010.

présentation consolidée et actualisée de cette doctrine permet également d'associer les contribuables plus en amont, en cours de rédaction desdits textes.

L'interaction générée par la doctrine administrative est indéniable, source de réciprocité dialogique, et donc d'échanges de bons procédés entre l'Administration fiscale et le contribuable. L'échange des idées continue avec la consécration du contradictoire dans les procédures fiscales.

## CONCLUSION DU CHAPITRE 1

« *La réciprocité dialogique des points de vue intersubjectifs permet au soi de conscientiser et de suspendre son intentionnalité égocentrique fondamentale* »<sup>1002</sup>. Appliquée à la matière fiscale, cette citation permet de mettre en exergue l'étymologie même du terme « dialogue ». Il est, en effet, composé du préfixe *dia*, qui indique l'entre-deux et du substantif *logos* qui renvoie à la raison, au sens et à la parole<sup>1003</sup>. La réciprocité dialogique serait donc à l'origine d'une subjectivité révélée, d'une intersubjectivité conscientisée et encouragée par le législateur, le juge et l'Administration fiscale elle-même.

La fiscalité, envisagée sous l'angle des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, peut donc devenir un lieu de dialogue, qui devient lui-même un lieu de réciprocité.

D'une communication, « *foncièrement inégale* »<sup>1004</sup>, génératrice de réciprocité déséquilibrée, au renforcement du dialogue et de l'intercompréhension, les points de contacts positifs entre l'Administration fiscale et le contribuable se sont diversifiés et clarifiés, fondés à la fois sur l'identification des interlocuteurs - réels ou virtuels -, sur la consécration du contradictoire, ou bien encore sur le développement des modes d'expression de l'herméneutique juridique administrative.

Ce qu'il est intéressant de noter, à ce stade de l'étude, c'est l'influence du comportement du contribuable sur la réciprocité dialogique, puisque dès lors qu'il a agi dans le non-respect de ses obligations, il perd le bénéfice des garanties qui lui sont reconnues, et notamment celle de pouvoir échanger avec l'Administration. Plus grave, la charge de la preuve, généralement dévolue à cette dernière, s'inverse, pour revenir au contribuable qui s'est placé en infraction vis-à-vis de son devoir fiscal. Pourtant, il peut conserver dans certains cas très précis, la possibilité de saisir les instances de conciliation, de médiation ou d'arbitrage. Ainsi, par exemple, en application des articles L. 55 et L. 69 du LPF, une taxation d'office résultant d'un ESPF, peut conduire à la saisine de la Commission des impôts

---

<sup>1002</sup> Noël DENOYEL, Catherine GUILLAUMIN, Sébastien PESCE (sous la dir. de), *Pratiques réflexives en formation. Ingéniosité et ingénieries émergentes*, L'Harmattan, 2009, p. 41.

<sup>1003</sup> Noël DENOYEL, Catherine GUILLAUMIN, Sébastien PESCE (sous la dir. de), *Pratiques réflexives en formation. Ingéniosité et ingénieries émergentes*, op. cit., p. 40.

<sup>1004</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op.cit., p. 54.

directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, si la procédure n'est pas close et si le désaccord persiste. Elle serait même recommandée<sup>1005</sup>.

En dehors de cette hypothèse (et hors cas de procédure de rectification contradictoire), ladite commission ne peut en principe pas intervenir<sup>1006</sup>. Il a ainsi été jugé qu'une taxation d'office pour défaut de déclaration en matière d'impôt sur le revenu<sup>1007</sup> ou de taxes sur le chiffre d'affaires<sup>1008</sup> ne peut permettre de recueillir l'avis de la commission. En pareilles situations, la consultation des commissions ne s'impose pas à l'Administration<sup>1009</sup>. Le dialogue est ainsi maintenu, toujours dans le but d'éviter le contentieux juridictionnel et de préserver les intérêts financiers de l'État.

Le dialogue permet ainsi de mieux éclairer l'usager sur l'organisation et le fonctionnement de l'Administration, mais il « *n'a pas pour autant la moindre prise sur le déroulement des processus décisionnels* »<sup>1010</sup>. La simplification, la transparence et l'offre de garanties, si elles participent au processus de dédramatisation de ces relations subjectives, ne semblent toutefois pas suffisantes pour permettre l'acceptation de l'impôt et justifier sa légitimité auprès des citoyens-contribuables<sup>1011</sup>.

Il n'en demeure pas moins que l'identification des interlocuteurs, mais peut-être surtout, l'existence d' « accords fiscaux », reposant sur l'arbitrage, la médiation et la conciliation, dont la nature renseigne moins sur la qualification juridique de ces actes, que sur la volonté de privilégier des voies de recours non contentieuses pour la résolution des différends fiscaux.

Il s'agit d'une préoccupation ancienne de l'Administration, à en juger les pratiques en ce sens de l'Administration financière médiévale de la ville de Millau, qui cherche « *des solutions " propres[s] à satisfaire les deux parties et à ramener la paix entre elles "* »<sup>1012</sup>. La réciprocité est ainsi illustrée par la satisfaction des intérêts de chacun, l'Administration, pour

---

<sup>1005</sup> *Dictionnaire permanent de gestion fiscale*, « Contrôle fiscal », p. 77.

<sup>1006</sup> Selon l'article L. 56, 4° du LPF.

<sup>1007</sup> CE, 10 février 1965, n° 59156, Réaux, *Dictionnaire permanent de gestion fiscale*, « Contrôle fiscal », *ibidem*.

<sup>1008</sup> CE, 9 juin 1971, n° 80853, Michaud, *Dictionnaire permanent de gestion fiscale*, « Contrôle fiscal », *ibidem*.

<sup>1009</sup> CE, 28 juillet 2000, n° 189781, Cordon. *Dictionnaire permanent de gestion fiscale*, « Contrôle fiscal », *ibidem*.

<sup>1010</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *ibidem*.

<sup>1011</sup> Michel BOUVIER, « Éditorial », in *Administration de l'impôt et communication*, RFFP, n° 57, 1997, p. 4 : « *l'impôt est d'une certaine manière le révélateur d'un mal-être social. Ce mal-être, aucune technique de communication n'est assurément en mesure de le traiter ou de le faire disparaître.* »

<sup>1012</sup> Florent GARNIER, « Transiger avec l'administration financière urbaine : l'exemple d' « accords » fiscaux à Millau (XIV<sup>ème</sup> - XV<sup>ème</sup> siècles) », in Denis MENJOT, Manuel SANCHEZ MARTINEZ (coordinateurs), *La fiscalité des villes au Moyen Âge (Occident méditerranéen)*, 4. La gestion de l'impôt, Éditions Privat, p. 251.

le compte de l'État, et le contribuable, pour son propre compte. Ces différentes mesures étaient effectivement prises en faveur du contribuable, dont la diminution des arriérés pouvait se justifier au regard des difficultés financières rencontrées par l'État, à cette époque. La transposition à l'époque contemporaine est aisée.

La réciprocité est également institutionnelle fondée sur des outils venant en soutien de cette dimension humaine fondée sur des obligations mutuelles de la part de l'Administration fiscale et du contribuable. Réciprocité que l'on retrouve institutionnalisée au sein de deux outils majeurs du droit fiscal, issus de la contractualisation de l'action administrative, la convention et la charte.



## CHAPITRE 2 – LA RÉCIPROCITÉ INSTITUTIONNELLE FONDÉE SUR LES OUTILS

L'Administration a un rôle ambivalent puisqu'elle est « *à la fois agent de changement social et agent de stabilisation sociale* »<sup>1013</sup>. Il en est de même pour la réciprocité dont la fonction stabilisatrice, notamment des relations entre États, n'est plus à démontrer. En anthropologie, la même vertu est accordée à la réciprocité puisqu'elle contribue « *à assurer le maintien des relations sociales* »<sup>1014</sup>. Comme le souligne le sociologue GOULDNER, l'ensemble des obligations statutaires peut être délégitimé, et nécessite donc d'être justifié<sup>1015</sup>. Il fait alors appel à la norme de réciprocité, cette « *seconde ligne de défense dans la protection des systèmes sociaux* », et fiscaux, pourrait-on dire, permettant de maîtriser la déviance naissante et de générer la motivation nécessaire à l'accomplissement des obligations légales et statutaires<sup>1016</sup>.

Cette stabilisation sociale passe inévitablement par la stabilisation des obligations fiscales, renvoyant ainsi à la teneur du consentement à l'impôt ainsi qu'à son acceptation par le contribuable. La réciprocité a un rôle à jouer en la matière, à tel point qu'on la retrouve institutionnalisée sous la forme de dispositifs d'essence contractualiste, puisque le contrat, ou plus largement la convention, serait « *une sorte de modèle vertueux de l'échange social* »<sup>1017</sup>.

D'essence contractualiste seulement car les conventions et les chartes fiscales, si elles règlent la situation ou posent des droits et obligations des destinataires auxquels elles s'adressent, elles demeurent bel et bien des actes non négociés entre les deux parties, sujets de la présente étude, que sont l'Administration fiscale et le contribuable, illustrant ainsi une formule empruntée à DUGUIT et reprise par Jacques CAILLOSSE selon laquelle si « *l'extérieur de l'acte est contractuel, le fond ne l'est pas* »<sup>1018</sup>. Les accords ou chartes en question, comme c'est le cas des « *contrats de ville moyenne* » ou de « *pays* » conclus entre

---

<sup>1013</sup> Jacques CHEVALLIER, Danièle LOCHAK, « La science administrative », *Encyclopedia Universalis*, terme Administration, disponible à l'adresse suivante : <http://www.universalis-edu.com/encyclopedie/administration-la-science-administrative/>.

<sup>1014</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence. Esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don, Éditions La Découverte, *La Revue du M.A.U.S.S.*, op. cit., p. 100.

<sup>1015</sup> Jean-Patrice LACAM, « "The Norm of Reciprocity" ». Contribution d'A. W. GOULDNER à l'histoire de la sociologie américaine », *Genèses*, op. cit., p. 165.

<sup>1016</sup> Jean-Patrice LACAM, « "The Norm of Reciprocity" ». Contribution d'A. W. GOULDNER à l'histoire de la sociologie américaine », *Genèses*, *ibidem*.

<sup>1017</sup> Jacques CAILLOSSE, *La constitution imaginaire de l'administration*, op. cit., p. 216.

<sup>1018</sup> Jacques CAILLOSSE, *La constitution imaginaire de l'administration*, op. cit., p. 174.

l'État et les collectivités territoriales, ne font « *naître aucune situation subjective de créancier et de débiteur, mais une règle permanente, un état objectif* »<sup>1019</sup>.

Bien que la convention et la charte soient deux termes relevant du vocabulaire conventionnel, il est fait référence à l'institutionnalisation de la réciprocité plutôt qu'à la contractualisation de celle-ci. En effet, si, « *en sociologie, la notion d'institution s'entend de règles acceptées, de conventions reconnues, de normes partagées, de tout ce qui permet la construction d'accords sur des objectifs communs* »<sup>1020</sup>, elle semblait plus adaptée eu égard à son acception plus large que celle généralement réservée à la contractualisation.

Les conventions et les chartes semblent permettre *a priori* à l'Administration de tirer sa légitimité de sa pratique, et non plus de son seul caractère hiérarchique, lié à son statut d'institution<sup>1021</sup>. Elles introduisent de la qualité dans ses relations avec le public, dont elle recherche l'assentiment par le biais de consensus, et la satisfaction de ses intérêts, tout en préservant, en priorité, ceux de l'État.

Vision pragmatique, voire intéressée ou réforme des mentalités ? Évolution naturelle de la société, signe d'une gouvernance renouvelée, ou nouvelle ruse administrative ? Un constat s'impose, celui de l'institutionnalisation de la réciprocité, qui existe bel et bien entre l'Administration et le contribuable, qui se trouve cristallisée sur deux supports en droit fiscal : la convention en droit international (Section 1) et la charte en droit interne (Section 2).

## SECTION 1 – LA RÉCIPROCITÉ PAR LA CONVENTION

La réciprocité par la convention ne peut être lue, en l'occurrence comme la réciprocité telle qu'issue des conventions internationales, dans le sens du droit international, puisque cette réciprocité ne présente, *a priori* aucune spécificité en droit fiscal, d'autant qu'elle n'interfère pas dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable.

Il est possible d'identifier deux formes de réciprocité différentes. La première est une réciprocité par la forme, faisant écho à celle inhérente au système fiscal national, dans le sens où le système fiscal international est également fondé sur la bonne foi du contribuable, nécessitant la mise en place de son corollaire et garde-fou, l'assistance administrative. La seconde est une réciprocité de fond, prévue par les droits international et européen eux-

---

<sup>1019</sup> Jacques CAILLOSSE, *La constitution imaginaire de l'administration*, op. cit., p. 175.

<sup>1020</sup> Jacques CAILLOSSE, *La constitution imaginaire de l'administration*, op. cit., p. 208.

<sup>1021</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op.cit., p. 41.



mêmes, instaurant une coopération entre l'Administration fiscale et le contribuable, fondée sur les procédures amiables de règlement des litiges et sur la Convention d'arbitrage.

Ainsi, la réciprocité qui influence les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable émane du système fiscal international dans son ensemble, de par ses modalités de fonctionnement (§ 1) mais également de par ses prescriptions (§ 2).

### *§ 1 – La réciprocité par le système fiscal international*

Les conventions fiscales internationales ont deux objectifs principaux : sauvegarder les intérêts des États signataires, bénéficiaires *in fine* des ressources fiscales et protéger les contribuables de ces mêmes États. Procédé ancien du système fiscal international, permettant de préserver les intérêts de l'État, via son Administration, tout en sauvegardant les droits des contribuables, elle est un outil négocié entre les différents pays, bilatéral, et parfois multilatéral. Le rôle du contribuable semble donc, de prime abord, inexistant dans ce processus de contractualisation.

Elles sont le terrain de prédilection de l'expression de la réciprocité telle que définie par le droit international. Elles présentent un intérêt indéniable dans l'affirmation des droits de l'Homme puisque, en tant qu'instruments juridiques obligatoires, elles ont force contraignante dans les États parties, même si elle peut être variable. Le respect des droits des contribuables est principalement assuré dans trois domaines, à savoir le droit de certains individus de bénéficier d'immunités fiscales compte tenu de leur profession, l'interdiction des discriminations sur la base de la nationalité (clauses de non-discrimination) et enfin l'élimination des doubles impositions.

Les conventions types de l'OCDE et de l'ONU interviennent en sus de la convention de l'Union du 23 juillet 1990 porte sur la notion de double imposition et aborde des sujets tels que la médiation, l'arbitrage final, la méthodologie et la procédure administrative, l'assistance au recouvrement et l'exécution des créances fiscales. Elle est entrée en vigueur en France et y est pleinement exécutoire concernant l'imposition et le recouvrement, avec les lois de finances pour 2004 et 2005.

La Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, signée à Rome, dans le cadre du Conseil de l'Europe<sup>1022</sup>, le 4 novembre 1950,

---

<sup>1022</sup> Réalisée dans le cadre du Conseil de l'Europe, organisme dont la volonté est de défendre et de promouvoir la liberté et la démocratie.

fonde la protection internationale des droits de l'Homme. Inspirée de la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme, adoptée par l'Assemblée Générale des Nations Unies le 10 décembre 1948, la CESDH est très certainement une des conventions les plus protectrices en termes de garantie effective des droits de l'Homme proclamés au plan international. Cette convention est entrée en vigueur le 3 septembre 1953, la France ne l'ayant ratifiée que le 3 mai 1974.

Néanmoins, les systèmes fiscaux européen et international induisent nécessairement, dans un premier temps, la même réciprocité que celle issue du système fiscal national puisqu'ils imposent le respect de ses obligations par le contribuable, dont le contrôle est réalisé par l'Administration fiscale dans le cadre de l'assistance administrative (A). Pour renforcer cet état du droit, le système fiscal tente, dans un second temps, de favoriser la connaissance respective du contribuable et de l'Administration (B).

#### A) *Compliance* fiscale et assistance administrative

Le contribuable doit remplir ses obligations fiscales internationales et européennes, tout comme l'Administration doit s'assurer de ce respect au moyen du contrôle. La mondialisation des opérations complique ces différentes opérations. C'est pourquoi, l'assistance administrative a été mise en place<sup>1023</sup>. Au service de l'État, afin d'éviter la non-imposition, elle est également au service du contribuable « *compliant* », afin d'éliminer les situations de double imposition.

L'assistance administrative trouve son fondement dans l'échange de renseignements et le recouvrement des créances fiscales entre les différentes administrations, française et étrangères. La situation des contribuables à mobilité fréquente ou importante doit être claire et clarifiée pour les autorités fiscales des différents pays. En ce sens, la plupart des conventions fiscales internationales prévoient une clause d'assistance administrative réciproque permettant ainsi à deux États, par le biais de leur Administration, d'échanger des informations à l'égard de leurs contribuables. Selon la majeure partie des conventions, ces renseignements visent à assurer une application correcte de leurs dispositions ; à permettre l'application de la législation interne de chaque État et à faciliter le recouvrement des créances fiscales.

---

<sup>1023</sup> L'assistance administrative mutuelle en matière fiscale résulte notamment d'une loi n° 2005-225 du 14 mars 2005 autorisant l'approbation de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, *JO* 15 mars 2005.

L'assistance administrative peut aussi être actionnée afin de permettre l'application du droit fiscal interne. Autrement dit, elle permet de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Enfin, l'assistance administrative permet à un État de demander à un autre État le recouvrement de ses créances fiscales, conformément aux dispositions de la convention.

Ainsi, les conventions fiscales offrent un cadre de coopération aux différentes autorités fiscales des États parties à ces conventions. La protection des intérêts financiers publics repose sur les clauses d'assistance et de coopération administrative, l'assistance au recouvrement des créances fiscales et l'assistance en matière d'assiette fiscale et les clauses anti-abus<sup>1024</sup>.

La réception des droits supranationaux dans notre droit interne serait génératrice de préservation des intérêts financiers d'un État et de protection du citoyen, la réciprocité des obligations de chacun étant ainsi avérée.

Le recours aux droits supranationaux permettent donc l'établissement d'une nouvelle approche dans le domaine du contrôle fiscal, orientée dans le sens d'une meilleure information du contribuable sur ses droits, dont la connaissance est ainsi facilitée.

Une telle initiative répond à un souci de plus grande transparence et de bonne administration. Souci que l'on retrouve aujourd'hui au sein des différents pays industrialisés, à la recherche d'un système administratif pertinent.

La réciprocité mise en place emporte donc des conséquences juridiques concrètes (élimination des doubles impositions, évitement de la non-imposition, lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, etc.), mais également extra-juridiques, moins probantes (qualité de service au public, courtoisie des agents, etc.), tout en tendant vers une application de règles du jeu équitables, et notamment en matière d'échange de renseignements à des fins fiscales. L'OCDE et les Forums mondiaux seraient les actuels garants de leur mise en application, de façon rigoureuse et cohérente, tout comme les Comités fiscaux de l'OCDE et de l'ONU veilleraient à la sauvegarde des garanties du contribuable et des intérêts des autorités fiscales.

Créé en 2003 par l'Assemblée générale des Nations Unies, le Comité fiscal de l'ONU a pris la suite d'un groupe d'experts *ad hoc* créés il y a 40 ans par le Conseil économique et social de l'organisation des Nations Unies, qui traitaient des questions de coopération

---

<sup>1024</sup> Directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, JO L 336 du 27.12.1977, p. 15–20. Sur l'échange spontané d'information, cf. par exemple CJUE, 13 avril 2000, aff. C-420/98, *DF*, 2000, n° 27, comm. 560.

internationale en matière fiscale et notamment de l'élaboration des traités internationaux y afférant. Dans le même sens, le Comité fiscal de l'OCDE devrait être reconstitué en comité intergouvernemental pour œuvrer dans le sens du renforcement des mesures institutionnelles pour promouvoir la coopération internationale en matière fiscale et l'adoption d'un code de conduite pour la coopération dans la lutte contre la fuite des capitaux et l'évasion fiscale, et ainsi lutter plus encore contre les paradis fiscaux. C'est pourquoi la connaissance fiscale du système par le contribuable et la transparence administrative sont deux éléments réciproques permettant d'assurer le bon fonctionnement du recouvrement international.

## B) Connaissance fiscale et transparence administrative

La réciprocité induite par les systèmes fiscaux international et européen repose sur une double obligation, à l'instar du système national : favoriser la connaissance du contribuable et la transparence de l'Administration.

Dans le sens de la connaissance, un constat récurrent peut être d'ores et déjà effectué : les systèmes fiscaux sont compliqués. En 1980, l'Association fiscale internationale a organisé un congrès de droit financier et fiscal à Paris dont le thème était l'étude des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable dans 25 pays industrialisés. Ces derniers ont opté pour des choix relativement similaires reposant sur la modernisation de leur système.

Pour ce faire, le dialogue fiscal a été renouvelé au sein de ces différents pays au moyen de la mise en œuvre de façon quasi simultanée d'une politique de relations publiques en matière fiscale. De plus, les procédés permettant d'appliquer ces politiques se sont avérés être identiques d'un État à un autre, le modèle ayant été celui des États-Unis d'Amérique. Perfectible, il a entraîné les mêmes difficultés dans les autres pays, puisque le nombre de contribuables a fortement augmenté dans l'ensemble des pays industrialisés et d'autre part, la complexité du système économique et social s'est répercutée sur le système fiscal<sup>1025</sup>.

Dans le sens de la transparence, l'Union européenne invite les autorités fiscales à « *définir et publier les droits et obligations des contribuables afin que ces derniers soient convaincus que le système fiscal est juste et équitable, tout en étant conscients des conséquences du non-respect de leurs obligations* »<sup>1026</sup>. Ces autorités fiscales disposent de

---

<sup>1025</sup> Association fiscale internationale, *Les Cahiers de droit fiscal international*, 1980.

<sup>1026</sup> Commission européenne, *A path to a robust, modern and efficient tax administration*, Fiscal Blueprints, 2007, p. 47 et s., Fiscalité et Union douanière, in Forum sur l'administration fiscale, *L'administration fiscale*

marges de manœuvre conséquentes pour atteindre cet objectif, fondé « *sur la nécessité de renforcer la transparence* »<sup>1027</sup>. Il ressort de ce rapport que si la majorité des pays définissent les droits et obligations des contribuables au moyen de différents supports (textes législatifs et/ou documents administratifs), ils demeurent éparpillés au sein de divers textes, difficiles d'accès et peu transparents.

Néanmoins, ces dernières décennies, les autorités fiscales ont pris des mesures pour améliorer la transparence et l'accessibilité dans ce domaine. Ainsi, 41 pays sur 43 ont défini un ensemble de droits du contribuable sous différentes formes.

Selon l'OCDE, 36 de ces pays<sup>1028</sup> les ont codifiés (en tout ou en partie) dans le droit fiscal ou dans d'autres textes. 35 pays<sup>1029</sup> ont eu recours à « *des documents administratifs, parfois dénommés chartes du " contribuable " ou du " service "* »<sup>1030</sup>. 30 pays consacrent ces droits sur les deux supports, à la fois dans des textes législatifs et dans des documents administratifs. Ces chiffres sont en augmentation par rapport à 2004, « *puisque à l'époque, (...) deux tiers des pays membres seulement avaient adopté un document formel énonçant des droits des contribuables* »<sup>1031</sup>.

Les supports de ces droits et obligations du contribuable sont relativement diversifiés au sein de l'Union européenne, qu'il s'agisse des constitutions ou des législations nationales, du droit de l'Union et du droit européen – CESDH - et, parfois, des chartes du contribuable élaborées par les autorités fiscales compétentes.

De telles pratiques ont toutefois été légitimées par l'OCDE, au point qu'elles l'ont inspiré pour élaborer un modèle de Charte du contribuable. Sans forcément mettre l'accent sur les obligations, qu'elle rappelle toutefois, elle s'articule selon trois droits principaux : le droit d'être informé, assisté et entendu ; le droit d'exercer un recours et le droit de ne pas payer plus que le juste montant de l'impôt<sup>1032</sup>.

---

*dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE : série « Informations comparatives » (2008), Centre de politique et de l'administration fiscales, OCDE, Janvier 2009, p 144.*

<sup>1027</sup> Forum sur l'administration fiscale, *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE : série « Informations comparatives », ibidem.*

<sup>1028</sup> La Russie ou les Pays-Bas sont mis en exergue par le Forum, *ibidem*.

<sup>1029</sup> Dont l'Australie, l'Irlande, la Nouvelle-Zélande, Singapour et l'Afrique du Sud, *ibidem*.

<sup>1030</sup> Forum sur l'administration fiscale, *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE : série « Informations comparatives », ibidem.*

<sup>1031</sup> Forum sur l'administration fiscale, *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE : série « Informations comparatives », ibidem.*

<sup>1032</sup> Si le contenu et la forme juridiques peuvent varier d'un pays à l'autre, il est néanmoins possible de dégager des éléments communs, CFA, *Taxpayers Rights and Obligations*, note GAP002, OCDE, 2003 décrit, à partir de l'expérience des autorités fiscales d'un certain nombre de pays de l'OCDE, les éléments d'une charte des contribuables (éléments exprimés sous forme de « droits des contribuables » et « d'obligations des contribuables »), Forum sur l'administration fiscale, *ibidem*.

Malgré ce modèle de charte, l'approche administrative semble la voie la moins privilégiée, en raison de facteurs très divers, et notamment culturels et juridiques. Pourtant, une étude approfondie effectuée a permis de mettre en exergue les avantages du document administratif sur le texte législatif. En synthèse, il est possible d'avancer qu'un document administratif est plus rapide à élaborer et à appliquer qu'un texte législatif, d'autant qu'il peut être rédigé dans une langue accessible et facile à comprendre<sup>1033</sup>. Un tel document permet d'intégrer des droits au « service » et autres droits plus larges, ce qui est moins facile avec une approche législative. Enfin, il permet plus de souplesse eu égard aux modifications susceptibles d'être adoptées en fonction de l'évolution des besoins des contribuables, tout en étant moins coûteux que les procédures prévues par la loi.

L'approche codifiée, la plus usitée, dispose de nombreux arguments plaidant en sa faveur puisqu'elle « *peut renforcer la crédibilité du document et l'engagement des autorités fiscales vis-à-vis dudit document, ce qui inspire davantage confiance aux contribuables ; elle peut accélérer l'adhésion du personnel au document* ». Gage de longévité et de sécurité, le texte ne peut, en principe, pas faire l'objet de modifications conjoncturelles (raisons politiques par exemple) tout en bénéficiant des voies de recours classiques.

De même, les normes relatives à la transparence et à l'échange de renseignements, élaborées dans le cadre de l'OCDE, ont été « *universellement* »<sup>1034</sup> approuvées par l'ensemble des principaux pays, et notamment ceux opposés à l'échange de renseignements bancaires, au point que les Nations unies ont intégré, depuis le mois d'octobre 2008, la norme de l'OCDE dans leur modèle de convention fiscale<sup>1035</sup>, eu égard au Sommet du G20 à Londres le 2 avril 2009. Ces normes disposent d'une application effective, mais non totale, puisque de nombreux dispositifs relatifs à l'échange de renseignements ont été signés (dans l'attente de leur entrée en vigueur), obligeant ainsi les pays à conclure des accords internationaux pour bénéficier de l'assistance administrative fiscale (plus de 300 accords signés en 2009).

Certains ont disparu de cette catégorie après avoir signé au moins une douzaine d'accords alignés sur les normes, excepté les pays ayant intérêt à obtenir des renseignements à

---

<sup>1033</sup> Cf. *a contrario*, l'inintelligibilité et l'absence de clarté de la loi.

<sup>1034</sup> Forum sur l'administration fiscale, *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE : série « Informations comparatives »*, *ibidem*.

<sup>1035</sup> Le Secrétaire général de l'OCDE a déclaré : « *Nous assistons à rien de moins qu'une révolution. En s'attaquant aux défis posés par le côté obscur des systèmes fiscaux, la campagne pour la transparence fiscale internationale est en plein essor. Nous nous sommes dotés des moyens institutionnels de poursuivre cette campagne. Face à la crise, l'opinion publique internationale attend beaucoup et ne tolérera aucun écart ; nous devons nous montrer à la hauteur de ces attentes* », in *Promouvoir la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales*, Note succincte de référence, OCDE, 21 avril 2010, p. 3.

des fins fiscales. Par ailleurs, un grand nombre de pays ayant atteint le seuil de douze accords continuent d'en négocier et d'en conclure d'autres.

L'influence de la CESDH sur le droit fiscal serait assez faible malgré son applicabilité directe. Le principe de non-réciprocité ne pouvant s'appliquer, la CESDH intervient majoritairement dans le domaine du droit à un procès équitable fondé sur l'article 6 § 1<sup>1036</sup> garantissant l'impartialité des juridictions et de droit à un recours effectif fondé sur l'article 13<sup>1037</sup>. Il s'agit de garantir un « procès équitable » recouvrant l'égalité des armes<sup>1038</sup> et la sauvegarde des droits de la défense, mais également le principe du contradictoire induisant l'accès, limité uniquement dans des circonstances exceptionnelles, des parties à leur dossier et à être entendues<sup>1039</sup>. Il s'agit également de protéger « le droit à une procédure juste et équitable »<sup>1040</sup>, tout comme la notion de « délai raisonnable ». Enfin, l'article 6 § 1 trouve également à s'appliquer au niveau des pénalités sanctionnant un contribuable lors d'un procès, ce qui contribue à protéger le contribuable. Elle permet d'assurer un équilibre entre la réalisation de ses obligations fiscales et la protection du contribuable en matière de libertés publiques.

L'égalité des armes se manifeste notamment en matière d'assistance administrative internationale, dans le domaine du contradictoire, puisque le Conseil d'État a rappelé, le 26 janvier 2011, que la règle conventionnelle de secret ne peut s'opposer à ce que les renseignements obtenus par ce biais, soient transmis au juge, et donc, par ricochet, au contribuable<sup>1041</sup>.

---

<sup>1036</sup> L'article 6 § 1 dispose que : « *Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle...* », extrait. Il renvoie à l'idée de droit à un recours effectif devant un tribunal, de droit à un tribunal indépendant et impartial, de droit à un procès public respectant l'égalité des armes et conduisant à un jugement rendu dans un délai raisonnable et de droit à l'exécution effective de la décision obtenue.

<sup>1037</sup> L'article 13 de la CESDH énonce que « *toute personne dont les droits et libertés reconnus par la présente Convention ont été violés, a droit à l'octroi d'un recours effectif devant une instance nationale, alors même que la violation aurait été commise par des personnes agissant dans l'exercice de leurs fonctions officielles.* ».

<sup>1038</sup> Cass. com., 20 novembre 1990, n° 89-16.473, M. Dosimoni, *Bull. civ.* 1990, IV, n° 288, p. 200 ; Cass. com., 4 janvier 1994, n° 91-15.601, *Bull. civ.* 1994, IV, n° 8, p. 6 ; *DF* 1994, n° 27, comm. 1339, p. 1126 ; Cass. com., 16 mai 1995, n° 93-14.196, *Bull. civ.* 1995, IV, n° 142, p. 127 ; Cass. Plén., 14 juin 1996, n° 93-21.710, M. Kloeckner, *Bull. civ.* 1996, Ass. Plén., n° 5, p. 9 ; *RJF* août/septembre 1996, n° 1118, comm. 631.

<sup>1039</sup> Toutefois, les documents qui ne seront pas invoqués par leurs adversaires ne seront pas portés à la connaissance des parties. Mais pour le reste, le refus d'accès au dossier ou de communication des pièces emporte violation de l'article 6 § 1 de la convention.

<sup>1040</sup> Ce droit est reconnu par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 28 juillet 1989.

<sup>1041</sup> Olivier NÉGRIN, « Principe du contradictoire. Renseignements fiscaux couverts par le secret reçus dans le cadre des procédures d'assistance administrative internationale », *Procédures*, n° 192, p. 38, note sous CE, 26 janvier 2011, n° 311808, Weissenberger.

Le rôle de l'assistance administrative visant à effectuer une correcte application d'une convention consiste en la résolution des cas de double imposition ou d'imposition non conforme à la convention. En général, il en découle une procédure amiable entre les pays, instiguée par le contribuable doublement imposé ou non conformément imposé, voire d'arbitrage.

## *§ 2 – La réciprocité dans les procédures amiables et d'arbitrage de règlement des litiges*

Dans le domaine du droit fiscal international et européen, les différends opposant un contribuable à l'Administration peuvent être réglés de deux façons. La première est la voie fiscale classique qui préconise les recours contentieux de droit interne, qu'il s'agisse de la phase administrative précontentieuse ou de la phase juridictionnelle. La seconde est une voie plus originale, qui fera donc l'objet de la présente étude, qui consiste en une procédure amiable recherchant, moins des solutions aux difficultés d'interprétation ou d'application d'une convention de manière générale, que la concertation entre les autorités fiscales compétentes pour répondre à la réclamation d'un contribuable. S'agissant de l'Administration fiscale française, les conditions de mise en œuvre des procédures amiables prévues par les conventions fiscales bilatérales et de la convention européenne d'arbitrage sont décrites dans l'instruction n° 26 du 23 février 2006 qui est commune à toutes les situations de double imposition<sup>1042</sup>. Cette procédure amiable peut être générale (A) ou plus particulière, la procédure d'arbitrage en matière de prix de transfert (B).

### A) Les procédures amiables, fondées sur une obligation de moyen

Les conventions fiscales internationales, majoritairement bilatérales, conclues entre deux États, contiennent généralement une clause de procédure amiable - que l'on retrouve fréquemment à l'article 25 de ces conventions -, en raison des modèles de convention OCDE et ONU qui fixent ladite procédure à l'article 25<sup>1043</sup>, dans le but d'éviter les doubles impositions, en faveur du contribuable, mais également la non-imposition du contribuable, en défaveur des intérêts financiers des États.

---

<sup>1042</sup> DGFIP, Instruction 14 F-1-06. BOI n° 26, du 23 février 2006.

<sup>1043</sup> Pour les conventions portant sur les impôts sur le revenu et sur la fortune. Dans le domaine des droits de mutation, il s'agit de l'article 11 du Modèle OCDE.



La procédure amiable générale consiste en la concertation des autorités fiscales compétentes de deux pays, obligatoirement liés par une convention, dans le but de parer à trois objectifs. Il s'agit, dans un premier temps, de répondre à une réclamation d'un contribuable qui estime que les modalités de son imposition ne sont pas conformes à la convention conclue. Dans un deuxième temps, la procédure amiable permet de résoudre une question d'ordre plus général, posant des difficultés ou faisant peser de sérieux doutes sur l'interprétation ou l'application d'une convention. Enfin, dans un troisième temps, elle peut tendre à éliminer des doubles impositions, juridiques ou économiques - non prévues par la convention elle-même.

Dans la première hypothèse, la réciprocité institutionnelle s'exprime par le recours à un outil conventionnel associant l'action du contribuable à celle des Administrations fiscales. L'intérêt de cette procédure est d'autant plus grand qu'elle constitue une voie de recours spécifique, non juridictionnelle, destinée à évincer les éventuels problèmes soulevés par une convention fiscale.

Le contribuable personne physique ou morale peut demander l'ouverture d'une procédure amiable, qu'il soit résident de l'un ou l'autre État partie à la convention, à moins que le bénéfice de cette dernière ne soit étendu aux nationaux desdits États, quelle que soit leur lieu de résidence, concernant les dispositions relatives à la non-discrimination.

Comme en droit interne, l'action du contribuable, qui s'estime lésé par une application non conforme de la convention, entraîne l'engagement de la procédure. Les impôts visés sont ceux qui sont consacrés par le texte, mais pas seulement, puisqu'en matière de non-discrimination, elle a vocation à régir les impositions de toute nature.

Cette procédure favorise un dialogue à un niveau différent du droit interne. En effet, si la réclamation contentieuse est généralement adressée au Directeur du centre des finances publiques, elle sera adressée, lorsque la France constitue le pays de résidence, à la Direction de la législation fiscale, l'Administration fiscale chargée d'écrire la loi. Dans le domaine de non-discrimination, le contribuable doit saisir en revanche, l'Administration de l'État dont il a la nationalité.

Les délais sont multiples, de trois mois à trois ans, à compter de l'application de la première disposition non conforme à la convention.

Lorsque la réclamation est recevable, mais que l'autorité fiscale compétente ne peut y répondre favorablement, elle doit se concerter avec l'autorité fiscale de l'autre partie

cocontractante. Une commission mixte peut être mise en place, les Administrations devant trouver une solution, dans la limite de l'obligation de résultat<sup>1044</sup>. Le contribuable n'est toutefois pas partie à la procédure, il en est simplement l'initiateur. Il n'est pas passif pour autant, puisque le contradictoire commande la fourniture de renseignements complémentaires le cas échéant à ladite commission. En pratique, il semble qu'un accord amiable, facultatif, soit fréquemment trouvé.

Si cet accord constitue un acte de caractère international, il n'en revêt toutefois pas la force exécutoire dans l'ordre juridique interne, il prend corps au sein d'une procédure de type gracieux.

L'Administration fiscale propose donc une solution au contribuable qui demeure libre d'accepter ou de refuser l'accord amiable concerté.

La réciprocité institutionnelle engendre une réciprocité dialogique duale, puisque si le contribuable peut solliciter l'autorité fiscale compétente pour obtenir un accord amiable, relevant du mode gracieux, il peut également effectuer une réclamation préalable, relevant du mode contentieux. Dans ce cas, l'Administration interne sursoit généralement à statuer dans l'attente de l'aboutissement de la procédure amiable. Le caractère amiable gracieux de la procédure de droit fiscal international prime donc le caractère contentieux du recours interne, favorisant les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable.

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE préconise toutefois la réunion d'une double condition pour l'exécution de l'accord amiable : l'acceptation du contribuable, mais également son renoncement, ou désistement, à toute action contentieuse parallèle, mettant ainsi fin à tout conflit potentiel. Si la procédure semble en l'occurrence plus favorable à l'Administration, le contribuable peut toutefois valablement établir qu'une mesure prise par l'autorité fiscale compétente entraîne une imposition non confirmée à la convention, comme par exemple une proposition de rectification.

De caractère informatif, les accords, généralement non publics, peuvent le devenir s'ils tranchent une question de principe.

Si la réciprocité liée à la procédure, dépasse la forme même de l'acte, la convention, elle traduit l'échange de bons procédés qui préside en matière fiscale, favorisant la préservation des intérêts de chacun des protagonistes, l'Administration comme le contribuable. Il n'en demeure pas moins que cette procédure n'est pas un droit pour le

---

<sup>1044</sup> DGI, Instruction 14 F-1-06, *BOI* n° 34 du 23 février 2006, Conventions destinées à éviter les doubles impositions. Procédures amiables d'élimination des doubles impositions..., p. 1.

contribuable puisque, domaine du gracieux, elle relève du pouvoir discrétionnaire de l'Administration fiscale, qui juge de l'opportunité ou non de l'ouverture d'une telle procédure.

Ce pouvoir n'est pas pour autant totalement discrétionnaire puisqu'il reste soumis au juge, non lié par les termes d'un accord amiable. Le juge peut donc valablement apprécier le bien-fondé de l'imposition au regard des clauses d'une convention fiscale internationale, et indépendamment de l'éventuel accord amiable passé<sup>1045</sup>. Plus surprenant, démontrant l'importance du caractère conciliationnel du dispositif entre le contribuable et l'Administration fiscale, la procédure amiable demeure possible, même après une décision de justice définitive.

Si l'accord ne peut fonder légalement une imposition, « ...*les administrations à la recherche d'un éventuel compromis peuvent prendre en considération non seulement les données juridiques de la question, mais des éléments d'opportunité ou d'équité.* »<sup>1046</sup> Toutefois, le « troc » ou l'échange de bons procédés doit s'arrêter à ces considérations.

Il en est de même en matière de prix de transfert, qui prévoit des procédures amiables et d'arbitrage *ad hoc* qui consistent à éliminer la double imposition.

#### B) La convention d'arbitrage de l'Union européenne, des procédures amiables particulières fondées sur une obligation de résultat

La Convention d'arbitrage de l'Union européenne est le fruit d'une longue négociation au Conseil, ayant d'abord fait l'objet d'un projet de directive, fut transformée en convention intergouvernementale, signée le 23 juillet 1990<sup>1047</sup>, entrée en vigueur pour cinq années d'abord, renouvelée ensuite par un protocole du 25 mai 1999 à la Convention d'arbitrage, ratifiée intégralement en 2004, avec effet rétroactif à compter du 1er janvier 2000, le 1er novembre 2004.

La Convention d'arbitrage de l'Union européenne prévoit une procédure de résolution des litiges résultant de la double imposition frappant des entreprises d'États membres différents, à la suite d'une correction à la hausse des bénéfices d'une de ces entreprises dans un État membre.

---

<sup>1045</sup> CE, 13 mai 1983, n° 28831, *DF* 1983, n° 29-30, comm. 1568, Concl. BISSARA.

<sup>1046</sup> Conclusions du commissaire du Gouvernement BISSARA sous l'arrêt précité.

<sup>1047</sup> Convention d'arbitrage de l'Union européenne, n° 90/436/CEE, relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées, *JO*, n° L 225 du 20/08/1990 p. 0010 – 0024.

Si les conventions fiscales internationales bilatérales relatives à la double imposition, comportent des dispositions prévoyant une diminution ajustée des bénéfices de l'entreprise associée concernée, elles n'imposent pas d'obligation de résultat quant à l'élimination de la double imposition. À l'inverse, la Convention européenne prévoit l'élimination de la double imposition au moyen d'un accord conclu entre les États parties, voire avec vis d'un organe consultatif indépendant, conférant aux entreprises un véritable « *droit à l'élimination de la double imposition.* »<sup>1048</sup>

Ainsi, la convention européenne relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées a mis en place une procédure amiable. Elle est similaire à celle prévue dans le cadre bilatéral, mais s'en différencie en instaurant une obligation de résultat.

En effet, en l'absence d'accord entre les autorités compétentes en matière d'élimination de la double imposition, le texte prévoit la mise en place d'une commission consultative, dont l'avis peut s'imposer aux États en cas de désaccord persistant.

Les conditions d'application de cette convention ont fait l'objet d'un code de conduite adopté par le Conseil de l'Union européenne le 7 décembre 2004. Les principes dégagés sont relatifs à la seule convention européenne d'arbitrage mais le code de conduite recommande d'appliquer ceux-ci également aux procédures amiables prévues par les conventions fiscales bilatérales.

Pour sa part, la France entend faire la plus large application possible de ces principes.

Les procédures amiables doivent en effet être conduites en associant les contribuables et les entreprises concernés, dans un souci de transparence mais aussi d'efficacité. Il y est prévu la participation du contribuable, par le biais de son adhésion parfois (comme par exemple en matière d'accords relatifs aux prix de transfert).

Dans ce cas, cette procédure est ouverte aux entreprises qui estiment être doublement imposées du fait d'un rehaussement effectué par l'un des États en matière de prix de transfert. L'objectif est de résoudre le problème lié à cette double imposition.

La réciprocité est mise en exergue grâce à l'accord qui est généralement trouvé, mais surtout grâce à la concertation issue de cet accord en amont. Un correctif, permettant de déduire du résultat d'une entreprise associée une base imposable équivalente à celle qui a été rehaussée dans l'autre État, est traditionnellement mis en œuvre.

---

<sup>1048</sup> Bernard CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale, op. cit.*, p. 130.

La procédure d'arbitrage en la matière est favorable aux entreprises, comme aux Administrations, même si ses modalités ont été délicates à mettre en œuvre, entre le temps de son entrée en vigueur – le 1<sup>er</sup> janvier 1995 – et sa nouvelle mise en vigueur le 1<sup>er</sup> novembre 2004, avec effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2000. La rétroactivité peut ainsi avoir des effets bénéfiques. Une fois encore, le rôle des forums, et notamment le Forum conjoint de l'Union européenne sur les prix de transfert, s'est avéré utile puisqu'un code de conduite a été adopté par le Conseil de l'Union européenne conjointement à la convention d'adhésion à la convention d'arbitrage<sup>1049</sup>, assurant ainsi la préservation des intérêts de chacun. Le 14 septembre 2004, il a été révisé par la Commission, preuve de la réciprocité de la procédure, les intérêts étant préservés de part et d'autre, il est utile de favoriser des outils en ce sens<sup>1050</sup>.

La convention introduit donc une procédure amiable spécifique aux prix de transfert *« dont les caractéristiques sont proches de celles de la procédure amiable prévue dans le cadre bilatéral. Elle se singularise en instaurant une obligation de résultat. Ainsi, en l'absence d'accord des autorités compétentes dans un délai de deux ans, une commission d'arbitrage est mise en place. »*<sup>1051</sup>.

Les demandes d'ouverture de procédure amiable doivent être adressées à la Direction de la législation fiscale dans un délai de saisine précis qui est en général de trois ans à compter de la date de réception par le contribuable de la proposition de rectification.

La réciprocité de la procédure, outre la participation du contribuable, se prolonge avec la possible suspension de la mise en recouvrement de l'imposition supplémentaire depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, la mise en recouvrement de l'imposition supplémentaire peut être suspendue.

Mais la convention n'est pas le seul support institutionnel de la réciprocité régissant les rapports entre l'Administration fiscale et le contribuable, auquel ce dernier ne participe pas, puisque ces textes lui sont simplement destinés, les chartes participent également de ce processus.

---

<sup>1049</sup> Com(2004)297 final du 23 avril 2004, que l'on peut retrouver à l'adresse internet suivante : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0297:FIN:EN:PDF>.

<sup>1050</sup> Commission des communautés européennes, Bruxelles, le 14.9.2009, COM(2009) 472 final, communication de la Commission, au Conseil, au Parlement européen et au Comité économique et social européen concernant les travaux menés par le forum conjoint de l'UE sur les prix de transfert dans le domaine de la fiscalité des entreprises entre mars 2007 et mars 2009 et une proposition connexe de code de conduite révisé pour la mise en œuvre effective de la Convention d'arbitrage (90/436/CEE du 23 juillet 1990).

<sup>1051</sup> Guide officiel de l'Administration fiscale relatif aux prix de transfert, disponible sur internet à l'adresse suivante : [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix\\_transfert/admini.htm#elimine](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix_transfert/admini.htm#elimine).

## SECTION 2 – LA RÉCIPROCITÉ PAR LA CHARTE

D'un point de vue étymologique, l'utilisation du terme *charte* daterait de la fin du XI<sup>ème</sup> siècle sous le vocable *chartre* qui signifiait : lettre, écrit. Puis, au XIV<sup>ème</sup> siècle, en perdant son *r*, il perd aussi son caractère personnel pour signifier davantage : papier, écrit.

D'un point de vue historique, la charte est, au Moyen Âge, un acte juridique, et plus particulièrement un titre de propriété, de vente, de privilège octroyé<sup>1052</sup>. Ainsi en était-il de la Charte de dotation à une abbaye ou encore de la Charte d'affranchissement des communes. De même, une charte pouvait être – et est encore aujourd'hui - une loi constitutionnelle établie par le souverain comme c'est le cas de la Grande Charte d'Angleterre (Magna carta), accordée par Jean sans Terre en 1215 pour garantir les droits et libertés de citoyens anglo-saxons. En ce sens, elle remplace les constitutions à l'instar de celles qu'a connu la France le 4 juin 1814 sous Louis XVIII ou le 14 août 1830 sous Louis Philippe I<sup>er</sup>. Déjà à cette époque, ce terme, jugé plus consensuel, permettait d'éviter le recours au terme de constitution connoté par la Révolution. Cette appellation demeure dans d'autres collectivités publiques concernant les textes ayant trait aux droits et libertés intégrant leur constitution comme au Canada ou au Québec.

Les chartes peuvent également édicter les règles fondamentales d'une organisation officielle : il en est ainsi de la Charte des Nations unies ou des chartes des syndicats...

Enfin, elles peuvent revêtir la forme de listes, de recueils de points que des parties s'engagent à observer par une adhésion ou une signature, comme par exemple une charte qualité, une charte de bon usage ou de bonne conduite ou encore une charte éthique.

Le recours à la charte est donc un procédé juridique fort usité, à l'origine d'une certaine contractualisation des rapports entre les pouvoirs publics et le peuple. Il n'est toutefois pas un phénomène nouveau, d'autant moins nouveau qu'il est de plus en plus répandu. En témoignent cette énumération non exhaustive de chartes nationales françaises couvrant différents thèmes majeurs : la Charte de l'environnement de 2005, la Charte sur l'organisation de l'offre des services publics et au public en milieu rural en 2006, le souhait d'une Charte des services publics inscrite dans la Constitution...

---

<sup>1052</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, op. cit., terme « charte ».

Les droits de l'Union et européen disposent également de nombreuses chartes : la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne de 2000, le souhait d'une Charte européenne de la coopération en matière d'appui à la gouvernance locale lancée depuis 2008 ou la Charte européenne des langues régionales ou minoritaires de 1992 et la Charte européenne pour l'égalité des femmes et des hommes dans la vie locale lancée en 2006.

Le droit international en connaît enfin un nombre important : la Charte des Nations Unies de 1945, la Charte internationale des droits de l'Homme<sup>1053</sup> ou encore la Charte de l'enfant hospitalisé de 1988...

Ce procédé, tel qu'issu de la dernière définition du langage courant précité, n'a pas échappé au droit fiscal ; il lui a permis de formaliser et de retranscrire les devoirs et les obligations, mais également les droits et les garanties reconnus aux contribuables et à l'Administration. Si des chartes purement administratives peuvent avoir un impact sur la matière fiscale, des chartes spécifiques existent également, des chartes administratives fiscales et douanières<sup>1054</sup>.

La charte purement administrative est une charte relative aux services publics, il s'agit de la Charte Marianne, instituée le 3 janvier 2005, dans le but de faciliter l'accès de l'administré aux services publics, de l'accueillir de façon courtoise, de répondre systématiquement aux courriers et réclamations dans un délai de deux mois et enfin de mieux prendre en compte les attentes des usagers. Elle est entrée pleinement en vigueur en 2006.

Les chartes administratives fiscales et douanières sont au nombre de trois. La première date de 1975, avant d'être renouvelée en 1987, et constitue un « véritable point de départ d'un dialogue entre les contribuables et le fisc » selon Jean DUBERGÉ : il s'agit respectivement de la Charte du contribuable vérifié, puis de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié<sup>1055</sup>. Une deuxième charte, à vocation plus générale, est entrée en vigueur en septembre 2005, il s'agit la Charte du contribuable ou « Charte COPÉ », en référence au Ministre du

---

<sup>1053</sup> La dénomination de charte dissimule en réalité le regroupement de la DUDH de 1948 et de ses protocoles facultatifs ainsi que les deux Pactes internationaux relatifs respectivement aux droits civils et politiques et économiques, sociaux et culturels, adoptés en 1966 et en vigueur depuis 1976.

<sup>1054</sup> Ce qui semble utile d'être souligné, c'est effectivement le caractère administratif de ces chartes, qui depuis leur origine sont « l'œuvre exclusive de l'administration », Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, Economica, 2010, p. 377.

<sup>1055</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op. cit., p. 380. Par simplicité, les deux expressions - Charte du contribuable vérifié et Charte des droits et obligations du contribuable vérifié - seront considérées comme synonymes et employées pour désigner la charte telle que revisitée depuis 1987.

Budget de l'époque<sup>1056</sup>. Enfin, la dernière a trait plus spécifiquement à la matière douanière puisqu'il s'agit de la Charte des contrôles douaniers.

La première et la troisième sont des chartes régissant les contrôles, qu'ils soient fiscaux ou douaniers, ces procédures particulières, susceptibles de tensions entre le contribuable et l'Administration ; tandis que la deuxième est une charte régissant la procédure fiscale dans sa globalité, qui s'adresse à l'ensemble des contribuables et qui établit les principes qui devraient régir les rapports de ce derniers avec l'Administration fiscales<sup>1057</sup>. Si ces trois textes constituent des sources du droit fiscal et douanier, ils ont toutefois une portée juridique inégale, tantôt véritables sources de droits et d'obligations à l'égard contribuable comme de l'Administration, et donc de réciprocité forte (§ 1), tantôt simples guides de bonnes pratiques, générateurs d'une réciprocité faible mais pas inexistante (§ 2).

### *§ 1 – Une réciprocité forte : la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié*

En contrepartie des pouvoirs de contrôle de l'Administration fiscale, les contribuables bénéficient de droits et de garanties accordés par la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié. On notera la place des termes dans cet intitulé, qui fait primer les « droits » sur les « obligations ». Il est d'autant plus intéressant de noter que l'origine de ce texte est administrative, s'inscrivant dans la droite ligne de l'ancien décret du 28 novembre 1983 relatif à l'amélioration des relations entre l'administration et les usagers, qui accordait des garanties aux administrés et assurait plus de transparence et d'ouverture aux services administratifs. La légalisation de la charte est la consécration de l'importance de ce document, qui s'est ainsi vu conférer une valeur normative et une portée réelle (A), que le juge a toutefois atténuée (B).

---

<sup>1056</sup> Le texte est disponible sur le site de l'Administration fiscale : [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) à l'adresse suivante : [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/charte\\_contrib/index.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/charte_contrib/index.htm).

<sup>1057</sup> Sur l'absence de nécessité de distinguer juridiquement selon la nature des deux chartes fiscales, cf. Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *ibidem*.



## A) Une réciprocité asymétrique initiée par l'Administration

Dans un souci de « *détente fiscale* »<sup>1058</sup>, et en contrepartie des pouvoirs de contrôle de l'Administration, les contribuables bénéficient de droits et de garanties accordés par la charte du contribuable vérifié. Prévue par le projet de loi de finances pour 1975, Jean-Pierre FOURCADE, alors Ministre de l'économie et des finances, a pu déclarer, le 22 octobre 1974, à l'Assemblée nationale : « *La rigueur pour les fraudeurs ne veut pas dire la tracasserie des contribuables honnêtes. J'ai donc approuvé la charte du contribuable vérifié qui sera remise à tous les chefs d'entreprise au moment des vérifications afin que leurs droits et les devoirs de l'administration soient clairement précisés* »<sup>1059</sup>.

Ainsi, en juin 1975, la DGI publie une note relative à cette charte, destinée dans un premier temps aux seuls chefs d'entreprise, et voit en elle une « *première tentative pour favoriser un meilleur climat de compréhension entre les fonctionnaires des impôts et le public* »<sup>1060</sup>. Elle revêt la forme d'une brochure exposant les principales règles régissant les contrôles fiscaux externes tout en informant les contribuables de leurs devoirs, mais surtout de leurs droits.

Puis, cet « *acquis historique* »<sup>1061</sup> selon Bernard HATOUX, Doyen honoraire de la Cour de cassation, a été consacré par l'article 8-I de la loi du 8 juillet 1987, loi dite AICARDI, issue des travaux de la Commission présidée par Maurice AICARDI, et retranscrits dans le rapport au nom évocateur : *Pour l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, l'année d'avant<sup>1062</sup>. La charte du contribuable vérifié est ainsi codifiée depuis à l'article L. 10 alinéa 4 du LPF<sup>1063</sup>, et annexée à ce même livre.

---

<sup>1058</sup> Laure AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, op. cit., p. 349 et s.

<sup>1059</sup> Projet de loi de finances pour 1975, Charte du contribuable vérifié, p. 1, extrait de l'intervention du Ministre.

<sup>1060</sup> Note de la DGI du 19 juin 1975, *DF* 1975, n° 32-37, comm. 1133, et n° 38, comm. 1187.

Martin COLLET précise à cet effet que « *Le souci de l'administration de dédramatiser le contrôle fiscal, afin de le rendre moins conflictuel et de faciliter ainsi le travail du vérificateur, a conduit (...) à la confection d'un document à vocation pédagogique, plusieurs fois modifié depuis (...)* », in *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, Thémis Droit, p. 64.

<sup>1061</sup> Bernard HATOUX, « Introduction », *Droits du contribuable, état des lieux et perspectives*, Economica, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Entreprises et perspectives économiques, 2002, p.1.

<sup>1062</sup> Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, *JO*, du 9 juillet 1987 p. 7470, issue des travaux de la Commission présidée par Maurice AICARDI, *Pour l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, rapport, 1986.

<sup>1063</sup> L'article L. 10 du LPF dispose : « *Avant l'engagement d'une des vérifications prévues aux articles L. 12 et L. 13, l'administration des impôts remet au contribuable la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ; les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'administration.* ». L'article L. 12 fait référence à la procédure d'ESFP, tandis que l'article L. 13 fait référence à la procédure de vérification de comptabilité.

D'un simple résumé des droits et devoirs du contribuable contrôlé<sup>1064</sup>, les dispositions de la charte, même celles dépourvues d'un autre fondement, ont acquis le caractère de garanties. Si une distinction existe entre les diverses garanties, il est intéressant de souligner d'ores et déjà que « *la charte doit être regardée comme l'expression du pouvoir normatif délégué à l'administration, pouvoir qui lui permet à tout le moins d'anticiper sur la création d'une règle, ou mieux d'établir une garantie de procédure nouvelle* »<sup>1065</sup> dès lors qu'elle n'en est pas une simple paraphrase.

L'Administration fiscale est donc en droit d'édicter des règles, d'autant plus lorsqu'elles sont en faveur du contribuable, à l'instar de la réciprocité positive du droit international. À cet égard, elle peut valablement dépasser le cadre légal prévu, pour établir ses propres prescriptions, allant généralement – mais pas toujours – dans le sens de la protection des droits et garanties du contribuable vérifié.

La remise de ce texte est obligatoire<sup>1066</sup> lors de l'engagement d'une procédure de contrôle externe, qu'il s'agisse de la vérification de comptabilité ou de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle. En effet, le contribuable vérifié reçoit au préalable un avis de vérification l'informant de l'ouverture d'une procédure de contrôle fiscal, avis qui doit être obligatoirement accompagné de ladite charte.

Il en est de même dans l'hypothèse d'un contrôle inopiné, soit en amont des opérations de contrôle matériel portant sur les seuls éléments physiques de l'entreprise (stocks, comptabilité présente...).

La charte du contribuable vérifié explicite le déroulement du contrôle et l'informe de ses droits face à l'Administration, comme par exemple la possibilité pour le contribuable de se faire assister par un conseil de son choix, voire la possibilité de se faire représenter, le lieu du contrôle, les droits du vérificateur, la procédure de rectification contradictoire ou d'office, tout en décrivant son corollaire, l'avis de vérification.

Elle rappelle aux entreprises soumises au régime simplifié d'imposition que la vérification de comptabilité ne peut durer plus de trois mois.

Elle institue l'exigence d'un débat (oral et) contradictoire, qui existait auparavant, et ce, notamment avant toute mise en œuvre de l'article L. 16 du LPF – encadrant les demandes d'éclaircissement et de justification -.

---

<sup>1064</sup> Jean LAMARQUE, « Commentaire de l'article L ; 10 », Livre des procédures fiscales, Dalloz, 2007, P. 15.

<sup>1065</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op .cit., p. 387.

<sup>1066</sup> CE, 24 novembre 1997, n° 168995, M. Brun, Concl. BACHELIER, *DF* 1998, n° 8, comm. 125.

Enfin, elle renseigne sur les voies de recours à la disposition du contribuable qui, le cas échéant, a la faculté de saisir le supérieur hiérarchique du contrôleur, l'interlocuteur départemental si besoin, mais ce uniquement en cas de procédure contradictoire, ou encore demander un sursis de paiement s'il en remplit les conditions. En l'absence de gain de cause, il pourra effectuer une réclamation auprès du Directeur des finances publiques, puis engager si besoin un recours contentieux auprès d'un tribunal administratif ou judiciaire.

L'intérêt de ces règles réside dans le fait qu'elles s'imposent au vérificateur ; constituant des éléments de la doctrine administrative, elles lui sont par conséquent opposables<sup>1067</sup>. Si elle permet non seulement d'informer le contribuable sur ses droits et obligations dans le cadre d'un contrôle fiscal externe, elle lui offre aussi des garanties supplémentaires ne figurant que dans la charte et donc dépourvues de fondement légal ou réglementaire. Ces dernières doivent être respectées par le vérificateur dès lors qu'elles ont pour objet de garantir les droits du contribuable vérifié<sup>1068</sup>.

C'est pourquoi la remise de la charte constitue donc une condition *sine qua non* de la procédure fiscale de contrôle externe. Tout manquement à cette obligation constitue une irrégularité entraînant la nullité de la procédure de contrôle et la décharge des impositions établies sur la base des informations obtenues dans le cadre de cette vérification<sup>1069</sup>. Le juge veille donc systématiquement à cette obligation<sup>1070</sup>. Son absence entraîne *de facto* la nullité des opérations de contrôle, et par conséquent la décharge des impositions<sup>1071</sup>. Le juge a toutefois atténué la portée de ce document, ce que l'on ne peut que regretter.

## B) Une réciprocité asymétrique encouragée par la jurisprudence ?

La réciprocité issue de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié semble limitée en raison de l'action de trois facteurs, qui sont respectivement la législation

---

<sup>1067</sup> C'est ce que prévoit l'article 8-I de la loi du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscale et douanière, alinéa 2 et qui « entraîne la conséquence d'un pouvoir normatif attribué (délégué) parce qu'il rend opposable au service des impôts les mentions contenues dans la charte. », Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op .cit., p. 382. J. MAÏA, « La charte des droits et obligations du contribuable vérifié, son utilité et son opposabilité », *RJF*, 2001, p. 297, Chron.

<sup>1068</sup> CE, 10 novembre 2000, n° 204805, M. Milhau, *RJF* mai 2001, n° 194.

<sup>1069</sup> Corinne BAYLAC, *Le formalisme du droit fiscal*, op. cit., p. 333.

<sup>1070</sup> TA Rennes, 2<sup>ème</sup> ch., 4 février 1999, n° 94-2682, Houdard, *RJF* 1999, n° 737.

<sup>1071</sup> CE, 10 juin 1998, n° 167972, c/ Charpentier.

pour une faible part ; la jurisprudence, pour une part déterminante et plus étrangement l'Administration elle-même.

Dans un premier temps, le législateur<sup>1072</sup> a lui-même réduit la portée de cette charte fiscale, qu'il s'agisse des personnes visées et des contrôles effectués. En effet, la charte du contribuable vérifié la vérification de comptabilité (article L. 13 du LPF) ou l'ESFP (article L. 12 du même code). De même, la charte ne régit que la procédure d'imposition, et plus particulièrement la procédure de contrôle.

Dans un deuxième temps, le juge a lui aussi limité la portée de la charte : dépourvue de valeur juridique d'abord, elle a ensuite été interprétée avec une grille de lecture stratifiée selon la qualité des atteintes subies par le contribuable.

Le Conseil d'État lui-même<sup>1073</sup> a nié toute valeur juridique à la charte des droits et obligations du contribuable vérifié jusqu'à ce qu'elle devienne une formalité préalable légale à tout contrôle de la situation fiscale professionnelle ou personnelle du contribuable<sup>1074</sup> avec l'article 8-1 de la loi du 8 juillet 1987 précité. Elle n'a des effets juridiques et donc une valeur normative qu'à partir de cet instant, en raison du pouvoir délégué de l'Administration.

Par le biais de sa légalisation, la charte devient un document incontournable<sup>1075</sup>, puisqu'elle obtient « *une reconnaissance officielle* »<sup>1076</sup>, mais également une source de réciprocité entre l'Administration fiscale et le contribuable, puisque chacun peut se prévaloir de la doctrine, et l'opposer à l'autre, favorisant ainsi leur dialogue.

Les normes doctrinales opposables de la charte demeurent toutefois subsidiaires par rapport aux normes légales ou réglementaires puisqu'elles doivent exister par elles-mêmes,

---

<sup>1072</sup> Même s'il est l'initiateur de la légalisation et de la codification de l'existence de la charte.

<sup>1073</sup> Le Conseil d'État refusait effectivement au contribuable le droit de se prévaloir de la charte pour contester la régularité de la procédure, alors que corrélativement son envoi avait été rendu obligatoire par l'administration, CE, 19 juin 1989, M. Cassigneul, n° 69846, décision dans laquelle il estime en effet qu'elle équivaut à « *un simple document d'information du contribuable* ». Par le passé, il avait également statué sur l'absence de remise obligatoire de la charte puisqu'aucune disposition, législative ou réglementaire, ne l'impose, excepté l'administration, CE, 20 mars 1985, n° 45589, *RJF* mai 1985, n° 747 ; jurisprudence confirmée quatre jours plus tard, CE, 29 mars 1985, n° 38405, *RJF* mai 1986, n° 928.

<sup>1074</sup> L'envoi ou la remise en mains propres de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié est un préalable à tout contrôle fiscal sur place qu'il s'agisse d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP).

<sup>1075</sup> Sa remise préalable conditionne la régularité de la procédure de contrôle, Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *ibidem*.

<sup>1076</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *ibidem*.

« avoir un caractère de nouveauté »<sup>1077</sup>, et non être un simple rappel de textes d'une valeur supérieure<sup>1078</sup>, qu'elle ne peut donc méconnaître.

Le juge de l'impôt a, par la suite, adopté une lecture à deux vitesses de ce « *nouvel acte de procédure* »<sup>1079</sup>, avec l'arrêt SA COMELEC<sup>1080</sup> qui a posé le principe selon lequel la disposition opposable doit avoir privé le contribuable d'une garantie, d'une garantie essentielle, dont l'atteinte constitue une irrégularité substantielle. Avec cette recherche de substantialité apparaît la stratification jurisprudentielle de la portée de la charte qui prend racine dans cette distinction : la privation ou non d'une garantie essentielle du contribuable énoncée par ladite charte<sup>1081</sup>.

Le contribuable aurait donc des garanties « simples » et des garanties essentielles, les premières pouvant valablement être bafouées. Se pose toutefois le problème, largement débattu, de la circonscription de cette notion de garantie essentielle<sup>1082</sup>, et par conséquent des dispositions normatives de la charte, qui induit nécessairement l'interprétation du juge. Comme le rappelle le Conseil d'État, le juge de l'impôt est amené à se prononcer au cas par cas sur l'absence ou non de privation d'une telle garantie<sup>1083</sup>.

Se dessine ainsi un régime du vice de procédure ou de l'atteinte aux garanties du contribuable qui va faire dépendre la solution de la nature de la garantie violée, entraînant, dans un cas, l'annulation de la procédure, et, dans l'autre, la validation de la procédure suivie.

En effet, si sa remise est obligatoire, la remise d'une charte périmée n'est pas sanctionnée et ne vicie donc pas la procédure d'imposition. L'Administration n'est donc pas valablement sanctionnée pour défaut de respect de son devoir de loyauté en n'informant pas le

---

<sup>1077</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op. cit., p. 386.

<sup>1078</sup> CE, 10 novembre 2000, n° 204805, M. Milhau, arrêt précité.

<sup>1079</sup> Jean-Claude DRIÉ, *Procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équilibre*, L'Harmattan, 2005, p. 118.

<sup>1080</sup> CE, 20 octobre 2000, n° 204814, SA Comelec, *RJF* janvier 2001, n° 58 : « que, saisie par la société requérante d'un moyen fondé sur les dispositions précitées de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales et tiré de ce que la charte du contribuable vérifié qui lui a été transmise aurait été périmée, faute d'avoir comporté un additif mentionnant les modifications, issues de la loi de finances pour 1990, des règles applicables en matière de déduction en cascade des droits rappelés au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, de contrôle des comptabilités informatisées et de délai de réponse laissé au contribuable en cas d'accord spontané sur le redressement envisagé par l'administration, la cour administrative d'appel l'a écarté en se fondant sur ce qu'il ne résultait pas de l'instruction que, à les supposer avérées, ces lacunes eussent été, en l'espèce, de nature à priver le contribuable d'une garantie essentielle. » Une charte périmée peut donc être remise au contribuable sans que soit atteinte une garantie essentielle de celui-ci.

<sup>1081</sup> CE, 20 octobre 2000, n° 204 814, SA Comelec, arrêt précité.

<sup>1082</sup> Essentielle pour qui ? Le contribuable ? L'Administration fiscale ? Le législateur ? Le juge ? Essentielle dans quelle mesure ?

<sup>1083</sup> Rapport 2008.

contribuable de l'étendue réelle de ses droits et obligations nouveaux, dans la limite toutefois de l'absence de privation d'une garantie<sup>1084</sup>.

Ainsi, le non-respect des règles exposées dans la charte n'affecte la régularité de la procédure de contrôle que s'il porte atteinte de façon substantielle aux droits et garanties reconnus par ledit document<sup>1085</sup>.

Autrement dit, les dispositions de la charte sont opposables à l'Administration à la condition qu'elles garantissent effectivement les droits du contribuable et que leur méconnaissance constitue une irrégularité substantielle. Le juge de l'impôt apprécie donc si la méconnaissance d'une règle de procédure présente le caractère d'une irrégularité substantielle portant atteinte aux droits et garanties prévues par la charte. Par exemple, l'Administration entache la procédure d'imposition d'une irrégularité substantielle étant de nature à entraîner la décharge de l'imposition contestée dès lors qu'elle ne communique pas, lors de l'envoi de l'avis de vérification, en sus de la Charte, l'additif de mise à jour de ladite charte informant le contribuable vérifié des nouvelles garanties offertes par la loi<sup>1086</sup>. Dans le même temps, si la charte expédiée au contribuable ne contient pas les dispositions de la dernière loi de finances, il n'y aurait pas vice de procédure dès lors que le contribuable ne serait pas privé d'une garantie essentielle<sup>1087</sup>.

Le recours hiérarchique, qualifié de « *mécanisme procédural original* »<sup>1088</sup>, est une des garanties dont le contribuable peut se prévaloir sur le fondement de la charte dès lors que celle-ci est devenue opposable à l'Administration<sup>1089</sup>. Il consiste en la possibilité de soumettre le différend qui oppose le contribuable au contrôleur à son supérieur hiérarchique, inspecteur principal ou départemental, puis le cas échéant à l'interlocuteur département ou régional. Sur ce point, l'absence de mention, sur l'avis de vérification, du nom et de l'adresse de l'interlocuteur départemental constitue une irrégularité substantielle dans la procédure de contrôle et de rectification, susceptible de la vicier et d'annuler les impositions qui en ont

---

<sup>1084</sup> CE, 4 mars 2009, n° 296596, Société Aux villes de l'Est-MBH, *DF* 2009, n° 20, comm. 318, Concl. OLLÉON.

<sup>1085</sup> CE, 10 novembre 2000, n° 204805, M. Milhau, arrêt précité.

<sup>1086</sup> TA Rennes, 4 février 1999, n° 94-2682, *RJF* 1999, n° 737.

<sup>1087</sup> CAA Nancy, 23 janvier 2003, req. n° 98-777, *RJF* 2003, n° 588 ; CE, 20 octobre 2000, req. n° 204 814, SA COMELEC, *RJF* 2001, n° 58, *DF*, 2001, n° 18, comm. 437, Concl. E. MIGNON, précité.

<sup>1088</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG, op. cit.*, p. 383.

<sup>1089</sup> CE, 24 novembre 1997, n° 168995, M. Brun, *RJF* 1998, n° 85 ; CE, 10 novembre 2000, n° 204805, M. Milhau, arrêt précité.

résulté<sup>1090</sup>. Ce qui est intéressant c'est qu'en « *organisant des recours hiérarchiques, l'administration a bien établi une règle de procédure ayant valeur de norme juridique et cette « disposition » a une telle force que sa méconnaissance entraîne les mêmes conséquences que celles qui s'attachent à la violation de la loi.* »<sup>1091</sup> La saisine de l'interlocuteur est obligatoire dès lors que le contribuable l'a demandé ; hors cas où le contribuable se trouve en situation de taxation d'office<sup>1092</sup>, ce qui ne lui permet pas de soutenir qu'il aurait été privé d'un débat oral et contradictoire lors desdites opérations de contrôle<sup>1093</sup>.

À l'inverse, l'absence de rencontre entre l'interlocuteur départemental et le contribuable avant celle du supérieur hiérarchique direct du vérificateur<sup>1094</sup> ne constitue pas une irrégularité substantielle ; le juge consacrant que « *la chronologie des rencontres est en soi un élément de la règle doctrinale.* »<sup>1095</sup> De même, l'absence de signature de l'avis de vérification par le vérificateur, pourtant prévue par la charte, devrait vicier la procédure de contrôle et entraîner l'irrégularité des redressements qui en découlent le cas échéant. Le Conseil d'État n'a pas suivi ce raisonnement du requérant en l'occurrence, en relevant que dès lors que l'avis était signé par le supérieur hiérarchique direct du vérificateur, qui avait légalement compétence pour le faire, cette seule circonstance ne constituait pas une irrégularité substantielle. Les impositions découlant du contrôle ont donc été validées.

Ainsi, s'il y a lieu de distinguer entre les irrégularités substantielles et celles qui ne le sont pas lorsqu'il y a eu méconnaissance des dispositions de la charte, qu'en est-il des comportements qui auraient méconnus des dispositions légales ou réglementaires ? Dans les différents cas énumérés, la sanction d'un manquement du vérificateur aux garanties reconnues au contribuable par la loi fiscale sera l'irrégularité des impositions qui auront été établies à la suite de la procédure ainsi viciée et seulement pour les redressements qui trouvent leur source dans la vérification de comptabilité<sup>1096</sup>. Tel est le cas lorsque le contribuable n'a pas reçu l'avis d'imposition ; lorsqu'au cours du contrôle inopiné, le vérificateur a procédé à des contrôles autres que ceux prévus à cette occasion ; lorsque les conditions du débat oral et

---

<sup>1090</sup> CAA Lyon, 30 avril 1997, M. Bouyer, *RJF* 1997, n° 702.

<sup>1091</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *ibidem*.

<sup>1092</sup> CAA Marseille, 25 janvier 2000, M. Dumaine, *RJF* 2001, n° 59.

<sup>1093</sup> CE, 15 décembre 1999, M. Bessière.

<sup>1094</sup> CE, 5 juin 2009, n° 303598, *RJF* octobre 2009, n° 865.

<sup>1095</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *op. cit.*, p. 384.

<sup>1096</sup> CE, 27 février 1991, Ministre du budget c./ M. Tarnaud, *RJF* 1991, p. 285.

contradictoire n'auront pas été respectées ou lorsque des documents auront été emportés sans que les conditions fixées par la jurisprudence soient respectées ; à cet égard l'emport irrégulier d'un seul document emporte la nullité de la procédure de contrôle et, donc, de la procédure d'imposition dans son ensemble<sup>1097</sup>.

La recherche d'un droit ou d'une garantie substantielle connaît une exception importante dès lors que le contribuable est placé en situation de taxation d'office pour défaut de dépôt de déclaration ou lorsque la situation de taxation d'office a été découverte lors des opérations de vérification de la comptabilité du contribuable<sup>1098</sup>. Dans ces hypothèses, les vices qui auraient éventuellement entachés la procédure de contrôle sont inopérants pour contester les impositions résultant du contrôle<sup>1099</sup>.

Ainsi, c'est la recherche de réciprocité-coopération au sens large, qui s'arrête face à la défaillance du contribuable, puisque ce dernier ne peut bénéficier des mêmes garanties que le contribuable *compliant*. La jurisprudence n'atténue donc pas nécessairement la réciprocité, mais la réciprocité-coopération, puisque la réciprocité de lutte réapparaît avec les procédures d'office corrélées au comportement du contribuable.

Si l'on peut regretter la double lecture possible des droits et garanties du contribuable vérifié, on peut aussi saluer le pragmatisme de la juge de l'impôt qui tente de faire le départ entre ce qui porte atteinte à un droit substantiel et ce qui ne doit pas avoir d'incidence sur le sort fiscal du contribuable<sup>1100</sup>. De même, il paraît important de rappeler que « *La consécration du pouvoir normatif a été opérée avec l'assentiment du juge de l'impôt à propos d'une règle dont le succès auprès des contribuables et de leurs conseils n'a cessé de grandir.* »<sup>1101</sup> D'autant qu'un des avantages de ces dispositions est qu'elles sont invocables à tout moment en cours d'instance.

Il est donc important pour les services de l'Administration de bien respecter l'ensemble des obligations qui leur incombent et pour les experts juridiques de savoir tirer partie des lois et règlements, puisque dès lors que ces derniers « *en disposent autrement, il n'est pas possible de maintenir en tant que prescription opposable dont le juge aurait à*

---

<sup>1097</sup> CE, 29 juillet 1983, n° 27794, *RJF* 1983, p. 499.

<sup>1098</sup> CE, 31 janvier 1983, n° 25174, *RJF* 1983, Chron. RAICNE, p. 146.

<sup>1099</sup> CE, 29 décembre 1978, n° 3541, *RJF* 1979, p. 67.

<sup>1100</sup> Le juge démontre qu'« *il s'en tient à la lettre de la charte, (...) le tout défini par l'administration.* », Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG, ibidem.*

<sup>1101</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG, op. cit.*, p. 383.



*sanctionner la violation une règle, même si celle-ci avait été précédemment qualifiée de garantie substantielle de la procédure.* »<sup>1102</sup>.

Dans un troisième temps, l'Administration elle-même peut atténuer la portée de la charte, et par ricochet la réciprocité découlant de ce texte, en modifiant son contenu, dans le sens de l'ajout certes, mais aussi dans le sens de la soustraction d'une norme procédurale dans une nouvelle édition. Le LPF énonce en effet que « *la loi du 8 juillet 1987 a créé ainsi une situation inédite en ce qui concerne notamment la valeur normative de certaines des dispositions de la charte et le pouvoir de l'administration d'en modifier le contenu* ».

Si une règle non publiée est dépourvue de valeur, une pratique non mentionnée dans la charte, et qui consiste en une discussion entre le vérificateur et le contribuable à la fin du contrôle externe, peut valablement relever du débat oral et contradictoire, même si elle n'est pas assimilable à une garantie de procédure. L'avantage est que le débat contradictoire bénéficie du statut de garantie essentielle indispensable. Dans le même sens, l'apparition, puis la disparition du caractère oral de ce débat lors d'un ESFP proviennent également de l'Administration<sup>1103</sup>.

C'est peut-être la raison pour laquelle Laure AGRON a pu écrire que la charte « *était porteuse de promesses, semblait capable de résoudre bien des problèmes sur le plan particulièrement sensible des vérifications. Mais, pratiquement rien a changé, car l'administration n'a pas suivi* ».

Pourtant à l'origine de ce texte<sup>1104</sup>, elle constitue néanmoins un socle pertinent de droits et garanties du contribuable vérifié<sup>1105</sup>, générateur de réciprocité entre le contribuable et l'Administration, dans le sens d'un échange de bons procédés, même si elle n'est pas, en elle-même une garantie<sup>1106</sup>. Si elle confère à l'Administration une délégation de pouvoir, celui

---

<sup>1102</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op. cit., p. 388.

<sup>1103</sup> Sur la chronologie de l'apparition, puis de la disparition de l'oralité du débat contradictoire dans un ESFP, cf. par exemple, Christopher CHARLES, « L'évolution de la charte du contribuable vérifié », *BF*, Francis Lefebvre, mars 2005, p. 181 et s.

<sup>1104</sup> Jack MEURANT, « Une innovation en droit fiscal, la Charte du Contribuable Vérifié », *LPA*, 4 janvier 1989, p. 10 et s.

<sup>1105</sup> « Avec l'apparition de la charte et le dispositif législatif mis en place à partir de 1987, tout change : la doctrine de l'administration acquiert une valeur juridique indubitable et il devient alors possible de prétendre que cette même doctrine – telle qu'elle est visée par le législateur – peut devenir du droit », Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op. cit., p. 380.

<sup>1106</sup> CE, 4 mars 2009, n° 296596, *DF*, 2009, comm. n° 318, Concl. OLLÉON, p. 32-33.

d'édicter des normes, celui-ci ne traduit donc pas véritablement l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire, puisqu'elle est tenue de respecter les lois fiscales et la jurisprudence.

Si elle n'est pas un simple ersatz de la doctrine, d'autres chartes font office d'ersatz de charte, à côté de cette charte des droits et obligations, il s'agit de la Charte du contribuable et de la Charte des contrôles douaniers.

## § 2 – Une réciprocité faible : la Charte du contribuable et la Charte des contrôles douaniers

Il existe deux autres chartes, une en matière fiscale et une en matière douanière, dont la réciprocité semble plus faible que la précédente puisque si ces textes sont sources d'échanges de bons procédés entre l'Administration et le contribuable, leur portée juridique demeure mineure, qu'il s'agisse de la Charte des contrôles douaniers (A) ou de la Charte du contribuable (B).

### A) La Charte du contribuable, un ersatz de la charte du contribuable vérifié

La Charte du contribuable – le singulier, à l'instar de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, permet de retranscrire cette volonté d'individuation des personnes par l'Administration, une individuation « élargie »<sup>1107</sup> à l'ensemble des contribuables, en toutes occasions - a été présentée par Jean-François COPÉ, lorsqu'il était Ministre délégué au Budget et à la Réforme de l'État, le 17 mai 2005 au Comité national des usagers. Publiée en septembre de la même année, puis mise à jour en juin 2007, elle est un guide de bonnes pratiques allant dans le sens de l'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable. Se présentant sous la forme d'un petit fascicule, elle est aisément accessible, sous format numérique par le biais d'Internet<sup>1108</sup> mais également sous format papier auprès des Hôtels des Finances.

Le portail de l'Administration fiscale définit cette charte comme « *un document de référence permanent pour les relations quotidiennes entre les contribuables et l'administration* »<sup>1109</sup>. Elle « *récapitule, de façon claire et synthétique, les droits et les devoirs*

---

<sup>1107</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op. cit., p. 377.

<sup>1108</sup> L'adresse Internet est la suivante : [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/charte\\_contrib/index.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/charte_contrib/index.htm).

<sup>1109</sup> [http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/actualite?paf\\_dm=popup&paf\\_gm=content&typePage=cpr02&contexte=actu&espId=-1&docOid=documentstandard\\_3913&paf\\_gear\\_id=500017&temNvlPopUp=true](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/actualite?paf_dm=popup&paf_gm=content&typePage=cpr02&contexte=actu&espId=-1&docOid=documentstandard_3913&paf_gear_id=500017&temNvlPopUp=true).

de chacun. Elle s'inscrit dans la démarche de qualité engagée depuis plusieurs années par l'administration fiscale pour améliorer ses relations avec les usagers »<sup>1110</sup>.

Elle met en avant les qualités de simplicité, de respect et d'équité qui guident l'action de l'Administration. « *Symétriquement, elle rappelle au contribuable ses devoirs de citoyen : l'acceptation du principe de l'impôt, le respect de ses obligations et la reconnaissance de la légitimité du contrôle. Son objectif est ainsi d'établir un climat de confiance réciproque.* »<sup>1111</sup>

Après un rapide préambule, elle expose en effet tour à tour les droits et obligations de l'Administration fiscale et du contribuable en six points successifs, sous forme de prescriptions, qualifiées d' « *engagements qualité* »<sup>1112</sup>. La première est aidante, respectueuse, et équitable envers le deuxième, qui est (ou se doit d'être) citoyen, coopératif et loyal<sup>1113</sup>. Elle incarne donc la réciprocité, initiée par l'Administration, à travers les termes choisis, comme « *symétriquement* », « *confiance réciproque* » ou encore « *coopération* » : l'attitude de l'un influe sur l'attitude de l'autre, et réciproquement. Il s'agit bien de l'institutionnalisation de la réciprocité-coopération, qui sous-tend au-delà des notions philosophiques du droit fiscal, telles que l'équité, la loyauté, l'honnêteté et par conséquent la bonne foi.

Elle reprend également d'autres notions importantes comme le droit à la sécurité juridique, à la simplification et à la rapidité des procédures. « *L'ambition est, avec ce document, de trouver le juste équilibre entre l'exercice légitime de la mission du service public fiscal et les attentes, tout aussi légitimes, qui sont les vôtres [contribuables] et d'ancrer cet équilibre dans une relation apaisée et fondée sur la confiance mutuelle.* »<sup>1114</sup> Dans cet esprit, elle rappelle par exemple l'alignement du taux des intérêts de retard sur celui des intérêts moratoires.

La Charte du contribuable semble avoir, d'un côté, une portée juridique bien réelle puisqu'elle énonce, dans son avant-propos, que chaque contribuable peut se prévaloir de son contenu pour faire valoir ses droits, à l'encontre de l'Administration. C'est ce qu'a rappelé

---

<sup>1110</sup> Portail de l'Administration fiscale, adresse Internet précitée.

<sup>1111</sup> Portail de l'Administration fiscale, adresse Internet précitée.

<sup>1112</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 205.

<sup>1113</sup> En résumé, l'Administration fiscale simplifie la vie du contribuable citoyen ; elle respecte les personnes et les droits dès lors qu'il s'agit de contribuables coopératifs et enfin elle est équitable envers le contribuable loyal, DGFIP, *La Charte du contribuable*, op. cit., 32 p.

<sup>1114</sup> DGFIP, Introduction signée par Jean-François COPÉ, Ministre délégué au Budget et à la Réforme de l'État, *Charte du contribuable*, 2005, p. 3. Le Conseil d'Etat souligne que la charte tente, « *comme en matière contractuelle, " de trouver le juste équilibre (...), d'ancrer cet équilibre dans une relation apaisée et fondée sur la confiance mutuelle ". S'inscrivant dans une dynamique de concertation et de dialogue avec un " contribuable partenaire ", elle présume sa bonne foi, comme en matière d'exécution des contrats.* », Rapport, EDCE 2008, p. 66.

Jean-François COPÉ à l'occasion de la présentation de la charte le 17 octobre 2005. Elle est une nouvelle source du droit fiscal, au même titre que la doctrine administrative fiscale dont elle fait partie. Ce document est donc, à l'instar des définitions données par le langage courant du terme charte, « *au-delà de l'instrumentum qui le formalise, un titre juridique qui concède des droits* »<sup>1115</sup>.

En ce sens, Me Jack MEURANT a pu poser la question de savoir si l'on pouvait étendre les effets de la charte de 1975, légalisée en 1987, à celle de 2005 et considérer que les engagements prescrits étaient opposables à l'Administration<sup>1116</sup> ? Il répond que « *S'il en était ainsi, la brèche ouverte serait fort large et le pouvoir normatif délégué deviendrait très important.* »<sup>1117</sup>. Il semble toutefois possible d'aligner la charte du contribuable sur la charte du contribuable vérifié puisque la première vise l'ensemble des contribuables, et donc parmi eux, les contribuables contrôlés, qu'elle renseigne également sur leurs droits et obligations, d'autant que chacune des deux chartes rappellent l'existence de l'autre. Ainsi, « *et à condition de maintenir la nuance entre deux catégories de personnes, qui sont toutes des contribuables, il est possible de reconnaître au document nouveau la même nature* »<sup>1118</sup>.

Pourtant, l'ancienne DGI, représentée par son Directeur Bruno PARENT à l'époque, avait nuancé ces propos en affirmant qu'« *il ne faut pas voir la Charte comme un document juridique ayant une valeur normative - le droit fiscal est largement suffisant sur ce point - mais plutôt comme un contrat moral, qui engage l'administration, un guide de bonne pratique qui récapitule les droits et les obligations des contribuables et de l'administration* »<sup>1119</sup>.

---

<sup>1115</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *ibidem*. En ce sens, le Conseil d'État rappelle qu'elle « *emprunte la terminologie habituelle du contrat, sans en retenir la qualification et sans en revêtir la forme. Elle récapitule (...) les droits et les devoirs du contribuable vis-à-vis de l'administration et indique que celui-ci peut s'en prévaloir auprès des agents de l'administration.* », Rapport, EDCE 2008, p. 66.

<sup>1116</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *op. cit.*, p. 384.

<sup>1117</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *ibidem*.

<sup>1118</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *op. cit.*, p. 385. L'auteur ajoute : « *et considérer du même coup que le pouvoir normatif de l'administration doit s'étendre aux dispositions fixées en 2005 et qui s'adressent aux personnes contrôlées. Il y a donc de ce fait extension de ce pouvoir* ».

<sup>1119</sup> « Charte du contribuable : peu d'avancées dans la procédure mais une sécurité accrue en amont », *Agefi Actifs*, n° 227, 2005, p. 12 et s.

Néanmoins, les « engagements qualité » qu'elle fixe peuvent relever de questions ayant trait au fonctionnement de l'Administration fiscale. Leur non-respect est à ce titre susceptible d'être porté devant le conciliateur fiscal départemental.

À défaut de jurisprudence *ad hoc* relative à la charte, elle ne semble donc pas être *a priori* opposable à l'Administration, de par son contenu d'origine purement administrative reposant sur la seule « *formule incantatoire qu'elle comporte en préambule (...) sauf à admettre en ce domaine la responsabilité de l'administration fiscale pour fourniture de renseignements inexacts ?* »<sup>1120</sup>

L'objectif affiché, à savoir « *établir une relation responsable et personnalisée entre le citoyen et le fonctionnaire* »<sup>1121</sup> s'inscrit dans la continuité du processus engagé avec l'interlocuteur fiscal unique, et un éventuel contrôleur fiscal unique. Il s'agit de la prise en compte de l'individuation dans les rapports unissant les citoyens à leurs Administrations, qui trouve également son corollaire dans les instruments réciproques, voire contractualistes, qu'offrent le droit et les procédures fiscaux. Certes, un texte ne modifie pas les comportements, et l'évolution des cultures, qu'il s'agisse de l'Administration, mais aussi du contribuable, ne se décrète pas. « *À suivre donc... avec espoir... mais... sans " illusions " ... d'optique ?* »<sup>1122</sup>.

Dans le même sens, une charte en matière douanière existe, elle n'a pas plus de force juridique, sinon moins, puisque l'Administration des douanes se défend de son opposabilité.

## B) La Charte des contrôles douaniers, un ersatz de charte fiscale

La Charte des contrôles douaniers, dont l'intitulé plus impersonnel que ceux des chartes fiscales met l'accent sur le contrôle et non sur le contrôlé - au moins en apparence<sup>1123</sup> - a été instituée le 31 mars 2009<sup>1124</sup>, à l'initiative de l'Administration douanière. Son objectif

---

<sup>1120</sup> JurisClasseur Procédures fiscales, Fasc. 337 : Garanties préalables à la vérification de comptabilité, III. - Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, A. - Genèse, 2° Légalisation consécutive à la réforme Aicardi, cote : 01, 2010.

<sup>1121</sup> DGFIP, *La Charte du contribuable*, *op. cit.*, p. 3.

<sup>1122</sup> Gilles NOËL, « La Charte du contribuable, ou l'administration fiscale de service : véritable " révolution " ou simple " miroir aux alouettes " ? Les réponses de l'administration fiscale aux souhaits des usagers-contribuables », *DF* 2005, n° 47, étude n° 41, p. 1805 et s.

<sup>1123</sup> À ce titre, la Douane française « *demeure donc aussi une administration de contrôle, l'objectif recherché étant de " mieux " contrôler.* », Jérôme FOURNEL, « Le nouveau dédouanement. Une régulation des échanges de marchandises fondée sur un partenariat avec les entreprises », *RFFP* n° 113, février 2011, p. 190.

<sup>1124</sup> La Charte des contrôles douaniers a été signée le 31 mars 2009 par Éric WOERTH, alors Ministre du Budget, et Laurence PARISOT, Présidente du MEDEF. Jean-Luc ALBERT a souligné la présentation de cette charte par le MEDEF « *comme une sorte de document négocié (et pourquoi pas conventionnel)* » alors que le

est de « vulgariser les droits et les garanties dont bénéficient les opérateurs économiques et les douaniers dans le cadre des opérations de dédouanement »<sup>1125</sup>. Elle permet d'uniformiser les contrôles douaniers sur l'ensemble du territoire national et de généraliser les bonnes pratiques déjà mises en place par certains services déconcentrés. La charte des contrôles douaniers est un « document purement informatif »<sup>1126</sup> dont l'intitulé « peut sans doute porter à confusion dans l'esprit des juristes avec la Charte de l'environnement ou la Charte du contribuable vérifié en matière fiscale qui ont une valeur juridique certaine et qui sont opposables à l'administration et aux citoyens »<sup>1127</sup>.

Le Professeur Jean-Luc ALBERT souligne, à cet égard, qu'elle n'a pas la portée normative dont dispose la charte de 1975, revisitée douze ans plus tard, et ne fait donc pas partie de la doctrine administrative au sens des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF. Ses dispositions relèvent de la « doctrine banale et ordinaire »<sup>1128</sup>, puisqu'elles ne semblent pas être opposables à l'Administration en cas de changement législatif ou réglementaire, national ou de l'Union. Ces dispositions pourraient toutefois valablement être opposables à la Douane<sup>1129</sup>, car si une lecture purement administrative en réduit la portée, l'interprétation jurisprudentielle pourrait en être fort différente. À ce sujet, le Professeur Jean-Luc ALBERT rappelle que la Cour de cassation a pu légitimement appliquer les articles précités du LPF à la matière douanière<sup>1130</sup>. L'auteur précise qu'il serait « temps d'unifier les procédures fiscales et les administrations compétentes »<sup>1131</sup>.

---

Ministère aurait rappelé qu'une charte est avant tout octroyé et non point négociée, in Jean-Luc ALBERT, « Faut-il conserver la spécificité douanière ? », *RFFP* n° 113, *op. cit.*, p. 229. Une version actualisée au 8 avril 2011 est consultable sur le portail de l'Administration douanière, à l'adresse internet suivante : <http://www.douane.gouv.fr/data/file/5743.pdf/>.

<sup>1125</sup> FONDAFIP, Association pour la Fondation Internationale de Finances Publiques, *Contrat et répression, un enjeu pour la douane du 21<sup>ème</sup> siècle*, Rapport, avril 2011, p. 11.

<sup>1126</sup> FONDAFIP, *Contrat et répression, un enjeu pour la douane du 21<sup>ème</sup> siècle*, Rapport, *ibidem*.

<sup>1127</sup> FONDAFIP, *Contrat et répression, un enjeu pour la douane du 21<sup>ème</sup> siècle*, Rapport, *ibidem*.

Cf. également sur ce point, Jean-Luc ALBERT, « Faut-il conserver la spécificité douanière ? », *RFFP* n° 113, *op. cit.*, p. 229 : la charte « rappelle par certains aspects la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié ; elle se veut un " Document destiné à renforcer la garantie des droits et à favoriser l'acceptabilité des contrôles. " ». En ce sens, les opérateurs - les entreprises - disposent d'un droit à l'information en matière de contrôle douanier. La charte précise par exemple, à l'instar de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, les voies de recours ouvertes aux usagers, la possibilité de se faire assister par un conseil de leur choix ainsi que le droit d'être entendu (principe du contradictoire et respect des droits de la défense), respectivement par exemple p. 5 (supérieur hiérarchique direct et Médiateur des ministères Économique et du Budget) ou 24 (Commission de conciliation et d'expertise douanière), p. 9 et p. 12, DGDDI, *Charte des contrôles douaniers*, avril 2011.

<sup>1128</sup> Jack MEURANT, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration - Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *op. cit.*, p. 388.

<sup>1129</sup> Jean-Luc ALBERT, « Faut-il conserver la spécificité douanière ? », *RFFP* n° 113, *op. cit.*, p. 230.

<sup>1130</sup> Cass. com., 8 juillet 2003, n° 01-03958 (n° 1265 FS-PB), DGDDI c/ Société Transports MATHEZ et a., *RJF* 2003, n° 1457 : « que les dispositions des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF, relatives aux garanties des

Néanmoins, selon le rapport de la FONDAFIP, ce document définit une nouvelle relation entre l'Administration et l'utilisateur ; il constitue « *une avancée importante et significative dans la clarification du droit douanier* »<sup>1132</sup> qui participe à l'établissement et à la consolidation d' « *un équilibre entre le nécessaire maintien d'un contrôle des déclarations et des marchandises tout en garantissant aux entreprises le droit à être informées et conseillées dans le respect des dispositions du Code des douanes national et communautaire* »<sup>1133</sup>. Est ainsi illustrée la réciprocité inhérente au système fiscal dans son ensemble, et au système douanier en particulier, entre libertés de circulation des marchandises au sein de l'Union européenne, reposant sur une présomption de bonne foi de l'opérateur, et contrôle de ces marchandises et des entreprises.

La notion de bonne foi est donc génératrice de réciprocité-coopération puisque dans une telle hypothèse, l'opérateur vérifié bénéficiera de garanties supplémentaires, comme par exemple la remise d'un avis de fin de contrôle<sup>1134</sup> ; la logique *compliance*-vérification et défaillance-rectification est ainsi prolongée en matière douanière. Il s'agit une nouvelle fois de « *la recherche d'un juste équilibre entre les besoins de l'administration et le droit des opérateurs économiques à être traités de façon équitable.* »<sup>1135</sup>

Dans le même temps, la charte des contrôles douaniers participe du renouveau du dialogue et du contrat, instruments qui connaissent un nouvel essor en matière douanière<sup>1136</sup>, et dont les modalités sont appelées à irradier, à terme, l'ensemble des activités fiscales en relevant<sup>1137</sup>.

---

*contribuables contre les changements de la doctrine administrative, et applicables lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, concernant tous les prélèvements de nature fiscale, sans faire de distinction en fonction du caractère administratif ou judiciaire du contentieux ».*

<sup>1131</sup> Jean-Luc ALBERT, « Faut-il conserver la spécificité douanière ? », *RFFP* n° 113, *ibidem*.

<sup>1132</sup> FONDAFIP, *Contrat et répression, un enjeu pour la douane du 21<sup>ème</sup> siècle*, Rapport, *ibidem*.

<sup>1133</sup> FONDAFIP, *Contrat et répression, un enjeu pour la douane du 21<sup>ème</sup> siècle*, Rapport, *ibidem*.

<sup>1134</sup> DGDDI, *Charte des contrôles douaniers*, Avril 2011, p. 6.

<sup>1135</sup> Jérôme FOURNEL, « Le nouveau dédouanement. Une régulation des échanges de marchandises fondée sur un partenariat avec les entreprises », *RFFP*, n° 113, *op. cit.*, p. 192.

<sup>1136</sup> FONDAFIP, *Contrat et répression, un enjeu pour la douane du 21<sup>ème</sup> siècle*, Rapport, *ibidem*. Le rapport ajoute toutefois que cet « *équilibre qui s'est établi entre le contrat et la répression peut encore être renforcé* », p. 17.

<sup>1137</sup> La quatrième proposition du rapport de la FONDAFIP précité consiste en l'extension du champ d'application de la charte des contrôles douaniers puisqu'elle est un « *Document appelé à évoluer au gré des modifications que le législateur et le pouvoir réglementaire apporteront au Code des douanes, il est recommandé d'étendre, à moyen terme, son champ d'application aux autres activités fiscales de la Douane c'est-à-dire à toutes les opérations de fiscalité douanière et aux contributions indirectes.* », FONDAFIP, *Contrat et répression, un enjeu pour la douane du 21<sup>ème</sup> siècle*, Rapport, *op. cit.*, p. 19.

Fondée sur « *un partenariat renouvelé avec les acteurs économiques* »<sup>1138</sup>, elle ne révèle toutefois pas de réciprocité procédurale puisqu'elle n'est pas opposable à l'Administration douanière. Elle permet cependant une réciprocité institutionnelle pratique entre l'Administration douanière et ses usagers et un échange de bons procédés, inscrits dans une relation « *gagnant gagnant* »<sup>1139</sup> et gagés sur « *une meilleure connaissance mutuelle* »<sup>1140</sup>.

Ces deux textes que sont la Charte du contribuable et la Charte des contrôles douaniers, si elles sont dépourvues de portée juridique – la première affiche une portée impossible, tandis que la seconde s'en défend – ne sont pas sans rappeler le Code européen de bonne conduite, relations avec le public<sup>1141</sup>.

Le code européen permet en effet de mieux appréhender le droit à une bonne administration tel que prévu par l'article 41 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, et considéré comme un droit public subjectif.

À l'instar dudit code, le particularisme de la charte fiscale générale et de la charte douanière réside très certainement dans l'alliance de dispositions juridiques et extra-juridiques, puisque la pratique administrative peut ne pas reposer que sur le droit au sens strict. Comme le souligne Joana MENDÈS, à propos du code européen, sont « *concernées les dimensions extra-juridiques des garanties procédurales juridiquement protégées* »<sup>1142</sup>, comme l'audition de toutes les parties directement intéressées (le droit d'être entendu, le contradictoire), l'obligation de motiver les décisions (dans la majorité des cas) et l'obligation d'indiquer les voies de recours.

Le Code européen de bonne conduite administrative prévoit, à l'instar de la charte fiscale générale uniquement, d'offrir aux citoyens la possibilité se prévaloir des dispositions du code pour les opposer à l'Administration européenne. Contrairement à la charte fiscale

---

<sup>1138</sup> Jérôme FOURNEL, « Le nouveau dédouanement. Une régulation des échanges de marchandises fondée sur un partenariat avec les entreprises », *RFFP* n° 113, *op. cit.*, p. 190. Le Directeur général des Douanes et des Droits indirects ajoute que « *la Douane s'appuie sur une relation de confiance avec les opérateurs* ».

<sup>1139</sup> Jérôme FOURNEL, « Le nouveau dédouanement. Une régulation des échanges de marchandises fondée sur un partenariat avec les entreprises », *RFFP* n° 113, *ibidem*. Une relation « gagnant gagnant » entre droits et obligations des entreprises contrôlées par la Douane et rôle du contrôle de l'Administration.

<sup>1140</sup> Jérôme FOURNEL, « Le nouveau dédouanement. Une régulation des échanges de marchandises fondée sur un partenariat avec les entreprises », *RFFP* n° 113, *ibidem*. Jérôme FOURNEL explique que l'Administration douanière souhaite établir de nouvelles relations avec les entreprises, « *via la charte des contrôles*. » Il ajoute en effet qu'elle « *permet d'inscrire l'action de la douane dans une relation de confiance mutuelle et de performance partagée avec les acteurs du commerce international*. », *op. cit.*, p. 192.

<sup>1141</sup> Dans l'esprit du Livre blanc « Réformes administratives » du 1<sup>er</sup> mars 2000, il a été adopté par la Commission européenne le 13 septembre 2000, disponible à l'adresse internet suivante : [http://ec.europa.eu/civil\\_society/code/index\\_fr.htm](http://ec.europa.eu/civil_society/code/index_fr.htm).

<sup>1142</sup> Joana MENDÈS, « La bonne administration en droit communautaire et le code européen de bonne conduite administrative », *RFAP*, *op. cit.*, p. 571.



toutefois, la procédure est toutefois véritable puisqu'un individu peut déposer une plainte sur l'inobservation par la Commission européenne des dispositions dudit, les manquements aux principes de bonne administration énoncés pouvant ainsi être dénoncés sur ce fondement, selon une procédure accessible et aisée, un formulaire disponible en ligne<sup>1143</sup>. Si la portée de cette entreprise demeure cependant délicate à mesurer, elle a le mérite d'exister, nourrissant le double objectif de fournir un guide pour les institutions de l'Union et les agences dans leurs rapports avec le public et d'informer les citoyens de leurs droits dans ce domaine.

Répondant d'une « *logique plus pragmatique que normative* »<sup>1144</sup>, les dispositions cosmopolites énoncées s'inspirent en effet de règles déjà établies par la jurisprudence ou par la loi, ces deux chartes, sont autant d'apports du développement du droit fiscal, dans la détermination de dispositifs plus juridiques, et notamment dans le cadre de bonne administration, de bonnes relations entre les Administrations et leurs usagers. Elles énoncent des règles extra-juridiques participant de la bonne administration, en définissant des standards de comportement, davantage destinés à assurer le bon fonctionnement des services, en recueillant ainsi l'adhésion de leurs usagers, plutôt qu'à leur conférer de véritables droits.

Ce qui n'est pas le cas de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié, plus novatrice et pionnière dans son domaine, contenant des garanties non protégées par ailleurs.

Ainsi, le mouvement d'amélioration des relations entre Administrations et usagers influence l'ensemble des Administrations fiscales – DGFIP comme DGDDI –, au point que certains auteurs se sont demandé s'il était encore utile de maintenir « *des instruments foncièrement différenciés aujourd'hui* »<sup>1145</sup>, et proposent la fusion des acteurs en amont – l'interlocuteur unique – et en aval – le vérificateur unique – des procédures<sup>1146</sup>.

---

<sup>1143</sup> Le droit à une bonne administration de l'article 41 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne semble ne pas être plus opérant si l'on s'en tient à certaines décisions des tribunaux de l'Union puisqu'un comportement administratif susceptible d'affecter ce droit n'entache pas la décision d'illégalité, TPIUE, 20 mars 2002, ABB Asea Brown Boveri Ltd c./ Commission, aff. T-31/99, *Rec.* 2002, p. II-1881. De même, les règles visant à satisfaire une bonne administration ne constituent pas nécessairement des garanties procédurales directement invocables par les particuliers, TPIUE, 19 septembre 2005, Aseprofar et Edifa c./ Commission, aff. T-247/04, *Rec.* 2005, p. II-3449.

<sup>1144</sup> À propos du droit à une bonne administration de l'article 41 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, Joana MENDÈS, « La bonne administration en droit communautaire et le code européen de bonne conduite administrative », *RFAP*, *op. cit.*, p. 559.

<sup>1145</sup> Jean-Luc ALBERT, « Faut-il conserver la spécificité douanière ? », *RFFP* n° 113, *op. cit.*, p. 229. L'auteur explique que « *l'on ressent la volonté de la DGDDI et donc du ministère du budget de "coller" à l'évolution du droit fiscal et des rapports entre administration et contribuables. Charte, agrément, procédures réformées marquent le paysage de l'administration douanière à l'instar du paysage "fiscal".* »

<sup>1146</sup> Jean-Luc ALBERT, « Faut-il conserver la spécificité douanière ? », *RFFP* n° 113, *op. cit.*, p. 230.

## CONCLUSION DU CHAPITRE 2

Ainsi, « *si la marge de manœuvre sur le plan institutionnel est étroite, les mesures relevant de l'administration de l'impôt et de la communication peuvent plus largement contribuer à développer l'acceptation de l'impôt* »<sup>1147</sup> fondé sur plusieurs leviers d'actions. En ce sens, les conventions fiscales européennes et internationales ainsi que les chartes fiscales constituent autant d'outils permettant d'institutionnaliser dans des textes, de portées normatives différenciées, la réciprocité recherchée par les Administrations fiscales.

En effet, « *l'absence [apparente] de réciprocité de la relation* »<sup>1148</sup> nécessite « *des correctifs et des compléments, qui contribuent à (...) humaniser* »<sup>1149</sup> l'administré ; de stipulations destinées « *à enjoindre, à imposer, à proscrire* »<sup>1150</sup>, l'Administration tente de favoriser sa connaissance et l'acceptabilité de son rôle - corollaire naturel du système fiscal et douanier retenu – auprès de ses usagers.

Les conventions et les chartes – chacune selon leur mesure - sont deux types d'outils généralistes sources de droits et d'obligations pour l'Administration fiscale comme pour le contribuable. Ces outils sont propres à de nombreux pays comme le prouve par exemple le rapport de l'OCDE qui précise que « *41 des 43 pays étudiés ont adopté un ensemble formel de droits du contribuable, énoncés dans une loi ou autre texte juridique ou dans des documents administratifs.* »<sup>1151</sup>

---

<sup>1147</sup> André BARILARI, *ibidem*. L'auteur fait référence à trois leviers plus précisément. Dans un premier temps, il met en avant « *l'adaptation de la loi fiscale dans le sens de la simplification et de la recherche d'un niveau de prélèvement et de modalités de répartition maintenant un large consensus* ». Le deuxième temps prend sa source dans « *la réorganisation des administrations fiscales afin de développer le service aux contribuables volontaires et de bonne foi et à cibler les moyens coercitifs sur les autres.* » Enfin, l'auteur met l'accent sur « *l'éducation, (...) l'information, (...) la communication sur la bonne utilisation de l'argent public* ».

<sup>1148</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *op. cit.*, p. 21. Si le langage administratif a pu induire « *une relation foncièrement inégalitaire et de type autoritaire.* », cela n'est plus tout-à-fait vrai aujourd'hui, d'autant que l'inégalité et l'autorité peuvent également être sources de réciprocité, p. 24.

<sup>1149</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *ibidem*.

<sup>1150</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *ibidem*. Au sujet de la charte, ses dispositions relatives au contribuable sont effectivement sans appel : « *Vous reconnaissez la légitimité du principe de l'impôt ; Vous êtes conscient de vos obligations ; Vous déposez vos déclarations dans les délais ; Vous payez vos impôts aux dates prévues ; Vous êtes réactif ; Vous reconnaissez le bien-fondé du contrôle* », Extrait de la Charte du contribuable, Un contribuable citoyen, p.

<sup>1151</sup> OCDE, *op. cit.*, p. 143.

## CONCLUSION DU TITRE 2

« D'une part, l'administration va vers le public (unilatéral), en éclairant le sens de ses démarches, en se rendant plus intelligible, plus proche, plus humaine ; d'autre part, elle s'ouvre au public (bilatéral), en prenant en compte ses aspirations et ses exigences, en se rendant plus disponible, plus accessible, plus influençable. »<sup>1152</sup>. Cette modification des comportements administratifs allant dans le sens d'un « rétrécissement des distances »<sup>1153</sup> peut être analysée comme relevant « le plus souvent d'une stratégie calculée »<sup>1154</sup> ; doit-on pour autant s'en offusquer ?

Les entreprises privées ont pour objectif d'action la rentabilité et la profitabilité. Personne n'y trouve rien à redire puisqu'un tel mode de fonctionnement découle du système économique et financier dans son ensemble.

Les Administrations fiscales ont pour objectif d'action la satisfaction de l'intérêt général. Pour mener à bien cet objectif, elles ont renouvelé leurs moyens d'action, d'abord fondés sur la contrainte et l'autorité<sup>1155</sup>. En effet, la volonté actuelle d'alignement sur le privé, en recourant à des procédés de volontariat, de partenariat et de contractualisation, est un indicateur de ce renouvellement des moyens à la disposition des Administrations, imposé, certes, par celui de leurs conditions d'actions, basées sur la performance et la rigueur de la gestion. Il est donc nécessaire, pour les personnes publiques, d'établir des stratégies calculées, intrinsèques à la réciprocité – le don lui-même n'échappe pas à cette stratégie, qu'il s'agisse du retour attendu (fréquemment plus important) dans les sociétés primitives, de la réduction d'impôt prévue ou du bénéfice du rayonnement occasionné dans nos sociétés contemporaines.

Cette réciprocité est apparue avec les acteurs du système fiscal : l'interlocuteur fiscal unique et l'individuation du contribuable, qui ont facilité leur dialogue, et donc leur relation réciproque. Elle est soutenue par deux outils, plus ou moins généralistes : les conventions et

---

<sup>1152</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 44.

<sup>1153</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *ibidem*.

<sup>1154</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *ibidem*. L'auteur souligne en effet que « La cordialité et la sympathie dont le fonctionnaire peut témoigner vis-à-vis de l'administré ne sont pas, à elles seules, la preuve d'une transformation des rapports : le rétrécissement des distances relève le plus souvent d'une stratégie calculée, visant à séduire l'administré en lui donnant l'illusion de la proximité. »

<sup>1155</sup> Ce qui n'est pas le cas des moyens d'actions des entreprises gagés sur la liberté des acteurs (contrats...).

les chartes, qui ont permis d'institutionnaliser cette réciprocité dialogique fondée sur une nouvelle rationalité cognitive – voire axiologique<sup>1156</sup> - desdits acteurs.

Il n'empêche que « *Des signatures que les États apposent aux conventions internationales ne naît pas une scène internationale mieux ordonnée* »<sup>1157</sup>, de l'élaboration de conventions et de chartes fiscales par le législateur et l'Administration ne naît pas une scène fiscale mieux ordonnée, elle y participe seulement, et « *ne peut progresser sans l'aide des usagers* »<sup>1158</sup>.

---

<sup>1156</sup> Raymond BOUDON, *Essais sur la théorie générale de la rationalité*, PUF, Coll. Quadrige Essais Débats, 2007, 332 p., ou encore *La Rationalité*, PUF, Coll. « Que sais-je ? », 2009, 127 p.

<sup>1157</sup> Agnès LEJBOWICZ, *Philosophie du droit international, l'impossible capture de l'humanité*, PUF, Fondement de la politique, 1999, p. 319.

<sup>1158</sup> Bruno PARENT, « Savez-vous que le fisc peut vous aider à éviter des tracas ? », *Les Échos*, *op. cit.*, p.21.

## CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

Il s'avère aujourd'hui que « *la contrainte n'est plus un moyen suffisant pour diriger la société.* »<sup>1159</sup>. Sans pour autant sonner le glas de la prédominance de l'acte unilatéral, « *condensé de la toute-puissance administrative et (...) expression de sa supériorité intrinsèque* »<sup>1160</sup>, la réciprocité, invisible à l'œil nu, semble se dissimuler dans l'ensemble du paysage fiscal<sup>1161</sup>, corrélée à une Administration en pleine mutation<sup>1162</sup>. D'abord inhérente à l'existence même de la fiscalité, cette réciprocité est apparue ensuite en soutien des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable.

Le système fiscal est fondé sur la bonne foi du contribuable et sur son contrôle par l'Administration : la réciprocité qui en découle en est ainsi le pur produit.

Face à l'inacceptabilité ambiante de ce système – entre l'importance de la pression fiscale, de l'insécurité juridique liée en partie à la prolifération et l'instabilité des textes, mais peut-être surtout, le rapport de force qui reste favorable à l'Administration susceptible de remettre en cause les droits fondamentaux des contribuables et tout particulièrement les droits de la défense – il a fallu repenser ce système fiscal<sup>1163</sup>.

La réciprocité dialogique, voire dialectique, mise en place (interlocuteur fiscal unique, médiateur et arbitres pluriels, procédures dématérialisées), prolongée grâce à son institutionnalisation par le biais de dispositions novatrices de textes généralistes (conventions

---

<sup>1159</sup> François VILLEROY DE GALHAU, « Conclusion », *Droits du contribuable, état des lieux et perspectives*, Economica, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Entreprises et perspectives économiques, 2002, p. 160.

<sup>1160</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 24. L'acte unilatéral octroie à l'Administration, au sens large du terme, « *la faculté, exorbitante, d'édicter des obligations, de conférer des droits, de forger des interdits de sa propre initiative ; et les administrés sont tenus, de droit, de se plier à ses prescriptions, sans espérer pouvoir s'y dérober ou s'y soustraire.* »

<sup>1161</sup> Michel LAROQUE, Inspecteur général des affaires sociales, *La contractualisation comme nouvelle technique de tutelle des organismes de Sécurité sociale*, Regards, n° 28, juillet 2005, EN3S, p. 14.

<sup>1162</sup> Robert BACONNIER, « Avant-propos », *L'administration fiscale*, RFFP, n° 15, L.D.G.J., 1986, p. 3. L'« *image caricaturale d'une administration exagérément répressive et tatillonne est-elle encore souvent répandue par les médias. Mais la réalité (...) est heureusement fort différente. C'est celle d'une administration en pleine mutation* ».

<sup>1163</sup> Alain LAMBERT, « Préface », *Droits du contribuable, état des lieux et perspectives*, Economica, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Entreprises et perspectives économiques, 2002, p. 159. Il explique que l'impôt doit être modéré, également réparti entre tous les citoyens à raison de leurs facultés tandis qu'ils peuvent bénéficier d'une procédure équitable en cas de litige. En ce sens, il ajoute qu'« *en cas de désaccord entre le contribuable et l'Administration fiscale sur le montant ou le recouvrement de l'impôt, le contribuable doit pouvoir bénéficier d'une procédure équitable, qui respecte ses droits et le mette à armes égales avec l'Administration.* »

fiscales européennes et internationales, chartes fiscales et douanière), va dans le sens d'une meilleure garantie du respect par l'Administration de l'équilibre de ce rapport inégalitaire obligé. Pourtant, « *Quand le pouvoir de l'un sur l'autre est supérieur à celui de l'autre sur l'un, la loi de la réciprocité est empêchée, entraînant soumission et dépendance* »<sup>1164</sup>. Est-ce le cas en matière fiscale ?

D'un côté, l'Administration fiscale n'utiliserait pas, de façon aussi schématique, d'un pouvoir discrétionnaire auquel le contribuable, désarmé juridiquement, serait soumis, même si elle en use. En effet, il n'existe pas de pouvoir pleinement discrétionnaire que nous devrions craindre<sup>1165</sup>.

De l'autre, l'usager, détenteur de droits théoriques et pratiques, ne se comporterait pas non plus avec une « *attentive, bienveillante et compréhensive coopération.* »<sup>1166</sup>

Il est donc apparu nécessaire de créer les conditions favorables à l'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable. Aidée par le législateur, corrigée par le juge, elle tente, depuis plusieurs décennies, d'induire de nouveaux modes de relations, fondé sur la réciprocité, une réciprocité choisie, au-delà du système.

Cette réciprocité, plus topique et endémique, plus individualisée aussi, peut être considérée comme une nouvelle thématique de ces relations, dans le sens d'un équilibre à la recherche d'équivalences, voire de symétries ponctuelles – gages de respect de l'égalité fiscale. « *Renonçant à se prévaloir de son statut de monopole, l'administration tient compte, à l'instar d'une entreprise privée, des réactions de sa clientèle ; et elle s'efforce de la mobiliser et de la retenir, non par sa puissance de contrainte, mais par sa seule force de conviction et d'attraction.* »<sup>1167</sup> En ce sens, la Trésorerie de Lille a reçu le premier prix des Trophées de la Qualité du Service public en 2007, et la DGI a obtenu le premier prix dans la catégorie « Services publics » pour l'établissement d'une relation « client durable » fondée sur la confiance la même année<sup>1168</sup>.

---

<sup>1164</sup> Isabelle FILLIOZAT, *Fais-toi confiance... ou comment être à l'aise en toutes circonstances*, Marabout, Psy, 2008, p. 72.

<sup>1165</sup> Jean-François BRISSON, Aude ROUYÈRE, *Droit administratif*, Montchrestien, Pages d'amphi, 2004, p. 223.

<sup>1166</sup> Raphaël DRAÏ, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative*, *op. cit.*, p. 18.

<sup>1167</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *op. cit.*, p. 51-52.

<sup>1168</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 2007. Podium de la Relation Client 2007, TNS Sofres et Bearing Point.

Sortant « *d'une logique unilatérale qui ne tient guère compte de la dialectique interactive et évolutive à l'œuvre dans les relations entre humains* »<sup>1169</sup>, un équilibre relationnel rationnel émerge au moyen d'une réciprocité protectrice au niveau des procédures administratives fiscales, et d'une réciprocité proportionnée au niveau des procédures contentieuses fiscales. Cet équilibre prend corps grâce à l'expression d'une réciprocité plus topique, qu'elle soit généralement asymétrique, ou plus accessoirement symétrique.

---

<sup>1169</sup> Mireille DELMAS-MARTY, « Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée », *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 22.





## **SECONDE PARTIE**

# **LA RÉCIPROCITÉ TOPIQUE : VERS UN ÉQUILIBRE RENOUVELÉ**



Un topique, ou lieu donné, désigne traditionnellement un lieu commun, au sens aristotélicien du terme, un argument tout fait que l'on peut placer à un endroit dans un discours, ou qui se rapporte exactement au sujet dont on parle<sup>1170</sup>. En pharmacologie, un médicament topique, ou topique, est un médicament qui agit à l'endroit où il est appliqué ; on fait alors référence à un traitement topique (local) par rapport à un traitement systémique<sup>1171</sup>. En chimie, la topicité désigne la relation entre atomes ou groupements dépendants de cette relation. La réciprocité topique pourrait s'incarner dans l'ensemble de ces définitions.

Elle peut être un lieu commun, un argument plaidant en faveur de l'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, qui, instillée à doses homéopathiques, de façon ponctuelle, pourrait venir soigner les maux dont est atteinte cette relation interdépendante. À l'instar des atomes qui se regroupent pour constituer un nouveau composé, « *se constituent, à la jointure de l'administration et de la société, des réseaux d'interrelations très intégrés et solidaires, fondés sur un principe de dépendance réciproque.* »<sup>1172</sup>

Ce principe de dépendance réciproque, cette relation obligée, à double sens, est enserré dans un équilibre délicat en constante redéfinition, « *jamais complètement acquis* »<sup>1173</sup> et qui ne signifie pas expressément l'équilibre, mais plutôt l'égalité des armes. « *En définitive, une aspiration fondamentale se dégage : l'aspiration de l'égalité des armes à tous les stades du processus fiscal entre l'administration et les contribuables.* »<sup>1174</sup>

Pour atteindre cette finalité, l'Administration fiscale et le législateur ont mis au point plusieurs instruments, générateurs de réciprocité entre elle et le contribuable, et dont la mise en œuvre effective est garantie par le juge.

Le rôle de l'Administration fiscale et du législateur est particulièrement marqué en matière de procédure d'imposition, qui ne connaît pas moins de trois outils générateurs de

---

<sup>1170</sup> ARISTOTE, *Organon. Les Topiques*, Tome 5, Librairie philosophique J. VRIN, Bibliothèque de textes philosophiques, 1997, 368 p.

<sup>1171</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, op. cit., terme « topique ».

<sup>1172</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 39. L'auteur ajoute que « *Par ce biais, l'administration se trouve reliée à la société par des dispositifs particuliers de régulation et d'échange de plus en plus denses, dont la juxtaposition et l'entrecroisement forment un tissage de texture serrée* ».

<sup>1173</sup> François ADAM, Olivier FERRAND, Rémy RIOUX, *Finances publiques*, op. cit., p. 587. Pour ces auteurs, « *L'application du droit fiscal repose sur un équilibre délicat (...) entre deux logiques* », à savoir « *doter les administrations fiscales de moyens coercitifs permettant de lutter contre les retards de paiement et la fraude fiscale* » et assurer aux contribuables « *une application sûre et équitable du droit fiscal* » et des « *recours efficaces* ».

<sup>1174</sup> Bernard HATOUX, « Conclusion », *Droits du contribuable, état des lieux et perspectives*, Economica, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Entreprises et perspectives économiques, 2002, p. 159.

réciprocité-protection, dont certains peuvent être d'essence contractualiste : les agréments et les rescrits fiscaux, et la déclaration pré-remplie (Titre 1). Cette protection vise à garantir les droits du contribuable mais également ceux de l'Administration.

Le rôle du législateur et du juge est plus prononcé en matière de procédure contentieuse, qui consacre l'asymétrie et la symétrie de trois outils générateurs de réciprocité-proportion : la responsabilité, la compensation et la substitution de base légale (Titre 2).

## TITRE 1 – LA RÉCIPROCITÉ-PROTECTION DANS LA PROCÉDURE D'IMPOSITION

« *Il ne faut pas oublier que souvent le droit a un faible contenu substantiel, qu'il énonce davantage des intérêts à protéger et établit des procédures pour assurer leur ajustement sans pour autant déterminer précisément les objectifs à atteindre* »<sup>1175</sup>. Ainsi, la réciprocité-protection a toute sa place en droit fiscal, et notamment dans la procédure d'imposition. Elle fait aussi référence au concept de prévention utilisé en droit, comme c'est le cas par exemple en droit international<sup>1176</sup> ou en droit de l'environnement.

Elle traduit cette volonté d'anticipation des risques fiscaux, tant pour le contribuable que pour l'Administration fiscale, qui passe par l'instrumentation d'outils réciprocaires et la contractualisation<sup>1177</sup>. L'instrument et la convention, intrinsèquement générateurs de réciprocité, existent en fiscalité, et concrétisent des obligations originales fondées sur la négociation, qui vient contredire la logique de rendement statistique<sup>1178</sup>.

En effet, elle est une technique fiscale qui connaît un essor renouvelé, dans l'objectif d'éviter les litiges susceptibles d'être portés devant le juge. Par ce biais, la contestation de l'impôt est atténuée, tout comme celle de l'Administration.

Ainsi, il apparaît que le champ de la technique conventionnelle s'est considérablement étendu depuis plusieurs décennies<sup>1179</sup>, au point qu'elle est devenue un mode d'action normal des personnes publiques, au même titre que la législation, la réglementation ou la doctrine administrative ; qu'il s'agisse de régir leurs relations avec d'autres personnes publiques ou

---

<sup>1175</sup> Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des " passe-droits " aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, 1996, n° 32, p. 65.

<sup>1176</sup> Selon Mireille DELMAS-MARTY : « *la responsabilité-prévention se surajouterait à la responsabilité-sanction, fondée sur la faute et centrée sur le coupable, et à la responsabilité-indemnisation, fondée sur le risque et centrée sur la victime.* », « Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée », *Études*, *op. cit.*, p. 24.

<sup>1177</sup> Ce terme est entendu comme un qualificatif générique dans son acception la plus large comme regroupant l'action des pouvoirs publics en la matière qu'il s'agisse des notions de charte et de convention précédemment vues, ou bien d'actes d'essence contractualiste, d'accords, de pactes et de contrats qui ponctuent la vie administrative, mais pas seulement. Ainsi, a-t-on procédé à la contractualisation des honoraires d'avocats afin de contenir les coûts de l'aide judiciaire et à la contractualisation corrélative des activités de conseil et de représentation des cabinets privés.

<sup>1178</sup> Marc LEROY, « Pourquoi la sociologie fiscale ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? » *L'Année sociologique*, *op. cit.*, p 263.

<sup>1179</sup> Si ce n'est depuis la III<sup>ème</sup> République, selon la thèse précitée de Jean-François SESTIER relative au *Développement des techniques administratives conventionnelles*.

bien avec des personnes privées, aboutissant à la définition de projets individualisés en la matière, considérés parfois comme de véritables entorses au principe d'égalité fiscale.

*En prenant la forme juridique du contrat, de l'accord signé ou du traité, [la réciprocité] assurerait une logique pacifique qui s'opposerait à l'exercice de la force pure, dont la nature serait immédiate, fondée sur la capture et la destruction et non sur la transaction.* »<sup>1180</sup> Elle est à l'origine d'un commencement de sécurité pour l'Administration fiscale comme pour le contribuable dès lors qu'elle se manifeste par le recours à des instruments réciprocaires (Chapitre 1). Elle peut également aboutir à la mise en place d'un véritable système de protection des parties, dès lors qu'elle s'incarne, avec parcimonie, dans des dispositifs d'essence contractualiste (Chapitre 2).

---

<sup>1180</sup> Guy PALAYRET, François ROUSSEL, *L'échange, entre réciprocité et transaction*, Belin, Prépas, Lettres, Prépas commerciales, Instituts d'Etudes politiques, 2002, p. 21. Les auteurs font référence à la médiation, mais l'on peut aisément élargir cette analyse à la réciprocité.

## CHAPITRE 1 – UN COMMENCEMENT DE SÉCURITÉ : LES INSTRUMENTS RÉCIPROCITAIRES

« C'est au-delà même des actes juridiques conventionnels que la réciprocité trouve matière à s'appliquer »<sup>1181</sup>. À l'instar de ce qui se produit en droit de l'Union européenne, l'émergence de la réciprocité, qui se traduit essentiellement par son instrumentalisation au sein de ce droit<sup>1182</sup>, semble être utilisée lorsqu'elle sert l'intérêt fiscal, et notamment l'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable. Envisagée en tant qu'échange, son acception de prédilection, la réciprocité va pouvoir s'exprimer pleinement à travers l'usage de différents instruments fondés sur « la flexibilité du cadre »<sup>1183</sup> au sein duquel elle est appelée à jouer.

Elle peut s'illustrer principalement par le biais de deux outils du droit fiscal, qui offrent un cadre souple à l'origine d'échanges bénéfiques tant pour le contribuable que pour l'Administration fiscale, préservant les intérêts de l'État. Il s'agit, d'une part, des rescrits fiscaux (Section 1) et d'autre part, des agréments fiscaux (Section 2).

### SECTION 1 – LE RESCRIT FISCAL, UN ACCORD SOURCE DE TRANSPARENCE RÉCIPROQUE

Le terme de rescrit n'existe pas en tant que tel en droit fiscal<sup>1184</sup>. Comme l'a souligné le Professeur Guy GEST, il a été utilisé par l'Administration fiscale elle-même « *comme M. Jourdain faisait de la prose sans le savoir, dans la Loi AICARDI de 1987* »<sup>1185</sup>, mais également par les praticiens.

Cet instrument est issu de l'introduction dans le droit français, d'une technique anglo-saxonne de Common Law, le *ruling*, qui existe dans de nombreux autres États sous des

---

<sup>1181</sup> Paul REUTER, « Préface », in Emmanuel DECAUX, *La réciprocité en droit international, ibidem*.

<sup>1182</sup> Delphine DERO-BUGNY, *La réciprocité et le droit des Communautés et de l'Union européennes*, sous la dir. de Fabrice PICOD, Éditions Bruylant, Droit de l'Union européenne, 2006, 571 p.

<sup>1183</sup> Paul REUTER, « Préface », in Emmanuel DECAUX, *La réciprocité en droit international, ibidem*.

<sup>1184</sup> Suite à la loi AICARDI, une instruction du 16 décembre 1988 est venue commentée cette procédure, BOI 13 L-1-89, DF, 1989, n° 6, ID CA E 9630.

<sup>1185</sup> Le terme de rescrit est « *absent des textes législatifs* », Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, et recouvrement de l'impôt*, PUF, Thémis Droit, 2011, p. 102.

Cf. la Loi AICARDI précitée, dont la présente procédure a été codifiée dans le LPF aux articles L. 64 B, L. 80 B alinéa 1 (l'accord tacite) et L. 80 CB.

formes variées. Ces deux mécanismes demeurent toutefois différents, puisqu'il a fallu, selon les propos rapportés de Jean-Pierre LIEB, acclimater cette idée avec la volonté de ne pas dénaturer l'esprit initial de cet outil – celui du dialogue – et sans le procéduraliser, au risque de perdre l'âme de celui-ci<sup>1186</sup>. Il convient toutefois de rappeler que le droit romain a pu connaître cet instrument puisque le « *terme de " rescrit " est dérivé du rescriptum par lequel, sous l'Empire romain, l'empereur répondait aux questions de droit que lui adressaient les magistrats, gouverneurs de province ou particuliers* »<sup>1187</sup>.

Il consiste ainsi en une prise de position individuelle sur des questions de fait que réclame le contribuable à l'Administration fiscale<sup>1188</sup> et serait assimilable à un accord générateur de transparence réciproque<sup>1189</sup>. Il en existe plusieurs types, générant ainsi une coopération et une réciprocité positive au sens anthropologique (§ 1) mais aussi positive au sens juridique (§ 2), la procédure de rescrit est à double sens, et donc réciproque, dans sa forme et ses effets.

### § 1 – Une réciprocité positive au sens anthropologique

L'étymologie latine du terme rescrit, *rescribere*, permet de mettre en relief le mécanisme du rescrit, basé sur une réponse de l'Administration fiscale à une question du contribuable. En effet, cette locution latine signifie « *écrire en retour, répondre* »<sup>1190</sup>. La question du contribuable peut prendre la forme qui correspond à ses besoins grâce à une offre de rescrits étoffée (A) dont la portée, au regard d'une demande à géométrie variable, demeure plutôt faible (B).

---

<sup>1186</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques*, n° 112, 2010, p.

<sup>1187</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, et recouvrement de l'impôt, ibidem*. Sous l'Empire romain, le rescrit impérial permettait par exemple de fixer le montant annuel de l'impôt direct fondamental (le tributum) ou d'établir des surimpositions extraordinaires.

<sup>1188</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, et recouvrement de l'impôt, op. cit.*, p. 101.

<sup>1189</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem*.

<sup>1190</sup> Laure AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal, op. cit.*, p. 347.



## A) Une réciprocité renforcée par une offre multiple de rescrits

Il n'existe qu'un seul véritable rescrit général<sup>1191</sup> et de nombreux rescrits spécialisés, tous créés depuis plus de vingt ans, et dont le foisonnement exponentiel ne peut être que constaté, comme le souligne le Professeur Guy GEST, citant ainsi la création de trois nouveaux rescrits spéciaux en 1996, deux en 2003, quatre en 2004 et quatre en 2008. L'auteur pose la question de savoir si cette consécration liée à l'empilement de rescrits traduit le succès de cette procédure, dont la vigueur redouble, ou plutôt une difficulté latente du droit fiscal à l'intégrer<sup>1192</sup>.

Dans le premier cas, il est clair que la volonté du législateur et du juge de protéger le contribuable contre les changements de doctrine administrative permet le renouvellement de la procédure de rescrit, décliné sous différentes formes et régissant des situations diversifiées : après le rescrit anti-abus de droit, il existe le rescrit « contrôle », le rescrit « association », le rescrit « valeur », à côté du rescrit général...

Dans le second cas, le faible recours à certains rescrits pourrait aussi traduire la sécurité juridique, jugée parfois suffisante dans certains domaines, et notamment ceux visés les rescrits. Si le juge peut ne consacrer pas certains instruments issus de droits étrangers, il le fait au motif que le droit français présente un degré de sécurité suffisant pour préserver les garanties et les droits des administrés ; ce pourrait être le cas pour le *ruling*.

Le rescrit général de l'article L. 80 B, 1° du LPF<sup>1193</sup> octroie la faculté à tout contribuable de saisir l'Administration fiscale pour avis sur la régularité d'une opération qu'il envisage de réaliser dans l'avenir. Elle correspond à une prise de position formulée par l'Administration en réponse à la question qui lui est posée par un contribuable eu égard à sa situation. Il peut demander l'avis, le regard administratif sur un montant ou situation, qui ne le lie pas puisqu'il demeure libre de prendre la décision qu'il souhaite. Plus précisément, il s'agit

---

<sup>1191</sup> Guy GEST, « Les évolutions du rescrit », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques*, n° 112, 2010, p. 93. Il consiste en une demande du contribuable effectuée auprès de l'Administration afin qu'elle porte une appréciation sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, au sens de l'article L. 80 A du LPF, appréciation qui devient opposable selon l'article L. 80 B du même code.

<sup>1192</sup> Guy GEST, « Les évolutions du rescrit », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem*. Sur le développement quantitatif du rescrit et sa faible utilisation par les contribuables. Cf. également José MARTINEZ-MEHLINGER, « La réforme du contentieux fiscal au moyen du recours pour excès de pouvoir », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration – Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, Economica, 2010, à partir des p. 370 et s. Selon l'auteur, « le foisonnement est tel qu'il vaut mieux parler de rescrits fiscaux au pluriel ».

<sup>1193</sup> Précisé par le décret n° 2009-1701 du 30 décembre 2009 pris pour l'application du 1° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, *JO* n°0303, du 31 décembre 2009, p. 23148, texte n° 69.

de la réponse de l'Administration à une demande expresse d'un usager portant sur l'application d'une norme à une situation particulière de fait.

La réciprocité ne peut jouer, et ainsi la coopération, que si le contribuable est de bonne foi. S'il permet d'éviter toute remise en cause de l'Administration pour effectuer une rectification, il n'est pas définitif, puisque l'évolution législative peut conduire à sa caducité.

À côté du rescrit individuel, pour autant qu'il ne s'agisse pas d'un « pléonasme »<sup>1194</sup>, il existe les rescrits spéciaux, portant sur des éléments de fait, relatifs à des matières spécifiques. La variété de rescrits existants laisse apparaître des formes originales de rescrits, dans le sens où ils peuvent parfois être assimilés à des contrats, comme c'est le cas en matière de prix de transfert, qui influencent directement les résultats, le chiffre d'affaires imposable aux BNC, aux BIC, à l'IS dans ce domaine, ou encore de rescrit « valeur », qui accordent une prise de position intangible certaine à plus ou moins brève échéance (trois à cinq ans pour le premier contre trois mois pour le second). Concernant le rescrit « valeur », les Professeurs Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT rappellent que la jurisprudence a pu assimiler le mécanisme de la « soumission » en matière de biens soumis droits d'enregistrement et dont la valeur pouvait faire l'objet d'un contrat véritable<sup>1195</sup>.

Préventif, il est intéressant dans le sens ou les abus de droit, faisant l'objet d'une procédure prévue à l'article L. 64 du LPF, ont trait pour les 2/3 aux droits d'enregistrement et à l'impôt sur le revenu. Le Comité de l'abus de droit fiscal a ainsi été saisi de seulement 18 affaires en 2010, contre 15 en 2009, 30 en 2008 et 35 en 2007. En matière de droits d'enregistrement, les cinq dossiers traités concernaient des problèmes de donations déguisées en vente<sup>1196</sup>.

Leur origine mérite également d'être soulignée pour certains, qui ont une origine purement administrative comme le rescrit « contrôle » ou le rescrit « valeur » légalisé ensuite. Il en est de même pour le rescrit anti-abus de droit qui permet de vérifier l'inéligibilité d'une situation (montage prévu) à la procédure de l'abus de droit fiscal. S'il est bénéfique pour l'Administration fiscale, il permet de préserver l'égalité fiscale et ainsi l'ensemble des contribuables au regard d'un contribuable qui se serait placé dans une situation non conforme aux normes fiscales et dont le comportement nécessite une requalification.

---

<sup>1194</sup> Guy GEST, « Les évolutions du rescrit », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem*.

<sup>1195</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 375.

<sup>1196</sup> DGFIP, Instruction 13 L-3-11 du 28 avril 2011, *BOI n° 41* du 9 mai 2011, Rapport du comité de l'abus de droit fiscal, 2010, (LPF art L. 64), p. 6.

D'autres rescrits encore plus spécifiques existent comme le rescrit « entreprises nouvelles » de l'article L. 80 B, 2°, b du LPF ou le rescrit « jeunes entreprises innovantes » de l'article L. 80 B, 4° permettant d'obtenir l'assurance de régimes de faveur en matière d'exonération d'imposition ; le rescrit « crédit d'impôt recherche » qui connaît deux procédures – une procédure devant l'Administration fiscale et une procédure non fiscale - fondées respectivement sur les articles L. 80 B, 3° et 3° bis, destiné à vérifier l'éligibilité d'une entreprise à cet avantage ou le rescrit « pôles de compétitivité » de l'article L. 80 B, 5° ; le rescrit « zones franches urbaines » ou le rescrit « amortissements exceptionnels » relevant de l'article L. 80 B, 2°, b du LPF ; le rescrit « établissement stable » relevant de l'article L. 80 B, 6° ; le rescrit « régimes d'imposition » relevant de l'article L. 80 B, 8° du LPF. Tous sont des accords tacites, laissant la place au silence de l'Administration. Le dialogue ne semble pas forcément un atout du rescrit en ce sens, mais il assure une sécurité juridique tant pour l'Administration – elle est tenue au courant d'éléments dont elle n'aurait peut être jamais eu connaissance et permet ainsi d'éviter des situations de défaillance -, que le contribuable, qui peut valablement opposer à l'Administration l'acte ainsi pris.

Ce long catalogue laisse apparaître une technique majoritairement réservée au contribuable professionnel, contribuable le plus influencé par l'insécurité juridique eu égard à la complexité des régimes d'imposition et aux avantages fiscaux dont ils peuvent bénéficier.

La bienveillance de l'Administration se manifeste toutefois avec le rescrit « association » ou « organismes d'intérêt général » qui permet à ces groupements d'éviter les pénalités dès lors qu'ils sont de bonne foi – cette limite de la réciprocité pour l'Administration dans la plupart des cas – puisqu'ils peuvent demander à bénéficier *a priori* du régime de faveur lié à ces organismes selon l'article L. 80 C du LPF.

La réciprocité dialogique est avérée avec trois procédures de rescrits exprès, qui sont donc des accords non tacites, et qui interviennent en matière de prix de transfert (article L. 80 B, 7° du LPF), de rescrit « valeur » de l'article L. 18 du LPF en matière d'évaluation de biens lors d'une mutation, et de rescrit « contrôle » fondé sur l'article L. 80 B du LPF.

La réciprocité dialogique, entre guillemets, de ces procédures se manifeste également au niveau d'une des voies de recours du rescrit, qualifiée d'inédite puisqu'elle n'est ni un recours gracieux, ni un recours hiérarchique. Il s'agit d'un second examen réalisé devant un Collège territorial composé de membres de l'Administration. Cette procédure est relativement bien usitée avec près de « 157 saisines sur la base de l'article L. 80 CB (...) et une

*prédominance des rescrits association et du rescrit général.* »<sup>1197</sup>. En la matière, sur les 64 avis formés par le Collège, 80 % ont, certes, été confirmés contre 20 % infirmés. Ce mécanisme vient ainsi diminuer le nombre d'affaires soumises au juge (de 24 000 à 17 000), « *c'est une bonne chose, puisqu'il serait bon de pouvoir éviter d'avoir recours au juge pour trancher le contentieux entre l'Administration et le contribuable.* »<sup>1198</sup>

## B) Une réciprocité atténuée par la faible demande globale de rescrits

Le rescrit est affublé d'une image médiocre qui semble demeurer, dont la lourdeur et l'imposant formalisme, pour n'obtenir qu'en grande majorité une réponse négative, suscite encore bien des doutes<sup>1199</sup>.

L'Administration fiscale rappelle à cet égard que le rescrit n'est « *pas un instrument de contrôle fiscal, il permet simplement d'obtenir plus de sécurité juridique pour le contribuable.* »<sup>1200</sup> Pourtant, l'idée selon laquelle le rescrit mènerait au contrôle est encore fortement répandue, tout comme l'adage topique selon lequel pour vivre heureux, il faut vivre caché. Une telle crainte est-elle réaliste ou fictive ? Porter à la connaissance de l'Administration la situation d'un contribuable lui permet-elle de mettre en œuvre des contrôles plus importants.

Pour le savoir, il est possible d'opposer le nombre de contrôles fiscaux externes réalisés chaque année au nombre de rescrits fiscaux effectués : en 2009, il y a eu environ près de 18 000 rescrits pour plus de 50 000 contrôles fiscaux ; l'argument ne tient pas. De plus, le rescrit négatif peut être positif, à la fois pour le contribuable et pour l'Administration puisque le premier évite un éventuel redressement s'il se conforme à la décision rendue – décision qu'il peut par ailleurs toujours contester -, tandis que la seconde bénéficie de l'abandon de projets ou de montages dont elle n'aurait peut être jamais eu connaissance.

Cette demande jugée parfois faible résulte, pour une large part de la rigueur du cadre prévu par la procédure de rescrit, - qui impacte davantage l'Administration que le

---

<sup>1197</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem.*

<sup>1198</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem.*

<sup>1199</sup> Commission Fouquet, Guy GEST, « Les évolutions du rescrit », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem.*

<sup>1200</sup> Jean-Pierre LIEB, Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem.*

contribuable – conforme au triptyque juridique classique en réunissant des conditions matérielles, des conditions formelles et des conditions temporelles.

Du point de vue matériel, les réponses de l'Administration, qu'elles soient positives ou négatives, relève de son interprétation de la norme appliquée, orientant les comportements des assujettis.

Du point de vue formel, le rescrit peut être tacite ou exprès ; dès lors qu'il est favorable, il est obligatoirement exprès et motivé. En revanche, un rescrit négatif exprès n'est pas nécessairement motivé. Ceci est vrai pour au moins pour trois rescrits conformément à la loi de 1999 relative à la motivation des actes administratifs. « *Pourtant, cette technique s'accommode mal d'une absence de motivation.* »<sup>1201</sup>

Du point de vue temporel, le silence de l'Administration fiscale, au bout de six mois, vaut en général rejet. Malgré une activité soutenue, elle est tenue de rendre des rescrits dans des délais rapides ; d'autant plus rapides qu'ils ont été diminués tandis que l'offre et la demande de rescrits ont corrélativement augmenté. Il est ainsi passé de quatre à trois mois. Le rescrit JEI connaît, quant à lui, un nouveau délai de 90 jours contre 100 jours en 2008. Malgré ce constat, les délais sont respectés.

Concernant les dossiers jugés les plus complexes, soit environ mille dossiers, il a été institué un traitement centralisé. En une année, de 2008 à 2009, la croissance de ce type de dossiers a augmenté d'un quart. La complexité réside dans le fait que les demandes effectuées sont basées sur le rescrit-anti abus de droit (environ trente dossiers) et sur les prix de transfert. Ces pratiques rencontrent un grand succès, notamment sur le site internet [impot.gouv.fr](http://impot.gouv.fr) puisque ce sont les pages les plus consultées, soit près de 210 000 pages lues en 2009<sup>1202</sup>.

Il n'en demeure pas moins que les procédures de rescrit connaissent un certain succès malgré tout, selon l'Administration. D'un point de vue quantitatif, sur la période 2006 - 2009, elles ont doublé, passant ainsi de 9 814 à 17 865<sup>1203</sup>. Jean-Pierre LIEB précise toutefois que ce paysage est toutefois contrasté selon la nature des rescrits. Ainsi, sont massivement utilisés les rescrits de nature générale, relatifs à l'amortissement exceptionnel et l'aménagement du territoire, et au mécénat. Sont moins pratiqués, les rescrits relatifs à la recherche et

---

<sup>1201</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem.*

<sup>1202</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem.*

<sup>1203</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem.*

développement et au crédit d'impôt recherche, mais également le rescrit-valeur et le rescrit « *abus de droit* »<sup>1204</sup>.

## § 2 – Une réciprocité positive au sens juridique

Source d'une plus grande sécurité juridique au profit de l'Administration fiscale et du contribuable, le rescrit, s'il ne peut, semble-t-il, pas s'apparenter à un dispositif contractuel, même si certains le préconisent<sup>1205</sup> (A) peut être source de réciprocité positive (B).

### A) D'une réciprocité non conventionnelle...

Le rescrit n'est pas source de griefs puisque le contribuable demeure libre de suivre ou non la réponse de l'Administration<sup>1206</sup>. Il n'est toutefois pas exempt de griefs concernant la sécurité juridique qu'il procure, jugée encore insuffisante<sup>1207</sup>.

C'est pourquoi certains vont jusqu'à proposer de transformer le rescrit en un véritable contrat, puisque le contribuable, sans être passif – il est l'initiateur de la procédure – n'est pas non plus acteur, ce qui ne serait davantage le cas dans le cadre d'un acte négocié. « *Se pose alors la question de savoir sur quoi négocier* » selon Guy GEST<sup>1208</sup>, qui envisage alors deux possibilités.

« *Soit l'accord obtenu est le fruit d'une procédure de concertation qui ne crée pas d'autres droits que la loi, et son intérêt est donc limité.* »

« *Soit il est procédé à une véritable contractualisation du rescrit, faisant place à la reconnaissance d'une certaine marge de négociation quant à l'application de la loi fiscale, mais est-ce souhaitable ?* »<sup>1209</sup>.

En effet, « l'une des pratiques suscitant le plus de débat sur la place du contrat dans la fiscalité est le « *ruling* ». S'il le rescrit est un acte unilatéral négocié, fruit d'une concertation,

---

<sup>1204</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem*.

<sup>1205</sup> Conseil d'État, *Le contrat, mode d'action publique et de production des normes*, Rapport public 2008, La Documentation française, et notamment l'annexe I.

<sup>1206</sup> Conseil d'État, *Le contrat, mode d'action publique et de production des normes, ibidem*.

<sup>1207</sup> Conseil d'État, *Le contrat, mode d'action publique et de production des normes, op. cit., p.*

<sup>1208</sup> Propos rapportés de Guy GEST, « Les évolutions du rescrit », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem*

<sup>1209</sup> Guy GEST, « Les évolutions du rescrit », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem*.

elle représente une nette évolution dans le souci de répondre aux aspirations actuelles à la contractualisation.

Le rapport du Conseil d'État met en exergue la place non négligeable de cette procédure en Belgique et aux Pays-Bas. Si le champ du rescrit est très large dans ces pays, il n'en demeure pas moins que ce dernier n'est pas un contrat, mais un engagement unilatéral conditionnel défini dans un cadre souple, gage de respect des opérations visées engageant l'Administration et source de sécurité juridique pour le contribuable. Néanmoins, le ruling préfigure une transition vers l'adoption de véritables pratiques contractuelles car il en comporte les avantages »,

L'Administration fiscale rappelle que « *Le consentement à l'impôt ne se négocie pas* ». À ce titre, Jean-Pierre LIEB précise que l'Administration discute et accompagne, mais qu'en aucun cas elle n'est un « *marchand de tapis* »<sup>1210</sup>. Elle préfère assurer la clarté de sa position plutôt que négocier avec le contribuable, la forme contractuelle n'apportant que peu de valeur ajoutée.

Une limite inhérente à la procédure de rescrit et incompatible avec la liberté contractuelle est l'impossibilité de modifier la question une fois qu'elle est posée. Si ce constat est vrai, c'est l'Administration elle-même qui apporte une solution à ce problème : il suffit de faire un nouveau rescrit, et comme le souligne Jean-Pierre LIEB, « *c'est aussi simple que cela sachant que le même accueil et la même écoute seront réservés à cette nouvelle demande* »<sup>1211</sup> sans qu'une forme contractuelle ne soit requise.

« *Ce nouvel arsenal législatif conduit à renouveler le débat autour de la question des voies de recours correspondantes.* »<sup>1212</sup> Si l'homogénéité semble délicate à mettre en place pour l'ensemble des rescrits, il convient néanmoins de mettre en exergue une des voies de recours administratives prévues en cas de réponse négative de la part de l'Administration.

Dans le même temps, le rescrit ne peut (pas encore) faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir<sup>1213</sup>.

---

<sup>1210</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem*.

<sup>1211</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem*.

<sup>1212</sup> José MARTINEZ-MEHLINGER, « La réforme du contentieux fiscal au moyen du recours pour excès de pouvoir », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration – Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG, op. cit.*, p. 370.

<sup>1213</sup> CE, 26 mars 2008, n° 278858, Association Pro Musica, *RJF* juin 2008, n° 719, Concl. SENNERS ; Hervé ZAPF, James du PASQUIER, « Les organismes sans but lucratif seraient-ils aussi sans recours face à l'administration fiscale ? », *LPA*, 23 décembre 2008, n° 256, p. 6 et s.

L'idée d'un référé de plein contentieux permettant au juge de substituer son interprétation à celle de l'Administration n'a pour l'instant pas été retenue par l'Administration depuis la Commission FOUQUET<sup>1214</sup>.

Il n'en demeure pas moins que les rescrits fiscaux « *offrent une solidité à toute épreuve aux choix de gestion comme aux montages fiscaux des contribuables* »<sup>1215</sup> fondée sur la « *bénédiction* »<sup>1216</sup> de l'Administration fiscale, suite à l'adoption d'une prise de position formelle favorable relative au régime fiscal appliqué ou à l'opération envisagée par le contribuable. Gages de sécurité juridique tant pour le contribuable que pour l'Administration fiscale, ce procédé compte parmi les mesures visant à améliorer les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale, et son développement prouve l'actualité de cette problématique<sup>1217</sup>.

L'accès public du rescrit semble toutefois porter atteinte à ce mécanisme puisque n'est-ce pas finalement le dévoiement du concept même de rescrit ? D'autant que la consultation de ces rescrits est relativement importante d'un point de vue quantitatif selon Jean-Pierre LIEB. Grâce à sa publication, dont la consultation est un véritable succès avec près de 190 000 pages lues en un an. Il devient ainsi générateur de réciprocité positive.

#### B) ...À une réciprocité positive ?

Le rescrit offre un cadre souple à l'exécution d'un engagement unilatéral conditionnel pris par l'Administration fiscale sur demande du contribuable. Ainsi, si le rescrit est un état d'esprit, il semble inutile d'introduire davantage de formalisme dans cette procédure, et notamment le formalisme du contrat, qui pourrait nuire à « *la qualité des échanges* »<sup>1218</sup>.

L'intérêt de cet instrument réciprocaire réside très certainement, et plus largement, dans ses effets extra-juridiques, générateur d'un « *nouveau climat fiscal par une nouvelle approche des relations entre l'État et les citoyens, de manière à rendre les contrôles moins*

---

Ou encore José MARTINEZ-MEHLINGER, « La réforme du contentieux fiscal au moyen du recours pour excès de pouvoir », in *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration – Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *ibidem*. L'auteur explique que « *les arguments en faveur du REP ne sont pas négligeables* ».

<sup>1214</sup> Guy GEST, « Les évolutions du rescrit », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem. ibidem*.

<sup>1215</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 102.

<sup>1216</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux, et recouvrement de l'impôt, ibidem*.

<sup>1217</sup> Cf. par exemple Patrick COCHETEUX, « Le rescrit fiscal et la sécurité juridique », *Gazette du palais*, 18 août 2009, n° 230, p. 2 et s.

<sup>1218</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem*.



*conflictuels et plus pragmatiques, moins tracassiers et plus équitables pour les contribuables* ».

Le rapport public du Conseil d'État de 2008 fait référence au *ruling* tel que développé par l'Irlande et l'Australie, « démarche originale et innovante de négociation », de concertation bipartite ou tripartite entre l'autorité fiscale et les grandes entreprises, véritables partenaires économiques. Ces procédures, dites de « cooperative compliance », permettent d'aboutir à une autorégulation de la gestion fiscale des entreprises, intégrant des contrôles fiscaux, aux effets limités puisque les plans d'action établis en amont pour chaque impôt dû sont censés avoir éradiqué les éventuels vecteurs d'insécurité juridique<sup>1219</sup>.

Dans l'intérêt bien compris de chacun des protagonistes de la scène fiscale, la réciprocité positive au sens juridique, qui se traduit par un recours croissant à l'individualisation, la casuistique et le pragmatisme dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, dépassant ainsi le cadre classique du droit fiscal, fondé sur le principe de légalité, pour lui adjoindre la confiance légitime et la sécurité juridique<sup>1220</sup>.

En ce sens, le rescrit français<sup>1221</sup> peut valablement être lu comme une technique de confiance légitime, dont le principe homonyme n'est pas consacré en droit français, non reconnu par le droit français, car le rescrit individuel permet par exemple d'éviter toute rectification dans au moins deux hypothèses : le rescrit organisme d'intérêt général et le rescrit norme nouvelle. Dans ce cas, « *le contribuable peut se prévaloir de cet engagement au sens de la sécurité juridique subjective* »<sup>1222</sup>, une technique de confiance réciproque fondée sur la bonne foi telle qu'induite par le système fiscal, instigatrice de réciprocité de coopération.

Cette sécurité subjective et individualisée offerte par le rescrit est d'autant plus intéressant qu'elle peut être étendue à l'ensemble des contribuables puisqu'il peut faire l'objet d'une publication plus systématique depuis 2005. Cela ne concerne que deux rescrits pour l'instant, issus de demandes anonymisées. Ainsi, en 2009, « *68 nouveaux rescrits anonymisés ont été mis en ligne* »<sup>1223</sup>. Cette « *ouverture doctrinale (...) portée à la connaissance du plus grand nombre (...) participe à améliorer la sécurité juridique des contribuables* »<sup>1224</sup>, tout en

---

<sup>1219</sup> Conseil d'État, *Le contrat, mode d'action publique et de production des normes*, op. cit., p. 193.

<sup>1220</sup> Conseil d'État, *Le contrat, mode d'action publique et de production des normes*, op. cit., p. 194.

<sup>1221</sup> Cf. par exemple Maurice COZIAN, « L'aménagement de la procédure de l'abus de droit. L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », PUF, 1989, p. 157 et s.

<sup>1222</sup> Guy GEST, « Les évolutions du rescrit », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques*, ibidem.

<sup>1223</sup> Guy GEST, « Les évolutions du rescrit », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques*, ibidem.

<sup>1224</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques*, ibidem.

évitant un usage trop important des relations informelles qui pourrait parfois nuire à la transparence et à la sécurité fiscale.

Réciprocité positive toujours, si le rescrit est une technique qui permet de préciser l'interprétation doctrinale de l'Administration concernant une opération fiscale ou un montage que le contribuable souhaite réaliser, il peut ainsi apporter un élément nouveau par rapport à la loi, sur le fondement des articles L. 80 A et L. 80 B du LPF, et par conséquent lier l'Administration au contribuable au-delà des dispositions législatives et réglementaires.

Si l'Administration met en avant le sérieux et le souci qu'elle manifeste à « *faire les choses avec précision, justesse et dans le plus pur respect de la loi* »<sup>1225</sup>, la doctrine se pose la question de savoir si le rescrit consiste en une simple paraphrase de la loi ou bien s'il prescrit des dispositions dépassant le cadre légal et réglementaire ? En ce sens, le professeur Guy GEST explique que le rescrit est un substitut de la doctrine administrative qui participe de la régulation et qui contribue à sa formation par le biais de sa publication, véritables interprétations formelles de la loi fiscale<sup>1226</sup>. Le rescrit semble donc avoir un statut juridique ambivalent qu'il est « *urgent de préciser puisqu'il est opposable à l'Administration* »<sup>1227</sup>. Si la conciliation des intérêts en présence peut sembler délicate, entre casuistique et respect du principe d'égalité, anonymat et sécurité juridique, sur fond d'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, il semble acquis que le rescrit soit un instrument réciprocaire positif, au sens anthropologique du terme, puisqu'il permet une coopération des deux protagonistes de la scène fiscale, et au sens juridique du terme, puisqu'il peut dépasser le simple cadre offert par la loi.

Dans le même sens mais sur un autre registre, il existe un autre outil, générateur de réciprocité, sur la base d'échange des volontés, il s'agit de l'agrément.

---

<sup>1225</sup> Jean-Pierre LIEB, « La sécurité juridique à travers les prises de position et la documentation de l'administration », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem*.

<sup>1226</sup> À ce titre, Guy GEST cite l'exemple de la loi de finances pour 2008, puis le CGI, qui ont posé le principe de l'interprétation administrative d'une disposition fiscale nouvelle mais qui n'ont pas étendu la garantie de l'article L. 80 A alinéa 2 du LPF à ce phénomène. Il était question en l'occurrence de l'incidence fiscale d'une règle comptable, qui relève effectivement de l'interprétation, et non du fait. Le juge le fera peut être selon lui, « Les évolutions du rescrit », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem*.

<sup>1227</sup> Guy GEST, « Les évolutions du rescrit », *RFFP, La DGFIP : orientations stratégiques, ibidem*.

## SECTION 2 - L'AGRÈMENT FISCAL, UN ÉCHANGE DE VOLONTÉS RÉCIPROQUES

L'idée d'une certaine réciprocité relative aux agréments fiscaux semble ne pas être dénuée de fondement si l'on s'intéresse aux travaux de la doctrine<sup>1228</sup>. Rien ne laisse transparaître une telle possibilité lorsqu'on lit la définition de l'agrément. « *L'agrément fiscal est un acte administratif unilatéral subordonnant l'application d'un régime spécial prévu par le législateur à une décision individuelle de l'Administration* »<sup>1229</sup>. Cette dernière accorde au contribuable des exonérations partielles ou totales sous réserve qu'il réalise des opérations dont la valeur ajoutée contribue à favoriser, à faciliter ou à développer des domaines précis comme celui de la recherche scientifique et technique, la conservation du patrimoine artistique national, l'activité de régions particulières (Outre-mer...).

Si le Conseil constitutionnel a pu censurer une disposition législative jugée non conforme à la Constitution car conférant au ministre une faculté discrétionnaire d'accorder ou de refuser un avantage fiscal sur la base d'un agrément<sup>1230</sup>, le Conseil d'État a pu admettre le pouvoir discrétionnaire de l'Administration en matière d'agrément<sup>1231</sup>. Pour ce faire, la jurisprudence a distingué deux catégories principales d'agréments : les agréments de droit et les agréments discrétionnaires.

Les premiers encadrent strictement le pouvoir de décision de la DGFIP (investissements en Outre-mer, événements ayant trait à la vie de l'entreprise - apports partiels d'actifs, transferts de déficits...).

À l'inverse, les seconds laisse toute latitude à la DGFIP en la matière (aménagement du territoire, commerce extérieur...).

Sous couvert d'un acte administratif unilatéral, ne tendrait-il pas à devenir une sorte de contrat, chacun, Administration comme contribuable, devant respecter les obligations souscrites ? Ou à tout le moins, une forme de réciprocité, véritable échange de bons procédés, engageant chacune des parties à l'agrément ?

---

<sup>1228</sup> Martin COLLET, « Réciprocité et droit fiscal : le cas des agréments fiscaux », in *La réciprocité*, Pedone, 2011 (à paraître).

<sup>1229</sup> ALBERT Jean-Luc, PIERRE Jean-Luc, RICHER Daniel (sous la dir. de), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, terme « agrément ».

<sup>1230</sup> Cons. const., déc. n° 87-237 DC, 30 décembre 1987, *Rec.* 1984, p. 63.

<sup>1231</sup> CE, 7 février 1990, SAL Société s'exploitation des faïenceries de Niderviller et Pornic,

## § 1 – La réciprocité liée aux finalités de l'agrément

L'agrément fiscal est un « *instrument original à la disposition des pouvoirs publics [qui] permet de favoriser la réalisation d'opérations jugées prioritaires* »<sup>1232</sup>. Permettant de concilier l'aspect général de la loi fiscale et la prise en compte des situations individuelles et particulières au regard de leurs enjeux, les conséquences d'un agrément sont bénéfiques pour le contribuable et l'État (A), qui en contrôle la juste application par le biais de son Administration (B).

### A) Un choix de l'État et du contribuable

Sur le plan formel, l'agrément fiscal repose sur une demande préalable du contribuable à toute application de mesures dérogatoires selon l'article 1649 nonies du CGI. Il convient pour ce faire de constituer un dossier destiné à convaincre l'Administration du bien-fondé de cette demande, conformément aux objectifs fixés par la loi. Cette demande revêt, dans la majorité des cas, la forme d'un papier libre transmis à la DGFIP. L'Administration peut ensuite donner son accord ou refuser. « *En clair, l'administration doit donner son accord pour que le contribuable puisse bénéficier du régime juridique particulier qu'il revendique* »<sup>1233</sup>.

L'agrément confère au contribuable un avantage qui nécessite un retour sur investissement pour l'État. En effet, « *les avantages fiscaux ne sont normalement pas consentis " gratuitement " au contribuable : le législateur espère y trouver un intérêt en termes de développement économique, par exemple* »<sup>1234</sup>.

Le Professeur Martin COLLET cite l'exemple significatif de l'agrément prévu par l'article 208 quater du CGI qui dispose que les entreprises nouvelles créées en Outre-mer peuvent être exonérées d'IS, en tout ou partie, pendant un à dix ans. On comprend l'intérêt d'une telle mesure pour le contribuable et la perte de recettes fiscales que représente ce sacrifice pour l'État. Ainsi, ce choix politique est clairement motivé « *par la volonté de " favoriser le développement économique et social et la création d'emploi "* »<sup>1235</sup>, soumettant

---

<sup>1232</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 1999.

<sup>1233</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal*, *op. cit.*, p. 184.

<sup>1234</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, Thémis Droit, 2009, p. 184.

<sup>1235</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal*, *ibidem*. L'auteur cite également les labels et les certifications accordés à certaines entreprises et qui participent de ce mouvement d'orientation, d'incitation et de contrôle des choix, p. 185.

ainsi l'obtention d'un agrément à l'intérêt du programme d'activité justifiant la demande d'agrément.

Le Professeur Martin COLLET poursuit toutefois en doutant de certaines des motivations de l'Administration à accorder un agrément en remémorant celui consenti à Vivendi-Universal sur la base de l'article 209 quinquies du CGI prévoyant le régime du bénéfice consolidé (imputation des pertes des filiales sur les bénéfices de la société mère), et vivement critiqué. L'objectif affiché était la potentielle création de 2 500 emplois en France dans les années suivant l'octroi dudit agrément.

Peut-être ces critiques ont-elles abouties à la suppression pure et simple de ce mécanisme aux termes de l'article 3 de la loi de finances rectificative pour 2011 du 19 septembre 2011<sup>1236</sup>, dans un mouvement de réduction des avantages fiscaux et de comblement des déficits publics, bien qu'il fut faiblement accordé<sup>1237</sup>.

#### B) Un nécessaire contrôle de l'Administration

La loi « *confie donc parfois à l'administration le soin de s'assurer de la probabilité d'un tel " retour sur investissement " .* »<sup>1238</sup> Nulle place pour la réciprocité positive donc puisque les agréments fiscaux demeurent des actes administratifs unilatéraux prévus par la loi. C'est donc bien la loi qui propose différentes options au contribuable et qui lui permet de recevoir obligatoirement (agréments de droit), ou plus facultativement (agréments discrétionnaires), un agrément de l'Administration.

Le Conseil constitutionnel a ainsi rappelé qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, « *il n'appartient qu'à la loi de déterminer le champ d'application d'un avantage fiscal* »<sup>1239</sup>. Un agrément ne pourrait donc jamais être discrétionnaire puisque le « *ministre ne le délivre pas selon son bon plaisir, mais bien en fonction des objectifs et des conditions posées par le législateur* »<sup>1240</sup>.

En ce sens, l'article 1649 octies du CGI prévoit la soumission d'une convention conclue entre l'État et le contribuable à un agrément dès lors que ces contrats accordent des

---

<sup>1236</sup> Loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011, JO n° 0218, du 20 septembre 2011, p. 15688, texte n° 2.

<sup>1237</sup> Il était qualifié de « régime élitaire » par les Professeurs Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, en raison de « son coût élevé pour la collectivité », in *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 271.

<sup>1238</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal, ibidem*.

<sup>1239</sup> Cons. const., déc. n° 87-237 DC, 30 décembre 1987, précité.

<sup>1240</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 185.

avantages fiscaux. En effet, « *Tous contrats, accords ou conventions passés par les administrations publiques et prévoyant l'exonération d'impôts, droits ou taxes perçus par l'État pour son propre compte ou pour celui des collectivités publiques seront de nul effet en ce qui concerne ces exonérations, lorsqu'ils n'auront pas reçu l'agrément préalable du ministre de l'économie et des finances ou de ses représentants...* ».

L'arrêté individuel, non publié, permettant au contribuable de réaliser un projet quelconque, ou encore de pouvoir bénéficier d'un régime fiscal de faveur, vise simplement à vérifier que les conditions pour bénéficier d'un tel avantage sont réunies ou non, et ce, dans la limite des finalités poursuivies par le législateur.

On peut toutefois rappeler le faible nombre d'agrément existant, en constante diminution, puisque si l'on pouvait en compter plus de trente en 2007, il n'en existerait plus qu'une vingtaine aujourd'hui.

Si la réciprocité en matière d'agrément se manifeste volontiers dans les effets de cette procédure, préservant les intérêts du contribuable comme de l'État, elle se manifeste aussi dans la procédure, puisqu'elle est fréquemment identifiée comme étant contractuelle.

## § 2 – *La réciprocité liée à la procédure d'agrément*

La réciprocité dans la procédure d'agrément se manifeste, non pas en tant que réciprocité positive comme cela peut être le cas avec le rescrit, puisque c'est les choix du contribuable sont opérés en conformité avec la loi (A), mais peut-être en tant que réciprocité conventionnelle, puisque l'agrément semble en revêtir la forme (B).

### A) De la réciprocité d'alliance...

La réciprocité d'alliance en matière d'agrément est fondée sur la sécurité fiscale réciproque que confère l'octroi et la délivrance d'un agrément, voire sur la procédure elle-même puisque l'agrément est parfois assimilé à une sorte de convention.

Il est intéressant de noter la classification opérée par le CGI lorsqu'il aborde les agréments. En effet, le chapitre IV du titre premier concernant l'assiette et le contrôle de l'impôt de la troisième partie (dispositions communes aux première et deuxième parties) du livre premier (assiette et liquidation de l'impôt)<sup>1241</sup> est intitulé : exonérations fiscales

---

<sup>1241</sup> Cette énumération permet de mettre en exergue la difficile praticabilité du CGI. Cf. Daniel LABETOUILLE, « Refondre le Code général des impôts, *RJEP*, n° 685, avril 2011, p. 1 et s.

contractuelles et agréments. Il existe donc bien des exonérations fiscales contractuelles, mais les agréments en font-ils partie puisqu'ils sont expressément mentionnés aux côtés desdites exonérations ? Est-ce peut-être parce qu'ils ne consistent pas uniquement en des exonérations, nécessitant ainsi une catégorie plus spécifique, à moins qu'ils ne soient de la même nature, mais induisant une procédure différente ? Cette juxtaposition ne traduit-elle pas plutôt la nécessaire subordination de la convention passée entre l'État et le contribuable à un agrément du ministre compétent pour lui donner sa force exécutoire ?

En tous les cas, à l'image du contrat, l'agrément « *offre une sécurité fiscale aux agents économiques qui en bénéficient* »<sup>1242</sup>. Procédures qui permettent à un contribuable de bénéficier d'un régime fiscal dérogatoire pour certaines opérations prévues par la loi, les agréments sont vecteurs d'une sécurité juridique certaine pour le contribuable puisque dès l'instant où l'opération a été agréée et dans la mesure où elle respecte les prescriptions de celui-ci, l'Administration n'a plus la possibilité de le remettre en cause.

En raison de la dérogation conférée par ce régime et la rupture avec le principe d'égalité des contribuables devant l'impôt, le Conseil constitutionnel et le Conseil d'État ont tenté de limiter les cas d'octroi d'un agrément, bien que les demandes ne soient toutefois pas très nombreuses.

Une définition concise de l'agrément fiscal proposée par une étude de notaires en ligne met en avant le fait que ce dispositif est un « *procédé de type conventionnel par lequel l'administration fiscale fait bénéficier une entreprise d'avantages fiscaux à charge pour cette entreprise de respecter certains engagements de nature fiscale* »<sup>1243</sup>. L'intérêt de l'agrément est que chacun des deux est assuré du respect mutuel des obligations ainsi souscrites.

Selon le Conseil d'État, la doctrine, mais également l'Administration fiscale elle-même, assimilent la technique de l'agrément fiscal à un quasi-contrat<sup>1244</sup>. L'Administration fiscale n'est pas hermétique à la contractualisation, dès lors que celle-ci peut s'avérer utile et bénéfique, au contribuable comme à ses services. Ainsi, l'agrément pourrait ressembler « *davantage au contrat car le lien qu'il instaure est de nature différente* » de celle du rescrit selon Jean-Pierre LIEB<sup>1245</sup>, même si la frontière semble parfois délicate, tant certains

---

<sup>1242</sup> DGI, *Rapport annuel de performance*, 1999.

<sup>1243</sup> Cette définition issue d'un lexique du vocabulaire juridique et fiscal en ligne est disponible à l'adresse suivante : <http://www.bruno-bedaride-notaire.fr/fr/a/-/agrément-fiscal/lexique-juridique-et-fiscal-de-bedaride-notaire-d-affaires.html>.

<sup>1244</sup> Conseil d'État, *Rapport 2008*, p. 65.

<sup>1245</sup> Jean-Pierre LIEB, *ibidem*.

emploient le terme de ruling fiscal pour désigner un agrément et réciproquement. Le Conseil d'État, dans son rapport de 2008, fait également cette assimilation.

Néanmoins, « *Les évolutions récentes du droit fiscal laissent (...) entrevoir des possibilités accrues de contractualisation des rapports entre l'administration et le contribuable* »<sup>1246</sup>, au point que ledit contrat peut être annulé pour cause de non-respect de ses clauses par le contribuable.

## B) ... À la réciprocité de vengeance ?

La réciprocité d'alliance intrinsèque au dispositif d'agrément peut laisser place à la réciprocité de vengeance, dans le sens où un l'agrément peut être retiré en cas de non respect des conditions prévues par les textes ou en cas d'inexécution des obligations souscrites.

Conformément à l'article 1649 nonies A du CGI, le retrait d'un agrément est possible<sup>1247</sup> en cas d' « *inexécution des engagements souscrits en vue d'obtenir un agrément administratif* » ou de « *non-respect des conditions auxquelles l'octroi de ce dernier a été subordonné* ». Il y a non seulement retrait de l'agrément et déchéance des avantages fiscaux qui y sont attachés, mais aussi et surtout exigibilité des impositions non acquittées grâce au dispositif. Une pénalité est également appliquée, il s'agit de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727, « *décompté de la date à laquelle ces impôts auraient dû être acquittés* ».

Il est intéressant de noter que malgré une certaine mauvaise foi de la part du contribuable, l'Administration, représentée par le ministre chargé de l'économie et des finances, peut valablement « *limiter les effets de la déchéance à une fraction des avantages obtenus du fait de l'agrément* »<sup>1248</sup>, preuve de sa mansuétude, d'une décision prise en équité au regard des cas d'espèce visés ou arrangement négocié ?

La même clémence n'est plus de mise lorsque le contribuable bénéficiaire d'un agrément « *se rend coupable, postérieurement à la date de l'agrément ou de la signature de la convention, d'une infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant autorité de chose jugée* »<sup>1249</sup>. En effet, dans cette hypothèse, il est déchu du bénéfice des avantages acquis et les impôts dont il a été dispensé depuis la date de l'infraction deviennent immédiatement exigibles.

---

<sup>1246</sup> Conseil d'État, *Rapport op. cit.*, p. 65-66.

<sup>1247</sup> CE, Sect., 10 mars 1967, n° 64509, Société Samat et compagnie, *Rec. CE* 1967, p. 113. Est-ce à dire qu'il est rare que les entreprises bafouent les textes ?

<sup>1248</sup> Art. 1649 nonies A, alinéa 2.

<sup>1249</sup> Art. 1649 nonies A, alinéa 3.



L'agrément fiscal étant un acte administratif, il peut également faire l'objet d'une contestation juridictionnelle.

Le recours hiérarchique est la voie privilégiée dans un premier temps, puis après rejet d'une réclamation administrative, la phase contentieuse peut continuer devant les tribunaux de l'ordre administratif sur la base du recours pour excès de pouvoir, dans un second temps. Le juge peut donc apprécier la légalité de l'acte et contrôler les motifs de la décision administrative.

Il n'en demeure pas moins qu'en vertu de la nature de l'agrément (de droit ou discrétionnaire), le juge aura un pouvoir d'appréciation plus ou moins étendu<sup>1250</sup>, même si Conseil d'État, lorsqu'il est saisi à titre consultatif des projets de lois fiscales, vérifie le degré de précision des critères d'éligibilité à ce mécanisme<sup>1251</sup>. En effet, en cas d'agréments de droit, le contrôle opéré est normal<sup>1252</sup>, tandis qu'en cas d'agréments discrétionnaires, le contrôle est restreint<sup>1253</sup>. La motivation des refus de ces actes connaît la même restriction : les premiers doivent être motivés tandis que les seconds n'ont pas à l'être<sup>1254</sup>.

Ainsi, en théorie la réciprocité de lutte est prévue. Pour autant, en pratique, le retrait d'un agrément est rare, plus rare que sa délivrance, qui demeure, elle aussi plutôt rare, en termes de demandes. Les rapports d'activité de la DGFIP ne permettent plus d'avoir accès aux statistiques. Les derniers chiffres ainsi trouvés résultent d'un rapport d'activité de la DGI de 2000 qui mentionne 1 532 demandes d'agrément sollicitées, dont près de la moitié (887) au niveau local. Sur l'ensemble de ces demandes, 57 % des décisions rendues par l'Administration ont été favorables<sup>1255</sup>.

Ainsi, la faible utilisation des régimes d'agrément pourrait conforter l'idée selon laquelle la sécurité juridique serait plutôt bonne en droit fiscal français, à moins qu'elle ne traduise un manque de connaissance de ces procédures, difficilement octroyées.

---

<sup>1250</sup> Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 117. La jurisprudence du Conseil d'État est claire sur ce point, cf. les deux décisions ci-après.

<sup>1251</sup> CE, 24 février 1988, n° 76603, SGP du Rouvray, *RJF*, mars 1988, p. 149, Concl. FOUQUET.

<sup>1252</sup> CE, 24 février 1988, n° 76603, précité.

<sup>1253</sup> CE, 7 février 1990, n° 98830, *DF* 1990, n° 28, comm. 1361, Concl. HAGELSTEEN.

<sup>1254</sup> CE, 1<sup>er</sup> juin 1988, n° 79550, *RJF* août-septembre 1988, n° 566.

<sup>1255</sup> DGI, *Rapport d'activité*, 2000, Les résultats, les agréments, information disponible sur le portail fiscal à l'adresse suivante : [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/rapports/activites/dgi/2000/result/agrem\\_5.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/rapports/activites/dgi/2000/result/agrem_5.htm)

## CONCLUSION DU CHAPITRE 1

Malgré sa perfectibilité, le droit fiscal français offre deux dispositifs générateurs de sécurité juridique, les rescrits et les agréments fiscaux. L'usage de ces instruments illustre la nouvelle gouvernance financière publique qui n'hésite plus à recourir à des mécanismes d'incitation ou d'influence en direction de personnes privées.

S'ils demeurent des actes unilatéraux, cette forme même n'exclut pas pour autant la négociation et la discussion préalable, plus ou moins avalisée dans un accord.

En effet, ces différents dispositifs d'essence réciprocaire, nécessitent, dans un premier temps, de la concertation, qui elle-même « *implique à la fois des contacts étroits, un cadre institutionnel de négociation et un processus d'élaboration conjointe* »<sup>1256</sup>.

La décision de l'Administration, toujours unilatérale, se fonde néanmoins sur « *un compromis entre les points de vue des partenaires en présence* »<sup>1257</sup>. Étape qui participe de la mutation de l'Administration dans son ensemble, et notamment de ses formes d'emprise sur la société, elle associe l'assujetti au système.

L'Administration fiscale n'envisage donc plus seulement ses relations avec le contribuable en termes d'autorité mais davantage en termes d'influence, dans le sens de l'efficacité, tant pour elle que pour le contribuable. À ce titre, Jacques CHEVALLIER précise que « *l'association des assujettis à la prise des décisions et la négociation se révèlent, à tous les niveaux, plus efficaces que l'autorité et la contrainte* »<sup>1258</sup>.

Procédé bienveillant mais persuasif de la part de l'Administration, il permet de légitimer ses décisions en en révélant le bien-fondé.

Si les outils incitatifs peuvent être uniquement réciprocaires, certains peuvent également être consensualistes, voire contractualistes, l'acte négocié, voire le contrat connaissent ainsi un renouveau important, à moins que l'emploi des termes, ne soit une fois encore, abusif. Le droit fiscal et le droit douanier n'échappent toutefois pas à ce phénomène et s'inscrivent dans un « *mouvement général qui préfère la protection négociée à la protection*

---

<sup>1256</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *ibidem*. P. 47-48

<sup>1257</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *ibidem*. L'auteur ajoute qu'« *en renonçant à recourir à la contrainte, l'administration supprime les réactions allergiques ; la collaboration active des intéressés peut être obtenue par le recours à des stimulants divers* ». 47-48

<sup>1258</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *op. cit.*, p. 37.

*imposée* »<sup>1259</sup>. Ce constat est d'autant plus vrai que lesdits instruments permettent de générer de la sécurité dans les relations entre l'Administration et le contribuable, préservant les intérêts de chacun.

---

<sup>1259</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier*, Economica, 2008, p. 28. En matière douanière, on peut citer par exemple les licences accordées aux importateurs par les administrations compétentes, qui facilitent le droit d'importer du premier et le pouvoir de contrôle des secondes ; ou encore des accords d'autolimitation en matière de contingents quantitatifs, qui permettent de fixer par négociations, les quantités exportables et les modalités de fonctionnement de ce mécanisme.



## CHAPITRE 2 – L’ABOUTISSEMENT DE LA SÉCURITÉ : DES DISPOSITIFS CONTRACTUALISTES ?

La contractualisation est issue du terme plus ancien qu’est le contrat, apparu en 1370. Ce dernier est généralement défini comme une « *convention par laquelle une ou plusieurs personnes “ s’obligent, envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose. ”* »<sup>1260</sup>. Il peut également être l’« *acte qui enregistre cette convention* »<sup>1261</sup>. La convention apparaît alors comme le terme générique à l’origine de la conclusion d’un « *un accord de volonté destiné à produire un effet de droit quelconque. Par rapport au contrat, la convention est le genre car ses effets peuvent être autres que ceux qui résultent d’un contrat, lequel n’est qu’une espèce de convention. Néanmoins, dans le langage courant, les deux termes sont souvent utilisés l’un pour l’autre* »<sup>1262</sup>.

La Sécurité sociale a recours à ce type de pratique puisque le mécanisme de la contractualisation lie tant l’État aux caisses nationales que ces dernières aux caisses de bases. Ce sont des actes adoptés sur une base contractuelle, qui unissent l’État et les organismes de droit privé en charge du service public de la Sécurité sociale. Ces actes sont les conventions d’objectifs et de gestion (COG) prévues entre l’État et les Caisses nationales de Sécurité sociale par l’ordonnance du 24 avril 1996 et sont destinés à accroître l’autonomie de gestion des différentes caisses mais aussi à renforcer le partenariat entre les parties signataires. Ces COG mettent en exergue des engagements réciproques des parties signataires selon l’article L. 227-1 du Code la Sécurité sociale. Elles « *constituent de véritables contrats avec des engagements* »<sup>1263</sup>, relayées au niveau local (régional et départemental) par des contrats pluriannuels de gestion (CPG), conclus entre la caisse nationale et la caisse de base. Véritable dispositif contractuel, « *juridiquement organisé [et] (...) effectivement mis en pratique* »,

---

<sup>1260</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op .cit.*, terme « contrat ». Le dictionnaire cite le Code civil, article 1134. Ce sont les articles 1101 et suivants du Code civil qui définissent le contrat.

<sup>1261</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op .cit.*, terme « contrat ».

<sup>1262</sup> Serge GUINCHARD (sous la dir. de), *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 2011, terme « contrat ».

<sup>1263</sup> Michel LAROQUE, Inspecteur général des affaires sociales, *La contractualisation comme nouvelle technique de tutelle des organismes de Sécurité sociale*, Regards, n° 28, juillet 2005, EN3S, p. 5 et s.

traduit la mise en œuvre d'un partenariat qui contribue à une « *modernisation du service public de la Sécurité sociale* »<sup>1264</sup>.

Il est intéressant de souligner ce phénomène de contractualisation, outil générateur de réciprocité, dans des domaines généralement régaliens et donc peu enclins à recourir à ce moyen d'intervention qu'est le contrat. S'il semble relever de la gageure en droit fiscal, dans les deux sens du terme, c'est-à-dire d'un « *projet si étrange, si difficile* », mais également d'une promesse réciproque<sup>1265</sup>, il n'en est toutefois pas absent<sup>1266</sup>. Revêtant différents qualificatifs selon les branches du droit dans lesquelles il est employé, le contrat, s'il peut être unilatéral, demeure néanmoins plutôt rare dans ce domaine, suffisamment rare pour qu'on puisse le souligner, même s'il peut « *se retrouver au confluent de ces différents sens du terme contrat* »<sup>1267</sup>.

Les professeurs Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT évoquent l'exclusion générale du contrat pour régir le statut du contribuable, non modifiable sur cette base. En effet, si l'origine de l'impôt n'est pas contractuelle, malgré le principe du consentement fiscal, son assiette et son recouvrement ne peuvent pas non plus faire l'objet d'un contrat<sup>1268</sup>. De même, un certain nombre de redressements peuvent être négociés, cause salutaire d'évitement de contentieux en la matière, tout comme certaines modalités d'imposition.

Au regard de la matière, s'il convient de poser « *L'exclusion de principe de la contractualisation* »<sup>1269</sup>, le contrat fait toutefois « *une timide apparition* »<sup>1270</sup>. Elle est suffisante pour permettre à la réciprocité « *de la situer dans un cadre formalisé par des engagements* »<sup>1271</sup>. Plusieurs types d'instruments fiscaux d'essence contractualiste sont ainsi générateurs de réciprocité-protection : il s'agit des accords relatifs aux prix de transfert d'une part (Section 1) et des éventuels contrats qualifiables de consensuels, voire d'adhésion, d'autre part (Section 2).

---

<sup>1264</sup> Michel LAROQUE, Inspecteur général des affaires sociales, *La contractualisation comme nouvelle technique de tutelle des organismes de Sécurité sociale*, Regards, n° 28, *ibidem*.

<sup>1265</sup> Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op. cit.*, terme « gageure ».

<sup>1266</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « La fiscalité entre institution et contrat », in BRIGITTE BASDEVANT-GAUDEMET (sous la dir. de), *Contrat ou Institution : un enjeu de société*, L.G.D.J, 2004, p. 87 et s.

<sup>1267</sup> Jean-Luc ALBERT, Jean-Luc PIERRE, Daniel RICHER (sous la dir. de) *Dictionnaire de Droit fiscal et douanier*, terme « contrat ».

<sup>1268</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 363 et s.

<sup>1269</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, Thémis Droit, 2009, p. 193.

<sup>1270</sup> Rapport du Conseil d'État, *Le contrat, mode d'action publique et de production de normes*, Études et documents du Conseil d'État, Dossier de presse, 2008, p.

<sup>1271</sup> Paul REUTER, « Préface », in Emmanuel DECAUX, *La réciprocité en droit international, ibidem*.

## SECTION 1 – LES ACCORDS RELATIFS AUX PRIX DE TRANSFERT

Les prix de transfert constituent de véritables accords préalables entre le contribuable et l'Administration fiscale. Sur la base de la réciprocité en tant qu'échange, les dispositions applicables aux accords préalables en matière de prix de transfert, bilatéraux ou unilatéraux, sont respectivement précisées par la doctrine administrative, dans une instruction du 7 septembre 1999<sup>1272</sup> et une autre du 24 juin 2005<sup>1273</sup>. Une procédure simplifiée à destination des PME dans ce domaine est explicitée dans une instruction du 28 novembre 2006<sup>1274</sup>, mais également dans un guide numérique figurant sur le portail de cette dernière à destination des entreprises faisant partie d'un groupe<sup>1275</sup> et qui réalisent des opérations transfrontalières entre elles. Pour établir l'impôt dû dans chaque pays, « *les administrations fiscales doivent s'assurer que ces transactions sont effectuées sur la base d'un prix de marché, afin d'éviter un transfert de bénéfices* »<sup>1276</sup>.

L'objectif affiché est la conciliation de la promotion du commerce international conformément aux principes directeurs de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques avec la justesse du recouvrement fiscal effectué au sein de chaque pays – tendant à éviter une double imposition mais aussi une non-imposition, et ainsi à préserver les intérêts réciproques de chacun.

Pour ce faire, et dans le but d'éviter un contentieux ultérieur concernant la fixation du prix effectuée, les entreprises ont la faculté d'obtenir une sécurisation juridique de leurs prix de transfert en demandant à l'Administration un accord préalable de prix.

---

<sup>1272</sup> Instruction du 7 septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert, n° 171, *BOI* 4 a-8-99.

<sup>1273</sup> Instruction du 24 juin 2005 relative à la garantie prévue à l'article L. 80 B, 7° du LPF et à la procédure d'accord préalable unilatéral en matière de prix de transfert, n° 110, *BOI* 4 A-11-05.

<sup>1274</sup> Instruction du 28 novembre 2006 relative à l'information et à la sécurisation des petites et moyennes entreprises en matière de prix de transfert, n° 194, *BOI* 4 A-13-06.

<sup>1275</sup> Il s'agit de l'instruction paru au *BOI*, 4 A-8-99, n° 171, du 17 septembre 1999 relative à la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert et du guide numérique sur le portail de l'Administration à l'adresse Internet suivante : [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix\\_transfert/index.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix_transfert/index.htm).

<sup>1276</sup> « *Le présent guide, qui s'adresse tout particulièrement aux petites et moyennes entreprises (PME), reprend tous ces points en les accompagnant d'exemples simples et concrets. Il illustre la démarche d'amélioration de la sécurité juridique que la DGI s'est fixée. Il me paraît important que les chefs d'entreprises soient informés, le plus clairement possible, des "risques fiscaux" comme des facultés qui leur sont offertes pour les éviter.* », Le portail de l'Administration fiscale, à l'adresse du portail précité.

Dans un contexte de globalisation au sein duquel les échanges internationaux se développent rapidement, tant en nombre qu'en fluidité<sup>1277</sup>, il était indispensable d'encadrer la pratique que sont les prix de transfert, au cœur des contrôles fiscaux externes des entreprises à dimension internationale, tout en conférant la sécurité juridique qu'elles sont en droit d'attendre dans ce domaine. Ils permettent également d'éviter le transfert indirect de bénéfices entre entreprises dépendantes, tel que prévu par les articles 57 du CGI et L. 13 B du LPF, et ainsi un affaiblissement des rentrées fiscales de l'État français.

L'OCDE définit les prix de transfert comme étant « *les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* »<sup>1278</sup>. L'Administration fiscale les définit plus simplement « *comme étant les prix des transactions entre sociétés d'un même groupe et résidentes d'États différents (...), une opération d'import-export au sein d'un même groupe* »<sup>1279</sup>, qui impliquent la réalisation d'opérations intragroupes (ventes de biens et de marchandises ou prestations de service) et le passage d'une frontière. Sont donc exclues les opérations internationales effectuées avec des entreprises indépendantes ou des transactions intragroupes réalisées sans passage de frontière. Ces opérations peuvent être la résultante du partage de certains frais communs entre des entreprises d'un même groupe (mise à disposition de personnes ou de biens, redevances de concession de brevets ou de marques, services rendus par une entreprise du groupe aux autres entreprises, qui auraient dues être rémunérées au regard du principe de pleine concurrence).

La notion centrale est la notion de groupe qui nécessite l'existence de liens de dépendance entre les entreprises le composant, que ce lien soit de droit ou de fait<sup>1280</sup>. De même, l'article 238 A du CGI présume la dépendance d'une entreprise à une autre lorsqu'elle se situe dans un pays où elle bénéficie d'un régime fiscal privilégié.

---

<sup>1277</sup> Selon le site de l'OCDE, les entreprises financières peuvent effectuer des transactions toute la durée du jour, ce qui « *met au défi les contribuables et les administrations fiscales de trouver un moyen équitable de répartir et d'imposer les bénéfices* », [http://www.oecd.org/about/0,3347,fr\\_2649\\_33753\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/about/0,3347,fr_2649_33753_1_1_1_1_1,00.html).

<sup>1278</sup> Selon le portail fiscal : [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix\\_transfert/entrep.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix_transfert/entrep.htm).

<sup>1279</sup> Selon le portail fiscal précité.

<sup>1280</sup> Selon l'Administration, « *deux entreprises sont dépendantes — et donc appartiennent à un même groupe — si l'une d'elle participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre ou si les deux entreprises sont détenues ou sont sous l'influence d'une même entreprise ou d'un même groupe* », selon le portail fiscal précité.

L'Administration précise que la dépendance juridique signifie qu'une entreprise possède directement ou indirectement une part prépondérante dans le capital ou la majorité absolue des droits de vote dans les assemblées d'actionnaires ou d'associés. En règle générale, la détention de plus de 50 % du capital suffit à caractériser la dépendance.

La dépendance de fait se manifeste dès lors que l'entreprise étrangère exerce dans l'entreprise française, directement ou indirectement, un véritable pouvoir de décision (ou inversement), permettant d'imposer des conditions économiques à une autre entreprise.



Une première forme de réciprocité peut donc être dégagée dans le domaine des prix de transfert puisque les groupes d'entreprises qui fixent leurs prix de transfert effectuent en réalité un choix qui affectent « *de façon immédiate et directe l'assiette fiscale des États concernés par les transactions* »<sup>1281</sup>, nécessitant la mise en place d'un corollaire fondé sur le contrôle de ces groupes situés sur leur territoire et qui réalisent des opérations avec des entreprises liées mais situées à l'étranger, dans le respect du principe de pleine concurrence. La seconde tient à la procédure de mise en œuvre de tels accords, illustration d'une véritable réciprocité contractuelle, par la forme (A), mais également une réciprocité renforcée par le législateur, grâce à l'introduction d'un rescrit « prix de transfert » en vertu de l'article L. 80 B, 7° du LPF, dans la limite du comportement du contribuable (B).

### *§ 1 - La réciprocité contractuelle : la liberté encadrée des comportements*

La réciprocité se manifeste à deux niveaux en matière de prix de transfert. Elle nécessite l'intervention réciproque du groupe et de l'Administration fiscale puisque le premier fixe librement sa politique des prix de transfert tandis que la seconde vérifie la justesse de la politique choisie (A). Elle est probante au regard des actes conclus entre ces deux protagonistes, les accords relatifs aux prix de transfert (B).

#### A) Le choix du contribuable et le contrôle de l'Administration

La fixation des prix de transfert n'est pas effectuée par l'Administration fiscale, dont le pouvoir, dans ce domaine, est grandement influencé par les principes stricts énoncés par l'OCDE, conformément à l'article 9 du modèle de convention proposé par l'organisation<sup>1282</sup> et fondé sur les clauses de procédure amiable des conventions fiscales bilatérales (article 25-3 du modèle de convention OCDE visant à éliminer les doubles impositions)..

L'entreprise principale du groupe bénéficie d'une liberté de choix, fondée sur une méthode toutefois rationnelle<sup>1283</sup>, pour fixer un prix conforme des opérations intragroupe. Elle

---

<sup>1281</sup> Selon le portail fiscal : [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix\\_transfert/entrep1.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix_transfert/entrep1.htm).

<sup>1282</sup> L'OCDE a publié en 1995 un rapport intitulé « *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », qui constitue un document révisé et complété régulièrement et disponible sur le site de l'OCDE : <http://www.oecd.org>.

<sup>1283</sup> L'entreprise doit en effet procéder à une analyse fonctionnelle de l'exercice de ses fonctions et des risques encourus tout en recensant les actifs et les moyens utilisés pour justifier ses choix (tarification, comparaison avec les pratiques normales du marché, etc).

devra donc justifier sa démarche (elle dispose pour ce faire d'au moins cinq méthodes de rémunération telles que prévues par l'OCDE : le prix comparable, le prix de revente, le prix de revient majoré, le partage des bénéfices et la marge nette), qu'elle devra mettre à la disposition de l'Administration en cas de vérification, fondant ainsi un premier aspect de la réciprocité de coopération.

Cette faculté est toutefois soumise à recevabilité de la méthode retenue puisqu'elle devra être justifiée et cohérente, pour ne conduire à une réciprocité de lutte entre l'Administration et le contribuable.

Le prix de transfert choisi doit correspondre au prix de pleine concurrence qui induit que le prix pratiqué entre des entreprises liées soit le même que celui qui aurait été retenu dans le cadre d'opérations conclues entre deux entreprises indépendantes<sup>1284</sup>.

Comme dans tout système présumant la bonne foi du contribuable et lui conférant une liberté de choix, il existe une contrepartie nécessaire qui est incarnée par le contrôle de l'Administration fiscale. Ainsi, lors d'une vérification de comptabilité, les prix de transfert sont analysés afin de vérifier la conformité du résultat déclaré sur le territoire national par l'entreprise vérifiée par rapport aux activités effectivement réalisées, conformément à l'article 57 du CGI. Le contrôle permet d'éviter une distorsion de prix qui masquerait un transfert de bénéfices indirect à l'étranger (que cela soit sous la forme d'une diminution, d'une majoration de prix d'achat ou de vente ou tout autre moyen).

L'Administration est claire quant à la justification de son contrôle, d'autant plus important, que la liberté de choix du contribuable résulte de son seul fait, indépendamment des principes le régissant. Ainsi, elle rappelle que « *les risques de rectifications en matière de prix de transfert sont d'autant plus élevés que ces prix apparaissent comme étant établis de manière arbitraire, sans avoir eu recours à une méthode définie et appliquée de manière cohérente et qui puisse être justifiée* »<sup>1285</sup>.

Lors d'un contrôle, pour justifier une politique de prix de transfert, les contribuables doivent constituer une documentation fournie explicitant les choix opérés en la matière, tant sur leur pertinence que sur la normalité des rémunérations pratiquées, fondés sur une analyse fonctionnelle et un examen de comparabilité reposant sur une diversité d'informations d'ordre juridique, économique, fiscal, etc. La tenue en bonne et due forme de cette documentation

---

<sup>1284</sup> L'article 57 du CGI précise à ce sujet que : « À défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications prévues aux premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ».

<sup>1285</sup> Selon le portail fiscal précité : [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix\\_transfert/admini.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix_transfert/admini.htm).

permet aux entreprises de se prémunir d'une mauvaise gestion des prix de transfert pratiqués, venant ainsi diminuer le risque fiscal en cas de contrôle. Si elle est indispensable, elle ne doit pas être nécessairement jointe à la déclaration annuelle des entreprises. En ce sens, l'Administration fiscale française serait plus souple que certaines de ses homologues européens, faisant prévaloir le pragmatisme en matière de risque et une gestion commerciale prudente. Pour cela, elle tient compte non seulement des transactions passées (importance, complexité, risque) que de l'environnement dans lequel elles sont effectuées (selon qu'il est stable ou en mutation)<sup>1286</sup>.

Lors d'une vérification, si le prix de transfert devait ne pas correspondre au prix adéquat tel que résultant du principe de pleine concurrence, générant ainsi une double imposition liée à la rectification subie, il existe plusieurs voies de recours auxquelles les entreprises peuvent recourir : une procédure amiable avec l'autre État, permettant notamment la suspension de la mise en recouvrement de l'imposition supplémentaire, ou, en cas d'échec de la procédure précédente et dans certaines hypothèses seulement, une procédure d'arbitrage.

Pour éviter ce contentieux, ont été mis en place plusieurs accommodements permettant de sécuriser la politique de prix de transfert retenue par une entreprise, et au-delà, ses relations avec l'Administration fiscale, assurant la préservation des intérêts financiers de l'État.

## B) Les conventions conclues entre le contribuable et l'Administration fiscale

La procédure de détermination des prix de transfert prévoit la possibilité pour le contribuable de conclure des accords avec l'Administration fiscale concernant les méthodes de détermination des prix de transfert. Intervenant dans un domaine précis, les conventions que peuvent conclure le contribuable et l'Administration fiscale constituent de véritables sources de sécurité juridique, génératrices de réciprocité, puisqu'elles tendent à prévenir les difficultés susceptibles de se produire en matière de prix de transfert et à sécuriser les situations des deux acteurs en présence, et au-delà, celle de l'État.

L'intérêt de cette pratique est qu'elle est ouverte à toute entreprise membre d'un groupe international, qu'elles soient petites, moyennes ou grandes. Les PME peuvent toutefois bénéficier, sous conditions, d'une procédure simplifiée.

---

<sup>1286</sup> OCDE, Centre de politique et d'administration fiscales, *Proposition de révision des chapitres I-III des principes en matière de prix de transfert*, 9 septembre 2009 – 9 janvier 2010, p. 78.

Ces accords revêtent essentiellement deux formes, dans lesquelles les rôles du contribuable et de l'Administration sont inégaux. Les accords préalables bilatéraux sont proposés par le contribuable aux Administrations fiscales (1) tandis que les accords préalables unilatéraux sont négociés entre ces derniers (2). Enfin, une troisième forme existe, mettant en œuvre une procédure simplifiée à destination des PME (3).

*1) Une négociation secondaire : l'accord préalable bilatéral demandé par le contribuable*

« Application institutionnalisée de la procédure amiable généralement prévue par les conventions fiscales bilatérales »<sup>1287</sup>, l'accord préalable bilatéral est un accord entre deux autorités fiscales, une Administration française et une Administration étrangère. Il permet, après fourniture par le contribuable de l'ensemble des données relatives à la méthode de détermination retenue aux deux autorités fiscales compétentes, la tenue d'une réunion avec l'Administration française pour expliciter le choix ainsi opéré dans le domaine des prix de transfert.

Le contribuable, généralement une entreprise multinationale susceptible de faire l'objet de doubles impositions, demande à l'Administration fiscale française de conclure, dans l'idéal, un accord bilatéral avec une autorité fiscale étrangère en matière de méthodes de valorisation des prix de transfert pouvant régir les futures opérations de l'entreprise.

Ensuite, l'Administration française négocie en parallèle avec l'autorité fiscale étrangère, la négociation, dite secondaire, ne fait intervenir le contribuable qu'en second plan, l'accord majeur étant celui passé entre les deux Administrations compétentes.

« L'accord bilatéral comporte (...) un fort élément d'intangibilité qui permet de conclure à sa nature contractuelle »<sup>1288</sup>, puisque l'Administration fiscale « s'interdit de revenir sur un accord conclu avec une autre autorité compétente ». Selon les Professeurs Jean LAMAQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, « on peut penser qu'il en va de même de l'accord secondaire signé par l'entreprise »<sup>1289</sup>.

Il est intéressant de noter que lorsqu'un accord est trouvé, une simple lettre de l'Administration envoyée au contribuable suffit pour définir les termes de l'accord ainsi

---

<sup>1287</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 370.

<sup>1288</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 371.

<sup>1289</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, ibidem*.

conclu, dont la durée est relativement longue, entre trois et cinq ans. Il peut ensuite être valablement renouvelé, voire révisé si besoin.

2) *Une négociation subsidiaire : l'accord préalable unilatéral conclu avec le contribuable*

Conformément à l'instruction du 24 juin 2005, aucun accord n'est conclu entre l'Administration fiscale française et l'autorité fiscale compétente d'un autre État. L'expression « accord unilatéral » permet de mettre en exergue que cet accord n'est pas négocié entre deux autorités fiscales compétentes mais entre l'Administration française et le contribuable, qu'il soit une petite, moyenne ou grande entreprise.

La négociation intervient directement entre les deux protagonistes visés par le dispositif, donnant ensuite lieu à la conclusion d'un accord dans le domaine des prix de transfert. Si elle demeure subsidiaire par rapport à la procédure précédente, elle pourrait être qualifiée de primaire dans le sens où l'accord ainsi conclu n'offre qu'une sécurité juridique relative, puisqu'il ne garantit pas contre une éventuelle remise en cause de la valorisation des transactions intragroupes par l'Administration de l'autre pays, non partie à l'acte.

Néanmoins, ces accords unilatéraux semblent « authentiquement contractuels » selon la majorité de la doctrine, le Conseil d'État lui-même n'y semblant pas opposé<sup>1290</sup>, même s'il emploie le terme d'agrément en la matière, preuve de la difficulté à ériger des frontières claires fondées sur la nature des différentes dispositions de faveur à destination du contribuable, et par ricochet, à destination de l'Administration fiscale et de l'État.

3) *Une négociation liminaire : la procédure simplifiée d'accord préalable à destination des PME*

L'intérêt de la procédure simplifiée d'accord préalable en matière de prix de transfert est son double niveau de réciprocité dialogique, qui consiste en une phase d'instruction de la demande effectuée par le contribuable et la tenue d'une réunion préliminaire préalable au déclenchement de la procédure.

La phase d'instruction est relative à l'étude du projet élaboré par l'entreprise, qui doit présenter la documentation nécessaire à l'appui des choix de gestion opérés en matière de prix

---

<sup>1290</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, op. cit., p. 372.

de transfert. La réunion préliminaire « *est l'occasion d'un échange informel avec l'entreprise* »<sup>1291</sup>. Cette dernière présente les lignes directrices à l'appui de son projet. L'Administration présente, le cas échéant, ses observations « *afin qu'elle puisse préparer au mieux le dossier qui doit accompagner la demande officielle d'ouverture de la procédure* »<sup>1292</sup>. La difficulté liée à la réalisation d'une analyse fonctionnelle est levée puisqu'elle est réalisée conjointement par l'Administration fiscale et l'entreprise, afin d'aboutir au choix de la méthode la plus appropriée.

L'accord préalable de prix peut ensuite être conclu. Néanmoins, afin de prouver sa bonne foi et le respect de cet accord obtenu avec l'Administration fiscale, l'entreprise devra accompagner, chaque année, sa déclaration annuelle de résultats, d'un rapport de conformité<sup>1293</sup>. Dans le cas contraire, une réciprocité de lutte peut s'engager dès que le contribuable ne respecte pas les obligations qui découlent de l'accord conclu en matière de prix de transfert.

## § 2 – Une réciprocité légalisée : l'opposabilité encadrée des comportements

La procédure d'accord préalable « *suppose une coopération entre l'entreprise et l'administration* »<sup>1294</sup>. Si le contribuable peut conclure directement un accord avec l'Administration fiscale française dans le cadre des accords unilatéraux, il n'est pas véritablement considéré comme une partie dans l'accord bilatéral.

Pour pallier ce dernier point, un rescrit « prix de transfert » a été consacré par l'article L. 80 B, 7° du LPF, issu de la loi de finances rectificative de 2004 (A). Néanmoins, l'Administration peut toujours clore la procédure, et ce à tout moment, si elle ne souscrit pas aux données fournies par le contribuable. Dans le même temps, lorsque ce dernier accepte les termes dudit accord en signant la lettre reçue de l'Administration, il s'engage à en respecter les conditions. Dans le cas contraire, la réciprocité de coopération peut laisser place à la réciprocité de lutte (B).

---

<sup>1291</sup> Selon le portail fiscal *ad hoc* : [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix\\_transfert/admini.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix_transfert/admini.htm).

<sup>1292</sup> Selon le portail fiscal précité.

<sup>1293</sup> Les documents demandés ne sont toutefois pas nombreux puisqu'il est simplement demandé « *un détail des transactions visées par l'accord et la conformité de la politique de prix appliquée ; et un état répertoriant les modifications substantielles apportées aux conditions d'activité décrites dans la demande d'accord concernant les transactions visées (les activités, les fonctions exercées, les risques assumés, les détentions de droit ou de fait, les actifs et les moyens employés, les méthodes comptables...)* ». », selon le portail fiscal à l'adresse internet suivante : [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix\\_transfert/admini.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix_transfert/admini.htm)

<sup>1294</sup> Instruction

## A) La création du rescrit « prix de transfert » : l’opposabilité à l’Administration

La recherche d’une sécurité juridique renforcée en droit fiscal a fait l’objet de nombreux rapports. Dans le domaine des prix de transfert, le rapport GIBERT, intitulé *Améliorer la sécurité du droit fiscal*, de septembre 2004<sup>1295</sup> mérite d’être souligné puisqu’il est à l’origine de la création du rescrit « prix de transfert » par l’article L. 80 B, 7° du LPF de la loi de finances rectificative pour 2004 (article 20).

S’il consacre la légalisation souhaitée de la procédure française de prix de transfert en devenant le fondement législatif des accords en la matière, il a également étendu la conclusion des accords préalables. D’abord bilatéraux, ils sont devenus unilatéraux.

En tant qu’« *instruments de sécurité juridique* »<sup>1296</sup>, l’accord relatif aux prix de transfert permet à l’entreprise d’obtenir une prise de position formelle sur sa situation de la part de l’Administration française. Ainsi renforcée, cette procédure a permis de consacrer l’opposabilité de l’accord à l’Administration sur le fondement de l’article L. 80 B.

Le législateur a ainsi permis d’assimiler les accords intervenus dans le domaine des prix de transfert à des prises de position formelles opposables à l’Administration dans certaines conditions.

La procédure est donc réciprocaire, destinée au contribuable qui demande le bénéfice du dispositif, tandis que les conditions mentionnées rappellent la réciprocité de coopération, et donc la réciprocité positive au sens anthropologique du terme, puisque le contribuable concerné doit également être de bonne foi. Est ainsi mise en exergue la réciprocité entre la bonne foi et l’obtention d’un régime de faveur.

Cette dernière, si l’on peut dire, s’étend aux États qui doivent avoir conclus des conventions fiscales internationales avec la France pour prétendre au bénéfice de la détermination contractuelle des prix de transfert.

La réciprocité ne semble toutefois pas positive au sens juridique du terme puisque la procédure d’accords préalable et la possibilité d’opposer une prise de position formelle résultent de la loi, le bénéfice de ces mesures n’intervient donc pas en dehors d’un cadre légal, réglementaire ou doctrinal prévu. Dans le même temps, il est intéressant de souligner que les dispositions relatives au régime de conclusion des accords déterminant les prix de transfert ne sont contenues que dans les instructions précitées de 1999 et de 2005 pour les cas généraux.

---

<sup>1295</sup> Bruno GIBERT, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l’attractivité du territoire*, Rapport au ministre d’État, ministre de l’économie, des finances et de l’industrie, septembre 2004, 89 p.

<sup>1296</sup> Conseil d’État, *Le contrat, mode d’action publique et de production des normes*, op. cit., p. 66-67.

La réciprocité en la matière trouve donc sa source dans des textes directement élaborés par l'Administration, conformément aux principes du droit international, sans que la loi n'intervienne dans ce domaine. Peut-on y voir une volonté de l'Administration de s'engager au-delà du cadre législatif national, en faveur du contribuable, mais également dans le sens de son intérêt bien compris, en préservant ainsi celui de l'État ? Cet état du droit traduit ainsi l'idée selon laquelle la réciprocité serait la modalité inhérente aux relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, en constante tension dans la préservation des intérêts asymétriques en présence.

Réciprocité de lutte oblige, si le contribuable peut désormais opposer sa doctrine à l'Administration dans le domaine des prix de transfert, cette dernière peut également sanctionner le comportement du contribuable en cas de non respect des obligations contenues dans l'accord conclu.

#### B) Le non-respect des règles liées aux prix de transfert : l'opposabilité au contribuable

Si l'Administration peut à tout moment clore une procédure d'accord préalable dès lors qu'elle ne trouve pas de consensus avec le contribuable, la défaillance de ce dernier éteint la coopération inhérente à la détermination des prix de transfert et laisse place à une réciprocité de lutte.

En effet, lorsque l'Administration fiscale présume, en raison d'un faisceau d'indices, un transfert de bénéfices entre entreprises d'un même groupe international, et que ces dernières ne fournissent pas les informations demandées telles que prévues dans le cadre du débat oral et contradictoire d'une vérification de comptabilité, la procédure se formalise davantage, puisqu'elle « *contraint l'entreprise à coopérer avec l'administration* »<sup>1297</sup>.

Ainsi, sur la base de l'article L. 13 B du LPF<sup>1298</sup>, les contrôleurs peuvent demander « *des informations juridiques, économiques, fiscales, comptables, méthodologiques sur les modalités selon lesquelles a été défini le prix des transactions entre l'entreprise française et une entreprise liée située à l'étranger* ». Si l'entreprise ne répond pas de façon satisfaisante, c'est-à-dire de façon précise et explicite, la réciprocité peut résider dans une sanction administrative.

---

<sup>1297</sup> Selon le portail fiscal : [http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix\\_transfert/admini.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/prix_transfert/admini.htm).

<sup>1298</sup> Modifié récemment par la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.



L'article précité précise qu'en cas de réponse insuffisante de la part de l'entreprise, l'Administration fiscale lui adresse une mise en demeure « *d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite. Cette mise en demeure doit rappeler les sanctions applicables en cas de défaut de réponse.* »

Une nouvelle réponse insuffisante est assimilée à un défaut de réponse, qui entraîne une évaluation administrative des bases d'imposition du contribuable à partir des éléments détenus par le contrôleur, qui peut appliquer une amende fiscale de 10 000 euros par exercice visé par la demande.

La réciprocité de lutte liée aux prix de transfert peut également s'étendre à l'international puisque l'Administration fiscale française peut avoir recours à la procédure d'assistance administrative et ainsi demander des informations relatives à une entreprise liée au groupe vérifié située dans un autre pays<sup>1299</sup>, ce qui lui permettra de disposer « *d'une prorogation du délai de reprise pour procéder le cas échéant à des rectifications des résultats déclarés* »<sup>1300</sup>.

Conçue comme une mesure visant à améliorer les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale, il est envisagé la consolidation et le développement des accords préalables en matière de prix de transfert. Sans véritablement assimiler ces accords à des contrats, malgré le consensus qui semble régner en la matière, le Conseil d'État a rappelé que « *l'entreprise n'est pas partie à l'accord (...), conclu entre les deux administrations fiscales, ses effets sont subordonnés à l'adhésion des entreprises concernées* »<sup>1301</sup>. C'est ainsi que l'adhésion peut conduire à la conclusion d'un contrat, à la conclusion de contrats d'adhésion, ou plus consensuels, sinon à une grille de lecture axée sur la réciprocité, qui ne nécessite nullement le recours au contrat pour exister.

## SECTION 2 - LES « CONTRATS CONSENSUELS » RELATIFS À LA MATIÈRE FISCALE

L'usage de termes relevant de la sphère conventionnelle semble de plus en plus fréquent en droit fiscal. Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT déplorent cette absence de rigueur terminologique juridique pratiquée par les pouvoirs

---

<sup>1299</sup> Il s'agit notamment des documents comptables tels que les bilans, les comptes de résultats, les marges...

<sup>1300</sup> Conformément à l'article L. 188 A du LPF.

<sup>1301</sup> Conseil d'État, *Le contrat, mode d'action publique et de production des normes*, op. cit., p. 67.

publics<sup>1302</sup>. Dans un contexte de publicisation du droit privé et de privatisation du droit public, il semble que les frontières soient brouillées. Le droit peut donc être amené à créer des outils aux intitulés approximatifs et délicats à manipuler.

Déclinée des formes variées, la contractualisation semble recouvrir plusieurs réalités juxtaposées mais différenciées. Il en est ainsi des contrats d'adhésion, qui demeurent avant tout des contrats, mais dont la nature juridique pose un certain nombre de problèmes<sup>1303</sup>. Ils consistent en la standardisation du contenu, qui, « *en elle-même n'entraîne pas nécessairement la partialité du contrat en faveur d'une des parties et au détriment de l'autre* »<sup>1304</sup>.

Comme le rappelle le Professeur Jacques BUISSON, un contrat forcé, car obligatoire, n'en est pas moins un contrat, comme ce peut être le cas pour un contrat d'adhésion, dont les « *clauses forment un tout indissociable, qui ne peut être discuté ou adapté* »<sup>1305</sup>. Pour cet auteur, « *Le fait que l'une des parties au contrat soit l'État ne change rien à cette analyse. Ne la change pas davantage le fait que seul l'État souverain ait le droit de lever l'impôt qui plus est de manière plus ou moins unilatérale* »<sup>1306</sup>.

Ainsi, sans qu'il y ait « *substitution du contrat à la loi* »<sup>1307</sup> en matière fiscale, l'expression « contrats consensuel » ou « contrats d'adhésion » laisse simplement augurer la présence de réciprocité, et parfois de négociation, tout en soulignant l'aspect non contractuel de la fiscalité<sup>1308</sup>. Elle permet l'adhésion des personnes concernées aux dispositifs qui leur sont applicables tout en tenant compte des situations individuelles dans certains cas<sup>1309</sup>.

---

<sup>1302</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, Litec, Manuel, 2009, p. 377.

<sup>1303</sup> Dans les différents pays où cette technique existe, et depuis plusieurs décennies. Cf. par exemple Guido TEDESCHI, Ariel W. HECHT, « Les contrats d'adhésion en tant que problèmes de législation. Propositions d'une commission israélienne », *Revue internationale de droit comparé*, juillet-septembre 1960, Vol. 12, n° 3, p. 574 et s.

<sup>1304</sup> Guido TEDESCHI, Ariel W. HECHT, « Les contrats d'adhésion en tant que problèmes de législation. Propositions d'une commission israélienne », *Revue internationale de droit comparé*, op. cit., p. 575.

<sup>1305</sup> Jacques BUISSON, « Réflexions sur l'impôt et le contrat », in *Mélanges offerts à Jean-Claude HÉLIN, Perspectives du droit public*, op. cit., p. 133 et s.

<sup>1306</sup> À propos de l'impôt, l'auteur précise que « *même si l'impôt n'est certes pas un contrat au sens classique du terme, force est de constater qu'il en présente bien les caractères* », Jacques BUISSON, « Réflexions sur l'impôt et le contrat », in *Mélanges offerts à Jean-Claude HÉLIN, Perspectives du droit public*, *ibidem*.

<sup>1307</sup> Gilles ARZEL, Directeur de la CPAM de Tarbes, *Le service public de Sécurité sociale*, Regards, n° 28, juillet 2005, p. 107.

<sup>1308</sup> En ce sens, Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT rappellent que le statut du contribuable n'est pas modifiable par voie conventionnelle et que les contrats relatifs à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt sont en principe interdits, *Droit fiscal général*, op. cit., p. 365.

<sup>1309</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal*, op. cit., p. 193. Selon l'auteur, « *la nouveauté consiste à associer de plus en plus les destinataires des normes à leur élaboration, en empruntant aux mécanismes de formation du contrat* ».

Sans regretter ou souhaiter l'existence de ce phénomène, il a paru judicieux de relever l'application – certes souvent « *factice* »<sup>1310</sup> – de techniques conventionnelles dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, sources de réciprocité, puisque si le contractualisme fiscal n'existe que de façon résiduelle, il induit nécessairement au-delà une réciprocité topique dans les procédures fiscales.

Il existerait ainsi des contrats de type consensuel en amont du processus d'imposition : les forfaits contractuels et les exemptions fiscales (§ 1) ; et en aval de ce processus : les déclarations fiscales et le paiement de l'impôt (§ 2).

### § 1 – En amont du processus d'imposition

En amont du processus d'imposition, deux instruments d'essence contractualiste peuvent être mis en exergue : il s'agit des forfaits fiscaux (A), des incitations fiscales et des régimes économiques douaniers (B).

#### A) Les forfaits fiscaux

Les forfaits fiscaux renvoient à deux types de mécanismes existant en droit fiscal. Il s'agit du régime forfaitaire agricole et des forfaits dits « contractuels ». Si les premiers existent toujours, ils sont réduits à un pan seulement de l'activité économique, à savoir le domaine agricole ; les seconds n'existent plus depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1999, preuve s'il en est que le contrat n'est pas un outil majeur en la matière, en termes de valeur ajoutée de l'instrument qu'il est dans le contexte fiscal.

Le forfait agricole constitue une « *singulière négociation du bénéfice imposable.* »<sup>1311</sup>. Selon Martin COLLET, l'évaluation du bénéfice imposable de la plupart des agriculteurs soumis à l'IR relève d'un dispositif « *extrêmement original* »<sup>1312</sup>. En effet, l'évaluation du forfaitaire du bénéfice, inférieur à 76 300 € HT en moyenne pendant deux ans, fait l'objet d'une véritable négociation entre l'Administration fiscale et le contribuable.

Aux termes de cette négociation, un bénéfice moyen par hectare, fonction de la surface d'exploitation, est déterminé selon la région et le type de culture et d'élevage<sup>1313</sup>. Il

---

<sup>1310</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 367.

<sup>1311</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 197.

<sup>1312</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal, ibidem.*

<sup>1313</sup> Art. 64 du CGI.

s'agit de déterminer de façon collective les éléments qui seront soumis à l'imposition individuelle de l'ensemble des exploitants agricoles.

La négociation est conduite par les Commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, composées de quatre agriculteurs-contribuables, trois représentants de l'Administration fiscale et d'un magistrat de l'ordre administratif qui préside la commission, et qui dispose donc d'une voix prépondérante<sup>1314</sup>. La réciprocité dialogique est donc assurée au moyen de la participation directe des contribuables à l'instance de négociation, en nombre supérieur par rapport aux représentants de l'Administration. Elle est renforcée grâce à l'institution chargée de mener la négociation puisqu'il s'agit d'une des commissions arbitres intéressantes en la matière. Elle dispose d'un véritable pouvoir de décision face aux propositions élaborées par l'Administration<sup>1315</sup>.

Puisque la détermination de cette base collective repose essentiellement sur un « *compromis arbitral* »<sup>1316</sup> entre les représentants des contribuables et l'Administration fiscale, les décisions prises sont rarement litigieuses<sup>1317</sup>. En effet, malgré une instance d'appel et un REP possibles, l'usage de voies de recours demeure faible. Pour autant, l'appel de la décision prise est prévu devant une Commission centrale permanente selon l'article 1652 du CGI, dont les magistrats qui la composent ont seule voie délibérative. Le recours pour excès de pouvoir est également prévu pour apprécier la légalité de la décision ou sanctionner les erreurs d'appréciation qui auraient pu être commises<sup>1318</sup>.

Les forfaits étaient dits « contractuels » et étaient susceptibles de s'appliquer aux bénéficiaires professionnels des certaines petites entreprises industrielles, commerciales ou artisanales<sup>1319</sup>.

Ils étaient conclus après une phase de négociation, et donc une procédure contradictoire réunissant l'Administration fiscale et le contribuable. Ainsi, s'ils n'étaient de véritables contrats – « *on ne peut, sauf à tomber dans une simplification abusive* »<sup>1320</sup> - correspondant davantage à des actes administratifs unilatéraux négociés, ils étaient l'occasion de la mise en œuvre de la réciprocité dialogique, source d'amélioration des relations entre

---

<sup>1314</sup> Art. 1651 D du CGI.

<sup>1315</sup> Art. L. 1 et s. du LPF.

<sup>1316</sup> Martin COLLET, *Droit fiscal*, *ibidem*.

<sup>1317</sup> Ce qui demeure « *éminemment singulier* » et mérite donc d'être souligné selon le professeur, Martin COLLET, *Droit fiscal*, *ibidem*.

<sup>1318</sup> CE, Sect., 11 décembre 1987, n° 73 143, Fédération départementale des syndicats d'exploitants agricoles de l'Indre, *DF*, 1988, n° 14, comm. 697, Concl. MARTIN-LAPRADE.

<sup>1319</sup> Cf. les anciens articles 50 et 302 ter du CGI, Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, *op. cit.*, p. 378.

<sup>1320</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, *op. cit.*, p. 377.

l'Administration fiscale et le contribuable, fruit d'un échange de bons procédés fondés sur les navettes de la procédure.

Rappelant le mode de fonctionnement de la déclaration fiscale, le contribuable fournissait des informations relatives à sa situation tandis que l'Administration évaluait forfaitairement le bénéfice potentiel de l'entreprise dans une proposition. Notifiée ensuite au contribuable, ce dernier disposait de trente jours pour accepter ou réfuter la base indiquée.

Le « contrat » conclu, il pouvait valablement faire l'objet d'une tacite reconduction, à l'instar d'un contrat classique, d'un an renouvelable.

En cas de litige, la réciprocité dialogique entre l'Administration fiscale et l'assujetti se poursuivait devant la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

Ces « contrats » pouvaient également être modifiés le cas échéant (changement de législation ou d'activité par exemple). C'est également le cas des exceptions fiscales et des régimes économiques douaniers.

## B) Les régimes économiques douaniers

Dans le domaine douanier, il existe des régimes dérogatoires, comme dans le domaine fiscal, tout au moins, accordant des avantages en matière fiscale et douanière, sur une base conventionnelle, au niveau du traitement douanier de la marchandise. Celui-ci diffère selon qu'elle est destinée à demeurer sur le territoire douanier ou non. Dans ce dernier cas, elle peut se voir appliquer des régimes économiques douaniers particuliers qu'il s'agisse de régimes à vocation commerciale (entreposage en douane, admission temporaire) ou industrielle, les régimes de transport et les « zones franches »<sup>1321</sup>.

Rappelant l'adage *un tiens vaut mieux que deux tu l'auras*, c'est la traduction de l'idée selon laquelle « *mieux vaut parfois renoncer à percevoir un droit de douane que se priver d'une activité économique* »<sup>1322</sup>. Claude J. BERR fait par exemple référence aux grandes foires du Moyen Âge, dont les marchandises proposées n'étaient pas taxées, puisqu'elles devaient quitter ensuite les terres des seigneurs qui auraient ainsi bénéficié de cette occasion à plusieurs titres.

---

<sup>1321</sup> Claude J. BERR précise qu'elles ne font pas partie expressément du Code des douanes de l'Union, mais qu'elles devraient s'y trouver après sa refonte, *Introduction au droit douanier, op. cit.*, p. 52.

<sup>1322</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier, op. cit.*, p. 49.

Dans leur intérêt bien compris, les États ont mis au point plusieurs techniques attractives comme les entrepôts, le transit, les zones franches... Le bénéfice pour les opérateurs consiste en une suspension conditionnelle des droits de douanes et des mesures restrictives de politique commerciale selon Claude J. BERR.

En filigrane, apparaît l'amélioration des conditions de compétitivité de certaines entreprises situées sur le territoire douanier, pouvant aller jusqu'au versement anticipé d'avantages fiscaux ou autres. Ainsi, « *les techniques douanières modernes (...) visent à s'adapter aux besoins de l'activité économique internationale* »<sup>1323</sup>. Elles sont devenues d'autant plus importantes qu'elles ont été codifiées dans le Code des douanes de l'Union et sont donc applicables à l'ensemble des États membres dans la limite de la latitude laissées aux autorités nationales dans la mise en œuvre et la gestion de ces mécanismes.

Les régimes économiques douaniers des marchandises destinées à ne pas demeurer sur le territoire douanier « *présentent un caractère essentiellement conventionnel.* »<sup>1324</sup> En effet, leur mise en œuvre nécessite un accord entre l'Administration des douanes et l'opérateur économique en souhaitant l'application. Cet accord fait suite, dans certaines hypothèses, à « *de véritables négociations laborieuses* »<sup>1325</sup> ou à un accord tacite. Il existerait donc des opérations purement administratives, à l'origine d'un simple contrôle de régularité (mise en libre pratique, consommation...); et des opérations conventionnelles, nécessitant un contrôle d'opportunité de l'Administration à octroyer un tel régime dérogatoire et d'en mesurer l'intérêt économique sur la base d'une étude précise de données financières, comptables...

En pratique, les autorités nationales peuvent accorder des avantages aux entreprises qui bénéficient de ces régimes grâce au cadre contractuel qu'ils offrent. L'opérateur souscrit un acquit-à-caution indiquant qu'il s'oblige à se conformer aux lois, règlements et décisions administratives, et donc à déclarer de façon précise les marchandises importées, tout en constituant des garanties financières, actionnées dans l'hypothèse où les engagements pris par l'entreprise ne seraient pas respectés.

La réciprocité est donc assise sur un fondement conventionnel, non positif puisque défini par le droit de l'Union, et repose sur un échange de bons procédés entre l'application d'un régime de faveur pour le soumissionnaire et l'assurance de sauvegarder les intérêts de l'État et de l'Union grâce aux garanties de ce dernier.

---

<sup>1323</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier, op. cit.*, p. 50.

<sup>1324</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier, ibidem.*

<sup>1325</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier, op. cit.*, p. 51.

La réciprocité de coopération laisse place, une fois encore, à la réciprocité de lutte : le comportement de l'un entraînant la modification du comportement de l'autre. En effet, dans le même temps, l'Administration des douanes conserve son droit de contrôle et de surveillance des opérations jusqu'à « *l'apurement du régime* »<sup>1326</sup>. Ainsi, une mauvaise utilisation d'un tel régime, mais pas nécessairement frauduleuse comme le précise Claude J. BERR, peut donner naissance à une dette douanière, traduction de la réciprocité illustrée dans la défaillance et la rectification<sup>1327</sup>.

## § 2 – *En aval du processus d'imposition*

En aval du processus d'imposition, deux instruments d'essence contractualiste peuvent être mis en exergue : il s'agit de la déclaration pré-remplie (A) et de l'étalement du paiement de l'impôt (B).

### A) La déclarations de revenus pré-remplie

La déclaration de revenus pré-remplie pourrait être rapprochée du contrat d'adhésion eu égard au faible rôle du contribuable en la matière, mais non inexistant. En effet, l'Administration fiscale elle-même remplit la déclaration sur la base des informations qu'elle possède, tandis que le contribuable doit simplement vérifier l'exactitude des données, signer (électroniquement le cas échéant) et renvoyer sa déclaration en version papier ou en ligne. Pour plus de simplicité, le contribuable n'aura plus qu'à vérifier les chiffres, à corriger si besoin et à compléter, avant de la renvoyer signée ou de la télé-déclarer.

Néanmoins, la déclaration pré-remplie n'intègre pas tous les revenus du foyer puisque seuls les revenus transmis par les tiers déclarants (employeurs, organismes sociaux et établissements financiers) à l'Administration fiscale sont pris en compte. Il s'agit donc principalement des salaires, pensions, retraites et pré-retraites, des indemnités journalières de maladie et des allocations chômage.

Le contribuable doit également inscrire lui-même les charges déductibles le cas échéant. Enfin, les éventuels changements de situation ne sont pas répercutés.

---

<sup>1326</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier, ibidem*. L'apurement du régime économique signifie que la marchandise présente sur le territoire douanier est expédiée vers sa destination finale.

<sup>1327</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier, op. cit.*, p. 52.

En 2004, grâce au programme « Pour vous faciliter l'impôt », près de la moitié des contribuables, soit dix sept millions, avaient pu recevoir une déclaration simplifiée comportant cinquante deux cases au lieu de cent trente neuf. Puis, après une expérimentation réussie dans le département d'Ille et Vilaine en mai 2005 auprès de 480 000 foyers<sup>1328</sup>, et une campagne d'information nationale en 2006<sup>1329</sup>, la déclaration de revenus pré-remplie a été généralisée en décembre 2005, tant elle est « *plébiscitée par les contribuables* », car plus simple et plus rapide.

L'année 2005 a été très riche sur le plan de l'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable. Suite au XX<sup>ème</sup> rapport du Conseil des impôts en 2002, une multitude de mesures ont été adoptées en ce sens. On peut citer le compte fiscal unique, accessible depuis Internet, qui recense l'ensemble des déclarations de revenus, avis d'imposition et états détaillés des paiements du contribuable, la Charte des contribuables qui fixe les droits et obligations de ce dernier et de l'Administration fiscale dans un climat de confiance et de respect réciproques, ou encore la mise en place d'un dispositif de relance amiable des contribuables aux fins de régularisation de la déclaration des revenus. Le contribuable de bonne foi qui aurait commis une erreur dans sa déclaration reçoit un simple courrier des services fiscaux pour lui proposer de procéder lui-même à une régularisation, sans pénalités, ni intérêts de retard<sup>1330</sup>.

Le calendrier fiscal de déclaration mérite d'être souligné puisqu'il semble induire en filigrane, une certaine réciprocité dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, un échange de bons procédés. En effet, face à la simplification générée par la déclaration de revenus pré-remplie effectuée par Internet, le temps fiscal est décalé pour le contribuable virtuel. Si les déclarations sont traditionnellement envoyées début mai par l'Administration fiscale, les contribuables ont jusqu'au 31 mai pour les renvoyer. Par le biais de la télé-déclaration (3,7 millions d'internautes en 2005), ils disposent d'un délai

---

<sup>1328</sup> « Le test réalisé en Ille-et-Vilaine a montré un très faible taux de corrections de leur déclaration par les usagers, de l'ordre de 12 %. », in *La déclaration de revenus pré-remplie : les réponses aux questions que vous vous posez*, Dossier de presse du MINÉFI, document disponible à l'adresse internet suivante : [http://www.minefi.gouv.fr/presse/dossiers\\_de\\_presse/budget/declaration\\_preremplie/experience.pdf](http://www.minefi.gouv.fr/presse/dossiers_de_presse/budget/declaration_preremplie/experience.pdf). « 88 % des personnes interrogées estiment que la déclaration pré-remplie est une bonne idée (...). Parmi les résultats, on retiendra que 95% ont bien compris son fonctionnement et ont vérifié les informations pré-remplies et que pour 87% des foyers, aucune correction des revenus pré-remplis n'a été nécessaire. »

<sup>1329</sup> Le 13 février 2006, Jean-François COPÉ, le Ministre délégué au Budget et à la réforme de l'État, a lancé, à l'occasion de la Saint Valentin, la campagne d'information sur la déclaration pré-remplie de revenus intitulée : « Cette année, faites-lui votre déclaration en mai... », Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, [http://www.minefi.gouv.fr/presse/dossiers\\_de\\_presse/budget/declaration\\_preremplie/c0602132.php](http://www.minefi.gouv.fr/presse/dossiers_de_presse/budget/declaration_preremplie/c0602132.php).

<sup>1330</sup> Dossier de presse « *déclaration des revenus 2004 - Impôts 2005* » présenté le 8 mars 2005 par le Ministre délégué au Budget et à la réforme budgétaire, Jean-François COPÉ.



supplémentaire (jusqu'à fin juin pour la dernière zone). Pour ce faire, des zones ont toutefois été déterminées en raison de l'affluence des télé-déclarants, des heures creuses de connexion, voire des rendez-vous personnalisés ont été proposés. En ce sens, l'accueil potentiel de personnes s'est élevé jusqu'à 10 millions de télé-déclarants, avec 25 000 déclarations traitées chaque heure et le bénéfice d'une réduction d'impôt de 20 euros pour les télé-déclarants qui utilisent un moyen moderne de paiement (puis les primo-télé-déclarants ensuite eu égard au succès de ce mode de paiement)<sup>1331</sup>.

La déclaration de revenus pré-remplie pourrait-elle être assimilée à un contrat d'adhésion, source de facilitation réciproque ? Elle pourrait valablement être assimilée à un contrat obligatoire avec l'État pour régler une imposition, laissant place à la concertation, voire à la négociation avec l'Administration fiscale pour rectifier une mention (sans pour autant bafouer le principe de non-contractualisation de l'assiette de l'impôt). Certains auteurs réfutent toutefois le caractère contractuel des déclarations fiscales en général<sup>1332</sup>. Au soutien de cette thèse, Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT mettent en exergue la possibilité pour le contribuable de contester la légalité de l'imposition qu'il a par ailleurs acceptée lors de sa déclaration établie par l'Administration fiscale. Une jurisprudence ancienne a validé une telle faculté<sup>1333</sup>. Pour autant, un cocontractant bénéficie toujours de la possibilité de contester la régularité des clauses d'un contrat qu'il a pourtant signé.

La déclaration pré-remplie figure parmi les mesures destinées à améliorer les rapports entre le contribuable et l'Administration fiscale, dans le sens de la transparence de cette dernière et de la simplification de sa relation le premier. Comme l'a souligné Jean-François Copé<sup>1334</sup>, elle compte également parmi les « *évolutions de la pratique administrative qui ont, plus ou moins directement, pour conséquence de réduire le nombre d'erreurs et aussi de*

---

<sup>1331</sup> « Parce que la télé-déclaration est aussi le reflet d'une administration fiscale plus moderne et plus efficace, une série de mesures a été prise afin de faciliter la déclaration de revenus en ligne : une capacité du site multipliée par 4. Le système passera de 6 500 à 25 000 déclarations à l'heure ; un dispositif d'information, sur le modèle de Bison Futé, qui incitera les internautes à se connecter aux heures creuses ; en cas de forte affluence, un rendez-vous sera proposé aux internautes dans les jours suivants, dans un créneau. », Dossier de presse du MINÉFI, que l'on peut retrouver sur le portail du ministère à l'adresse internet suivante : [http://www.minefi.gouv.fr/presse/dossiers\\_de\\_presse/budget/declaration\\_preremplie/internet.pdf](http://www.minefi.gouv.fr/presse/dossiers_de_presse/budget/declaration_preremplie/internet.pdf), p. 1.

<sup>1332</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 379. Les auteurs expliquent que « La déclaration fiscale ne saurait s'analyser en une sollicitation, c'est-à-dire en une offre de contracter. Corrélativement, l'établissement de l'impôt sur la base déclarée ne peut être regardé comme l'acceptation de cette offre par l'administration. » Ils font référence aux déclarations en général, la déclaration pré-remplie étant une forme plus spécifique de déclaration.

<sup>1333</sup> CE, 22 décembre 1922, n° 69641, *GDJDF*, n° 17, p. 88.

<sup>1334</sup> « La déclaration de revenus 2004 : simplicité, respect et équité », *Les notes bleues de Bercy*, 14 mars 2005, n° 286.

*limiter les " zones de friction " potentielles avec le contribuable »*<sup>1335</sup> et qui permettrait de réduire aussi par ricochet le nombre de saisines des juridictions<sup>1336</sup>.

Si toutes les déclarations fiscales ne peuvent être assimilées à des contrats, la déclaration pré-remplie est un cas particulier dont l'originalité est la ressemblance avec un contrat d'adhésion, qui s'il est un contrat particulier, n'en demeure pas moins un contrat, l'assimilation est plus délicate en termes de déclaration toutefois. Si l'on peut en douter, l'étalement du paiement de l'impôt offre un cadre contractuel plus avéré.

## B) L'étalement du paiement de l'impôt

La contractualisation de l'étalement du paiement de l'impôt se manifeste au travers de deux illustrations principales : il s'agit de la possibilité offerte au contribuable d'avoir recours au paiement fractionné ou différé de l'impôt dû – essentiellement en matière de droits de succession - ou la faculté de contractualiser un échéancier pour effectuer le paiement de l'impôt sur le revenu.

Facilité accordée au contribuable lorsqu'il est héritier ou légataire, l'article 1717 du CGI prévoit la possibilité de régler sa dette fiscale de manière fractionnée ou différée.

Pour ce faire, le contribuable doit solliciter l'accord de l'Administration pour obtenir le droit de s'acquitter de ses droits de succession – portant en général sur des biens en nue-propriété - de façon régulière (moins de six mois entre chaque versement), d'un montant égal, sur cinq à dix ans selon les cas<sup>1337</sup>.

L'originalité de ces procédures *« tient évidemment à la part de négociation qui conditionne leur obtention »*<sup>1338</sup>.

La réciprocité se manifeste au travers du recours à cette négociation, qui replace l'individu et l'humain au sein du droit fiscal des successions, mais elle se manifeste surtout au travers de la coopération de l'Administration et du contribuable, illustrant une nouvelle fois une relation gagnant-gagnant. En effet, l'accord donné par l'Administration à la suite de sa négociation avec le contribuable n'est pas dénuée d'intérêt puisque, si ce dernier doit constituer des garanties financières suffisantes selon l'article 404 A de l'Annexe III au CGI, il

---

<sup>1335</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 198.

<sup>1336</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *ibidem*.

<sup>1337</sup> Art. 404 A et B, Annexe III au CGI.

<sup>1338</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 199. Il en est de même en matière de datation en paiement qui relève d'un accord de volonté entre l'État et le contribuable.

devra également verser des intérêts au taux de l'intérêt légal. Dans le même temps, le paiement fractionné différé accordé permet au contribuable de conserver les biens reçus en héritage, ce qu'un paiement au comptant ne permettrait pas nécessairement. Cet échange de bons procédés « *n'a rien d'étonnant s'agissant de mécanismes assimilables à des crédits accordés par l'administration fiscale.* »<sup>1339</sup>

Le programme « Pour vous faciliter l'impôt » mis en place en 2004 par le Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, est destiné à améliorer et à simplifier les relations des contribuables avec l'Administration fiscale. Parmi les principales mesures mises en œuvre, une garantie mérite d'être soulignée, pour plusieurs raisons. Il s'agit de l'accord de délais de paiement aux contribuables qui subissent une chute brutale de leurs revenus.

Le paiement étalé de l'impôt peut faire l'objet d'un véritable contrat, dont la conclusion est toutefois subordonnée à un certain nombre de conditions très strictes<sup>1340</sup>.

Ce mode de paiement permet, sous certaines conditions, de déterminer par contrat, conclu entre le contribuable et le comptable du Trésor, un échéancier en vue du paiement de l'impôt sur le revenu. En effet, l'article 1, alinéa 3 dispose : « *les délais de paiement prévus au I courant à compter du mois de la demande et jusqu'au 31 mars de l'année suivant celle de la mise en recouvrement de l'imposition le comptable du Trésor établit un contrat en double exemplaire qui fixe l'échéancier accordé au contribuable* ».

Le décret de 2004 institue donc, au bénéfice du contribuable percevant des salaires, indemnités ou pensions et dont les revenus diminuent du foyer fiscal d'au moins 30 % d'une année sur l'autre, un droit à des délais de règlement pour le paiement de l'impôt sur le revenu pouvant aller jusqu'au 31 mars de l'année suivant celle de l'émission du rôle<sup>1341</sup>.

---

<sup>1339</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *ibidem*.

<sup>1340</sup> Ce mode de paiement échelonné de l'impôt a été fixé par le décret n° 2004-77 du 21 janvier 2004 relatif à l'octroi de délais de paiement en matière d'impôt sur le revenu, *JO*, n°18 du 22 janvier 2004, p. 1673, texte n° 23.

<sup>1341</sup> Cette mesure a été codifiée à l'article 357 H de l'annexe III au CGI et dispose que « *I. - Les contribuables qui perçoivent des revenus entrant dans la catégorie des traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères mentionnés au septième alinéa de l'article 1er du code général des impôts bénéficient, sur leur demande, de délais de paiement pour l'impôt sur le revenu dû par le foyer fiscal au titre de l'année précédente.*

*Les comptables du Trésor sont tenus d'accorder ces délais de paiement si une baisse de plus de 30 % est constatée entre le montant des revenus mentionnés au premier alinéa et perçus au titre du mois où est formulée la demande et un montant de référence égal à la moyenne de ces mêmes revenus perçus par le foyer fiscal au cours des trois derniers mois précédents. (...)*

*Le comptable du Trésor établit un contrat en double exemplaire qui fixe l'échéancier accordé au contribuable* », extrait.

Ce texte a fait l'objet d'une instruction n° 04-012-A1, en date du 27 janvier 2004<sup>1342</sup>, qui précise les objectifs poursuivis en la matière, qui « *sont à la fois l'équité dans la prise en compte de la situation fiscale des contribuables et le maximum de simplicité de mise en oeuvre.* »<sup>1343</sup> Cette mesure est d'autant plus intéressante qu'elle « *constitue un droit pour le contribuable qui peut s'en prévaloir dès la constatation de la baisse des revenus, avant même l'émission du rôle* »<sup>1344</sup>. Elle est d'autant plus réciproque que les contribuables qui ont fait l'objet d'une procédure d'imposition d'office concernant l'impôt sur le revenu faisant l'objet de la demande de délais de paiement ne peuvent bénéficier des dispositions de cet article, selon l'article 357 H – II de l'annexe III au CGI.

La réciprocité ainsi consacrée repose sur la coopération, la défaillance rendant caduque la demande du contribuable dans ce domaine.

S'il est fondé en équité, ce dispositif n'induit toutefois pas de réciprocité positive dans le sens où il est prévu par la loi.

La réalisation d'un plan d'échelonnement, selon les droits concernés et la nature de ses problèmes, est possible sous réserve de la constitution de garanties. Le contribuable pourra ainsi obtenir la suspension des poursuites et l'interruption du délai de prescription de l'action en recouvrement.

Cette réciprocité de coopération peut devenir négative en cas de non-respect du plan de règlement par le débiteur, qui perd *de facto* la perte les avantages consentis par l'Administration. Dans ce cas, la suspension gracieuse des poursuites s'arrête accompagnée de la réouverture d'un nouveau délai de reprise pour recouvrer les créances mentionnées dans le plan mais non encore réglées, et un recours aux garanties offertes par le contribuable peut être effectué le cas échéant<sup>1345</sup>.

À côté du cas d'indigence du contribuable, un outil informatique spécifique, d'essence contractualiste mérite d'être évoqué. Il permet de proposer aux contribuables un règlement par prélèvement automatique. Un simple document Excel pour le calcul de la baisse des revenus, la détermination de l'échéancier et l'édition du contrat suffit pour mettre en place une telle

---

<sup>1342</sup> Instruction du 27 janvier 2004, *BOCP* n° 04-012-A1, « traitement des baisses brutales de revenu (programme " pour vous faciliter l'impôt ") », analyse des modalités de mise en œuvre du décret n° 2004-77 du 21 janvier 2004 relatif à l'octroi de délai de paiement en matière d'impôt sur le revenu, date d'application : 22/01/2004, 19 p.

<sup>1343</sup> Instruction du 27 janvier 2004, *BOCP* n° 04-012-A1, *op. cit.*, p. 3.

<sup>1344</sup> Instruction du 27 janvier 2004, *BOCP* n° 04-012-A1, *ibidem*.

<sup>1345</sup> CE, 30 juin 2000, n° 177930, Martinez. La mise en œuvre de ces plans de règlement et d'échéanciers fiscaux est effectuée par les Commissions départementales des chefs des services financiers, mais également par les Comités départementaux d'examen des problèmes de financement des entreprises (CODEFI), pour les entreprises en difficultés.

procédure. L'Administration précise que « *Toute difficulté d'application devra être signalée à la direction générale* »<sup>1346</sup>.

Un autre dispositif, dématérialisé cette fois-ci, mérite d'être rappelé à ce stade de l'étude, il s'agit, après le TIP et le prélèvement, du TIPI, le titre payable sur Internet, mis en place par la DGFIP. S'il n'intervient pas en matière d'étalement du paiement de l'impôt, il permet d'effectuer le paiement en ligne, par carte bancaire, des produits locaux encaissés par la DGFIP. Cette mesure s'adresse davantage à l'utilisateur, qu'au contribuable, des services publics des collectivités territoriales, puisque sont visées les créances scolaires et parascolaires, mais également, et ce point est intéressant, la redevance pour enlèvement des ordures ménagères (REOM), ainsi que d'autres redevances. Si les redevances sont des prélèvements non fiscaux pour la plupart, encore que l'on puisse le discuter, la REOM, qui fait écho à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, peut désormais être payée, par TIPI. L'originalité de cet instrument, et qui semble traduire cette idée de contrat d'adhésion ou consensuel, repose sur le bénéfice de mode de paiement. En effet, l'accès à TIPI est soumis au respect d'un cahier des charges et nécessite la signature d'un formulaire d'adhésion par type de produit local payé. L'ancienne revue *Mémorial des percepteurs et receveurs* explique que « *chaque produit à encaisser doit faire l'objet d'un contrat distinct* »<sup>1347</sup>.

L'expérimentation du dispositif TIPI menée par la ville d'Amiens et par la communauté d'agglomération d'Amiens Métropole, courant 2009, fut une première belle réussite qui ne cesse de s'étendre depuis.

---

<sup>1346</sup> CE, 30 juin 2000, n° 177930, Martinez, arrêt précité.

<sup>1347</sup> X, « Le TIPI = titre payable sur Internet. La DGFIP propose un nouveau service aux collectivités », *MPR* n° 11, novembre 2010, *op. cit.*, p. 654 et s.

## CONCLUSION DU CHAPITRE 2

Les dispositifs contractualistes, générateurs de réciprocité par essence, permettent d'améliorer les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, en renforçant le dialogue et l'échange de bons procédés, soumis à un aller-retour de questions/réponses, d'autorisations/d'acceptations. Ils confèrent davantage de sécurité fiscale, de confiance et d'espérance légitime, pour la première comme pour le second.

Sans délaisser les instruments contraignants attachés à la matière fiscale, c'est-à-dire les instruments législatifs ou réglementaires classiques, le droit fiscal général semble recourir à des outils plus « *conventionnels et incitatifs, informatifs et communicationnels* »<sup>1348</sup>.

Ces instruments, qui font que la contrainte laisse place, le cas échéant, à l'information et à la négociation, sont toutefois issus du législateur ou de l'Administration elle-même. C'est bien la loi qui crée l'agrément ou le forfait agricole. C'est bien la doctrine administrative qui crée le rescrit « abus de droit fiscal ».

Il n'en demeure pas moins que l'État conserve toujours la capacité de contraindre, d'imposer et d'orienter les comportements. Comme le soulignent Pierre LASCOUMES et Patrick LE GALÈS, un double phénomène accompagne la restructuration de l'État, une sorte de dialectique pourrait-on dire, fondée sur un « *État mobilisateur de la gouvernance négociée* »<sup>1349</sup> et un « *État régulateur, surveillant et contrôleur* »<sup>1350</sup>.

Ainsi, « *la multiplication des régimes particuliers, les nombreuses possibilités de déductions ou d'exemptions conduisent à faire de chaque contribuable un cas particulier dont les conditions d'imposition dépendent souvent de l'administration* »<sup>1351</sup>.

Ce corpus d'instruments permet à l'Administration fiscale d'exprimer pleinement son pouvoir, peu ou prou, discrétionnaire, puisqu'encadré par la loi et le juge le plus souvent, appréciant ainsi chaque situation au cas par cas<sup>1352</sup>.

---

<sup>1348</sup> Pierre LASCOUMES, Patrick LE GALÈS (sous la dir. de), *Gouverner par les instruments*, Les Presses de Science po, 2011, p. 366.

<sup>1349</sup> Pierre LASCOUMES, Patrick LE GALÈS (sous la dir. de), *Gouverner par les instruments*, *op. cit.*, p. 369.

<sup>1350</sup> Pierre LASCOUMES, Patrick LE GALÈS (sous la dir. de), *Gouverner par les instruments*, *ibidem*.

<sup>1351</sup> Loïc PHILIP, « Réflexions, à partir d'un cas pratique, sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale », *RFFP, L'administration fiscale*, *op. cit.*, p.120.

<sup>1352</sup> Loïc PHILIP, « Réflexions, à partir d'un cas pratique, sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale », *RFFP, L'administration fiscale*, *ibidem*. Selon l'auteur, « *C'est [l'agent] qui décide de l'imposition, ou de la non-imposition (...). C'est lui qui accorde ou qui refuse tel avantage fiscal.* »

On assiste ainsi à l'alliance de la contrainte et de la négociation dans une stratégie calculée, mise en œuvre par l'Administration fiscale. Jacques CHEVALLIER critique ainsi le recours systématique au formulaire qui permet pourtant à l'administré de bénéficier de droits, outil qui ne serait qu'« *un autre mode insidieux d'imposition du pouvoir administratif...* »<sup>1353</sup>.

Le concept de déclaration pré-remplie pourrait n'être finalement qu'un facteur d'illusion de plus dans la recherche d'une amélioration des relations fiscales, illustrant ainsi la formule selon laquelle « *" tout changer pour que rien ne change "* »<sup>1354</sup>.

Ces dispositifs, catégorie d'instruments, ne sont donc pas uniquement destinés à conjuguer les différents intérêts en présence, mais peuvent aussi se révéler être de puissants outils avalisant les nécessaires contraintes et régulations étatiques et administratives<sup>1355</sup>.

Dans le même temps, le recours à de tels instruments, corollaires indirects du contrôle, peut permettre de stabiliser « *les représentations communes sur les enjeux sociaux* »<sup>1356</sup>, et favoriser une meilleure acceptation de l'impôt, enjeu social s'il en est.

Ils sont des révélateurs privilégiés du changement<sup>1357</sup> qui s'opère dans l'approche des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, mais également dans les mentalités administratives qui participent de la rationalité axiologique des citoyens. Les dispositifs contractualistes pourraient donc avoir la capacité d'orienter et de rendre prévisible le comportement de ces protagonistes, en renforçant la sécurité juridique fiscale et « *en encourageant une vision dynamique du rôle des administrations* »<sup>1358</sup>, voire du contribuable, dans une moindre mesure.

---

<sup>1353</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 25. L'auteur ajoute que « *se pliant aux règles fixées unilatéralement par l'administration, il [l'administré] reconnaît par-là même la légitimité de son institution. Expression tangible d'un rapport de forces à l'avantage exclusif de l'administration, le formulaire est un moyen de pression indirect, par lequel l'administration s'assure de la docilité de l'administré et contribue à sa socialisation.* ».

<sup>1354</sup> Pierre LASCOUMES, Patrick LE GALÈS (sous la dir. de), *Gouverner par les instruments*, op.cit., p. 38.

<sup>1355</sup> Pierre LASCOUMES, Patrick LE GALÈS (sous la dir. de), *Gouverner par les instruments*, op. cit., p. 37.

<sup>1356</sup> Pierre LASCOUMES, Patrick LE GALÈS (sous la dir. de), *Gouverner par les instruments*, op. cit., p. 35. Les instruments, au sens large du terme sont en effet « *porteurs de valeurs, nourris d'une interprétation du social et de conceptions précises du mode de régulation envisagé* », p. 13.

<sup>1357</sup> Pierre LASCOUMES, Patrick LE GALÈS (sous la dir. de), *Gouverner par les instruments*, op. cit., p. 37.

<sup>1358</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier*, Economica, 2008, p. 69. L'auteur fait référence plus particulièrement au rôle des Administrations douanières qui, selon lui, ont longtemps accompli des tâches subalternes et routinières. Mais la transposition peut être faite à l'Administration fiscale au sens restreint du terme.

## CONCLUSION DU TITRE 1

La réciprocité-protection sous-tend l'idée selon laquelle « *il n'y a pas systématiquement imposition unilatérale de caractérisations et de solutions mais au contraire définition dans l'échange, coproduction de décisions, au terme de luttes sur le sens d'une situation et sur les modes de résolution d'une divergence* »<sup>1359</sup>.

Ce constat est en effet transposable à la matière fiscale, au regard des deux types de relations publiques qui s'y développent, à savoir celles qui permettent de défendre le contribuable face au « pouvoir discrétionnaire » de l'Administration fiscale et celles destinées à améliorer leurs relations<sup>1360</sup>.

L'instrumentation participe du second type de relations mis en œuvre, puisqu'elle est fondée sur des dispositifs réciprocaires – le rescrit et l'agrément – et contractualistes – les accords relatifs aux prix de transferts, le contrat d'étalement du paiement de l'impôt, etc.

Au-delà de ces outils, cette instrumentation « *constitue une piste de réflexion intéressante (...) parce qu'elle produit des effets propres* »<sup>1361</sup>.

Alliant pragmatisme et efficacité, elle permet, dans une certaine mesure, de résoudre les problèmes rencontrés en fiscalité, et plus particulièrement dans les relations fiscales.

En ce sens, la réciprocité serait le concept juridique de l'action des pouvoirs publics, et donc de l'action politique, pour contribuer à la justification du système fiscal d'une part, et à l'amélioration des relations entre l'Administration et le contribuable, d'autre part. Elle pourrait alors s'analyser comme un « *méta-instrument* »<sup>1362</sup> qui permet « *une coordination des instruments traditionnels* »<sup>1363</sup>, tout en favorisant le dialogue, la concertation, l'incitation, la négociation, le consensualisme et la contractualisation, et tout en maintenant le rôle premier de ces instruments, qui consiste d'abord à être des techniques de domination, au sens de

---

<sup>1359</sup> Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des « passe-droits » aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, *op. cit.*, p. 66.

<sup>1360</sup> Jean DUBERGÉ, *Psychologie sociale de l'impôt et relations publiques en matière fiscale*, RFFP, p. 85. En effet, l'auteur précise que les relations fiscales peuvent avoir une double orientation : « *imaginées dans le but de défendre les contribuables contre le fisc (...) [ou mises] en œuvre en vue d'améliorer les relations entre les contribuables et les administrations fiscales* ».

<sup>1361</sup> Pierre LASCOUMES, Patrick LE GALÈS (sous la dir. de), *Gouverner par les instruments*, *op. cit.*, p. 29.

<sup>1362</sup> Pierre LASCOUMES, Patrick LE GALÈS (sous la dir. de), *Gouverner par les instruments*, *op. cit.*, p. 30.

<sup>1363</sup> Pierre LASCOUMES, Patrick LE GALÈS (sous la dir. de), *Gouverner par les instruments*, *ibidem*. Les auteurs citent par exemple la planification, le schéma d'organisation ou encore la convention cadre. Ils expliquent que les innovations en matière de politique environnementale définies par les nouvelles relations entre l'État, les entreprises et les citoyens, ont permis de renouveler l'interventionnisme étatique classique en recourant à des techniques plutôt incitatives et négociées « *au nom d'une recherche d'efficacité* ».



WEBER ou de FOUCAULT, « *combinant des dimensions d'ordre public, de bien-être et de culture* »<sup>1364</sup>.

Dans le même temps, cette instrumentation dispose d'une force d'action propre, qui rend possible « *une résistance à des pressions extérieures* »<sup>1365</sup>. Ainsi, selon Pierre LASCOUMES et Patrick LE GALÈS, la création ou la suppression d'un privilège fiscal, utiles en opportunité, ont nécessairement un impact sur les différents acteurs en présence, hétérogènes en l'occurrence, mais qui se retrouvent sur des problématiques qu'ils acceptent de résoudre en commun.

Cette instrumentation pose toutefois la question de la disparité de traitements entre les contribuables et accentue, pour certains, leur sentiment de frustration à l'égard des autres contribuables renseignés et donc favorisés, mais également leur sentiment d'infériorité vis-à-vis de l'Administration fiscale avec laquelle ils ne peuvent transiger, représentation qu'elle contribue à alimenter en dispensant des régimes dérogatoires.

La logique semble donc s'inverser : d'une solution légitimant l'impôt, elle devient le révélateur d'inégalités dans la relation unissant l'Administration fiscale au contribuable, mais également dans celle unissant les contribuables entre eux. Rappelons toutefois que l'inégalité est possible selon le Conseil constitutionnel puisque si deux contribuables placés dans une situation identique doivent être traités de la même manière, deux contribuables placés dans une situation différente peuvent être traités différemment dès lors que les situations sont différentes et compatibles avec l'objet de la loi<sup>1366</sup> et l'intérêt général.

On peut opposer à cela que la réciprocité-protection telle que mise en place s'adresse à l'ensemble des contribuables qui souhaiteraient pouvoir bénéficier de mesures *ad hoc*. Dans le même temps, ces dispositifs réciprocaires ou contractualistes, s'ils sont ouverts à tous,

---

<sup>1364</sup> Pierre LASCOUMES, Patrick LE GALÈS (sous la dir. de), *Gouverner par les instruments*, *op. cit.*, p. 17 et 27. Ainsi, « *les instruments de connaissance des populations sont devenus aussi importants que les instruments de discipline et de contrainte* ».

En ce sens également, Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *op. cit.*, p. 38-39 : « *...c'est à l'administration qu'il revient de prendre en main le destin collectif, d'orienter l'évolution sociale pour le plus grand bien de tous.* »

<sup>1365</sup> Pierre LASCOUMES, Patrick LE GALÈS (sous la dir. de), *Gouverner par les instruments*, *op. cit.*, p. 31.

<sup>1366</sup> Cf. respectivement Cons. const. 12 juillet 1979, DC 79-107, *Rec.* p. 31 et 17 janvier 1979, DC 78-101, *Rec.* p. 23.

Thierry LAMBERT souligne sur ce point la solution du Conseil constitutionnel à une question prioritaire de constitutionnalité relative à l'article 195-1 c du CGI (demi-part supplémentaire de quotient familial accordés aux titulaires de pensions militaires ou d'invalidité victimes de guerre et à leurs veuves), Cons. const., 9 juillet 2010, DC 2010-11 QPC, *JO* p. 12 840, cons. 4 ; *DF*, 2010, comm. 352, in Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal*, Hachette supérieur, Les Fondamentaux, Droit, 2011, p. 51. Il en est effectivement de même en matière de dispositifs dérogatoires accordés par l'Administration sur le fondement de la loi.

mériteraient d'être connus et accessibles, comme c'est le cas pour les contribuables les mieux informés.

Au final, c'est l'intérêt général qui devient un instrument du contentieux, et plus particulièrement du contentieux constitutionnel français<sup>1367</sup>, aux côtés des instruments plus particuliers et individualistes de la loi et de l'Administration. Ainsi, si « *la procédure se veut coopérative plus que coercitive* »<sup>1368</sup>, elle peut aussi conduire au contentieux, dont le rééquilibrage des procédures semble proportionné à l'égard de l'Administration fiscale comme du contribuable.

---

<sup>1367</sup> Guillaume MERLAND, *L'intérêt général dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel*, L.G.D.J., Bibliothèque constitutionnelle et de science politique, tome 121, 2004, 390 p.

L'intérêt général intervient encore dans une décision n° 2011-166 QPC du 23 septembre 2011 du Conseil constitutionnel en matière de validation législative de procédures fiscales par exemple, parue au *JO* du 24 septembre 2011, p. 16016.

L'objectif d'intérêt général poursuivi par le législateur ne s'oppose pas au caractère discriminatoire de certains impôts qui visent une catégorie de contribuables ou d'activités spécifiques clairement identifiées, CE, 22 sept. 2010, n° 341064, Société Maniry, *DF* 2010, n° 48, comm. 580, Concl. GEFFRAY. Il n'y a pas en l'espèce rupture d'égalité.

<sup>1368</sup> Mireille DELMAS-MARTY, « Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée », *Études, op. cit.*, p. 27.

## TITRE 2 – LA RÉCIPROCITÉ-PROPORTION DANS LA PROCÉDURE CONTENTIEUSE

La procédure contentieuse peut revêtir deux acceptions, une restrictive et une extensive.

Entendue au sens strict du terme, elle renvoie à la phase juridictionnelle d'un éventuel litige entre l'Administration fiscale et le contribuable.

Entendue au sens large, elle « désigne toute contestation ou conflit opposant l'administration fiscale et le contribuable sur leurs droits respectifs, quels que soient les moyens par lesquels les parties tentent de les résoudre »<sup>1369</sup>. Ainsi, dès lors qu'il y a un litige opposant l'Administration au contribuable, une procédure contentieuse est engagée.

Elle peut se régler au moyen des procédures gracieuse et précontentieuse administratives, mais également par le biais de la procédure contentieuse juridictionnelle.

Dans le premier cas, l'Administration s'efforce de solutionner le conflit au sein de ses services, afin d'éviter le recours au juge, dans le second cas.

Ainsi, dans le domaine du contentieux en général, la réciprocité-proportion peut être asymétrique ou symétrique. L'idée de symétrie ou d'absence de symétrie se distingue de celle consacrée par l'anthropologie dans le sens où elle offre une vision purement mathématique aux résultats ainsi obtenus. Elle est davantage entendue, sinon dans le sens de l'égalité des armes, dans celui de l'équivalence.

Au sein de ce contentieux, la réciprocité est donc présente mais sous deux formes différentes.

En effet, dans un premier temps, en matière de procédures gracieuse et précontentieuse, elle est plutôt asymétrique – en faveur de l'Administration fiscale mais désireuse de privilégier ses relations avec le contribuable que de préserver les intérêts de l'État (Chapitre 1), tandis qu'au niveau de la procédure juridictionnelle, elle semble davantage symétrique, ne privilégiant ni l'Administration, ni le contribuable, assimilés à deux plaideurs équivalents - encore que l'on puisse se poser la question - bien que le juge ait parfois tendance à protéger ce dernier (Chapitre 2).

---

<sup>1369</sup> Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal*, op. cit., p. 11.



## CHAPITRE 1 – UN MODE DE RÉOLUTION DU GRACIEUX ET DU PRÉCONTENTIEUX : LA RÉCIPROCITÉ ASYMÉTRIQUE

La réciprocité asymétrique permet d'illustrer l'idée selon laquelle il y aurait une absence d'équilibre dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, tenant parfois au pouvoir discrétionnaire de la première, mais pas forcément puisque le juge est amené à jouer un rôle dans ce domaine, même si l'Administration demeure libre en matière de procédures gracieuse et précontentieuse.

Cette réciprocité existe donc, mais en proportion, elle est inégale, tout en contribuant à améliorer les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable. Autrement dit, en contrepartie de son pouvoir discrétionnaire, l'autorité fiscale va pouvoir consentir une dispense de paiement de l'impôt, accorder des délais de règlement ou encore négocier le niveau d'une pénalité fiscale.

La réciprocité, comme mode de résolution des procédures gracieuse et précontentieuse, signifie que l'Administration fiscale peut être amenée, dans certaines hypothèses, à dialoguer avec le contribuable, et à agir envers lui, de façon plutôt asymétrique, c'est-à-dire plutôt au profit de l'État, mais également au profit du contribuable, selon son bon vouloir.

En matière gracieuse ou non contentieuse, il s'agit essentiellement de remises, voire de dégrèvements et de restitutions d'office, mais également, et c'est pour le moins original en droit fiscal, de la conclusion d'un véritable contrat de transaction entre l'Administration et le contribuable, synallagmatique, au sens du droit civil, basé sur un accord des volontés, un échange des consentements. La transaction fait ainsi office d'exception puisqu'elle semble rétablir de la symétrie (apparente) au sein de procédures qui en sont plutôt dépourvues. Prévues par la loi, elle fait partie de l' « éventail complet des normes »<sup>1370</sup> qu'offre le droit, dont les instruments sont finalement bien plus différenciés qu'il n'y paraît au départ<sup>1371</sup>.

En matière précontentieuse, il s'agit enfin de la réclamation préalable à l'éventuelle saisine du juge de l'impôt, « rigoureusement obligatoire »<sup>1372</sup> et opposable aux deux

---

<sup>1370</sup> Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des " passe-droits " aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, *op. cit.*, p. 65.

<sup>1371</sup> Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des " passe-droits " aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, *ibidem*.

<sup>1372</sup> François DERUEL, *Finances publiques. Droit fiscal*, Dalloz, Mémentos, n° 165, 1975, p. 140.

protagonistes, dont le délai peut correspondre ou non à celui du droit de reprise. Le taux d'intérêt de retard, applicable au contribuable, et celui des intérêts moratoires, versé par l'État, ont, quant à eux, été alignés.

Ainsi, la réciprocité asymétrique se manifeste au travers de trois dispositifs principaux que sont les mesures non contentieuses et gracieuses, autres que la transaction (Section 1), la transaction fiscale et douanière (Section 2) et la réclamation préalable (Section 3).

## SECTION I – LES MESURES NON CONTENTIEUSES : DES ACTES UNILATERAUX AUX EFFETS RECIPROQUES

Les mesures non contentieuses équitables se composent de deux types de mesures : les remises gracieuses et les dégrèvements et restitutions d'office, relevant de simples facultés pour l'Administration, seule juge de leur opportunité<sup>1373</sup>. C'est l'idée de l'existence d'une « juridiction gracieuse », à côté d'une juridiction contentieuse. Le premier terme « désigne l'exercice du pouvoir de remise ou de modération qui est accordé par la loi à l'administration »<sup>1374</sup>. Ce pouvoir relèverait davantage de la grâce que du contentieux, d'où l'absence du terme même de juridiction dans les codes. Les mesures non contentieuses, qui ont le caractère d'actes administratifs unilatéraux, permettent d'atténuer le supplément d'impôt dû par le contribuable. Fondées sur la « bienveillance »<sup>1375</sup> de l'Administration, elles demeurent soumises à son bon vouloir au regard de circonstances factuelles ou juridiques précises.

Bien qu'elles soient différentes, les remises gracieuses et les dégrèvements et restitutions d'office représentent un double bénéfice équitable, tant pour le contribuable que pour l'État (§ 1), tout en demeurant encadrées respectivement par le juge et la loi (§ 2).

---

<sup>1373</sup> Ainsi, par exemple, lorsqu'un dégrèvement est admis à la suite d'une erreur affectant la procédure d'établissement de l'imposition, rien n'empêche l'Administration de procéder à la mise en recouvrement de cette même imposition, dans le cadre du délai de reprise, cf. Jean-Luc ALBERT, Jean-Luc PIERRE, Daniel RICHER (sous la dir. de), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier, op. cit.*, terme « dégrèvement », p. 162.

<sup>1374</sup> Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, *Rapport annuel 2010 à l'intention du Gouvernement et du Parlement, JO, Édition des documents administratifs*, DA n° 8 du 13 septembre 2011, p. 13.

<sup>1375</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op. cit.*, p. 189.

## § 1 – Un double bénéfice équitable

Le contribuable peut demander la remise, totale ou partielle, de sa dette fiscale à l'Administration. La réciprocité, en tant qu'échange de bons procédés, est indéniable, puisque l'usager verra sa situation individuelle prise en compte, et pourra bénéficier, le cas échéant, d'une révision à la baisse des droits et pénalités dus.

La contrepartie est plus indirecte pour l'Administration qui d'une part, pourra voir l'image de ses services fiscaux redorée, retirant un certain prestige du « don » ainsi accordé, et d'autre part, et peut-être surtout, soutenir l'activité économique, et au-delà, préserver les intérêts de l'État (A). Elle demeure asymétrique dans le sens où l'Administration dispose d'un certain pouvoir de décision autonome, dans la double limite toutefois de la loi et des voies de recours offertes au contribuable en la matière (B).

A) L'expression de la bienveillance de l'Administration : les remises gracieuses d'impositions dues

La remise peut être définie comme un « *Abandon que l'on fait à un débiteur d'une partie de ce qu'il doit* »<sup>1376</sup>. En ce sens, Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT relèvent qu'elle consiste en « *un abandon unilatéral de droits ou pénalités* »<sup>1377</sup>, demandé par le contribuable, qui doit alors convaincre l'Administration de son bien-fondé.

Il convient de rappeler que cette modalité est strictement encadrée par la loi en raison de la nécessaire frontière avec l'article 432-10 du Code pénal qui prévoit le délit de concussion, sévèrement puni, et qui consiste en « *une exonération ou franchise de droits, contributions, impôts ou taxes publics en violation des textes légaux ou réglementaires* » effectuée par une personne dépositaire de l'autorité publique.

La remise peut être totale ou partielle (le terme employé est alors modération), et concerner tant les impôts en eux-mêmes, strictement toutefois - « *lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence* »<sup>1378</sup>, voire de surendettement<sup>1379</sup> - que les sanctions ou majorations d'impôts (les pénalités) - « *lorsque ces*

---

<sup>1376</sup> Émile LITTRÉ, *Dictionnaire de la langue française « LITTRÉ »*, op. cit., terme « remise ».

<sup>1377</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, op. cit., p. 368.

<sup>1378</sup> Art. L. 247 du LPF.

<sup>1379</sup> Art. L. 247 A du LPF. Le décret n° 2004-180 du 24 février 2004, JO 25 février 2004, p. 3757, art. 5, a décidé que la saisine de la Commission de surendettement valait demande de remise gracieuse d'impôts directs conformément à l'article R. 331-7-3 du Code de la consommation.

*pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives* »<sup>1380</sup>. Cette prérogative repose donc sur la loi, d'autant plus fermement dans la première hypothèse, même si ses modalités d'application sont largement « *définies par la doctrine, s'agissant tant des cas de remise (...), que du régime juridique qui encadre leur délivrance* »<sup>1381</sup>. Il convient de noter que les impôts visés sont uniquement les impôts directs d'État, qu'il s'agisse de l'IR, l'IS, l'ISF et les impôts directs locaux (TH et TF).

Les remises, totales ou partielles, ne peuvent porter que sur des pénalités accessoires d'impositions devenues définitives en raison de la prescription du délai de réclamation ou de l'épuisement des voies de recours.

Les remises totales ou les modérations partielles portant sur les impositions principales sont possibles, malgré la régularité de leur établissement, dès lors que le contribuable est dans l'impossibilité de les payer par suite de gêne ou d'indigence, autrement dit de « *détresse matérielle extrême* »<sup>1382</sup>. Il peut s'agir de personnes physiques comme de personnes morales.

Les personnes physiques concernées sont le plus souvent des personnes séparées ou divorcées, anciennement soumises conjointement au paiement de l'impôt, et dont la nouvelle situation matrimoniale engendre gêne ou indigence en la matière. Elles doivent toutefois pour cela avoir obtenu une décharge de solidarité<sup>1383</sup>. La détresse matérielle et psychologique engendrée par ces situations peut donc être accueillie avec humanité et équité de la part d'une Administration jugée peu encline à se comporter ainsi.

Les personnes morales concernées correspondent, le plus souvent, à des entreprises en difficulté, qui peuvent, en vertu de la loi de sauvegarde n° 2005-845 du 26 juillet 2005, se voir accorder des remises de dettes fiscales – pénalités ou impôts directs en principal le cas échéant<sup>1384</sup>.

Une telle attitude de la part de l'Administration – et plus particulièrement de la Commission des chefs de services financiers –, favorisant la poursuite de l'activité des dites entreprises, permet, par ricochet, de soutenir l'activité économique, la contrepartie du sacrifice consenti est donc différée dans le temps, l'État étant ainsi assimilé à un simple créancier désireux de participer au sauvetage d'un opérateur économique partenaire. Le

---

<sup>1380</sup> Art. L. 247 du LPF, *précité*.

<sup>1381</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 189.

<sup>1382</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 191.

<sup>1383</sup> Art. 1691 bis du CGI.

<sup>1384</sup> Art. L. 626-6 du Code de commerce. L'article 1756 du CGI prévoit également une remise automatique de certaines pénalités (majorations et sanctions – excepté celles relatives à la mauvaise foi ou aux manœuvres frauduleuses), en matière de redressement et de liquidation judiciaires, et de procédures de sauvegarde.



Professeur Martin COLLET rappelle l'instruction administrative 13 S-1-07 du 21 août 2007 parue au *Bulletin officiel des impôts* qui mentionne expressément cette forme de réciprocité différée puisque ces mesures sont guidées « *par l'objectif de " permettre le recouvrement de recettes publiques futures " (...). Le " cadeau fiscal " ne doit donc pas être dénué d'arrière-pensée !* »<sup>1385</sup>. Il s'agit donc bien de réciprocité.

Il en est de même lorsque c'est l'Administration qui propose au contribuable une remise gracieuse « *en vue de favoriser l'acceptation d'un rehaussement* »<sup>1386</sup>. L'humanité et la bienfaisance semblent donc reléguées au second plan, puisque la remise gracieuse, qualifiable d'aide publique au sens du droit de l'Union européenne, peut devenir un véritable instrument incitatif utilisé « *à des fins de politique économique (...) pour attirer ou retenir sur le territoire national des entreprises qui peuvent avoir des difficultés conjoncturelles* »<sup>1387</sup>.

Est ainsi mise en lumière la réciprocité, toujours induite en filigrane, puisque s'il y a faveur du côté du contribuable, il y a avantage du côté de l'Administration et de l'État, le retour est simplement différé dans le temps, exactement comme pour le don dans les sociétés dites primitives ; le retour pouvant, ou devant même être, à ce titre, supérieur au don initial.

Si elle est une mesure prise en équité au regard de la situation du contribuable, créée par le législateur, elle ne constitue pas une mesure réciproque positive au sens du droit international, même si elle demeure positive au sens anthropologique du terme.

Dans le premier cas, elle n'engage pas une partie – en l'occurrence l'Administration fiscale – au-delà du cadre prévu par les textes, même si elle relève essentiellement de la casuistique.

Dans le second cas, elle correspond à une mesure de coopération entre les parties, la sauvegarde immédiate de l'un entraînant la sauvegarde de l'autre à terme.

Il n'en demeure pas moins que ce type de procédure est régulièrement utilisé par des milliers de contribuables, dans la proportion de près de trois quart pour les pénalités et du quart restant pour les impôts dus en principal.

L'intérêt de ces mesures est que plus de 85 % des demandes sont traitées en moins d'un mois, tandis que près de 99 % sont traitées en moins de trois mois. Les délais sont donc

---

<sup>1385</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 192.

<sup>1386</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale. L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration – Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, Economica, 2010, p. 208.

<sup>1387</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale. L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration – Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op. cit., p. 209.

rapides et respectés, conformément au caractère d'urgence lié à la gêne ou à l'indigence du contribuable<sup>1388</sup>.

Le tableau suivant retrace l'évolution des remises gracieuses consenties sur les quatre dernières années.

### Statistiques générales relatives aux remises gracieuses

Remises et modérations	2007	2008	2009	2010
Nombre de demandes	878 973	878 996	966 505	1 096 866
Montant des allègements	645 M €	578 M €	552 M €	517 M €
Montant moyen en €* Total accordé**	1 055 577 460	970 565 210	915 598 885	720 661 277
Répartition en %***	63	62,4	61	61

\* Montant moyen de l'allègement, France entière et tous impôts confondus.

\*\* Total de remises ou modérations accordées tous impôts confondus.

\*\*\* Taux de réponses totalement ou partiellement favorables au contribuable.

Statistiques établies au moyen des rapports annuels du Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, pour les années 2007, 2008, 2009 et 2010.

Après une baisse en 2007 et une stagnation en 2008, les statistiques démontrent le recours croissant aux remises gracieuses, avec une augmentation sensible depuis 2009. Corrélativement, le montant total des allègements et le montant moyen accordés diminuent d'année en année<sup>1389</sup> tout comme le nombre de réponses positives, en proportion, en faveur du contribuable.

Le rapport du Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes précise que cette augmentation est liée à la dégradation de la situation économique, au regard de l'accroissement du taux de chômage sur la même période. En effet, la grave crise économique et financière mondiale influence inévitablement la vie quotidienne des ménages et des sociétés financières ou non financières.

En ce qui concerne la proportion des décisions favorables aux usagers, 2010 confirme la tendance baissière observée depuis plusieurs années : de 71,7 % en 2003, en passant par 63,5 % en 2007, pour terminer à 61 % en 2009 et en 2010.

<sup>1388</sup> Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, *Rapport annuel à l'intention du Gouvernement et du Parlement*, 2010, *ibidem*.

<sup>1389</sup> De 2003 à 2007, le montant des allègements avait plutôt augmenté, Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, *Rapport annuel à l'intention du Gouvernement et du Parlement*, 2010, *ibidem*.

Le montant des allégements a à nouveau baissé en 2010. Il s'élève à 517 M € (contre 645 M € en 2007 par exemple), et s'exprime dans un contexte de réductions des dépenses publiques.

### Principaux impôts visés par les demandes gracieuses

Impôts	2007	2008	2009	2010
Taxes foncières et taxe d'habitation	395 184	380 184	441 703	534 496
Redevance audiovisuelle	165 730	169 840	200 215	237 820
Impôts directs	197 501	200 627	183 391	175 878
Taxes sur le chiffre d'affaires	107 792	103 615	107 268	103 575
Taxe professionnelle, puis CET	20 274	20 894	24 271	27 654
<b>Total d'affaires traitées</b>	<b>919 061</b>	<b>905 324</b>	<b>981 435</b>	<b>1 101 617</b>
Comparaison : total d'affaires reçues	878 973	878 996	966 505	1 096 866

Le contribuable local est le contribuable qui effectue le plus de demandes gracieuses, puisque depuis 2009, elles représentent 50,7 %, qu'il s'agisse des impôts directs locaux (taxes foncières et taxe d'habitation) et de la redevance audiovisuelle établie sur la feuille d'impôt relative à la taxe d'habitation ; ou plus accessoirement, de la taxe professionnelle, puis de la CET.

*A contrario*, la part des autres impôts directs est décroissante, tandis que la part des impôts indirects est relativement stable, à un niveau toutefois important.

Le nombre de demandes gracieuses traitées est en augmentation avec « *un taux de couverture du flux de 100,4 %* »<sup>1390</sup> puisque l'Administration a traité plus d'affaires qu'elle n'en a reçues, traduisant le respect de délais en la matière et la rapidité de ces procédures.

Si les remises gracieuses peuvent donc relever de l'incitation, elles sont néanmoins imprégnées d'un caractère bienveillant, en corrélation avec le droit de grâce du souverain comme le rappelle Marie-Christine ESCLASSAN<sup>1391</sup>, d'où la résurgence d'un pouvoir discrétionnaire, exercé au profit du contribuable, comme de l'État ; qu'il est inutile de craindre ?

<sup>1390</sup> Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, *Rapport annuel à l'intention du Gouvernement et du Parlement*, 2010, *ibidem*.

<sup>1391</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale. L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration – Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *op. cit.*, p. 206.

Il en est de même concernant les dégrèvements et les restitutions d'office qui visent à corriger les erreurs commises par l'Administration, et contre lesquelles il n'existe plus de voies de recours possibles, excepté administratives.

B) La correction des erreurs de l'Administration : les dégrèvements et restitutions d'office d'impositions indues

Si la remise gracieuse peut parfois être à l'initiative de l'Administration, les dégrèvements et restitutions d'impôts sont plus fréquemment le fruit de cette dernière.

En effet, l'article R.\*211-1 du LPF prévoit la possibilité pour l'Administration de prononcer d'office le dégrèvement ou la restitution d'impositions qui n'étaient pas dues<sup>1392</sup>, sans intervention aucune du contribuable<sup>1393</sup>.

Cette procédure est toutefois ouverte à ce dernier dès lors qu'il n'est plus en mesure d'effectuer une réclamation préalable auprès des services fiscaux. Il n'est donc pas astreint à effectuer, une fois n'est pas coutume, une réclamation régulière.

Comme le souligne le Professeur Martin COLLET, « *son grand intérêt pratique* »<sup>1394</sup> réside dans le fait que le contribuable peut effectuer une telle demande malgré les délais de recours écoulés, lui permettant ainsi de faire échec à l'absence de réclamation préalable<sup>1395</sup>. La réciprocité, si elle demeure asymétrique car fondée sur une faculté des services fiscaux, devrait toutefois être automatique, et donc symétrique, puisqu'il est normal que l'Administration se prive d'une recette non fondée en assurant la légalité des impositions mises à la charge du contribuable.

**Statistiques des décisions de dégrèvements prises d'office (tous impôts confondus)**

Décisions de dégrèvements prises d'office	2007	2008	2009	2010
Dégrèvements d'office accordés	691 918	683 864	677 486	744 858
En matière de redevance audiovisuelle	117 877	116 014	97 914	90 935

<sup>1392</sup> La restitution concerne l'impôt déjà recouvré, tandis que le dégrèvement concerne l'impôt non encore prélevé.

<sup>1393</sup> Cf. également doc. adm. 13 Q 211, 15 juin 1999.

<sup>1394</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 196.

<sup>1395</sup> L'article R.\*211-1 du LPF prévoit que cette demande est possible « ...jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle le délai de réclamation a pris fin, ou, en cas d'instance devant les tribunaux, celle au cours de laquelle la décision intervenue a été notifiée », extrait.

Les décisions de dégrèvements d'office sont relativement importantes, aussi importantes quantitativement que les remises gracieuses, sinon plus.

L'Administration commet-elle davantage d'erreurs ou recourt-elle plus fréquemment à ces procédures qu'auparavant ? Si elles sont globalement stables, elles ont sensiblement augmenté en 2010, alors que celles relatives à la redevance audiovisuelle sont en baisse, malgré un haut niveau<sup>1396</sup>.

La réciprocité asymétrique réside dans le fait que le contribuable n'est pas en droit de réclamer le dégrèvement ou la restitution spontanée des impositions indues, il peut simplement effectuer une démarche en ce sens auprès de l'Administration fiscale, habilitée à réparer d'office les erreurs d'imposition commises à son préjudice. Le Conseil d'État a consacré cette solution dans un arrêt ancien, puisque ce dispositif ne demeure qu'une « *simple faculté pour l'administration* »<sup>1397</sup>.

Il est à noter qu'un dégrèvement sur la totalité des droits entraîne également celui de l'intérêt de retard<sup>1398</sup>. En effet, ce dernier n'ayant plus de fondement, il est annulé. En revanche, les dégrèvements d'office, *a contrario* des dégrèvements traditionnels, ne peuvent donner lieu au versement d'intérêts moratoires<sup>1399</sup>. La bienveillance de l'Administration fiscale a donc des limites. La réciprocité demeure ainsi asymétrique, si le défaut ou le retard de paiement de l'impôt entraîne le paiement d'intérêts légaux, il n'en est pas de même lorsqu'il s'agit du contribuable. Dans le même sens, mais de façon moins ambiguë, l'annulation d'un dégrèvement, suivie d'un règlement spontané de l'impôt effectivement dû ne peut également donner lieu à des intérêts moratoires<sup>1400</sup>. Ainsi, l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la CESDH – qui protège la propriété privée d'une personne - n'est pas applicable dans ce domaine. En effet, selon l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Nantes, un dégrèvement « *n'a pu fait naître une espérance légitime d'obtenir la restitution d'une somme d'argent* »<sup>1401</sup>.

La symétrie peut se retrouver en matière de compensation, selon l'article L. 203 du LPF. Puisque celle-ci est toujours possible entre une insuffisance d'imposition et une surtaxe

---

<sup>1396</sup> DGFIP, *Rapport d'activité*, 2010, p. 32.

<sup>1397</sup> CE, 23 janvier 1914, n° 53472, Delobel, *Rec CE*, p. 79, in Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 196.

<sup>1398</sup> CE, 21 février 2005, n° 99PA00467, Société Taxis Serlac.

<sup>1399</sup> CE, 25 septembre 2009, n° 307326, Dirland.

<sup>1400</sup> CAA Nantes, 14 septembre 2009, n° 08NT01552, SAS Carrefour Property.

<sup>1401</sup> CAA Nantes, 14 septembre 2009, *ibidem*.

sur un même impôt à une année différente, le dégrèvement ou la restitution d'office ne peuvent avoir lieu que si son montant est supérieur à celui de l'insuffisance.

Ces deux mécanismes reposent ainsi sur une certaine marge de manœuvre de l'Administration fiscale, « *une faculté discrétionnaire* »<sup>1402</sup>, qui est largement limitée par le juge concernant les remises et par la loi concernant les dégrèvements et les restitutions d'office. La réciprocité mise en œuvre est donc bien asymétrique puisqu'elle laisse s'exprimer pleinement le pouvoir « *arbitraire* »<sup>1403</sup> de l'Administration fiscale, qu'il soit au bénéfice, ou au détriment du contribuable. Arbitraire toutefois dans une certaine mesure, puisque les modalités de mises en œuvre de ces procédures sont expressément prévues par la loi, et discrétionnaire dans une moindre mesure, puisque leur respect est assuré par le juge.

## § 2 – Un double bénéfice encadré

Les remises gracieuses et les dégrèvements et restitutions d'office sont des mécanismes reposant sur la bonne volonté de l'Administration<sup>1404</sup>, dont le pouvoir est toutefois encadré, dans une moindre mesure, par le juge dans le premier cas (A), et par la loi dans le second cas (B).

### A) L'Administration soumise au juge

L'encadrement législatif des remises gracieuses est assez laconique, tant pour le contribuable que pour l'Administration fiscale.

La demande du premier n'est soumise à aucune exigence de forme ou de délai, et peut donc intervenir à tout moment, une fois les impositions et pénalités devenues définitives, et donc mises en recouvrement.

Cette sollicitation confère une grande marge de manœuvre aux services fiscaux. Ils sont seuls juges en la matière, qu'il s'agisse de mesurer l'opportunité de la remise ou de la

---

<sup>1402</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale. L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration – Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *ibidem*.

<sup>1403</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 193.

<sup>1404</sup> Marie-Christine ESCLASSAN précise que « l'administration fiscale dispose d'une très grande latitude pour décider ou non d'accorder une réduction de sa dette au contribuable qui la sollicite, in « Mieux adapter la contrainte fiscale. L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration – Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *op. cit.*, p. 206.

quantifier<sup>1405</sup>. La casuistique est la règle, dans le respect de la doctrine édictée par l'Administration, gage d'application uniforme du droit fiscal.

Si la loi encadre la procédure en matière de remise ou de modération des impôts directs, elle prévoit simplement un seuil de 150 000 € pour justifier la saisine par le ministre du budget du Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, qui rendra un avis non publié et non contraignant. S'il est peu sollicité (entre 150 et 200 demandes par an), il est toutefois très favorable au contribuable, en accordant, en moyenne, pour plus de la moitié des remises partielles ; pour un quart une remise totale ; le dernier quart correspondant à des avis de rejet.

Si l'absence de motivation de la décision prise n'est pas sanctionnée par le juge<sup>1406</sup>, ce dernier vérifie néanmoins sa régularité.

La procédure de remise gracieuse est génératrice de réciprocité asymétrique, qui peut valablement être corrigée par la procédure juridictionnelle, malgré l'absence de droit à la remise ou à la modération pour reprendre l'expression du Professeur Martin COLLET<sup>1407</sup>. L'auteur rappelle une jurisprudence ancienne du Conseil d'État qui fonde l'intervention du juge en la matière sur la vérification du motif de droit retenu par l'Administration<sup>1408</sup>. La décision prise ne doit pas être illégale<sup>1409</sup>, même si elle repose en grande partie sur l'équité, « *théoriquement extra-juridique* »<sup>1410</sup>. Cette hypothèse demeure toutefois faible.

Ainsi, après le recours hiérarchique auprès du Ministre du budget, le refus d'une demande gracieuse du contribuable par l'Administration, est susceptible d'être porté devant le juge administratif de l'excès de pouvoir, pour en obtenir l'annulation. Cette dernière ne peut être prononcée pour des motifs de fond uniquement dans le cas où la décision administrative est entachée d'une erreur de droit ou de fait, d'une erreur manifeste d'appréciation ou dans l'hypothèse d'un détournement de pouvoir<sup>1411</sup>.

Si les cas d'admission d'un REP dans ce domaine, il n'est pas rare que le juge soit plus clément que l'Administration. Ainsi, si cette dernière a pu refuser une décharge de

---

<sup>1405</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale. L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration – Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG, op. cit.*, p. 209.

<sup>1406</sup> CE, 8 octobre 1993, n° 118827.

<sup>1407</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op. cit.*, p. 194-195.

<sup>1408</sup> Ce motif de droit ne doit pas être erroné selon l'arrêt de section du CE, 12 juin 1936, n° 47785, Dame De Crozals-Roch et Sieur Delpon De Vaux, *Rec.* p. 640.

<sup>1409</sup> En référence aux fondements de l'illégalité que sont l'erreur manifeste d'appréciation, de droit ou sur la matérialité des faits, le détournement de pouvoir, l'incompétence de l'auteur de l'acte...

<sup>1410</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op. cit.*, p. 195.

<sup>1411</sup> CE, 15 octobre 1980, n° 17482 ; CE, 13 mai 1987, n° 80984 ; CAA Nantes, 14 novembre 2001, n° 98NT02216, Sadi Wa.

responsabilité solidaire, le juge peut valablement considérer que les conditions posées pour obtenir la suspension sont remplies<sup>1412</sup>. De même, toute personne solidairement responsable d'impositions dues par un tiers peut également saisir le juge pour excès de pouvoir lorsque l'Administration a refusé sa décharge gracieuse de responsabilité, et ce, même si la solidarité a été prononcée par le juge pénal<sup>1413</sup>.

Le rejet d'une demande gracieuse peut également être porté devant le juge des référés pour en obtenir la suspension par le biais du sursis à exécution, dans des cas toutefois très précis. En effet, à l'instar du droit commun, deux conditions cumulatives doivent être réunies, il s'agit du doute sérieux affectant la régularité de la décision prise et surtout l'urgence de la situation.

Le bénéfice d'un sursis de paiement, susceptible d'interrompre le paiement des droits et pénalités, est subordonné à une réclamation préalable du contribuable. En l'absence de cette formalité, la bienveillance de l'Administration est à l'œuvre puisqu'elle accompagne fréquemment la demande gracieuse d'une suspension des poursuites, dans l'attente de sa décision<sup>1414</sup>.

Si la procédure de remise gracieuse peut donc être contestée devant le juge, elle ne donne lieu qu'à très peu de contentieux, l'objectif de la juridiction gracieuse n'étant pas de diriger vers la juridiction contentieuse. Il en est de même en matière de dégrèvements et de restitutions d'office, pour lesquels la loi semble plus explicite.

## B) L'Administration soumise à la loi

La demande de dégrèvements et de restitutions d'imposition ne bénéficie pas de la même protection juridictionnelle que celle accordée aux remises gracieuses. En effet, le caractère facultatif de ces mesures ne permet pas une garantie efficace d'application de l'article R.\* 211-1 du LPF.

Le Professeur Martin COLLET rappelle à ce propos l'arrêt Delobel du Conseil d'État, en date du 23 janvier 1914 qui a dénié tout aspect spontané à ces procédures<sup>1415</sup>. L'auteur ajoute même que « *le contribuable ne peut espérer obtenir grand-chose des juridictions* »<sup>1416</sup>,

---

<sup>1412</sup> CAA Marseille, 20 décembre 2007, n° 07-4438, Mme Calmels, *DF*, 2008, n° 50, comm. 617.

<sup>1413</sup> CE, 3 novembre 2006, n° 268919.

<sup>1414</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 194.

<sup>1415</sup> CE, 23 janvier 1914, précité, in Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 196.

<sup>1416</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *ibidem*.



malgré la recevabilité dudit recours devant le juge de l'excès de pouvoir, puisque ce dernier ne s'estime pas en droit d'apprécier l'usage de ce mécanisme par l'Administration<sup>1417</sup>. Elle est, une fois de plus, la seule juge de son opportunité, dans la limite des recours hiérarchiques, sans risque toutefois de fantaisie ou d'arbitraire, puisque la loi en précise les modalités<sup>1418</sup>.

Pour corriger cette asymétrie apparente, le juge garantit le droit à l'information du contribuable. Dès lors qu'un dégrèvement est prononcé par l'Administration, cette dernière ne peut établir, sur les mêmes bases, une nouvelle imposition sans informer au préalable le contribuable de son intention de l'imposer effectivement. À ce titre, la Cour administrative de Lyon a précisé que l'information du contribuable est obligatoire lorsque l'Administration rectifie une erreur dans le calcul du dégrèvement<sup>1419</sup>. *A contrario*, l'information n'est pas obligatoire lorsque l'imposition initiale a été établie par le contribuable lui-même, sur le fondement de sa déclaration<sup>1420</sup>.

Ainsi, la loi prévoit des dégrèvements et restitutions d'office de droit qui s'imposent à l'Administration. Il s'agit de certains dégrèvements spéciaux, « *par souci d'équité* », jouant principalement en matière d'impôts locaux (TF, TH et TP, CET). La bienveillance et l'humanité sont ici de rigueur puisque les critères retenus pour leur application concernent l'âge, la faiblesse des revenus ou bien encore les charges de famille des contribuables.

En ce sens, « *depuis quelques années, la position du service central s'est assouplie* »<sup>1421</sup>, il accorde des dégrèvements dans des domaines autrefois peu enclins à en bénéficier, comme en matière de crédits de TVA déductible dont le remboursement est demandé dans le cadre de l'article 271 alinéa 3 du CGI<sup>1422</sup>.

Le contribuable local semble donc, une fois encore, le contribuable privilégié de ces procédures, puisqu'à l'origine, les impôts directs locaux sont censés être moins personnalisés que l'impôt sur le revenu par exemple. Si les personnes en cause ne sont pas redevables de l'IR, elles sont en revanche assujetties aux impôts locaux, dans la limite de critères personnels, et peuvent à ce titre, rencontrer des difficultés liées à leur situation.

Ces différentes procédures, qu'il s'agisse des remises gracieuses ou bien des dégrèvements ou restitutions permettent de mettre en œuvre une des utopies fiscales recherchées par les citoyens, à savoir l'équité, déjà existante autrefois sous la forme de

---

<sup>1417</sup> CAA Paris, 2 novembre 1994, n° 93-1, Danzas, *BDCF*, mai 1995, p. 182.

<sup>1418</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 197.

<sup>1419</sup> CAA Lyon, 22 mai 2006, n° 01ly00368, Duray de Suduiraut.

<sup>1420</sup> CE, 28 février 2007, n° 279211, Gilbert.

<sup>1421</sup> « Contentieux fiscal », *Lamy Fiscal*, tome 2, Éditions Lamy, 2011, p. 1685, n° 8955.

<sup>1422</sup> En cas de cessation d'activité ou de retard indépendant de la volonté du contribuable.

« raisons d'humanité et de bienfaisance »<sup>1423</sup> puisque « l'action de l'administration est (...) guidée par un souci d'équité »<sup>1424</sup> en la matière.

Concernant les voies de recours, l'asymétrie de la procédure se poursuit puisque si le contribuable peut toutefois demander un dégrèvement ou une restitution d'office en dehors du délai de réclamation, il ne pourra contester une décision de dégrèvement défavorable qu'à l'intérieur dudit délai, au moment où la décision lui est notifiée. Le contribuable peut donc valablement effectuer une démarche auprès de l'Administration pour obtenir un dégrèvement en dehors d'une réclamation régulière, mais non le contester. Si sa demande est rejetée par l'Administration, le juge peut toutefois être amené à se prononcer sur le fondement d'une action en restitution de l'indu<sup>1425</sup>.

Un autre mécanisme, gracieux, mais douanier, mérite, à ce stade d'être évoqué. Il s'agit du passer outre, dispositif difficile à classer, puisqu'il emprunte son régime aux remises gracieuses et à la transaction. En effet, il revêt la forme d'un acte administratif unilatéral, « mais trouve sa justification dans le droit de transaction lui-même, puisque le droit de limiter les sanctions encourues emporte également celui de n'en appliquer aucune »<sup>1426</sup>. Il emprunte aux mesures gracieuses dans leur ensemble la rapidité du règlement de l'affaire, dépourvue de caractère de gravité et insusceptible de faire l'objet d'un quelconque contentieux.

Pour bénéficier d'un passer outre, le Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes rappelle que la bonne foi de l'auteur de l'infraction doit être pleine et entière, rendant prévisible la relaxe. Il ajoute que l'infraction doit revêtir un caractère purement formel, tandis que les irrégularités commises doivent être portées spontanément à la connaissance du service<sup>1427</sup>. La procédure est donc strictement encadrée, à l'origine d'une réciprocité quasi symétrique fondée sur le comportement du contribuable, qui tout en étant de bonne foi, prend directement contact avec l'Administration. L'échange de bons procédés est avéré, fondé sur la sécurité des protagonistes puisque si les droits et taxes éventuellement exigibles ne peuvent donner lieu à un passer outre, l'absence de poursuites judiciaires ultérieures de la part des Douanes et d'amende transactionnelle assure à chacun la préservation de leurs intérêts.

Le passer outre représente le deuxième mode de règlement des litiges entre l'Administration des douanes et les opérateurs, bien avant les procédures juridictionnelles,

---

<sup>1423</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 191. L'auteur fait référence à l'arrêté du 24 floréal an VIII qui permettait déjà d'accorder ce type de modérations.

<sup>1424</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 189.

<sup>1425</sup> CAA Bordeaux, 27 juin 2000, n° 99BX01103.

<sup>1426</sup> Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, 2010, p. 96.

<sup>1427</sup> Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, 2010, ibidem.

plutôt résiduelles en la matière, mais bien après la transaction, mesure gracieuse originale, puisque contractuelle.

En effet, distinguée des remises<sup>1428</sup>, la transaction relève moins d'une logique d'équité que de logiques d'évitement du contentieux juridictionnel et de préservation des intérêts en présence, à commencer par ceux de l'État. Elle constitue néanmoins un outil original dans le paysage fiscal puisqu'elle présente les caractères, une fois n'est pas coutume, du contrat, même si dans la plupart du temps, les remises et dégrèvements peuvent aussi revêtir la forme d'un « *accord informel* »<sup>1429</sup> entre l'Administration et le contribuable.

## SECTION 2 – UNE MESURE GRACIEUSE ORIGINALE : LE CONTRAT DE TRANSACTION

L'étymologie du terme « transaction » est relativement éclairante quant à son caractère réciproque puisqu'elle signifie littéralement *en vers*. Empruntée au latin des juristes, *transactio*, elle signifie accord, ne laissant ainsi planer aucun doute sur la forte teneur en réciprocité de cet arrangement<sup>1430</sup>, « *qu'on ne peut pas refuser ?* »<sup>1431</sup>.

La psychologie permet également de mettre en exergue cet aspect, puisque la transaction constitue une véritable « *Unité d'échange social, un aller-retour complet, entre deux ou plusieurs personnes physiques ou morales, que cet échange passe par des paroles, des écrits, (...) des contacts physiques, etc.* »<sup>1432</sup>.

Si elle a pu être qualifiée parfois de « *chose douteuse et incertaine* »<sup>1433</sup> par le passé - peut-être parce qu'elle introduit de la négociation à un stade inattendu, celui de la sanction fiscale ou douanière de l'assujetti -, elle est néanmoins un instrument original légal au service

---

<sup>1428</sup> Il s'agit du Chapitre III, intitulé : Les remises et transactions à titre gracieux, sous le Titre III : Le contentieux de l'impôt. Elles sont en effet exclusives l'une de l'autre au regard de leur champ d'application. Cf. CAA Bordeaux, 2 février 2006, n° 02BX01047, Rémy-Malterre. Une remise gracieuse est impossible en cas d'impositions principales non définitives. Seule une transaction peut être conclue.

<sup>1429</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale. L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », *Réformes des finances publiques et Modernisation de l'administration – Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *ibidem*.

<sup>1430</sup> Emile TABARY, *Droit romain : de transactionibus. Droit français : des transactions*, Thèse pour le doctorat, Paris, Imprimerie de E. DONNAUD, 1863, p. 4. L'auteur écrit, à propos de la transaction en général, que grâce à elle, « *l'un n'est pas dépouillé entièrement au profit de l'autre ; chacun départ un peu de la rigueur du droit qu'il soutient avoir ; il fait un sacrifice pour éviter le débat, et obtenir son repos* ». La transaction lui « *paraît être le meilleur moyen d'empêcher un procès de naître* ».

<sup>1431</sup> Vincent DAUMAS, « La transaction en matière fiscale : le genre de proposition qu'on ne peut pas refuser ? », *RJF*, mai 2009, Chron., p. 387 et s.

<sup>1432</sup> *Le Dictionnaire de l'Académie française*, terme « transaction », citant CARDON-MERMET, 1982. En référence à l'analyse transactionnelle.

<sup>1433</sup> Jean BOUTEILLER, *Somme rural ou le grand coutumier général de pratique civil et canon*, Paris, Chez Barthélémy MACE, au mont Saint Hilaire, à l'Efcu de Bretagne, M. D CIII., (1603), p. 305.

de l'amélioration des relations entre l'Administration et l'usager, sous l'angle de la réciprocité<sup>1434</sup>.

Contrairement aux remises gracieuses, la transaction a un objet bien délimité<sup>1435</sup>, en ce sens que les impositions en principal ne peuvent en aucun cas relever de la matière contractuelle, et donc être négociées. La « *conclusion d'un véritable contrat* »<sup>1436</sup> transactionnel ne peut en effet porter que « *sur le montant des pénalités et l'intérêt de retard* »<sup>1437</sup>. La limitation de son objet est ainsi précisée : sont susceptibles de relever d'une transaction, les sanctions fiscales et les intérêts de retard<sup>1438</sup>, autrement dit les pénalités<sup>1439</sup>. De même, dans le domaine douanier, une transaction ne peut pas porter sur les droits et taxes devant être acquittés.

Une autre différence avec les remises gracieuses, temporelle cette fois-ci, est prévue. Il s'agit du temps pendant lequel une transaction est possible, à savoir tant que les impositions auxquelles s'ajoutent les pénalités ne sont pas devenues définitives<sup>1440</sup>.

La transaction est l'expression de la réciprocité telle que consacrée par le droit international, dont elle semble concentrer les trois acceptions majeures qui la définissent à savoir la matérialité, la forme et l'applicabilité. Le périmètre de la transaction ainsi établi, il convient de mettre en exergue sa finalité : elle consiste en un mode de règlement contractuel des conflits entre l'Administration fiscale et le contribuable<sup>1441</sup>, reposant sur un engagement formellement réciproque ; un mode définitif de règlement desdits conflits<sup>1442</sup>, reposant sur un

---

<sup>1434</sup> Pour une étude sur la transaction, cf. Pierre LASCOUMES, Évelyne SERVERIN, Thierry LAMBERT, *Transactions et pratiques transactionnelles. Sujets et objets des transactions dans les relations conflictuelles de droit privé et de droit public*, Economica, 1987, 256 p., reprenant les résultats du rapport de fin d'études : *La conciliation et le traitement non juridictionnel des conflits privés*, CERCRID, Université de Saint-Étienne, Octobre 1985.

<sup>1435</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, Litec, Manuel, p. 367. Les auteurs soulignent le fait que l'objet de la transaction fiscale demeure néanmoins ambiguë puisque les impositions en principal, pourraient être, dans une certaine mesure, impactées par la transaction.

<sup>1436</sup> Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF, Droit fondamental, Classiques, 2010, p. 94.

<sup>1437</sup> Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, *ibidem*.

<sup>1438</sup> Elle ne peut donc qu'« *atténuer le montant des amendes fiscales, ou depuis 2004, des majorations, prononcées ou simplement encourues, s'ajoutant aux impositions en litige.* », Conseil d'État, « Le contrat, mode d'action publique et de production de normes », Rapport public 2008, *EDCE 2008*, p. 69.

<sup>1439</sup> Pour plus de détails

<sup>1440</sup> CAA Bordeaux, 2 février 2006, n° 02BX01047, Rémy-Malterre, *DF 200-*, n° 21-22, comm. 421. Ainsi, une remise gracieuse est impossible en cas d'impositions principales non définitives.

<sup>1441</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, *ibidem*. Pour ces auteurs, la transaction fiscale « *semble correspondre à un contrat authentique* ».

<sup>1442</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, *ibidem*. Les auteurs soulignent, à ce titre, que le rapport contractuel repose notamment sur « *l'intangibilité du rapport de droit* » ainsi que la radicalité des effets de la transaction fiscale.

Selon Eric TABARY, la transaction a un double sens en droit romain, dont le premier met déjà l'accent sur son caractère définitif puisqu'elle peut être « *la conclusion définitive d'une affaire* » au sens le plus large du terme, et

engagement matériellement interdépendant, dont la sanction consiste en une réserve de réciprocité<sup>1443</sup>. La réciprocité, si elle est semble symétrique, est incarnée dans l'exécution des obligations de chacun des protagonistes (§ 1), mais également dans leur inexécution, au sein de laquelle, elle est effectivement asymétrique (§ 2).

### § 1 – La réciprocité dans l'exécution des obligations

L'acceptation et l'exécution de la transaction constituent les deux modalités d'entrée en vigueur de cet engagement réciproque<sup>1444</sup>. Il apparaît toutefois opportun de souligner, dans un premier temps, le cadre juridique dans lequel la réciprocité va pouvoir se manifester - le contrat -, pour dans un second temps, souligner les concessions réciproques sur lesquelles il repose.

La transaction offre un cadre juridique novateur en matière fiscale et douanière puisqu'il s'agit de la forme contractuelle (A), fondée sur une procédure commune réciproque : l'acceptation et l'exécution (B).

#### A) La réciprocité par la forme : le contrat

Les transactions fiscale et douanière revêtent la forme du contrat entre l'Administration et le contribuable-contrevenant. Directement « *inspirée de la transaction civile* »<sup>1445</sup>, elle consiste en « *la réalisation d'un contrat conclu sur la base d'échanges entre un fonctionnaire et un administré* »<sup>1446</sup>, à l'instar de la transaction douanière. Cette dernière

---

« un moyen offert par la loi pour prévenir les procès à naître ou pour terminer les procès déjà nés », in *Droit romain : de transactionibus. Droit français : des transactions*, op. cit., p. 13.

<sup>1443</sup> Emmanuel DECAUX, dans sa thèse *La réciprocité en droit international*, *ibidem*. En effet, l'auteur étudie la réciprocité dans la création des obligations, qui se trouve être une condition spécifique de leur exécution et aussi une sanction de celles-ci.

<sup>1444</sup> Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, op. cit., terme « réciprocité », p. 1301.

<sup>1445</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, op. cit., p. 367. Le fondement légal de la transaction civile est l'article 2044 du Code civil qui énonce qu'elle : « *est un contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître.* » Les auteurs rappellent toutefois l'absence d'application de ladite transaction en matière fiscale avant l'institutionnalisation de celle-ci, *Ibidem*.

<sup>1446</sup> Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des " passe-droits " aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, 1996, n° 32, p. 65.

consiste « en une convention établie par les parties par laquelle elles estiment mettre un terme au litige qui les oppose à la suite de concessions réciproques »<sup>1447</sup>.

Cette forme contractuelle est un cadre juridique d'exception en matière fiscale et douanière, un mode alternatif de règlement des conflits, permettant de « régler les dossiers comportant des facteurs d'incertitude importants ou ceux à propos desquels se développent des différends avec l'administré »<sup>1448</sup>, et au sein duquel la réciprocité a toute sa place.

La transaction fiscale peut être mise en œuvre tant à l'initiative du contribuable que de l'Administration fiscale. Cette faculté est consignée à l'article L. 247 du LPF. Généralement, c'est le contribuable qui demande à l'autorité fiscale d'obtenir une réduction plus ou moins importante des pénalités dont il a fait l'objet.

Une instruction est alors menée par un agent de l'Administration fiscale, chargé de rédiger un rapport sur la recevabilité de ladite demande. L'autorité compétente définit la proposition de transaction notifiée au contribuable qui dispose ensuite d'un délai de trente jours pour l'accepter. Il peut émettre des réserves quant à la transaction, l'Administration devant le signaler dans son acceptation<sup>1449</sup>.

La transaction douanière, aux termes de l'article 350 du Code des douanes, demeure quant à elle, à l'initiative de l'Administration, lorsqu'aucune action judiciaire n'est engagée, consacrant ainsi le principe de liberté de transiger, et ce, de façon opportune. Elle doit, en revanche demander l'accord du juge lorsque des poursuites judiciaires sont engagées (contentieux mixte par exemple, douanier et de droit commun), en l'absence de jugement définitif.

La réciprocité, dialogique, se poursuit avec le Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes qui peut être sollicité pour avis.

S'il convient toutefois de mesurer son intérêt en droit, la transaction permet, en opportunité, à l'Administration fiscale et au contribuable de s'écouter, dans un premier temps, puis de s'entendre, dans un second temps, dans un cadre juridique contractuel, afin de prévenir un éventuel contentieux, dans une certaine limite toutefois, fondée sur le comportement frauduleux du contribuable.

En effet, les amendes prononcées par les tribunaux correctionnels ne peuvent pas faire l'objet d'une transaction, tout comme les pénalités afférentes à des impositions ayant donné

---

<sup>1447</sup> La transaction douanière est régie par les articles 2044 et s. du Code civil. Cf. Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier*, PUF, Que sais-je ?, 2001, p. 33.

<sup>1448</sup> Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des " passe-droits " aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société, ibidem*, p. 65.

<sup>1449</sup> CE, 12 décembre 1990, Dumas, *DF*, 1991, n° 27, comm. 1388, Concl. FOUQUET.

lieu, ou devant donner lieu de façon imminente, à dépôt de plainte pour fraude fiscale. Il en est de même dans le domaine douanier, au sein duquel les infractions les plus graves, relevant d'organisations frauduleuses, ne peuvent donner lieu à la conclusion d'une transaction, mais uniquement à une procédure juridictionnelle. La réciprocité demeure asymétrique, ne légitimant donc tous les comportements, et une défaillance relevant du domaine répressif – un manquement délibéré ou un débiteur chronique - constitue le butoir de la transaction.

Ce cadre juridique, traditionnellement opposé à la loi, est pourtant prévu et organisé par cette dernière. La réciprocité qui réside ainsi dans la forme même du contrat, intervient également dans les modalités d'entrée en vigueur de la transaction.

#### B) La réciprocité d'application : l'acceptation et l'exécution

L'extinction de la transaction s'opère par l'exécution des obligations de chacune des parties. En transigeant, l'Administration et le contribuable accommodent un différend par des concessions réciproques, dont le respect mutuel est obligatoire<sup>1450</sup>.

La transaction est un mode de règlement des conflits qui permet de mettre fin à un litige, dès lors qu'elle a été « *d'une part, approuvée par l'autorité compétente et, d'autre part, exécutée par le contribuable.* »<sup>1451</sup> Elle doit être acceptée par l'autorité compétente, lui octroyant ainsi son caractère définitif<sup>1452</sup>.

La transaction est donc un mode de règlement des conflits définitif dans le sens où elle lie le contribuable et l'Administration fiscale de façon irréversible. Dans le domaine douanier, elle peut aussi être provisoire, il s'agit, dans ce cas, de la transaction ratifiée par l'autorité habilitée ou son délégataire.

Plus précisément, lorsque la transaction est adoptée par les deux parties, celle-ci empêche de façon catégorique toute contestation ultérieure de l'imposition. C'est ce que rappelle le Conseil d'État dans un arrêt du 10 août 2005 : « *La conclusion d'une transaction relative aux pénalités, approuvée par le directeur des services fiscaux et par laquelle le contribuable a donné son accord aux rehaussements de base notifiés par le service, a mis fin*

---

<sup>1450</sup> Charles JARROSSON, « Les concessions réciproques dans la transaction », *Rec. Dalloz*, 1997, 32, I, Chron. p. 267.

<sup>1451</sup> Art. L. 251 du LPF.

<sup>1452</sup> CE 28 septembre 1983, Soc. Établissement Prévost, *RJF*, janvier 1984, n° 2, Chron. DE GUILLENCHMID.

à la procédure contradictoire sans que celle-ci puisse être rouverte par le défaut d'exécution de la transaction du fait du contribuable »<sup>1453</sup>.

Il en est de même concernant la transaction douanière, qui garantit le contrevenant de toute action et poursuite devant les juridictions moyennant le paiement d'une amende transactionnelle acceptée par les Douanes.

Le caractère définitif de la transaction empêche également la contestation ultérieure d'une imposition illégale bafouant ainsi le principe de légalité de l'impôt<sup>1454</sup>. Aussi curieux que cela puisse paraître, le contribuable qui bénéficie d'une réduction des pénalités dues doit acquitter une imposition principale illégale ! En pareille hypothèse, il est possible d'affirmer que la réciprocité en jeu issue de la transaction est positive, occasionnant des conséquences initialement non prévues par la loi, figées à jamais par le contrat. Il en est de même en matière douanière, puisqu'une erreur de calcul qui serait faite par les parties dans une transaction n'est pas un motif d'annulation. En revanche, elle doit être réparée, au regard de l'article 2058 du Code civil.

Néanmoins, la transaction n'a pas d'effet sur une éventuelle poursuite pénale en cours portant sur des infractions connexes ou autres. De même, si la transaction douanière d'éteindre l'action publique et l'action fiscale, elle n'a pas d'influence sur les éventuelles actions de droit commun intentées par le Ministère public. En cours d'instance judiciaire, la transaction éteint les actions relatives aux sanctions fiscales et aux peines.

Enfin, après un jugement définitif, aucune transaction n'est possible, pas même pour négocier les sanctions fiscales appliquées, un des objectifs étant naturellement l'évitement du contentieux juridictionnel<sup>1455</sup>.

Toutefois, la matière douanière est plus spécifique puisque la transaction, revêtue de l'autorité de la chose jugée en dernier ressort, peut être révisée par le biais d'une requête auprès de l'autorité administrative. La requête peut concerner une demande d'aménagement du montant comme des modalités d'exécution de la transaction initiale. Une action en nullité ou action en rescision peut également être effectuée par l'assujetti, devant la juridiction civile, dans les cinq ans la première transaction, conformément à l'article 1304 du Code civil.

---

<sup>1453</sup> CE, 10 août 2005, n° 269885, *Ministre c./ Chatelus*, *DF*, 2 mars 2006, n° 9 comm. 222, p. 545. Et d'ajouter : « Ainsi, la cour administrative d'appel n'a pu, sans erreur de droit, juger que du fait de cette non-exécution, il incombait à l'administration de reprendre la procédure d'imposition au stade où elle se trouvait au moment de la conclusion de cette transaction. »

<sup>1454</sup> CE, 19 avril 1959, *Société française de constructions mécaniques*, *GP*, 1951, 1, 412 ; *GD*, p. 142.

<sup>1455</sup> En matière douanière, une remise de ces sanctions peut, sous certaines conditions, être accordée en application de l'article 390 bis du Code des douanes.



Si l'inexécution des engagements prévus par la transaction peut l'annuler, son annulation judiciaire pourra toutefois être obtenue en cas d'erreur sur la personne ou sur l'objet de la contestation ; en cas de vol ou de violence ; ou lorsque la transaction a été souscrite à partir de pièces reconnues fausses. Enfin, si la transaction est en principe indivisible, elle peut faire l'objet d'une annulation partielle dès lors que ses clauses sont distinctes et indépendantes.

Les conditions pouvant conduire à l'annulation d'une transaction douanière sont restrictives au point de ne générer que très peu de contentieux.

Dès lors que la transaction est acceptée et signée, ni l'Administration ni le contribuable ne peuvent remettre en cause, devant le juge de l'impôt, les droits en principal et les pénalités, comme le souligne le rapport public du Conseil d'État de 2008<sup>1456</sup>. Les conséquences de la transaction ont donc des effets similaires pour l'Administration et le contribuable : l'extinction de leurs prérogatives ultérieures. Si l'exécution des obligations de chacun est réciproque, leur inexécution a également des effets réciproques.

## § 2 – La réciprocité dans l'inexécution des obligations

Les concessions réciproques effectuées par l'Administration fiscale et le contribuable fondent des obligations interdépendantes (A) dont le non-respect mutuel des obligations ainsi concédées, met fin à la transaction (B).

### A) L'interdépendance des obligations

Si « *le contribuable renonce à engager une procédure contentieuse destinée à remettre en cause les impositions litigieuses, les pénalités afférentes et l'intérêt de retard [c'est] en contrepartie d'une atténuation de ces montants* »<sup>1457</sup>. Il renonce également à la saisine de la Commission départementale des impôts directs et de l'Interlocuteur départemental<sup>1458</sup>. L'exécution de la transaction entraîne l'extinction des prérogatives de l'Administration fiscale et du contribuable.

---

<sup>1456</sup> Conseil d'État, « Le contrat, mode d'action publique et de production de normes », Rapport public, *EDCE* 2008, *op. cit.*, p. 69.

<sup>1457</sup> Jean-Jacques BIENVENU, Thierry LAMBERT, *Droit fiscal, ibidem*.

<sup>1458</sup> CAA Paris, 3 octobre 2005, n° 03PA00626, SARL France maintenance.

La première se trouve dans l'impossibilité de demander au contribuable le paiement de tout ou partie des pénalités disparues faisant l'objet de la transaction.

Le second ne peut remettre en question la transaction malgré une quelconque omission de sa part<sup>1459</sup>. C'est ainsi qu'il doit respecter ses engagements, sous peine de se voir réclamer lesdites pénalités<sup>1460</sup>.

Une sanction existe donc en matière de transaction, il s'agit de son inexécution. Comme le constate le Conseil d'État, « *en cas d'inexécution intégrale des engagements prévus, l'administration peut toujours revenir à la voie contentieuse pour recouvrer sa créance* »<sup>1461</sup>. Ainsi, si la forme de la transaction est bien contractuelle, l'inexécution complète de son engagement par le contribuable accorde la primauté à l'Administration, apte à ouvrir une procédure contentieuse contre le premier. La réciprocité semble donc au final plus asymétrique qu'il n'y paraît.

Les transactions demeurent toutefois assez rares pour plusieurs raisons, malgré le « *parti intermédiaire* »<sup>1462</sup> qu'elles représentent entre « *accorder sans restriction ce qu'on nous réclame, ou plaider* »<sup>1463</sup>.

D'une part, le principe de légalité fiscale conduit à considérer la transaction comme une exception.

D'autre part, son utilisation est réservée aux seules pénalités et ne peut donc porter sur les droits dus en principal.

Enfin, elle est une procédure gracieuse, une issue exorbitante d'un contentieux.

Ceci semble moins vrai en matière douanière puisque Maître FÉDIDA souligne qu'elle est « *Couramment pratiquée pour les infractions mineures ou portant sur de faibles quantités de marchandises* »<sup>1464</sup>. La réciprocité systématique est ainsi mise en exergue par une procédure génératrice de réciprocité plus topique, puisque la liberté des personnes et des marchandises permise par l'Union douanière a pour corollaire naturel le contrôle efficace des frontières, et la préservation des intérêts financiers de l'Union européenne.

---

<sup>1459</sup> CE 14 novembre 1990, CYPEL, *BGFE*, 1990, 24, p. 11.

<sup>1460</sup> CE 11 mai 1977, n° 99 076, *RJF*, juillet-août 1977, n° 268.

<sup>1461</sup> Conseil d'État, « Le contrat, mode d'action publique et de production de normes », Rapport public, *EDCE* 2008, *ibidem*. Le Conseil d'État fait référence à sa décision du 11 mai 1977, *RJF* juillet-août 1977, n° 432.

<sup>1462</sup> Émile TABARY, *Droit romain : de transactionibus. Droit français : des transactions, ibidem*.

<sup>1463</sup> Émile TABARY, *Droit romain : de transactionibus. Droit français : des transactions, ibidem*.

<sup>1464</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier*, PUF, Que sais-je ?, 2001, p. 34. Il met en avant l'exemple suivant lequel un touriste pratique de la contrebande sur un article de contrefaçon acquis sur un marché.

## Statistiques générales relatives aux transactions fiscales

Transactions	2007	2008	2009	2010
Total accordé	6 153	5 525	4 590	3 969
Répartition en %*	0,7	0,6	0,5	0,4

\* Répartition en pourcentage des transactions accordées, ayant donné lieu à un dégrèvement, tous impôts confondus (impôts directs, droits d'enregistrement, taxes sur le chiffre d'affaire, redevance audiovisuelle)

Statistiques établies au moyen des rapports annuels du Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, pour les années 2007, 2008, 2009 et 2010.

Ainsi, sur les 61,5 % de remises gracieuses partiellement ou totalement favorables aux contribuables en 2010, les transactions conclues ne représentent que 0,5 % de ces décisions. Leur nombre serait en baisse régulière, alors qu'elle serait encouragée dans le discours de l'Administration centrale prodigué à ses agents. Le constat inverse peut être fait en matière douanière.

Il est en effet curieux de constater que le nombre de transactions accordées diminue

## Statistiques générales relatives aux transactions en matière douanière

Répartitions en %*	2007	2008	2009	2010
Transactions	70,90	74,30	77,80	75,60
Procédure de règlement simplifié (PRS)**	69,10	69,70	70,20	67,40

\* Répartition en pourcentage du nombre de transactions dans les suites de constatations en matière douanière, aux côtés des poursuites en justice, plus exceptionnelles (moins de 5 %) et des passer outre, concernant des infractions n'entraînant ni poursuite contentieuse ni amende, mais seulement les droits et taxes exigibles (20 %) <sup>1465</sup>.

\*\* La PRS est une transaction simplifiée en matière d'infractions mineures. Les chiffres mentionnés correspondent aux suites de constatations données dans le domaine des contributions indirectes <sup>1466</sup>.

Si le nombre de transactions est relativement élevé et dépasse de loin les deux autres catégories de règlement des litiges, car les amendes peuvent être très élevées – justice et passer outre – comme l'indique le tableau ci-dessus, il n'en demeure pas moins que le montant de pénalités infligées, grâce à la conclusion d'un contrat de transaction douanière, est le plus faible, soit 24,1 millions d'euro contre 247 millions d'euro pour le contentieux juridictionnel, qui traite davantage des dossiers à forts enjeux. De même, la baisse du montant des pénalités infligées dans le cadre d'une transaction, et ce, notamment en matière de

<sup>1465</sup> Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, *Rapport 2010*, p. 90.

<sup>1466</sup> Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, *Rapport 2010*, op .cit., p. 91.

contributions indirectes, traduit « *une plus grande bienveillance des services compte tenu du contexte économique* »<sup>1467</sup>.

### Principaux impôts visés par les transactions fiscales

Années	Impôts directs		TCA	DE	Redevance
	Impôts d'État	Impôts locaux			
2010	2 112	85	1 239	532	1
Répartition en %		0,3	1,2	2,8	
2007	2 742	93	2 246	1 059	13
Répartition en %		0,5	2,1	3,8	

Si les pénalités afférentes aux impôts directs d'État sont les plus concernées par les transactions fiscales, le taux d'augmentation de transactions est le plus élevé dans le domaine des droits d'enregistrement (2,8 %) en comparaison des autres catégories d'impôts puisque les taxes sur le chiffre d'affaires connaissent un taux de 1,2 %, contre 0,3 % pour les impôts directs. Il diminue néanmoins par rapport aux années précédentes, l'évolution de la législation en la matière devant avoir un impact selon rapport 2010 du Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes<sup>1468</sup>, notamment la loi TEPA du 21 août 2007. En effet, les obligations déclaratives et l'ancienne prescription décennale, ramenée toutefois à six ans depuis 2007, ont pu compliquer les procédures pour le contribuable.

L'accomplissement dans les délais de leurs obligations déclaratives par les contribuables peuvent soulever des difficultés dans le domaine des droits de succession notamment lorsqu'il s'agit de déterminer un actif successoral principalement composé de biens immobiliers, d'entreprendre des recherches héréditaires ou bien encore en cas d'insuffisance de liquidités pour effectuer le paiement des droits dus dans le délai légal<sup>1469</sup>.

Comme déjà indiqué, on note un net recul de cette procédure depuis 2007, tous impôts confondus, malgré l'évitement du contentieux qu'elle serait sensée permettre.

De même, la jurisprudence a rappelé qu'une transaction n'a d'effet qu'entre les parties contractantes<sup>1470</sup>. A l'égard des parties contractantes, les transactions douanières sont régies

<sup>1467</sup> Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, Rapport 2010, p. 93.

<sup>1468</sup> Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, Rapport, 2010, p. 35.

<sup>1469</sup> Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, Rapport, 2009, p. 33.

<sup>1470</sup> Cass. crim., 15 décembre 2004, non publié au bulletin (Pourvoi n° 03-85478 c./ DOUAI, 4 mars 2003). L'arrêt précise que « Daniel X... ne saurait se faire un grief de ce que la cour d'appel l'a condamné à des pénalités douanières sans tenir compte de la transaction qui aurait été conclue entre l'administration des Douanes et un tiers responsable de la même infraction, dès lors qu'une telle transaction n'a pu avoir d'effet

par l'article 2052 du code civil, c'est-à-dire qu'elles ont l'autorité de la chose jugée en dernier ressort et lient les parties.

## B) La « réserve de réciprocité »

Le cadre juridique contractuel prévu pour la transaction fiscale est organisé par la loi<sup>1471</sup>. La réciprocité qui en résulte est par conséquent liée à la forme contractuelle de la transaction, certes, mais également à son aspect dialogique. Elle repose sur la coopération du contribuable et de l'Administration fiscale. Elle pourrait donc sembler symétrique de prime abord. Il n'en est rien puisque l'Administration peut toujours ouvrir une procédure contentieuse à l'encontre du contribuable, faisant ainsi place à la lutte, mais également à l'asymétrie.

De même, la réciprocité résultant de cet instrument ne permet pas de dépasser le cadre juridique classique attendu en matière fiscale, à savoir la loi, et ne peut donc être qualifiée de « positive »<sup>1472</sup>. En effet, grâce au contrat, l'Administration fiscale et le contribuable concluent un arrangement qui dépasse le strict cadre normatif habituel qu'est la loi, mais il demeure légal puisqu' « *il existe dans l'ordre juridique des règles qui organisent la mise à l'écart d'autres règles* »<sup>1473</sup>.

Est ainsi illustrée « *la situation dans laquelle les sujets de droit, peuvent, à défaut de l'exécution par l'autre partie de ses obligations, aligner leur comportement sur celui de*

---

*qu'entre les parties contractantes et n'a pu limiter ni le principe ni l'étendue de l'exercice de l'action publique à l'égard du prévenu.* », in Jean PANNIER, *Recueil de jurisprudence douanière (1990-2010)*, Economica, Pratique du droit, 2010, p. 546.

<sup>1471</sup> « *La transaction s'inscrit " dans un corpus législatif et réglementaire aux mailles très serrées. La procédure à mettre en œuvre laisse peu de place à l'improvisation "* ». », Laurence VAPAILLE, *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan, Finances publiques, p. 64, citant Pierre LASCOURMES, Cécile BARBENGER, Thierry LAMBERT, Marie-Claire MAIER, Jean-Claude PRETRE et Evelyne SERVERIN, *Le droit pénal administratif, instrument d'action étatique – Incrimination et transaction*, Commissariat général au Plan, 1986, p. 224.

<sup>1472</sup> La réciprocité positive est la « *situation dans laquelle les parties à une convention se mettent d'accord pour s'accorder mutuellement des avantages non prévus par la coutume ou par une convention ou allant au-delà de ceux prévus par ces dernières.* » Ainsi, en droit humanitaire, la réciprocité positive est la réciprocité « *" par laquelle les parties s'inciteraient mutuellement à aller au-delà de ce que ce droit prescrit "*. (CICR Commentaire prot. add., p. 37, n° 50.) Ou en matière d'immunités et de privilèges : « *(...) ne seront pas considérées comme discriminatoires : (...) b) le fait pour des Etats de se faire mutuellement bénéficiaire, par coutume ou par voie d'accord, d'un traitement plus favorable que ne le requièrent les dispositions de la présente Convention "*, (art. 47 § 2 de la Convention de Vienne 1961 sur les relations diplomatiques). », Jean SALMON (sous la dir. de), *Dictionnaire de droit international public*, Bruylant / AUF, Universités francophones, 2001, terme « réciprocité », p. 933 et s.

<sup>1473</sup> Pierre LASCOURMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des " passe-droits " aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, op. cit., p. 65. La phrase de terminaison ainsi : « *ce qui donne au système d'importantes capacités d'adaptation.* »

*l'autre partie et ainsi réduire, suspendre ou mettre fin à tout ou partie de leurs propres obligations. »*<sup>1474</sup>

Une décision de la Cour internationale de justice peut éclairer ce point sur la réciprocité en général. Elle a en effet jugé, que « *La réciprocité en matière de déclarations portant acceptation de la juridiction obligatoire de la Cour permet à une partie d'invoquer une réserve à cette acceptation qu'elle n'a pas exprimée dans sa propre déclaration mais que l'autre partie a exprimée dans la sienne (...). La réciprocité permet à l'État qui accepte le plus largement la juridiction de la Cour de se prévaloir des réserves à cette acceptation énoncées par l'autre partie* »<sup>1475</sup>. Rappelant également l'article 60 de la Convention de Vienne de 1969, relative au droit des traités, la réciprocité de la transaction peut s'apparenter à celle mentionnée par ladite convention puisqu'« *Une violation substantielle d'un traité bilatéral par l'une des parties autorise l'autre partie à invoquer la violation comme motif pour mettre fin au traité ou suspendre son application en totalité ou en partie (...)* ».

Ainsi, dès lors qu'une des parties, en l'occurrence le contribuable, n'exécute pas les obligations qui lui incombent au regard de la transaction, celle-ci prend fin.

Il en est de même en matière douanière puisque la remise en cause de la transaction n'est possible que lorsque qu'aucune concession réciproque n'a été effectuée, et qu'ainsi l'acte contracté n'emporterait pas la qualité de transaction.

Il est également possible de contracter une transaction devant le juge. Dans ce cas, lorsque l'instance est portée en justice, la transaction doit être consentie avec l'assentiment du juge qui émet un accord de principe selon Maître FÉDIDA. Nul besoin toutefois d'un tel accord pour conférer l'autorité de la chose jugée en dernier ressort à la transaction, puisqu'en vertu de l'article 2052 du Code civil, elle en est revêtue, insusceptible de recours, puisqu'elle équivaut à un titre exécutoire, au même titre qu'une décision de justice<sup>1476</sup>.

Ce type d'arrangement ne constitue donc pas un « *passé-droit* »<sup>1477</sup> arbitraire, et le passer outre de la matière douanière ne signifie pas passer outre les règles de bonne conduite. Il « *ne s'accomplit pas en autorisant la transgression de normes générales, mais bien au*

---

<sup>1474</sup> Jean SALMON (sous la dir. de), *Dictionnaire de droit international public*, terme « réciprocité », *ibidem*.

<sup>1475</sup> CII, 21 mars 1959, *Interhandel*, *Rec.* 1959, p. 23.

<sup>1476</sup> Cass. crim., 12 février 1990, *Bull. crim.* n° 72 (Pourvoi c./ Paris, 27 mai 1988). La Cour de cassation précise que « *L'action publique s'éteint par transaction lorsque la loi en dispose expressément. En matière douanière et cambiaire [avant l'abolition du contrôle des changes], la transaction concédée par l'administration des douanes avec l'accord de principe de l'autorité judiciaire compétente éteint l'action pour l'application des peines et pour l'application des sanctions fiscales.* », in Jean PANNIER, *Recueil de jurisprudence douanière (1990-2010)*, Economica, Pratique du droit, 2010, p. 543.

<sup>1477</sup> Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des " passé-droits " aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, *ibidem*.

*contraire en s'appuyant sur une ressource légitime et cadrée.* »<sup>1478</sup> Légitime parmi d'autres voies de recours offertes par le droit – fiscal ou douanier - gracieux, voire prévenant le contentieux, cette procédure n'existe pas « *“ à l'ombre du droit ” ou selon des adaptations informelles* »<sup>1479</sup>.

La force du cadrage juridique de la transaction<sup>1480</sup> permet de mettre en lumière le rôle de la réciprocité en matière d'exécution des obligations de l'Administration fiscale et du contribuable, à travers un outil particulièrement moderne et original.

La sanction de l'inexécution de la transaction est donc légitime, comme on peut le déduire d'une décision de la Cour permanente de justice internationale qui a jugé qu' « *Un important principe d'équité semblerait être que, quand deux parties ont assumé une obligation identique ou réciproque, une partie qui, de manière continue, n'exécute pas cette obligation, ne devrait pas être autorisée à tirer avantage d'une non-observation analogue de cette obligation par l'autre partie* »<sup>1481</sup>.

Il est intéressant de noter la possibilité pour l'Administration fiscale, conformément à la loi fiscale, d'actionner d'office une procédure gracieuse, qu'il s'agisse d'une remise, d'une modération ou d'une transaction, dans des cas exceptionnels, concernant de faibles montants<sup>1482</sup>. La réciprocité est donc renforcée à ce niveau, en matière de coopération, dans le sens d'une relation « gagnant-gagnant ».

Les mesures gracieuses sont donc nombreuses, chacune adaptée à un cas particulier, dont les frontières sont toutefois délicates, le vocabulaire n'étant pour toujours choisi avec justesse.

On peut s'en rendre compte avec ce dernier procédé qu'il paraît judicieux de mentionner, la soumission contentieuse en matière douanière, qui peut avoir lieu en l'absence de poursuites pénales et de fixation du montant de l'amende transactionnelle par l'Administration des douanes au moment de la constatation de l'infraction. D'appellation

---

<sup>1478</sup> Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des " passe-droits " aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société, ibidem*.

<sup>1479</sup> Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des " passe-droits " aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société, ibidem*. Elle est « *un moyen légitime parmi d'autres de mettre en œuvre les règles. Il ne s'agit pas de dérogation mais de la recherche de solutions à un conflit, plus ou moins marqué, par l'usage d'autres ressources internes que celles auxquelles recourt d'entrée l'administration. La règle n'est pas ici contournée, elle est écartée par le déplacement vers un autre ensemble de règle qui organise précisément cette voie de résolution.* »

<sup>1480</sup> Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « Des " passe-droits " aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société, ibidem*. « *C'est précisément la force du cadrage juridique de ces transactions qui en fait l'outil principal de règlement des conflits.* ».

<sup>1481</sup> CPJL., 28 juin 1937, Prises d'eau à la Meuse, (Pays-Bas/Belgique), série A/B, n° 70, p. 77.

<sup>1482</sup> Art. R. 247-8 du LPF, complété par une Instruction DB 13 S-31, *BOI*, n° 4.

contentieuse, il s'agit néanmoins d'un acte transactionnel particulier qui consiste, à la suite d'une reconnaissance de l'infraction commise par le contrevenant, en une demande de régler le conflit à l'amiable, ce dernier s'engageant, après constitution d'une garantie, à payer la pénalité que lui appliquera le service, dans la limite des pénalités légalement encourues.

Elle est un outil intéressant, servant les intérêts des deux parties en présence, mais qui brouille un peu plus la frontière entre le domaine gracieux et le domaine contentieux, dont les contours sont imprécis au point de susciter des interrogations à l'Administration lorsqu'elle reçoit une demande du contribuable. A-t-elle affaire à une demande de remise gracieuse ou à une réclamation contentieuse ? Est-il alors encore utile de distinguer ces deux instruments, relevant, sinon d'une même logique, d'une même finalité, celle de la sauvegarde des intérêts en présence, sur le fondement de la réciprocité, dans un contexte d'amélioration et d'apaisement des relations fiscales et douanières. Pour s'en rendre compte, il suffit de parcourir les rapports d'activité de la DGFIP, qui sans les confondre pour autant, mêlent les résultats de ces deux types de mesures, sous un intitulé unique : le contentieux<sup>1483</sup>. Ainsi, les affaires reçues et traitées relèveraient du contentieux, dans sa phase administrative, qu'il s'agisse des réclamations préalables, des demandes gracieuses et des dégrèvements d'office (ces derniers figurant sous la rubrique des demandes gracieuses). Le total avancé correspond à la somme de ces trois composantes (outre les réponses écrites à des demandes de renseignements), soit 5 751 859 affaires<sup>1484</sup>.

Ainsi, outre la procédure gracieuse, il existe une autre procédure, toujours administrative, mais contentieuse cette fois-ci, permettant de résoudre, le cas échéant, un litige opposant l'Administration au contribuable, il s'agit de la réclamation préalable.

### SECTION 3 – LA PROCÉDURE PRÉCONTENTIEUSE : LA RÉCLAMATION PRÉALABLE

L'expression de « procédure précontentieuse » doit être entendue comme étant une phase administrative, certes contentieuse, mais préalable au contentieux juridictionnel. Elle offre un ultime cadre propice aux échanges entre l'Administration fiscale et le contribuable avant un éventuel procès<sup>1485</sup>. La réciprocité qui s'exprime, à la fois dialogique et asymétrique

---

<sup>1483</sup> Cf. par exemple DGFIP, *Rapport d'activité*, 2010, p. 31-32.

<sup>1484</sup> DGFIP, *Rapport d'activité*, 2010, *ibidem*.

<sup>1485</sup> L'article L. 190 du LPF précise à cet effet que « *Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans*



eu égard au caractère administratif de la procédure, est toutefois symétrique dans ses effets puisqu'ils « s'imposent tant à l'administration qu'au contribuable »<sup>1486</sup> (A). L'asymétrie se poursuit avec les délais contentieux mais s'arrête avec les intérêts de retard (B).

### § 1 – Une ultime réciprocité dialogique

La réciprocité topique en matière précontentieuse repose sur l'échange favorisé par le cadre propice au dialogue offert par la réclamation préalable (A), dont les résultats s'imposent à l'Administration comme au contribuable (B).

#### A) La cause : un échange précontentieux

Le Professeur Thierry LAMBERT rappelle la légitimation de la phase de la réclamation préalable par le Conseil d'État, qui la situe dans sa capacité d'éviter efficacement le contentieux fiscal juridictionnel<sup>1487</sup>. Étape indispensable dans ce domaine, son intitulé indique son caractère obligatoire, sous peine d'irrecevabilité : il s'agit de la réclamation préalable à la saisine éventuelle du juge de l'impôt, en cas de rejet des prétentions du contribuable par l'Administration fiscale ; sans réclamation préalable, pas de procès. Cette procédure doit toutefois avoir été valablement indiquée par cette dernière, sous peine d'inopposabilité au contribuable<sup>1488</sup>. Martin COLLET précise à cet effet que « *Formellement, c'est cette réclamation préalable qui matérialise l'introduction de l'instance contentieuse* »<sup>1489</sup>.

---

*l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire.* », (extrait).

Selon François ADAM, Olivier FERRAND et Rémy RIOUX, « *le recours précontentieux est obligatoire, sous la forme d'une réclamation motivée présentée à l'administration* ». Les auteurs précisent qu' « *Il s'agit d'une réclamation contentieuse, basée sur des motifs juridiques, et qu'il faut bien distinguer d'un recours gracieux.* », *Finances publiques*, Presses de Science Po et Dalloz, Ampli, 2010, p. 621.

<sup>1486</sup> Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal*, Hachette supérieur, Les Fondamentaux, Droit, 2011, p. 32.

<sup>1487</sup> Conseil d'État, Section du rapport et des études, « La prévention du contentieux administratif. Contentieux fiscal », Études et documents du Conseil d'État, 1988, 39, p. 22-46, in Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal*, Hachette supérieur, Les Fondamentaux, Droit, 2011, p. 31.

<sup>1488</sup> Cass. com., 23 mai 2006, Receveur des impôts de Bourg-en-Bresse, Nord, *AJDI*, 2007, 3, note MAUBLANC, p. 222.

<sup>1489</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 221. L'auteur rappelle la décision en assemblée du Conseil d'État du 31 octobre 1975, req. n° 97234, Sté Coq-France, *REC CE*, p. 534 ; *DF*, 1975, n° 51, comm. 1656, Concl. M.-A. LATOURNERIE. Il précise encore que toute demande adressée d'abord au juge sera irrecevable, CE, 26 avril 1976, req. n° 95585, *DF*, 1976, n° 41, comm. 1441, Concl. P. LOBRY.

Cette phase litigieuse mais « précontentieuse »<sup>1490</sup> permet de favoriser le dialogue entre l'Administration et l'usager puisque ce dernier peut ainsi échanger avec le supérieur hiérarchique du vérificateur, puis le cas échéant, avec l'interlocuteur départemental.

Si son utilité peut être parfois remise en question, ou minorée d'un point de vue de la qualité de ses résultats, elle est un recours original, entre le gracieux et le contentieux, qui permet un ultime échange, fondant la réciprocité dialogique, entre l'Administration fiscale et le contribuable, échange d'autant plus nécessaire qu'il permet d'opposer face-à-face les personnes à l'origine même du litige en présence.

Elle est importante également, dans le sens où son contenu va déterminer les suites du contentieux. Si la réclamation porte sur la révision de l'application des pénalités, le contentieux juridictionnel, le cas échéant, portera uniquement sur ce point. Si le contribuable souhaite également une révision des droits dus en principal, il ne pourra pas soumettre ce nouveau point au juge. Le dialogue n'est donc pas réduit à une seule réclamation, puisque si le contribuable souhaite modifier le contenu d'une réclamation déjà faite, et portée devant le juge, qui ne peut juger *ultra petita*, il pourra effectuer une nouvelle réclamation auprès des services fiscaux<sup>1491</sup>.

Le Professeur Martin COLLET pose la question de savoir si ce procédé permet davantage de « *renouer le dialogue ou [de] décourager le recours au juge* »<sup>1492</sup> ? Il précise qu'elle est « *sans doute une nécessité* »<sup>1493</sup>, dont « *l'ambition [est] d'être plus qu'un simple filtre : elle entend susciter le dialogue entre l'administration et le contribuable et favoriser un règlement des litiges satisfaisant l'ensemble des protagonistes.* »<sup>1494</sup>

La réclamation préalable permet aussi d'informer l'Administration qu'une procédure juridictionnelle risque de se produire contre elle, tout en évitant « *le véritable procès* »<sup>1495</sup> ; d'autant qu'elle pourra toujours valablement recourir à des techniques contentieuses qui lui sont offertes telles que la compensation ou la substitution de base légale, afin de maintenir ses prétentions.

---

<sup>1490</sup> Le Professeur Thierry LAMBERT précise que « *La réclamation préalable doit être comprise comme la première phase de la juridiction contentieuse* », autrement elle est l'étape obligatoire pour agir en justice. Elle est précontentieuse dans le sens où elle reste administrative, et non juridictionnelle. Elle ne se confond toutefois pas avec la procédure gracieuse, in *Contentieux fiscal, op. cit.*, p. 32.

<sup>1491</sup> CE, 5 avril 1993, n° 92 705, SCI Résidence de la falaise, *RJF*, mai 1993, n° 645.

<sup>1492</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op. cit.*, p. 222.

<sup>1493</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, ibidem.*

<sup>1494</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, ibidem.*

<sup>1495</sup> François DERUEL, *Finances publiques. Droit fiscal*, Dalloz, Mémentos, n° 165, 1975, p. 140.

## B) L'effet : une opposabilité des résultats

« *Quand les conditions de forme et de délai requises par la loi sont remplies, la réclamation présentée par le contribuable constitue l'exercice d'un droit dont les effets s'imposent tant à l'administration qu'au contribuable* »<sup>1496</sup>

La réclamation préalable participe de l'amélioration des relations entre le contribuable et l'Administration, et de l'évitement du contentieux juridictionnel, dans le sens où elle permet de régler un grand nombre de litiges, jugés parfois mineurs puisque portant sur des erreurs matérielles le plus souvent, mais qui contribuent néanmoins au désengorgement des tribunaux et surtout au dialogue Administration-administrés.

Le Professeur Martin COLLET souligne que la politique fiscale orientée vers une relation apaisée entre ces derniers « *porte incontestablement ses fruits* »<sup>1497</sup>, puisque si le nombre de réclamations augmente certes, le nombre de procès diminue. Le renforcement du dialogue, et donc d'une certaine réciprocité en la matière, est un processus positif, tant pour l'Administration que pour le contribuable, chacun y trouvant un intérêt.

Si tel était le bien de 2001 à 2008, il n'en est pas de même de 2008 à 2010. L'amélioration des relations n'étant *a priori* pas le seul facteur à prendre en ligne de compte.

Si l'aspect dialogique de la procédure peut être mis en doute à bon escient, la réciprocité n'en est toutefois pas exclue pour autant. La recherche d'un consensus participe de la réciprocité de coopération. Pourtant, c'est bien la réciprocité de lutte qui est à l'origine de la réclamation préalable puisque le contribuable n'est pas d'accord quand aux modalités d'imposition retenues par l'Administration par exemple<sup>1498</sup> ; l'action de rectification de cette dernière ayant entraîné l' « *action contentieuse non juridictionnelle* »<sup>1499</sup> du premier. Dans le contexte d'amélioration de leurs relations et plus administrativement correct, cette réciprocité « de vengeance », pour faire le parallèle avec l'anthropologie, doit nécessairement laisser la place à la réciprocité « d'alliance ».

---

<sup>1496</sup> Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal*, op. cit., p. 32.

<sup>1497</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 198. L'auteur renvoie aux chiffres avancés par M. BARÇON-MAURIN sur la période 2001-2008. Si le nombre de réclamations augmentent effectivement, passant de 3,5 millions à 4,6 millions, l'issue favorable est d'autant plus importante que le nombre de procédures juridictionnelles est passé de 24 000 à 17 500.

<sup>1498</sup> Ou s'ils sont d'accord, c'est sur leur désaccord.

<sup>1499</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, op. cit., p. 1000.

## Statistiques générales relatives aux réclamations préalables

<b>Réclamations préalables</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
<b>Nombre de demandes</b>	<b>878 973</b>	<b>878 996</b>	<b>966 505</b>	<b>1 096 866</b>
Montant des allègements	645 M €	578 M €	552 M €	517 M €
Montant moyen en €* Total accordé	1 055 577 460	970 565 210	915 598 885	720 661 277
<b>Taux en %**</b>	<b>63,5</b>	<b>63</b>	<b>61,5</b>	<b>61,5</b>

\* Montant moyen de l'allègement, France entière et tous impôts confondus.

\*\* Taux de réponses totalement ou partiellement favorables au contribuable.

Statistiques établies sur la base des rapports annuels du Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, pour les années 2007, 2008, 2009 et 2010.

## Principaux impôts visés par les réclamations préalables

<b>Impôts et bouclier fiscal</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Impôt sur le revenu	1 247 092	1 325 507	1 315 142	1 311 485
Taxes foncières et taxe d'habitation	1 215 824	1 220 905	1 241 844	1 174 163
Redevance audiovisuelle	580 778	558 374	545 924	487 351
Taxe professionnelle	421 712	439 163	440 762	392 833
Taxes sur le chiffre d'affaires	54 605	50 743	51 715	54 811
Bouclier fiscal	10 305	28 541	23 689	22 249
<b>Total d'affaires traitées</b>	<b>3 687 784</b>	<b>3 770 523</b>	<b>3 822 912</b>	<b>3 615 744</b>
<b>Total d'affaires reçues</b>	<b>3 663 311</b>	<b>3 732 134</b>	<b>3 780 925</b>	<b>3 562 011</b>

Il convient de noter toutefois que la réclamation préalable ne peut porter que sur la légalité de l'action de l'Administration<sup>1500</sup>. Si elle est enserrée dans des délais précis, ordinaires ou spéciaux, elle ne permet que d'obtenir, le cas échéant, le paiement d'intérêts moratoires. Ces deux éléments – les délais et les intérêts – ont connu d'importantes modifications qui introduisent une nouvelle réciprocité liée à l'écoulement du temps.

### § 2 – Une nouvelle réciprocité temporelle

La réciprocité-proportion, plutôt asymétrique en matière administrative, s'est muée progressivement en réciprocité symétrique, ou au moins équivalente, au sens propre du terme, au-delà du sens anthropologique. En effet, le temps susceptible de conduire à un contentieux entre l'Administration fiscale et le contribuable, autrement dit respectivement les délais de

<sup>1500</sup> Et non pas par exemple sur une demande en indemnisation liée au contentieux de la responsabilité.

reprise et les délais de réclamation ont été alignés (A). De même, le temps nécessaire à la réparation du retard de paiement, autrement dit respectivement les intérêts de retard et les intérêts moratoires ont également été alignés (B).

#### A) L'asymétrie du délai de réclamation et du délai de reprise ?

L'Administration fiscale et le contribuable ne peuvent réciproquement agir l'un contre l'autre que dans une période de temps bien déterminée. La première bénéficie d'un délai de reprise ou de répétition, tandis que le second bénéficie d'un délai de réclamation.

Ces deux délais ne sont pas alignés l'un sur l'autre. S'il y a bien réciprocité procédurale, chacun pouvant agir l'un contre, il y a asymétrie dans le sens où l'un bénéficie d'un délai plus long que l'autre.

En l'occurrence, l'Administration dispose d'ordinaire d'un droit de reprise de trois ans pour les impôts directs autres que les impôts locaux (hors CET)<sup>1501</sup> et la TVA, et d'un an pour les impôts locaux et contributions indirectes. Le contribuable, quant à lui, dispose d'un délai de réclamation de deux ans en matière d'impôts directs ou indirects, mais bien d'un an pour d'autres impôts, - majoritairement les impôts directs locaux -<sup>1502</sup>.

Cette absence d'alignement des délais ne doit pas masquer celle qui existe en matière de procédure de rectification à l'encontre du contribuable. En effet, l'article R. 196-3 du LPF, modifié par le décret du 25 mars 2004<sup>1503</sup>, prévoit que « *Dans le cas où un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'administration des impôts, il dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations.* » L'identité des délais procéduraux en ce domaine pour le contribuable comme pour l'Administration fiscale, à la suite de son contrôle, traduit bien l'existence de réciprocité symétrique en la matière, puisque la lutte issue du contrôle fiscal laisse place à l'égalité des

---

<sup>1501</sup> Par exemple, l'article L. 169 du LPF énonce que « *Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.* »

<sup>1502</sup> Ce sont les articles R. 196-1 et R. 196-2 du LPF qui prévoient respectivement la durée du délai de réclamation : « *Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts, doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année* » ou « *au plus tard le 31 décembre de l'année* » qui suit en règle générale la mise en recouvrement du rôle ou de la notification de l'AMR de l'imposition contestée.

<sup>1503</sup> Art. 1<sup>er</sup> du décret n° 2004-282 du 25 mars 2004, JO du 27 mars 2004, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juin 2004.

armes, d'autant que l'un comme l'autre peut agir autant de fois que nécessaire<sup>1504</sup>. C'est l'idée selon laquelle « *le contribuable peut se plaindre tant que l'administration peut être amenée à lui reprocher quelque chose – ce qui n'est pas illogique.* »<sup>1505</sup>

Le délai de réclamation est donc aligné sur le délai de reprise, soit trois ans selon l'article L. 169 du LPF. La réclamation peut porter sur les impositions complémentaires comme sur les impositions primitives<sup>1506</sup>.

Cette réciprocité s'incarne donc dans la lutte possible entre l'Administration fiscale et le contribuable en litige. Une nouvelle fois, la réciprocité de lutte, intrinsèque au système fiscal dans son ensemble, permet à chacun de pouvoir agir contre l'autre en cas de manquement ou d'erreur. L'Administration fiscale peut ainsi valablement rectifier les bases d'imposition du contribuable ayant manqué à ses obligations, tandis que ce dernier peut également saisir à nouveau la première pour reconsidérer sa situation<sup>1507</sup>.

Cette réciprocité de lutte se poursuit avec l'instigation de délais spéciaux en raison des comportements des deux protagonistes en la matière<sup>1508</sup>.

Lorsque le contribuable aura adopté un comportement frauduleux, masquant, par exemple, la réalité de son activité, le délai de reprise de l'Administration est porté à dix ans.

Néanmoins, il semble sanctionné au regard de l'article L. 190 du LPF, qui lui offre un délai étendu, porté à trois ans, en cas de décision non-conforme à une règle supérieure. Ce même délai était de quatre ans auparavant, il a donc été diminué. L'Administration fiscale a précisé la portée de celui-ci dans une instruction, en interdisant la transcription des arrêts de la CJUE non destinés à la France<sup>1509</sup>. Pour certains, il ne semble *a priori* « *pas nécessaire de dramatiser l'existence de l'article L. 190, alinéa 4 du LPF. En effet, cet article ne concerne*

---

<sup>1504</sup> Le contribuable qui souhaite modifier le contenu de sa première réclamation préalable pourra valablement en effectuer une autre. De même, l'Administration est fondée à agir plusieurs fois comme le souligne une décision du CE, 12 décembre 2008, req. n°298 727, Min. c/ Sté Dal'Systèmes Industrie, *DF*, 2009, n° 24, comm. 368.

<sup>1505</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 224.

<sup>1506</sup> CE, 9 juillet 1980, n° 13629, *RJF*, octobre 1980, n° 790.

<sup>1507</sup> L'interruption ou la suspension de la prescription est toujours possible, selon les articles L. 189 du LPF concernant le délai de reprise et concernant le délai de réclamation.

<sup>1508</sup> L'article L. 190 du LPF, alinéas 3 et 4 prévoit que : « *Sont instruites et jugées selon les règles du présent chapitre toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure.*

*Lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux, l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action en réparation du préjudice subi ne peut porter que sur la période postérieure au 1<sup>er</sup> janvier de la troisième année précédant celle où la décision ou l'avis révélant la non-conformité est intervenu. »*

<sup>1509</sup> DGI, Instruction n° 135 du 10 août 2006, sur le point « Contentieux de l'impôt. Réclamation. Demandes fondées sur la non-conformité d'une règle de droit. Article 117 de la loi de finances pour 2006 (n° 2005-1719 du 30 décembre 2005), (LPF, art. L. 190) », *BOI*, 13 O-1-06, in *DF*, 2006, n° 36, instr. 13 588.

*que ceux qui n'ont pas déposé une réclamation préalable et pour lesquels la décision de justice ne constitue en quelque sorte qu'une aubaine. »*<sup>1510</sup>

La symétrie dans le traitement des protagonistes est assurée puisque l'Administration et le contribuable demeurent de simples requérants, les droits de l'un ne primant pas les droits de l'autre. En effet, si le délai de réclamation peut faire l'objet d'une réouverture en raison d'une circonstance particulière survenant après l'expiration du délai ordinaire, ou à la suite d'une proposition de rectification en cas de contrôle fiscal, cette réouverture ne peut être le fait du contribuable lui-même.

L'évènement doit remplir deux conditions cumulatives : influencer le bien-fondé de l'imposition, dans son principe ou dans son montant, indépendamment de l'action du contribuable. Cette dernière condition relève du bon sens, puisque selon Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, elle « *est fondée sur la préoccupation de ne pas placer le contribuable dans une situation plus favorable que l'administration, s'agissant d'une question intéressant la prescription.* »<sup>1511</sup>

Il convient de noter toutefois que ces délais sont relativement longs au regard de ceux pratiqués en droit administratif par exemple. En effet, si le délai de réclamation est d'au moins deux ans, le délai de contestation de la légalité d'un acte administratif est de deux mois à compter de son entrée en vigueur.

D'autres délais, en matière de dépenses de l'État et non plus de recettes fiscales, sont également susceptibles d'être longs. Il s'agit de ceux que l'État laisse s'écouler lorsqu'il doit effectuer un paiement. Dans le domaine des marchés publics, par exemple, dès lors que l'État dépasse le délai de 30 jours, il doit payer des intérêts moratoires dont les modalités de calcul ont été revues à la hausse<sup>1512</sup>. C'est également le cas dans les procédures fiscales puisque le taux des intérêts moratoires a été aligné sur celui des intérêts de retard.

---

<sup>1510</sup> Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (sous la dir. de), « Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport AICARDI », Compte rendu et documentation du colloque organisé par LexisNexis en septembre 2007, Litec, Colloques et débats, 2008, p. 29.

<sup>1511</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, op. cit., p. 1008. Les auteurs soulignent qu'une solution inverse permettrait au contribuable de choisir le moment propice à la réouverture d'un délai spécial de réclamation.

<sup>1512</sup> Décrets n° 2008-407 et n° 2008-408 du 28 avril 2008.

## B) L'équivalence des intérêts de retard et des intérêts moratoires

Une situation choquante a pris fin avec la réciprocité de la réparation fondée sur les intérêts de retard versés par le contribuable et moratoires versés par l'État, qu'elle émane de l'Administration elle-même dans le cadre d'une réclamation préalable, mais également à la suite d'une décision de justice<sup>1513</sup>.

En effet, suivant que ce dernier était créancier ou débiteur, le taux d'intérêt différait. Très concrètement, si, à la suite d'un redressement, le contribuable lui devait de l'argent, il devait rembourser la somme due et payer un taux d'intérêt de 0,75 % par mois, soit 9 % par an. En revanche, s'il avait trop déclaré, l'État lui remboursait ladite somme sur laquelle était appliqué un taux d'intérêt légal de 2,05 % actualisé annuellement. Le prix de l'argent n'était donc pas le même selon la nature du retard : le dégrèvement d'impôt dû par l'État et l'insuffisance ou le retard de paiement de l'impôt par le contribuable.

Pour corriger cette situation de réciprocité asymétrique – il y avait bien réciprocité puisque la réparation prévue était le versement d'intérêts, mais dont le taux était différent. L'objectif a donc été de parvenir à un taux unique. La loi de finances pour 2006 a rétabli la symétrie de la réciprocité et le parallélisme des formes en la matière<sup>1514</sup>. Les taux ont été abaissés pour le contribuable et augmentés pour l'État.

Ont ainsi été modifiés les articles 1727 du CGI, L. 62, L. 208<sup>1515</sup> et L. 209 du LPF. L'instruction de l'Administration fiscale précise en effet que « *L'article 29 de la loi de finances pour 2006 fixe à 0,40 % par mois, soit 4,80 % l'an, le taux de l'intérêt de retard et celui des intérêts moratoires, établissant ainsi un équilibre entre la situation des contribuables qui n'ont pas acquitté l'impôt dû dans les délais et celle des contribuables qui ont payé un excédent d'impôt dont ils ont obtenu le dégrèvement.* »<sup>1516</sup> Il en est de même, selon l'alinéa 2 de l'article L. 208 du LPF, concernant les sommes allouées en garanties de la demande d'un sursis de paiement.

---

<sup>1513</sup> Art. L. 208 du LPF, extrait : « *Quand l'État est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires...* ».

<sup>1514</sup> Article 29 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, JO 31 décembre 2005.

<sup>1515</sup> Art. L. 208 du LPF, extrait : « *...les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts.* »

<sup>1516</sup> DGI, Instr. 13 N-1-06, Intérêt de retard – intérêts moratoires (art. 29 de la loi de finances pour 2006 - CGI, art. 1727 ; LPF, art. L. 62, L. 208 et L. 209), BOI, n° 5 du 13 janvier 2006, p. 1.



On peut s'étonner que Jean-Pierre LIEB, Directeur de la fiscalité à la DGFIP, se soit par ailleurs félicité de cette avancée dans les relations entre les usagers et l'administration « *qui consiste à aligner le taux de l'intérêt de retard dû par les usagers et celui des intérêts moratoires dus par l'État. Ainsi disparaît un déséquilibre qui était fortement critiqué depuis de nombreuses années* », lorsque l'on sait que les lois sont rédigées par l'Administration, et que cet état du droit aurait pu être modifié bien avant 2006...

La symétrie de la procédure s'arrête, mais pas la réciprocité, dans le cadre des remises gracieuses et des dégrèvements ou restitutions d'office, il va de soi que ces procédures n'ouvrent pas droit à intérêt moratoires pour le contribuable<sup>1517</sup>.

Un détail mérite toutefois d'être souligné : l'article L. 62 ancien du LPF prévoyait la réduction de moitié du taux d'intérêt de retard lorsque le contribuable régularisait spontanément sa situation au cours d'une vérification de comptabilité. La réforme de 2006 a conduit à porter le taux réduit de 50 % à 70 % du taux normal. La réciprocité égalitariste a ses limites !

Mais un autre point tout aussi intéressant, et qui prolonge la réciprocité en la matière, réside dans le fait que l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI peut donner lieu à une remise, une modération ou une transaction selon l'article L. 247 du LPF.

Si le contribuable peut se satisfaire de quelques correctifs égalitaires dispersés, il peut ne pas obtenir satisfaction auprès de l'Administration fiscale au regard de la réclamation préalable qu'il a effectué. Il pourra donc, le cas échéant, engager une procédure juridictionnelle.

---

<sup>1517</sup> CAA Paris, 16 septembre 1999, n° 96PA02525, SA Bearbull Rogier, *DF*, 2000, 45-46, comm. 877 : « *Considérant qu'aux termes de l'article L. 207 du livre des procédures fiscales : " Lorsqu'une réclamation contentieuse est admise en totalité ou en partie, le contribuable ne peut prétendre à des dommages-intérêts ou à des indemnités quelconques, à l'exception des intérêts moratoires prévus par l'article L. 208. " ; que ces dispositions font obstacle à ce que, en dehors du cas où la responsabilité de l'Etat est engagée à raison d'une faute commise par les services fiscaux dans l'assiette de l'impôt, le contribuable puisse obtenir des dommages et intérêts lorsqu'il a obtenu la restitution d'impositions auxquelles il avait été soumis... ».*

## CONCLUSION DU CHAPITRE 1

L'amélioration des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable passe donc inévitablement par la recherche d'un consensus avant l'engagement d'une procédure juridictionnelle. L'Administration fiscale l'a bien compris ; c'est pourquoi, ont été multipliés les « *dispositifs censés favoriser un règlement serein et rapide des litiges et évitant la saisine des juridictions* »<sup>1518</sup> et en assurant un « *dialogue précontentieux* »<sup>1519</sup> dans le sens de l'équilibre des garanties du contribuable en la matière. La réciprocité est donc double, puisque ces mécanismes ont des effets réciproques dont la cause est dialogique.

Les remises gracieuses et les dégrèvements et restitutions d'office s'imposent aux parties, tout en participant au renforcement de la réciprocité dialogique sans nécessairement conduire au contentieux.

La transaction lie également les parties cocontractantes dans un domaine régalién inattendu. Traduction de la réciprocité systématique dans un instrument particulier, la transaction « *assure une répression efficace et consensuelle de la fraude (...) tout en préservant le recouvrement des droits qui ont été fraudés.* »<sup>1520</sup>

La réclamation préalable, accompagnée de mesures symétriques (alignement du délai de reprise et de réclamation en cas de contrôle fiscal, des intérêts de retard sur les intérêts moratoires), lie enfin les parties en constituant le recours administratif ultime avant un éventuel contentieux (après épuisement des voies de recours en la matière : saisine du supérieur hiérarchique, de l'interlocuteur départemental, de médiateurs ou de commissions *ad hoc*).

Les demandes gracieuses représentent environ un quart du nombre total des demandes reçues par l'Administration fiscale (réclamations contentieuses et demandes gracieuses), ce qui est relativement important. Un des problèmes posés toutefois par cette dualité d'actions, à la fois gracieuses et précontentieuses, est la délicate frontière entre ces deux types d'outils, et nécessite une recherche constante de l'Administration pour identifier la demande du contribuable. Depuis l'interlocuteur fiscal unique au contrôleur fiscal unique souhaité par

---

<sup>1518</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 198.

<sup>1519</sup> Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (sous la dir. de), « Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport AICARDI », *Compte rendu et documentation du colloque organisé par LexisNexis en septembre 2007*, Litec, Colloques et débats, 2008, p. 1 et s.

<sup>1520</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier*, *ibidem*.

certain, il pourrait être utile de fusionner les demandes gracieuses et la réclamation préalable. La lisibilité des opérations ainsi permise en faveur du contribuable et de l'Administration fiscale, permettrait de n'introduire qu'une seule phase préalable à l'engagement d'une éventuelle procédure juridictionnelle.

L'ensemble de ces dispositifs sont autant d'instruments topiques générateurs de réciprocité dialogique, autant de « *dispositifs juridiques qui prévoient des procédures internes de régulation casuistique aux effets décisifs* »<sup>1521</sup>, continus de la logique systémique du champ organisationnel relatif à l'impôt en France.

Ils influencent toutefois majoritairement les pénalités, même si les impositions principales peuvent également faire l'objet d'une contestation, qu'il s'agisse d'une demande gracieuse ou d'une réclamation contentieuse selon les cas. N'est-ce pas surprenant puisque les pénalités visent normalement à sanctionner le comportement, frauduleux ou non, du contribuable, qui s'est donc placé, volontairement ou non, en infraction vis-à-vis de la loi fiscale ? La réciprocité peut alors s'exercer au profit du contribuable défaillant. Pour autant, si l'Administration n'est pas rétive à accorder une atténuation en la matière, c'est dans son intérêt bien compris, celui de l'assurance de recouvrer les sommes qui lui sont effectivement dues, en dehors du surplus lié auxdites pénalités.

Les finances peuvent, en effet, se révéler « *un terrain de compromis au gré des circonstances et des intérêts individuels et collectifs.* »<sup>1522</sup>

Qu'en est-il du rôle du juge en la matière ? Sur le terrain des pénalités précédemment évoquées, si le CGI prévoit des taux fixes (10 %, 40 %, 80 %), il a pu être reconnu au juge le pouvoir de les moduler puisque ce dernier dispose d'une plénitude de juridiction conformément à l'article 6 § 1 de la CESDH tel qu'interprété par la CEDH. Le droit interne a également souffert de cette interprétation en trompe-l'œil, différemment réceptionnée par l'ordre administratif et l'ordre judiciaire<sup>1523</sup>. Si la « modulation juridictionnelle » permet la correction de la disproportion entre le comportement du contribuable et la pénalité appliquée, il ne s'agit pas pour autant d'une modulation, mais plutôt d'un changement de qualification

---

<sup>1521</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier, ibidem*.

<sup>1522</sup> p. 253.

<sup>1523</sup> Le Conseil d'État précise que le pouvoir de pleine juridiction implique seulement que le juge exerce un contrôle complet en droit et en fait du litige qui lui est soumis : Avis CE, 5 avril 1996, Houdmond, *RJF*, juin 1996, n° 607, Avis CE, 8 juillet 1998, Fattell, *RJF*, août-septembre 1998, n° 970 ; il suit ainsi en cela la jurisprudence de la Cour de Strasbourg : CEDH, 23 septembre 1998, Malige c/ France.

À l'inverse du juge judiciaire : Cass. com., 29 avril 1997, Ferreira, *RJF*, juin 1997, n° 641, confirmé par Cass. com., 22 février 2000, Société centrale immobilière du 71 rue Albert, *RJF*, mai 2000, n° 739. Le juge judiciaire reconnaît en effet que le pouvoir de modération des pénalités fiscales, dont le taux est pourtant fixé par la loi, est inhérent à la notion de pleine juridiction du juge de l'impôt.

juridique opérée par le juge. Une disproportion, comme il a pu, et peut encore en exister en matière de contentieux juridictionnel, corrigée par le législateur comme le juge, dans le sens de la symétrie.

Ainsi, à côté d'une « juridiction gracieuse », il existe une double juridiction contentieuse fondée sur une justice conciliationnelle<sup>1524</sup> lorsqu'elle relève de la phase administrative, et sur une justice juridictionnelle, lorsqu'elle est exercée devant le juge de l'impôt.

---

<sup>1524</sup> Ichiro KITAMURA, « L'avenir de la " justice conciliationnelle " », in *L'avenir du droit, Mélanges en hommage à François TERRÉ*, PUF, Dalloz, 1999, p. 801 et s.

## CHAPITRE 2 – UN MODE D’ORGANISATION DU CONTENTIEUX JURIDICTIONNEL : LA RÉCIPROCITÉ SYMÉTRIQUE

La réciprocité symétrique sous-tend l’idée selon laquelle l’Administration fiscale, et au-delà l’État, serait placé sur un même pied d’égalité lors des procédures contentieuses. D’un déséquilibre latent en matière fiscale, il y aurait un rééquilibrage en matière juridictionnelle. Cela induit, sinon l’équivalence des droits et des devoirs de l’Administration fiscale et du contribuable, l’égalité de traitement entre ces deux protagonistes, justiciables l’un comme l’autre d’un même service public, la Justice.

La réciprocité symétrique laisse présager cet équilibre, entre les pouvoirs de l’Administration fiscale et les garanties du contribuable, qui peut également être « *réalisé grâce au juge par la recherche d’une certaine proportionnalité dans l’utilisation des moyens* »<sup>1525</sup>. Si la loi est en partie à l’origine de cet état du droit, la jurisprudence des tribunaux de tous ordres, administratif et judiciaire, national et supra-national, a largement contribué à façonner une identité dans les régimes et les moyens disponibles à l’égard de l’Administration fiscale et du contribuable.

Cette réciprocité symétrique, qui participe de la mutabilité de l’instance fiscale<sup>1526</sup>, comme mode d’organisation du contentieux juridictionnel se distingue de la réciprocité symétrique anthropologique.

### Statistiques générales relatives au contentieux fiscal

Affaires déposées	2007	2008	2009	2010
TA	17 133	16 939	16 444	18 646
CAA et Conseil d’État	4 118	4 544	4 650	4 668
TGI	685	647	562	584
CA	315	263	242	205
Cour de cassation	130	112	93	88

---

<sup>1525</sup> Christian LOPEZ, *Les pouvoirs d’investigation de l’administration fiscale en France et au Canada*, L’Harmattan, Logiques juridiques, 1997, résumé.

<sup>1526</sup> Agnès CHAUTARD, *La mutabilité de l’instance fiscale et le droit à un procès équitable*, L’Harmattan, Finances publiques, 2003, 384 p.

Ainsi, la réciprocité se manifeste au travers de quatre événements contentieux juridictionnels principaux entraînant d'importants rééquilibrages de procédure. Revêtant l'aspect d'un alignement, la réciprocité consacre une identité de droits à l'Administration fiscale et au contribuable. Elle s'illustre ainsi dans la reconnaissance d'un régime de responsabilité de ces deux acteurs (Section 1). Elle s'incarne ensuite dans la compensation, générant la simultanéité des apurements de dette et de créance (Section 2). Elle s'insinue enfin entre la substitution de base légale et l'introduction de moyens nouveaux (Section 3).

## SECTION 1 – DE L'OBLIGATION MUTUELLE DE RÉPARER UN DOMMAGE CAUSÉ PAR SA FAUTE : LA RESPONSABILITÉ FISCALE

La responsabilité de l'État, et plus particulièrement des services de la DGFIP, a longtemps été à l'origine d'une réciprocité procédurale asymétrique puisque la responsabilité de l'Administration fiscale était rarement engagée, le contribuable étant le seul fautif (§ 1). Toutefois, depuis plusieurs années, le régime de droit commun de la responsabilité a pu s'imposer dès lors que cette dernière provoquait un préjudice au contribuable victime. Une faute est ainsi nécessairement corrélée au dommage subi, ce qui signifie, a *contrario*, qu'en l'absence de faute, la responsabilité de l'État ne peut pas être engagée (§ 2).

### § 1 – La responsabilité réciproque de l'Administration fiscale et du contribuable

La responsabilité de l'Administration fiscale a longtemps été atypique et délicate à mettre en œuvre, passant d'une absence de mise en cause de l'Administration (A) à l'alignement avec l'ensemble des autres services publics (B).

#### A) L'absence initiale de responsabilité, une absence de réciprocité ?

La reconnaissance de la responsabilité de l'État, du fait des services de l'Administration fiscale, est le fruit d'un long processus jurisprudentiel empirique qui a abouti à lui conférer un régime propre à engager sa responsabilité le cas échéant. Jusqu'au début du XX<sup>ème</sup> siècle, il était en effet impossible d'engager la responsabilité de l'Administration

fiscale en cas de préjudice causé à un contribuable vérifié, au point que certains ont pu se demander si elle pouvait « *devenir une administration comme les autres* »<sup>1527</sup>.

Ce sont donc les juges administratif et judiciaire qui ont élaboré au fil du temps ce régime, permettant de ne plus qualifier cette Administration d'intouchable, et d'aligner sa mise en cause sur le même schéma que celui qui était réservé jusque-là au contribuable ou aux autres Administrations, chacun étant ainsi un justiciable comme un autre. C'est l'arrêt du Conseil d'État du 21 février 1913, Compagnie générale parisienne des tramways, qui a mis fin au principe de l'irresponsabilité des services de l'Administration fiscale<sup>1528</sup>.

Un régime dual est toutefois élaboré, reposant sur la faute simple pour certaines activités juridiques et sur la faute lourde pour des opérations matérielles de police<sup>1529</sup>. Par pointillisme, le juge a donc mis fin à l'irresponsabilité de l'Administration fiscale en recourant dans un premier temps à la définition d'une faute manifeste et d'une particulière gravité<sup>1530</sup>, puis à la cohabitation de la faute lourde et de la faute simple dans un deuxième temps.

L'engagement de la responsabilité de l'Administration fiscale relève donc du domaine du possible, qu'il soit opéré par une personne physique ou une collectivité publique. Il en résulte que sauf spécificités, « *le régime de responsabilité applicable (...) est en conséquence calqué sur celui retenu à l'égard des contribuables* »<sup>1531</sup> puisque ni la responsabilité sans faute, ni la responsabilité du fait des lois ne peuvent être invoqués<sup>1532</sup>, mais bien celle pour faute.

## B) L'application du régime de droit commun, une réciprocité d'application ?

Pour « *impliquer la responsabilité de l'administration, la faute de service doit avoir une certaine gravité, variable selon les services.* »<sup>1533</sup>

Le régime de droit commun de la responsabilité de l'État est fondé sur la notion de faute, la faute simple et la faute lourde qui pourrait être commise par l'Administration,

---

<sup>1527</sup> Laurent BARONE, « La responsabilité de l'Administration fiscale : vers un régime de droit commun ? », *LPA*, 31 décembre 1999, n° 261, Responsabilité administrative, p. 4 et s.

<sup>1528</sup> CE, 21 février 1913, Compagnie générale parisienne des tramways, *Rec. CE*, p. 248 ; solution confirmée par CE, 1<sup>er</sup> juillet 1927, Demoreuil, *Rec. CE*, 1927, p. 739.

<sup>1529</sup> CE, 13 mars 1925, Clef, *Rec CE* 1925, p. 266.

<sup>1530</sup> Cf. CE, 21 décembre 1962, Dame Husson-Chiffre, *Rec. CE*, 1962, p. 701. En la matière, la faute lourde remplaçait la faute manifeste et d'une particulière gravité.

<sup>1531</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 1079.

<sup>1532</sup> CE, Sect., 29 décembre 1997, n° 151472, Commune d'Arcueil, *AJDA*, 1998, n° 2, 180 ; *DF*, 1998, n° 15, p. 487 ; *RJF* février 1998, n° 189, Concl. GOULARD.

<sup>1533</sup> Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal, op. cit.*, p. 103.

l'Administration douanière dans le cadre de ses opérations de contrôle des opérateurs économiques et l'Administration fiscale dans le cadre de ses opérations relatives à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt.

Le contentieux de la responsabilité du service des douanes a été précurseur en la matière, puisque, sous réserves de spécificités, il relève du droit commun. Jean-Marc FÉDIDA précise que celui-ci « *préserve l'équilibre des parties* »<sup>1534</sup> grâce à « *sa judiciarisation et son assujettissement à la procédure de droit commun* »<sup>1535</sup>. L'Administration douanière est considérée comme une simple partie au contentieux ; les moyens avancés sont interprétés par le juge au même titre que ceux d'un autre plaideur, en l'occurrence le contribuable. Le Code des douanes prévoit l'engagement de la responsabilité de l'État dès lors que « *les pouvoirs de l'Administration ont été mis en œuvre à mauvais escient.* »<sup>1536</sup>

L'Administration des douanes ne possède pas un pouvoir discrétionnaire illimité, elle peut faire l'objet, comme toute Administration, de sanctions puisque « *tout usage de ces pouvoirs sans justification ouvre droit à une réparation spécifique et proportionnée au préjudice causé.* »<sup>1537</sup> La réciprocité-proportion s'exprime pleinement : lorsque le contribuable subit un dommage lié à une faute de l'Administration, une réparation est prévue pour atténuer la portée de cette faute. Contentieux toutefois spécifique, cette réparation revêt la forme d'indemnités du fait de saisies injustifiées, du fait de visites domiciliaires infructueuses ou encore du fait des agents de l'Administration.

Dans un premier temps, une saisie injustifiée peut nécessiter l'indemnisation du contribuable en vertu de l'article 402 du Code des douanes dès lors que l'Administration agit en l'absence d'autorisation judiciaire sur le fondement de l'article 323-2 du même code, qui lui permet de procéder à toute saisie en cas d'infraction douanière constatée.

Si elle se révèle non fondée et si un laps de temps important s'est écoulé entre la décision de justice la constatant et la saisie elle-même, un régime d'indemnisation proportionnée à la valeur de la marchandise et à la durée de la saisie sera mis en œuvre<sup>1538</sup>.

---

<sup>1534</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier, op. cit.*, p. 110.

<sup>1535</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier, ibidem*.

<sup>1536</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier, ibidem*. En la matière, sont protégées l'atteinte au droit de propriété en cas de saisie et l'atteinte au droit à l'inviolabilité du domicile liée à une visite domiciliaire infructueuse.

<sup>1537</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier, ibidem*.

<sup>1538</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier, op. cit.*, p. 112.



Il peut toutefois arriver qu'une saisie justifiée au moment des faits ne le soit plus par la suite, lorsque le juge statue, en raison, par exemple, d'un changement de législation. Ce dernier a retenu que « *l'indemnisation de l'article 402 du Code des douanes était subordonnée à la constatation par le juge du caractère infondé de la mesure de saisie au moment où elle a été opérée* »<sup>1539</sup>. Il en est de même concernant l'appréciation de la valeur de la marchandise.

La réciprocité-proportion de la réparation s'arrête cependant lorsque la fraude est matériellement caractérisée mais que la bonne foi du contribuable est prouvée, lui permettant ainsi d'être relaxé. Le juge a refusé de lui octroyer le bénéfice de l'article 402 du Code des douanes : la saisie n'est ni une peine ni une sanction, mais une mesure de sûreté opérée par l'Administration visant à assurer la perception des amendes et la protection de l'ordre public économique.

Si la bonne foi permet d'enrayer les sanctions et les peines, elle ne permet pas d'effacer une mesure de sûreté puisque l'atteinte à l'ordre public économique est faite. Dans le même temps, l'article 377 bis du Code des douanes permet la confiscation des marchandises malgré la bonne foi du contribuable relaxé.

Toutefois, et ce point mérite d'être souligné, nul besoin de prouver un quelconque préjudice pour être indemnisé sur ce fondement puisque l'indemnisation prévue est forfaitaire et légale. Elle tend à réparer l'intégralité du dommage lié à la saisie injustifiée et à la privation de la marchandise durant la période de retenue. Le régime de droit commun trouve néanmoins matière à s'appliquer si le contribuable demande réparation du préjudice lié à l'immobilisation desdits biens. Il nécessite alors la preuve d'un dommage annexe évalué par tout document justificatif, non couvert par le régime de responsabilité spécifique. Deux régimes peuvent donc valablement se cumuler.

Dans un deuxième temps, les perquisitions sont en principe interdites sans autorisation judiciaire en matière de douane. C'est l'article 64 du Code des douanes qui organise la procédure des visites domiciliaires. Elles ne sont donc possibles qu'en présence d'un officier de police judiciaire pour effectuer la recherche et la constatation d'infractions douanières.

De pouvoirs importants reconnus à l'Administration dans un premier temps, à l'encadrement de l'Union opéré par la suite, il n'en demeure pas moins que sa responsabilité peut être engagée si l'usage de ladite procédure n'est pas conforme.

---

<sup>1539</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier*, op. cit., p. 112- 113. L'auteur précise que cette solution est la solution « *la plus naturelle et la plus conforme à la logique de l'indemnisation.* »

C'est l'article 403 du Code des douanes qui prévoit une indemnisation forfaitaire (symbolique) également destinée à réparer le préjudice subi du fait de la visite domiciliaire. En cas de préjudice réel distinct, le régime de droit commun s'applique.

Enfin, dans un troisième temps, les deux régimes spécifiques précités – régissant les saisies et les visites domiciliaires - peuvent être amenés à se cumuler le cas échéant avec un autre régime de responsabilité de l'Administration douanière du fait de ses agents, issu du régime de droit commun de la responsabilité civile du fait des commettants. C'est l'article 401 du Code des douanes qui prévoit ce régime, concernant l'ensemble des actes commis par les employés administratifs dans l'exercice et en raison de leurs fonctions.

L'originalité repose sur le fait que ce contentieux s'opère devant le juge judiciaire, et non pas comme habituellement devant le juge administratif, juge naturel pour apprécier la responsabilité de la puissance publique.

Dans cette hypothèse, une fois de plus, le régime de responsabilité retenu est celui de droit commun, « *sans aucun privilège particulier* »<sup>1540</sup>. L'Administration et le contribuable sont placés sur un même pied d'égalité en la matière.

Pour sa part, le contentieux de la responsabilité du fait des services fiscaux a d'abord été spécifique, pour ne relever qu'ensuite du droit commun.

En effet, le principe était l'existence d'une faute lourde – une faute d'une gravité exceptionnelle ou une faute manifeste et d'une particulière gravité – qui trouvait d'abord matière à s'appliquer puisque l'établissement et le recouvrement de l'impôt étaient considérés comme présentant un caractère complexe et difficile, incompatible avec une indemnisation pour faute simple<sup>1541</sup>. Elle était liée aux difficultés particulières dans l'appréciation de la situation du contribuable, et de ce fait, elle était rarement mise en cause<sup>1542</sup>. *A contrario*, l'exception était la faute simple.

Deux modalités de mise en œuvre de la responsabilité de l'État du fait des services fiscaux coexistaient donc, avec une prédominance de la faute lourde dans un premier temps, et un affaiblissement de celle-ci dans un deuxième temps, laissant présager l'arrêt Krupa du Conseil d'État du 21 mars 2011 et le principe d'abandon de l'exigence de la faute lourde dans ce domaine<sup>1543</sup>.

---

<sup>1540</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier*, *op. cit.*, p. 117.

<sup>1541</sup> La faute individuelle de l'agent peut être retenue en tant qu'acte détachable du service et un dysfonctionnement d'un service peut être qualifié de faute du service public, qui n'a été empêché de fonctionner dans des conditions normales.

<sup>1542</sup> CE, 24 juillet 2009, n° 308517, site [legifrance.fr](http://legifrance.fr).

<sup>1543</sup> CE, Sect., 21 mars 2011, n° 306225, Krupa, *DA*, n° 5, mai 2011, p. 49 et s ; *RFL* n° 5, 2011, p. 312 et s.

D'abord, le juge administratif a corrélié le régime de responsabilité à l'existence d'une faute lourde des services d'assiette ou de recouvrement de l'Administration fiscale. Elle était assimilée à « *un comportement inadapté de l'administration que ne parvient pas à exonérer la difficulté spécifique de sa mission. L'existence d'une légèreté inexcusable paraît de ce fait être un indice de la constitution d'une faute lourde* »<sup>1544</sup>.

En ce sens, les arrêts Siso<sup>1545</sup> et Tripot<sup>1546</sup> étaient très intéressants puisque le Conseil d'État a pu condamner l'État en indemnisation de dirigeants de sociétés dont les contrôles externes ont conduit à la cessation des activités. Dans le premier cas, les manquements procéduraux et le montant excessif des redressements ont été mis en cause. Dans le second cas, les actes commis par les services d'assiette et de recouvrement au cours du contrôle avaient conduit à la liquidation judiciaire desdites sociétés et à la dégradation de l'état de santé de leur dirigeant. L'État a donc été condamné à lui verser deux sommes importantes respectivement au titre des entreprises liquidées et à titre personnel.

En 1990, l'arrêt Bourgeois avait déjà précisé ce point puisque la responsabilité de l'État pouvait être engagée sur le terrain de la faute simple<sup>1547</sup>. Selon Laurent BARONE, « *Le Conseil d'État reconnaît ainsi que les opérations de calcul d'assiette et de recouvrement ne sont pas soumises à une présomption générale et absolue de difficultés. De ce fait, lorsque les services fiscaux réalisent une tâche dépourvue d'une difficulté spécifique, leur responsabilité peut être engagée en l'absence de faute lourde.* »<sup>1548</sup>

Puis, le contentieux entre l'État et certaines communes en matière d'impôts locaux a permis d'affiner cette jurisprudence. Si la faute lourde était toujours nécessaire pour engager la responsabilité du premier, la faute simple était également admise, de façon plus ou moins claire, et ce, notamment dans les arrêts Ville de Bastia<sup>1549</sup> et Commune de Tallard<sup>1550</sup>. Par la suite, les arrêts Commune de Garge-les-Gonesses<sup>1551</sup>, Commune d'Arcueil<sup>1552</sup>, Commune de

---

<sup>1544</sup> Laurent BARONE, « La responsabilité de l'Administration fiscale : vers un régime de droit commun ? », *LPA, ibidem*.

<sup>1545</sup> CE, 11 juillet 1984, n° 45920 et 46285, Siso, *RJF*, 1984, n° 10, comm. 430.

<sup>1546</sup> CE, 16 juin 1999, n° 177075, Tripot, *RJF*, août-septembre 1999, n° 1049, Chron. MIGNON, p. 602.

<sup>1547</sup> CE, Sect., 27 juillet 1990, n° 44676, Bourgeois, *DF*, 1990, n° 40, comm. 1778 : « ...les erreurs ainsi relevées dans la saisie et le traitement informatisé des déclarations et dans l'exécution automatique des prélèvements mensuels ont été commises lors de l'exécution d'opérations qui, si elles se rattachent aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt, ne comportent pas de difficultés particulières tenant à l'appréciation de la situation des contribuables ; qu'elles sont constitutives d'une faute de nature à engager la responsabilité de l'Etat vis-à-vis de M. X... », (extrait).

<sup>1548</sup> « La responsabilité de l'Administration fiscale : vers un régime de droit commun ? », *LPA, ibidem*.

<sup>1549</sup> CE, 21 janvier 1984, Ville de Bastia, *Rec. CE*, 1984, p. 22.

<sup>1550</sup> CE, 7 février 1986, Commune de Tallard, *Rec. CE*, 1986, p. 36 ; *DF* n° 28, 1986, comm. 1332.

<sup>1551</sup> CE, 13 mai 1991, req. n° 79933, Commune de Garge-Lès-Gonnesses, *DF*, n° 5, 1992, comm. 158, Concl. CHAHID-NOURAI, note LAFERRIÈRE.

Kourou<sup>1553</sup> ou encore Commune de Mantes-la-Ville<sup>1554</sup>, délaissent la faute lourde, peut-être pour éviter une indemnisation systématique.

Le concept de faute lourde tendait donc à ne pas engager la responsabilité de l'État du fait de l'Administration fiscale, à l'inverse des autres Administrations, puisque sa faute était corrélée à la difficulté de la mission fiscale, traduisant une faute lourde, que le juge ne retenait plus que dans de très rares cas, tandis que l'article 6 de la CESDH trouvait à s'appliquer en matière de responsabilité administrative<sup>1555</sup>.

La faute simple trouvait donc matière à s'appliquer dans l'hypothèse où la situation à apprécier ne présentait aucune difficulté particulière. Plusieurs décisions des Tribunaux administratifs et des Cours administratives d'appel consacrèrent ce raisonnement<sup>1556</sup>.

Ces vingt dernières années sonnèrent donc le glas de la faute lourde en la matière<sup>1557</sup>, malgré le fait que « *l'usager du service fiscal, à la différence des usagers d'autres administrations, poursuit le plus souvent un objectif symétriquement inverse à celui de l'administration* », selon les Conclusions du commissaire du Gouvernement sur l'espèce Commune d'Arcueil précitée, puisque la complexité de la législation fiscale expose particulièrement l'Administration au risque de commettre une illégalité<sup>1558</sup>.

La dernière étape est marquée par l'arrêt Krupa, qui a généralisé « *l'exigence d'une faute simple en matière d'engagement de la responsabilité du fait des services fiscaux* »<sup>1559</sup>. Ainsi, l'abandon de la faute lourde est consacré s'agissant de l'exécution des opérations

---

<sup>1552</sup> CE, 29 décembre 1997, n° 151472, Commune d'Arcueil, *AJDA*, 1998, n° 2, 180 : la faute simple est retenue en cas de non-assujettissement d'une entité à la taxe professionnelle, alors qu'il est manifeste qu'elle exerce une activité commerciale.

<sup>1553</sup> CE, 6 mars 2006, n° 276 715 et n° 276616, Commune de Kourou, *BDCF*, 2006, n° 6, Concl. OLLÉON.

<sup>1554</sup> CE, 13 janvier 2010, n° 319713, Commune de Mantes-la-Ville, *RJF*, 2010, n° 4, comm. 372.

<sup>1555</sup> CEDH, 24 octobre 1989, H. c/ France, série A n° 162 A, p. 23, § 61.

<sup>1556</sup> CAA Versailles, 12 avril 2005, n° 02VE03805 : la faute simple est retenue lorsqu'un loueur en meublé n'est pas assujéti à la taxe foncière alors que les locataires versent la taxe d'habitation ; TA Nancy, 14 juin 2005, n° 04-1438 : la faute simple est encore retenue lorsqu'un agrément qui ouvre droit à une exonération n'est pas retiré alors que toutes les conditions sont favorables à son retrait ; TA Pau, 20 juillet 2006, n° 03-1140 : la faute simple est admise lorsqu'aucune vérification n'est faite concernant les conditions ouvrant droit à exonération des taxes foncière et d'habitation d'un établissement.

<sup>1557</sup> Fabrice MELLERAY, « L'abandon de l'exigence d'une faute lourde pour engager la responsabilité des services fiscaux », sous CE, Sect. cont., 21 mars 2011, n° 306 225, *DA*, n° 5, mai 2011, 52, p. 50.

<sup>1558</sup> François GOULARD, *Rapport fait au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du plan (1) sur la proposition de loi (n° 2218) de M. François GOULARD et plusieurs de ses collègues relative à la mise en place d'une véritable responsabilité pour faute de l'administration fiscale et d'un droit général d'indemnisation pour les contribuables*, n° 2295, Assemblée nationale, 28 mars 2000, p. 15.

<sup>1559</sup> Fabrice MELLERAY, « L'abandon de l'exigence d'une faute lourde pour engager la responsabilité des services fiscaux », *op. cit.*, p. 49 : « ...*Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. K., qui n'invoque pas sur ce point un moyen nouveau en cassation, est fondé à soutenir qu'en se fondant, pour rejeter sa demande, sur le fait que l'administration fiscale n'avait pas commis de faute lourde, la cour administrative d'appel de Nancy a commis une erreur de droit ; qu'il est, dès lors, fondé à demander pour ce motif l'annulation de l'arrêt attaqué ;* »

réalisées par les services chargés de l'assiette et du recouvrement de l'impôt. Cette décision, véritable revirement dans ce domaine, de portée générale, concerne également, les actes effectués par l'Administration fiscale pour le compte des collectivités territoriales<sup>1560</sup>.

Pour autant, Fabrice MELLERAY souligne l'apparente simplification dudit régime de responsabilité puisque les conditions de sa mise en œuvre sont rigoureusement encadrées par le juge. En effet, ce dernier a maintenu un lien de causalité strict entre la faute et le préjudice, laissant ainsi s'exprimer la réciprocité inhérente à l'engagement de la responsabilité des services fiscaux, puisque la faute est liée au préjudice, lui-même lié à la réparation.

## § 2 – La réciprocité dans la mise en cause de la responsabilité de l'État

La question qui se pose semble être la suivante : cette solution est-elle au bénéfice de l'Administration ou du contribuable ? L'apparente réciprocité symétrique ne cache-t-elle pas une nouvelle asymétrie, la faute du contribuable pouvant être opposée et la difficulté d'engager un tel régime semblant avérée ?<sup>1561</sup> La responsabilité de l'État peut être mise en cause dès lors que le préjudice subi par le contribuable est lié à une faute commise par les services de la DGFIP dans le cadre de ses attributions fiscales en matière d'assiette, de contrôle et de recouvrement de l'impôt, ou plus simplement qu'il résulte du fonctionnement général desdits services<sup>1562</sup>. Véritable régime de responsabilité classique, un lien de causalité est nécessaire entre la faute et le préjudice (A) tout comme entre le préjudice et la réparation, en proportion (B).

### A) La réciprocité comme lien de causalité : de la faute au préjudice

En pratique, « *seule une faute de l'administration, de nature à engager la responsabilité de l'État, peut rendre recevable une demande d'indemnité. Autrement dit, en l'absence de faute, aucun préjudice ne peut être invoqué.* »<sup>1563</sup> Ainsi, sans préjudice à

---

<sup>1560</sup><sup>1560</sup> Le commentaire effectué dans la Revue de finances locales précise en effet que peuvent être ainsi visés l'évaluation des bases des impôts directs locaux par exemple, *RFL* n° 5, 2011, *op. cit.*, p. 313.

<sup>1561</sup> Martin COLLET, « La généralisation d'un régime de responsabilité pour faute simple des services fiscaux : une bonne nouvelle pour les contribuables ou pour l'administration ? », *RJEP*, n° 697, juin 2011, note n° 30, p. 40 et s.

<sup>1562</sup> Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 101.

<sup>1563</sup> Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 102. Il n'existe donc pas de régime de responsabilité sans faute en la matière.

indemniser, le contribuable ne peut être indemnisé, malgré la constatation d'une faute lourde du service<sup>1564</sup>.

Le préjudice ne peut pas être lié au seul paiement de l'impôt, qui demeure l'obligation du contribuable. Il est davantage à relier aux conséquences matérielles des décisions prises par l'Administration, ou encore à la situation personnelle du contribuable qui justifie de conditions d'existence délicates.

Le lien de causalité entre la faute de l'Administration et le préjudice subi par le contribuable doit être certain et direct, comme en droit commun. Cela signifie que dès lors que le contribuable commet une faute entre celle de l'Administration et le dommage qu'il subi, celui-ci n'est qu'indirect, et n'ouvre pas droit à réparation ; l'indemnisation devient impossible<sup>1565</sup>. La responsabilité de l'État sera donc atténuée, voire exonérée, dès lors que le contribuable aura également commis une faute, l'Administration pouvant valablement alléguer le fait du tiers, en l'occurrence, de la victime, qu'il s'agisse du contribuable lui-même, ou du demandeur en indemnisation<sup>1566</sup>.

De même, si l'Administration prouve qu'elle aurait pris la même décision conformément aux formalités prescrites, le préjudice n'est ni direct ni certain. Dans le même sens, et pour désengager la responsabilité de l'État, l'Administration peut également invoquer la substitution de base légale pour maintenir l'imposition litigieuse, ou encore avancer des éléments nouveaux, qu'elle avait oublié de prendre en compte.

L'arrêt Krupa réaffirme donc le principe du lien de causalité entre la faute et le préjudice allégué en soulignant que, *a contrario*, « ...le préjudice invoqué ne trouve pas sa cause directe et certaine dans la faute de l'administration si celle-ci établit soit qu'elle aurait pris la même décision d'imposition si elle avait respecté les formalités prescrites ou fait reposer son appréciation sur des éléments qu'elle avait omis de prendre en compte, soit qu'une autre base légale que celle initialement retenue justifie l'imposition... »<sup>1567</sup>.

La condition de l'existence d'un lien de causalité entre le préjudice subi et le fait générateur est très stricte. La cause est directe et certaine uniquement lorsque la décision

---

<sup>1564</sup> CE, 24 février 1986, req. n° 40 031, Consorts Legrand, *RJF* 1986, 4, comm.430.

<sup>1565</sup> CE, 8 juillet 1988, req n° 77 118, *DF*, 1988, 44-45, comm. 2148, Concl. Bruno MARTIN-LAPRADE.

<sup>1566</sup> CE, 21 mars 2011, Krupa, arrêt précité, qui souligne que « l'administration peut invoquer le fait du contribuable ou, s'il n'est pas le contribuable, du demandeur d'indemnité comme cause d'atténuation ou d'exonération de sa responsabilité... ».

<sup>1567</sup> CE, Sect., 21 mars 2011, Krupa, arrêt précité : « ...qu'une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant aux procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'État à l'égard du contribuable ou de toute autre personne si elle leur a directement causé un préjudice ».

d'imposition illégale prise par l'Administration n'aurait pu l'être légalement. Ainsi, « *une décision irrégulière mais justifiée n'engage pas la responsabilité de l'Administration* »<sup>1568</sup>.

Fabrice MELLERAY met en exergue le fait que « *la logique " objective " de la responsabilité administrative suivant laquelle toute illégalité est fautive (...) ne saurait signifier que toute illégalité engage de manière mécanique la responsabilité de l'Administration.* »<sup>1569</sup> En effet,

De même, des garanties légales offertes au contribuable permettent toutefois de ne pas engager la responsabilité de l'Administration fiscale comme le sursis de paiement ou bien encore le filtre que constitue la Commission des infractions fiscales en cas de poursuites pénales, mais notons que ces procédures, comme toutes celles liées à l'Administration fiscale sont strictement encadrées, assurant la protection du contribuable victime qui souhaite voir réparé le préjudice qu'il a subi.

#### B) La réciprocité comme curation : de l'action à la réparation ?

Le Professeur Thierry LAMBERT précise que les contribuables ont de plus en plus recours à l'engagement d'une procédure de responsabilité de l'État, d'autant que ce dernier peut être condamné à verser des indemnités parfois très élevées pour réparer le dommage subi par les premiers<sup>1570</sup>.

Une fois la responsabilité admise, le contribuable peut bénéficier d'intérêts moratoires (si sa réclamation est admise), de dégrèvement d'impôt (si l'Etat est condamné), du non versement des débours et autres frais liés au procès.

À la suite de son rapport sur la proposition de loi relative à la mise en place d'une véritable responsabilité pour faute de l'Administration fiscale et d'un droit général d'indemnisation pour les contribuables<sup>1571</sup>, le député, rapporteur à la Commission des finances, de l'économie générale et du plan au moment de cette déclaration, François GOULARD souhaitait « *rétablir l'équilibre entre le droit du contribuable et celui de*

---

<sup>1568</sup> Fabrice MELLERAY, « L'abandon de l'exigence d'une faute lourde pour engager la responsabilité des services fiscaux », *DA, op. cit.*, p. 51.

<sup>1569</sup> Fabrice MELLERAY, « L'abandon de l'exigence d'une faute lourde pour engager la responsabilité des services fiscaux », *DA, op. cit.*, p. 50.

<sup>1570</sup> Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal, op. cit.*, p. 101.

<sup>1571</sup> François GOULARD, *Rapport fait au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du plan (1) sur la proposition de loi (n° 2218) de M. François GOULARD et plusieurs de ses collègues relative à la mise en place d'une véritable responsabilité pour faute de l'administration fiscale et d'un droit général d'indemnisation pour les contribuables*, n° 2295, Assemblée nationale, 28 mars 2000, 34 p.

*l'administration, mieux affirmer le principe de la responsabilité pour faute de l'administration fiscale, et, partant, le droit à indemnisation du contribuable, corriger des dispositions abusives qui comportent pour le contribuable des sanctions ou des quasi-sanctions excessives. »*<sup>1572</sup>

L'Administration n'est pas dépourvue d'outils juridiques lui permettant d'éviter l'engagement de la responsabilité de l'État puisqu'elle peut valablement opposer la prescription quadriennale des créances fiscales dès lors que le juge de première instance n'a pas statué sur le fond de l'affaire, selon l'article 7 de la loi du 31 décembre 1968. En effet, *« la nature des relations entre les contribuables et le fisc pourraient justifier l'absence d'indemnisation. Les contribuables cherchant systématiquement à réduire la taille de leur assiette et le montant de leur impôt, il peut être envisageable qu'une partie du préjudice créé par un contrôle fiscal ne soit pas indemnisable, particulièrement du fait qu'une indemnisation partielle soit assurée par l'attribution des intérêts moratoires. »*<sup>1573</sup>

L'arrêt Krupa a condamné l'État à verser la somme de 20 000 € au contribuable, portant intérêt au taux légal à compter de sa réception par l'Administration de sa réclamation préalable, soit depuis le 4 octobre 1999. La responsabilité de l'État est engagée pour avoir causé des troubles dans les conditions d'existence de M. A résultant de la vente de ses biens, et notamment sa résidence principale, pour apurer le passif de son entreprise lié à sa dette fiscale, mais également pour l'atteinte à sa réputation auprès des établissements financiers et de ses clients. Il est intéressant de noter ce dernier point relatif à l'indemnisation de la mauvaise réputation. La réputation correspond à une valeur humaine très importante dans les sociétés dites primitives, et que la réciprocité permet d'atteindre – le don et le contre-don sont fondés sur la réciprocité, et engendre un retour au niveau matériel, mais également moral, en termes de prestige.

Ainsi, la réciprocité en matière de responsabilité du contribuable et de l'État du fait des services fiscaux – fondée sur le droit commun - est symétrique, autrement dit, équivalente selon que l'on se place du point de vue du contribuable et de l'Administration fiscale. C'est également le cas en matière de compensation fiscale.

---

<sup>1572</sup> Assemblée nationale, première séance du 4 avril 2000, Présidence de M. Philippe HOUILLON, « Responsabilité de l'administration fiscale, discussion d'une proposition de loi », point 2, Compte rendu intégral, p. 2987 et s.

<sup>1573</sup> Laurent BARONE, « La responsabilité de l'Administration fiscale : vers un régime de droit commun ? », LPA, *ibidem*.



## SECTION 2 – DE LA FACULTÉ RÉCIPROQUE D’APURER DES DETTES CROISÉES : LES COMPENSATIONS FISCALES

Le mécanisme de la compensation, à l’instar du droit fiscal, est au confluent du droit public et du droit privé, laissant ainsi apparaître une compensation fiscale *ad hoc* dans ce domaine.

En effet, si la compensation fiscale de recouvrement s’exerce donc dans les mêmes conditions que la compensation légale, elle obéit aux principes du droit public et de la comptabilité publique, en demeurant à l’initiative du seul comptable public. Elle offre toutefois une possibilité pour le contribuable d’obtenir une compensation dans une hypothèse bien précise.

Dans le domaine du contrôle fiscal, la compensation semble plus large, puisqu’elle est ouverte à l’Administration comme au contribuable. Elle est d’autant plus réciproque que le temps n’a pas d’influence sur elle, selon l’article L. 203 du LPF. Ainsi, il est possible de compenser un dégrèvement relatif aux droits en principal et des intérêts de retard omis<sup>1574</sup>.

Elle constitue néanmoins « *est un mode d’extinction des obligations au même titre que le paiement, ce n’est en rien une procédure d’exécution forcée* »<sup>1575</sup>.

La compensation fiscale est ainsi réciproque par la procédure, réciprocité liée à l’apurement croisé simultané réalisé entre l’Administration fiscale et le contribuable (§ 1), bien qu’elle demeure inégalitaire, mais souple, en raison de son absence comme condition dans la procédure (§ 2).

### § 1 – La réciprocité de la procédure : un apurement croisé simultané

La procédure de compensation fiscale est réciproque dans le sens où elle consiste en un apurement croisé (A) et simultané (B) de créances et de dettes fiscales de l’Administration fiscale envers le contribuable et réciproquement.

---

<sup>1574</sup> CE, 18 mai 1984, n° 33775, Borgnis-Debordès, *Dictionnaire de gestion fiscale*, « Contrôle fiscal », p. 92.

<sup>1575</sup> DGFIP, Instruction n° 12 C-3-09, « Compensation fiscale de recouvrement - nouvelles dispositions », *BOI, op. cit.*, p. 3. En effet, « *La compensation légale n’est pas une mesure de poursuite (elle ne figure pas dans le code de procédure civile) mais est incluse dans le chapitre IV du code civil qui traite de l’extinction des obligations, après " le paiement ", " la novation " et " la remise volontaire "* », DGFIP, Instruction n° 09-020-A3, « Compensation fiscale de recouvrement - nouvelles dispositions », *BOCP* du 17 septembre 2009, p. 4.

## A) Un apurement croisé de créances/dettes réciproques

Le portail de l'Administration fiscale résume la compensation ainsi : « *Si vous avez subi sur un point, une taxation excessive, et sur un autre point, une taxation insuffisante, l'excédent et l'insuffisance peuvent se compenser, sous certaines conditions* »<sup>1576</sup>.

Mais si le redevable ne peut opposer une créance fiscale dont il dispose pour se dispenser d'acquitter une dette fiscale, il « *peut solliciter du comptable qu'il effectue une telle compensation pour apurer des restes à recouvrer* »<sup>1577</sup>. La symétrie se rétablit dans une certaine proportion au profit du contribuable, à qui il est conféré l'initiative de la compensation dans un cas très précis, celui des restes à recouvrer. Cette proportion s'explique en raison de l'inégalité des personnes en présence, des intérêts supérieurs de l'État à préserver, et notamment dans le domaine de la fiscalité

La réciprocité de la procédure se poursuit sur le terrain du contradictoire avec la mise en œuvre de l'article R. 257 B-1 du LPF qui énonce que « *lorsqu'il exerce la compensation prévue à l'article L. 257 B, le comptable notifie au redevable un avis lui précisant la nature et le montant du remboursement affecté au paiement de la créance.* »

La compensation est un dispositif qui permet donc d'éteindre simultanément deux obligations réciproques entre deux personnes, en l'occurrence entre l'Administration fiscale et le contribuable : l'un est le débiteur de l'autre et inversement<sup>1578</sup>. Elle peut être totale ou partielle mais elle ne concerne que les seuls « *produits fiscaux* »<sup>1579</sup>. Elle constitue donc un mécanisme de simplification des procédures, en permettant d'éviter le redressement du contribuable d'un côté et son remboursement de l'autre<sup>1580</sup> ; elle est surtout, dans le champ qui nous intéresse, « *un mécanisme jouant à double sens* »<sup>1581</sup>, et par conséquent, un mécanisme empreint de réciprocité, car qu'est-ce que la réciprocité, sinon le double sens. Elle

---

<sup>1576</sup> Selon le portail fiscal de l'Administration fiscale à propos de la compensation, [http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=XJDG0ATYQBQBEAVQFIEIPSFY?espId=2&typePage=cpr02&docOid=documentstandard\\_512](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=XJDG0ATYQBQBEAVQFIEIPSFY?espId=2&typePage=cpr02&docOid=documentstandard_512).

<sup>1577</sup> DGFIP, Instruction n° 12 C-3-09, 17 septembre 2009, « Compensation fiscale de recouvrement - nouvelles dispositions », *BOI, ibidem*.

<sup>1578</sup> La compensation demeure un dispositif contentieux lorsqu'elle est demandée par l'Administration au cours d'une réclamation préalable selon l'article L. 80 du LPF. Elle est étudiée ici dans le cadre du contentieux juridictionnel.

<sup>1579</sup> Ne peuvent donc faire l'objet d'une compensation fiscale les amendes pénales, les redevances domaniales, ou encore les droits de douanes, etc.

<sup>1580</sup> Cf. Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, Thémis Droit, 2011, p. 255.

<sup>1581</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, ibidem*.

rétablit un certain équilibre dans le domaine des procédures. « *Cette possibilité profite aussi bien à l'administration qu'au contribuable.* »<sup>1582</sup>

Cette situation ne repose pas sur une hypothèse d'école puisqu'il n'est pas rare qu'une procédure, quelle qu'elle soit (de contrôle ou de jugement), permette de recourir à ce dispositif, en cas d'erreur tant de l'Administration que du contribuable.

La compensation peut donc s'exercer au cours d'une procédure de contrôle ou de redressement, et le contribuable peut alors valablement invoquer une surimposition. Au cours d'une procédure contentieuse, l'Administration peut également opposer l'existence d'une insuffisance d'imposition. La compensation entre les droits dus et les droits indus doit obligatoirement concerner la même période d'imposition, le même contribuable et le même impôt.

L'article 204 prévoit toutefois des différences en la matière puisqu'il est possible de compenser des droits d'enregistrement et des droits de timbre ou la taxe d'apprentissage avec l'IS. Il est à noter que ces différences restent relativement modestes puisque ces impôts relèvent d'un même esprit, d'une « *même nature* »<sup>1583</sup>. Il a toutefois été admis une compensation entre des impôts d'État et des impôts locaux, qu'il s'agisse d'une demande émanant de la DGFIP ou de la DGDDI.

Cet apurement croisé est aussi simultané.

#### B) Un apurement simultané de créances/dettes réciproques

L'apurement croisé est d'autant plus réciproque qu'il s'opère de façon simultanée, chacune des parties étant dispensée d'effectuer un quelconque versement d'argent.

La temporalité est une donnée importante de la procédure de compensation fiscale. En effet, une instruction administrative du 17 septembre 2009 rappelle qu'« *Une créance est exigible lorsque son titulaire est en droit de contraindre le débiteur au paiement sans qu'aucun obstacle, temporaire ou perpétuel, ne l'en empêche.* »<sup>1584</sup> La compensation est donc possible après une éventuelle expiration du délai de reprise, et uniquement si les créances affectées d'un terme sont arrivées à échéance.

---

<sup>1582</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 256.

<sup>1583</sup> Ce que souligne Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, en citant Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, 2009, p. 205.

<sup>1584</sup> DGFIP, Instruction n° 12 C-3-09, 17 septembre 2009, « Compensation fiscale de recouvrement - nouvelles dispositions », *BOI*, n° 84, 25 septembre 2009, p. 3.

Le contribuable peut ainsi demander la compensation entre une surimposition illégale éventuelle dont il a fait l'objet et une rectification (totalement ou partiellement) légale, dont le montant sera revu à la baisse. Dans le même temps, l'Administration fiscale, qui abandonne la taxation en cause, peut soumettre à l'impôt un élément qui lui aurait échappé, dont le montant sera corrigé à la hausse.

Elle peut être soulevée à tout moment de la procédure contentieuse, qu'il s'agisse de la phase administrative ou bien de la phase juridictionnelle, mais elle ne peut être soulevée par le juge – elle n'est pas un moyen d'ordre public<sup>1585</sup>. Néanmoins, demandée au cours d'une instance, elle permet de « *neutraliser totalement ou partiellement les effets des prétentions adverses qui seraient reconnues fondées* »<sup>1586</sup>.

Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT soulignent toutefois « *une forme de radicalité* »<sup>1587</sup> de cette procédure quand elle est demandée par l'Administration lors de la phase juridictionnelle. Si elle existe effectivement, elle n'enlève toutefois pas définitivement le caractère réciprocaire de la procédure mais l'atténue en apparence, puisqu'elle demeure alors simplement asymétrique, au profit de l'Administration. En effet, si ce mécanisme bénéficie de la contradiction devant les tribunaux, elle n'est pas nécessairement précédée de l'engagement d'une phase administrative d'imposition. Les auteurs rappellent ainsi une jurisprudence ancienne mais importante du Conseil d'État en date du 21 mars 1975<sup>1588</sup>.

La compensation s'opère sans notification préalable des sommes qui en font l'objet. Elle ne peut toutefois intervenir que dans la limite du montant de l'imposition contestée, « *celle faisant l'objet du redressement, le plus souvent* »<sup>1589</sup>. Si la réciprocité de la procédure est vraie dans le sens Administration fiscale-contribuable, elle est fautive, en revanche, dans le sens contribuable-Administration fiscale. Pour corriger cette asymétrie, la condition de réciprocité des créances a disparu, tant il semblait délicat de la remplir.

§ 2 – *L'absence de réciprocité dans la procédure : un apurement inégalitaire assoupli*

---

<sup>1585</sup> CE, 23 octobre 1991, n° 55599, Michalet-Duffet, *DF*, 1992, n° 46, comm. 2181, Concl. MARTIN.

<sup>1586</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 1033.

<sup>1587</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, ibidem*.

<sup>1588</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, ibidem* : CE, Sect., 21 mars 1975, n° 87573, *DF*, 1975, n° 20, comm. 680, Concl. FABRE.

<sup>1589</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, ibidem*.

La procédure de compensation fiscale ne peut être alignée sur la compensation civile en raison de l'inégalité des personnes en présence, une personne publique – l'État – et une personne privé – le contribuable.

Même dans le domaine du contentieux, cette procédure n'est pas symétrique, en raison du caractère extraordinaire de la créance fiscale par rapport à une autre créance. La préservation des intérêts de la puissance publique conduit à ce que la compensation soit inopposable au comptable public (A). Son admissibilité, qui nécessitait la réunion de plusieurs conditions, dont une condition de réciprocité si rigoureuse qu'elle rendait toute compensation difficilement réalisable, a été facilitée, corrigeant ainsi cette asymétrie théorique et assouplissant ce dispositif. Il en est résulté la disparition de la condition de réciprocité (B).

#### A) L'exclusivité du comptable public

« *La créance fiscale n'est pas une créance ordinaire* »<sup>1590</sup>, elle n'est pas de droit en matière fiscale.

En effet, en droit public, la compensation est asymétrique entre les dettes et les créances des personnes publiques et privées<sup>1591</sup>. Ainsi, « *Suivant les principes de droit public et de comptabilité publique, cette compensation est à l'initiative du seul comptable. Elle ne peut donc pas être opposée par le redevable pour se dispenser d'acquitter une dette fiscale* »<sup>1592</sup>.

Néanmoins, sans dispositions spéciales prévues dans ce domaine, les comptables publics mettaient en œuvre la compensation légale telle qu'organisée par les articles 1289 et suivants du Code civil dès lors qu'un même redevable était à la fois débiteur d'un impôt ou taxe et détenteur d'une créance sur l'État. Ainsi, selon l'article 1289, une compensation est toujours possible entre deux personnes débitrices l'une de l'autre, dont l'aboutissement permet d'éteindre leurs dettes respectives<sup>1593</sup>.

Cependant, si la compensation civile vise uniquement le paiement de l'impôt, la compensation fiscale renvoie davantage à « *la détermination de l'obligation fiscale* »<sup>1594</sup>,

---

<sup>1590</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, op. cit., p. 517.

<sup>1591</sup> Cf. sur ce point, Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal*, Hachette supérieur, Droit, 2011, p. 37.

<sup>1592</sup> DGFIP, Instruction n° 12 C-3-09, op. cit., p. 4.

<sup>1593</sup> Il s'agit d'une forme de réciprocité interdépendante telle que prévue notamment à l'article 1290 du Code civil qui énonce que « *la compensation s'opère de plein droit par la seule force de la loi, même à l'insu des débiteurs ; les deux dettes s'éteignent réciproquement, à l'instant où elles se trouvent exister à la fois, jusqu'à concurrence de leurs quotités respectives.* »

<sup>1594</sup> Lucien MEHL, Pierre BELTRAME, *Science et technique fiscales*, op. cit., p. 672.

puisque en effet le Livre des procédures fiscales prévoit deux types de compensation liés à l'établissement de l'impôt mais dont les phases diffèrent. Une compensation d'assiette est prévue en cours de procédure de rectification selon l'article L. 80 du LPF<sup>1595</sup>, tandis qu'une compensation contentieuse est également possible devant le directeur du centre des finances publiques ou le juge de l'impôt selon les articles L. 203<sup>1596</sup> à L. 205<sup>1597</sup> du même code.

L'article 64 de la loi de finances rectificative pour 2008<sup>1598</sup> a permis d'insérer un article L. 257 B au LPF créant une compensation fiscale de recouvrement, tandis que le décret du 15 avril 2009<sup>1599</sup> a créé un article R. 257 B-1, qui organise les modalités pratiques d'information de l'utilisateur. Ainsi, depuis le 16 avril 2009, la compensation fiscale de recouvrement à destination des comptables publics a mis fin à l'assimilation de ces derniers à des créanciers privés.

Selon l'article L. 257 B précité, lesdits comptables sont donc compétents pour « affecter au paiement des impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard dus par un redevable, les remboursements, dégrèvements ou restitutions d'impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard constitués au bénéfice de celui-ci. »

Cette compensation est fiscale, cela signifie que seuls les produits fiscaux sont concernés, à l'exclusion des amendes pénales, produits divers, redevances domaniales, droits de douanes etc., selon l'instruction du 17 septembre 2009<sup>1600</sup>.

---

<sup>1595</sup> Le dernier alinéa de cet article précise que « Les compensations de droits sont opérées dans les mêmes conditions au profit du contribuable qui a fait l'objet d'une rectification lorsqu'il démontre qu'une taxation excessive a été établie à son détriment ou lorsque la rectification fait apparaître une double imposition. »

<sup>1596</sup> L'article 203 du LPF dispose que : « Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer ou demander la compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande. »

<sup>1597</sup> L'article 205 du LPF énonce que « Les compensations de droits prévues aux articles L. 203 et L. 204 sont opérées dans les mêmes conditions au profit du contribuable à l'encontre duquel l'administration effectue une rectification lorsque ce contribuable invoque une surtaxe commise à son préjudice ou lorsque la rectification fait apparaître une double imposition. »

Lorsqu'il a exercé la compensation prévue à l'article L. 257 B, le comptable public compétent notifie au redevable un avis lui précisant la nature et le montant des sommes affectées au paiement de la créance qu'il a prise en charge à sa caisse. Les effets de cette compensation peuvent être contestés dans les formes et délais mentionnés aux articles L. 281 et R. 281-1 à R. 281-5. »

<sup>1598</sup> Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, JO n° 0304 du 31 décembre 2008, p. 20518, texte n° 1.

<sup>1599</sup> Décret n° 2009-419 du 15 avril 2009 relatif aux modalités de mise en œuvre de la compensation prévue par l'article L. 257 B du livre des procédures fiscales, JO n° 0090 du 17 avril 2009 p. 6630, texte n° 15.

<sup>1600</sup> DGFIP, Instruction n° 12 C-3-09, 17 septembre 2009, « Compensation fiscale de recouvrement - nouvelles dispositions », BOI, op. cit., p. 4.

Le rôle du contribuable semble donc réduit en la matière puisqu'il ne peut valablement opposer à l'Administration la compensation entre sa dette d'impôt et d'éventuelles créances dont il serait titulaire à son égard, contrairement à cette dernière<sup>1601</sup>.

#### B) L'exclusion de la condition de réciprocité des créances

Le Code civil, qui prévoit le mécanisme de la compensation à l'article 1289, énonce la réunion de quatre conditions nécessaires à sa réalisation. Ainsi, pour que les créances puissent être compensées, il faut qu'elles soient certaines, liquides (au montant déterminé), fongibles, exigibles et réciproques. Selon le Professeur Thierry LAMBERT, « *Les deux dernières conditions sont si restrictives* »<sup>1602</sup>, qu'il est délicat pour le comptable public d'opérer ladite compensation. Dans ce cas, la réciprocité commande que les créances doivent être destinées au même budget pour être compensées.

La condition de réciprocité « *suppose que deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre. Il s'agit d'une condition absolue pour la mise en œuvre de la compensation. Il importe que chacune des deux parties figure personnellement et en la même qualité dans le double lien de créancière et de débitrice.* »<sup>1603</sup>

La création de la compensation fiscale de recouvrement permet d'éviter les limites imposées par la compensation légale et consacrées par le Conseil d'État. Il avait jugé que la condition de réciprocité des dettes impliquait que ce soient les mêmes personnes qui se trouvent débitrices l'une de l'autre, condition qui n'était pas réunie lorsque le comptable entendait compenser un dégrèvement d'impôt sur le revenu (budget d'État) avec des créances départementales et communales (en l'espèce de la patente et de la taxe des prestations)<sup>1604</sup>. Cette jurisprudence a été confirmée<sup>1605</sup>. Du fait du cloisonnement budgétaire entre les impôts d'État et locaux, la condition de réciprocité ne pouvait donc être remplie.

---

<sup>1601</sup> Cf. sur ce point, Lucien MEHL, Pierre BELTRAME, *Science et technique fiscales*, op. cit., p. 671-672.

<sup>1602</sup> Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal*, *ibidem*.

<sup>1603</sup> DGFIP, Instruction n° 12 C-3-09, 17 septembre 2009, « Compensation fiscale de recouvrement - nouvelles dispositions », *BOI*, *ibidem*. En ce sens, CE, 5 janvier 1994, n° 83158 ou Cass. com. 27 avril 1993, *D.* 93, 426.

<sup>1604</sup> CE, 6 janvier 1965, n° 36 433, Berger, *Rec. CE*, 1965, p. 1

<sup>1605</sup> CE, 5 janvier 1994, n° 83 158, Bucher, *RJF*, mars 1994, n° 350 : « *Si l'autorité responsable du recouvrement de l'impôt peut affecter, par la voie de la compensation, au règlement d'impositions dues par un contribuable les sommes versées par lui en paiement d'un autre impôt dont il n'était, en réalité pas redevable, c'est à la condition, notamment, que les deux dettes soient réciproques, c'est-à-dire que ce soient les mêmes personnes qui se trouvent débitrices l'une de l'autre. Une somme obtenue au moyen d'un avis à tiers détenteur émis pour avoir paiement de sommes dues au titre de l'impôt sur le revenu ne peut donc partiellement se compenser avec une dette en matière de taxes foncières.* ». Cf. également André LEFEUVRE, *Le paiement en droit fiscal*, L'Harmattan, Finances publiques, 2002, p. 54 et 55.

La réciprocité n'est pas la connexité. Il en résulte que la compensation fiscale ne peut s'opérer en matière de procédures d'apurement collectif du passif, puisqu'il « *n'est donc pas possible de compenser une dette antérieure au jugement d'ouverture avec une créance postérieure à ce jugement* »<sup>1606</sup>.

Elle a toutefois été assouplie concernant la compensation fiscale de recouvrement.

L'article L. 257 B du LPF précise que la condition de réciprocité n'est plus nécessaire pour opérer la compensation entre créances. En effet, il dispose, à son deuxième alinéa, que « *pour l'application du premier alinéa, les créances doivent être liquides et exigibles* ».

En cas de litige relatif à la compensation entre l'Administration et le contribuable, le dernier peut la contester dans les deux mois de la réception de l'avis de compensation selon procédure des oppositions aux actes de poursuite<sup>1607</sup>. L'Administration précise que « *l'avis de compensation, qui n'est qu'un document informatif et non un acte de poursuite, ne peut faire l'objet d'une contestation sur sa forme devant le juge de l'exécution* »<sup>1608</sup>.

Mesure de simplification des procédures, il convient de noter que « *le droit à compensation et la substitution de base légale sont inconciliables* »<sup>1609</sup> Thierry LAMBERT précise ainsi que la compensation ne s'opère qu'en cas de dégrèvement justifié, tandis que la substitution de base légale vise sa suppression<sup>1610</sup>. Cette dernière est toutefois génératrice de réciprocité dans les relations contentieuses entre l'Administration fiscale et le contribuable dans le sens où elle consiste en l'introduction d'un moyen nouveau, au même titre que celle offerte au contribuable.

---

<sup>1606</sup> DGFIP, Instruction n° 12 C-3-09, 17 septembre 2009, « Compensation fiscale de recouvrement - nouvelles dispositions », *BOI, op. cit.*, p. 4. « *En revanche, elle peut intervenir avant l'ouverture d'une procédure collective, dès lors que la créance n'a pas été déclarée (dans le cas contraire, elle ne serait plus exigible) ou après l'ouverture de la procédure collective dès lors que la demande de paiement de la créance détenue sur le Trésor est postérieure au jugement, comme la créance fiscale.* »

<sup>1607</sup> Selon les articles L. 281 et R.\* 281-1 à R.\* 281-5 du LPF.

<sup>1608</sup> DGFIP, Instruction n° 12 C-3-09, 17 septembre 2009, « Compensation fiscale de recouvrement - nouvelles dispositions », *BOI, ibidem*.

<sup>1609</sup> Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal, op. cit.*, p. 39.

<sup>1610</sup> L'auteur fait référence à l'arrêt CE, 10 juillet 1991, n° 65455, M. Coyret, *DF*, 1991, 45, comm. 2135, Concl. ARRIGHI DE CASANOVA.



### SECTION 3 – DE LA FACULTÉ RÉCIPROQUE DE MODIFIER LA CAUSE D’UNE IMPOSITION : LA SUBSTITUTION DE BASE LÉGALE CONTRE L’INTRODUCTION DE MOYENS NOUVEAUX

Construction prétorienne, la substitution de base légale est une expression qui relève du contentieux, mais qui peut également trouver à s’appliquer lors du précontentieux<sup>1611</sup>. Elle est d’abord un outil générateur de réciprocité asymétrique dans le sens où elle n’est ouverte qu’à l’Administration fiscale (§ 1). L’introduction *a posteriori* de moyens nouveaux a toutefois été reconnue au contribuable, ce qui permet de rétablir, toute proportion gardée, de la symétrie dans la réciprocité (§ 2).

#### § 1 – La substitution de base légale, une réciprocité en faveur de l’Administration

Initialement réservée à l’Administration, la substitution de base légale ne peut être invoquée par le contribuable et aucun échange n’est possible, traduisant ainsi l’asymétrie de la procédure en ce domaine (A). Cette asymétrie n’est toutefois pas dénuée de réciprocité puisqu’elle s’incarne dans les limites applicables à la substitution de base légale, qui ont pour origine, le législateur et le juge (B).

##### A) À imposition due, discrétion de l’Administration

« Longtemps, le déroulement de l’instance fiscale juridictionnelle a été caractérisée par un fort déséquilibre jouant au détriment du contribuable. »<sup>1612</sup> C’est toujours plus ou moins le cas avec le mécanisme de la substitution de base légale ou de motifs<sup>1613</sup>.

En matière contentieuse, la substitution de base légale signifie que l’Administration fiscale peut valablement justifier le bien-fondé d’une imposition litigieuse, en modifiant le fondement légal initialement invoqué, et ce, à tout moment de la procédure.

---

<sup>1611</sup> Comme le souligne Thierry LAMBERT, elle ne se confond pas avec celle qui existe en matière de contrôle fiscal et qui consiste en une modification des motifs avant la fin de la procédure, *in Contentieux fiscal*, Hachette supérieur, Les Fondamentaux, Droit, 2011, p. 39.

<sup>1612</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, ibidem*.

<sup>1613</sup> Il existe en effet une différence entre la substitution de base légale et la substitution de motifs, précisée par la jurisprudence du Conseil d’État, le 20 juin 2007, n° 290554, SA Ferette, *DF*, 2007, n° 29, comm. 875. Dans le premier cas, la base légale change, c’est-à-dire que le fondement juridique n’est plus le même. Dans le second cas, la base légale ne change pas, le fondement juridique est le même, seul le motif change.

Cette substitution peut viser les droits en principal ou bien les pénalités<sup>1614</sup>.

La demande de l'Administration de recourir à la substitution de base légale applicable aux rectifications opérées demeure toujours soumise au respect des garanties procédurales prévues pour le contribuable. En effet, elle « *n'est recevable que si le contribuable n'a pas été privé du bénéfice des règles de procédure inhérentes à la nouvelle base d'imposition.* »<sup>1615</sup>

Rappelons que l'Administration fiscale ne dispose que d'une compétence liée en matière d'établissement et de recouvrement de l'impôt, et « *à chaque fois que l'Administration est en situation de compétence liée, le juge lui reconnaît la possibilité de rattraper un contentieux par le moyen de la substitution de base légale.* »<sup>1616</sup>

Ce droit de substitution de base légale a vocation à s'appliquer au fond d'une affaire, ou bien à la procédure. L'affaire dite des « fonds turbo », relative à l'attribution de crédits d'impôt fictifs, avait été sur ce point pour le moins originale puisque l'Administration avait pu valablement délaissier une procédure de répression des abus de droit pour lui préférer une procédure contradictoire !<sup>1617</sup>

Ainsi, « *le principe est que l'Administration fiscale doit récupérer les impôts dus.* »<sup>1618</sup>

Mais le pouvoir discrétionnaire de l'Administration en la matière, si tant est qu'il soit discrétionnaire selon la vision de Stéphane BUFFA en ce domaine<sup>1619</sup>, la substitution de base légale ou de motifs ne peut pas jouer en défaveur du contribuable – le maintien de l'imposition n'est pas une défaveur, mais un dû -. Cela signifie que ce dernier ne doit pas avoir été privé d'une garantie à laquelle il est en droit de prétendre

---

<sup>1614</sup> Sur les pénalités, cf. CE, 1<sup>er</sup> octobre 1999, req. n° 170598, Association pour l'unification du christianisme mondial, *DF*, 2000, n° 12, comm. 240.

<sup>1615</sup> Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 65.

<sup>1616</sup> Pierre COLLIN à propos de la substitution de base légale, in Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (sous la dir. de), « Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport AICARDI », Compte rendu et documentation du colloque organisé par LexisNexis en septembre 2007, Litec, Colloques et débats, 2008, p. 30.

<sup>1617</sup> Cass. com., 1<sup>er</sup> décembre 1998, n° 96-12960, *Bull.*, 1998, IV, n° 289, p. 241: « *Attendu qu'en statuant ainsi, sans rechercher si les fonds communs de placement en cause avaient fonctionné de façon régulière au regard des dispositions de l'article 100 de l'instruction susvisée, en respectant leurs obligations conformément aux dispositions législatives, réglementaires ou statutaires qui les régissent et si leurs souscripteurs étaient en droit en conséquence de bénéficier des dispositions fiscales dérogatoires au droit commun, dont ce même article subordonne le bénéfice au fonctionnement régulier du fonds commun de placement, la cour d'appel n'a pas donné de base légale à sa décision...* ».

Maurice COZIAN, « La doctrine administrative après l'affaire des fonds-turbo », *RFFP*, 2001, n° 75, p. 51 et s.

<sup>1618</sup> Pascal SAINT-AMANS à propos de la substitution de base légale, in Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (sous la dir. de), « Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport AICARDI », *op. cit.*, p. 31.

<sup>1619</sup> L'auteur refuse l'appellation de pouvoir discrétionnaire au pouvoir de l'Administration fiscale qui peut faire l'objet d'un recours devant le juge, in *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, *ibidem*.

## B) À discrétion de l'Administration, limitations du législateur et du juge

Les conditions posées à cette faculté sont source de limitations de deux ordres, soumises à un encadrement de la loi et à un contrôle souple du juge.

D'une part, si l'Administration peut recourir à cette procédure, « *c'est à la condition qu'un débat contradictoire ait lieu sur ce point devant le juge* »<sup>1620</sup> puisque la motivation de la proposition de rectification n'est plus fondée<sup>1621</sup>. Le débat contradictoire ayant eu lieu lors de la procédure d'imposition, et dont les fondements sont changés, se poursuit donc devant le juge. Il en est de même en matière de droit de communication de l'Administration qui légitime la substitution aux faits ainsi rapportés par ce biais, puisque cette dernière doit informer le contribuable sur « *la nature, l'origine et la teneur* »<sup>1622</sup> des informations ainsi recueillies, au moment du changement de base légale.

D'autre part, « *le nouveau fondement invoqué* » ne doit pas priver « *le contribuable des garanties de procédure prévues par la loi.* »<sup>1623</sup> La substitution de base légale est donc encadrée par des conditions strictes de symétrie puisque le nouveau texte doit s'appliquer à la même base imposable, elle-même soumise au même impôt.

Ainsi, un article d'une convention fiscale peut être remplacé par un article de cette même convention<sup>1624</sup> ; de même, une catégorie de l'impôt sur le revenu peut valablement être remplacée par une autre catégorie de revenu. Ainsi, un bénéficiaire non commercial peut être requalifié en bénéficiaire industriel et commercial.

La jurisprudence encadre donc ce droit à la substitution de base légale, dans le sens où le nouveau fondement juridique retenu ne doit pas priver le contribuable des garanties attachées aux procédures de rectification correspondant à chaque catégorie de revenus ou d'imposition ; elle ne peut être à l'origine d'une augmentation des droits dus en principal.

En outre, le changement de motifs ne saurait avoir pour effet de priver le contribuable de la faculté de demander la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque le bien-fondé de la nouvelle base légale implique

---

<sup>1620</sup> Pierre COLLIN, « Le principe de l'*estoppel* n'est pas invocable en contentieux fiscal », Conclusions, *ibidem*.

<sup>1621</sup> Une telle procédure est gage de souplesse selon Pierre COLLIN in Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (sous la dir. de), « Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport AICARDI », *op. cit.*, p. 30.

<sup>1622</sup> Pierre COLLIN in Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (sous la dir. de), « Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport AICARDI », *op. cit.*, p. 31.

<sup>1623</sup> Pierre COLLIN, « Le principe de l'*estoppel* n'est pas invocable en contentieux fiscal », *DF, ibidem*.

<sup>1624</sup> CE, 31 juillet 2009, n° 296471, Sté Overseas Throughbred Racing Stud Farms Ltd.

une question de fait qui aurait relevé de sa compétence alors qu'elle n'a pas été consultée<sup>1625</sup>. Cette pratique ne peut s'affranchir du principe du contradictoire.

De plus, si la substitution de base légale ne peut intervenir devant le Conseil d'État en tant que juge de cassation, elle pourra néanmoins être appréciée sans pour autant constituer un moyen de cassation, selon Jean-Luc PIERRE. Celui-ci rappelle que le Conseil d'État analyse ce droit uniquement lorsqu'il est amené à annuler l'arrêt d'appel et à statuer sur le fond<sup>1626</sup>.

Une différence entre le contentieux fiscal et le contentieux administratif vient également encadrer ce mécanisme, dans le sens d'une certaine protection du contribuable puisque la substitution de base légale n'est pas un moyen d'ordre public susceptible d'être soulevée d'office par le juge<sup>1627</sup>.

Obligatoirement invoquée par l'Administration, le juge de l'impôt peut ensuite apprécier les circonstances matérielles et les éléments qui viennent en soutien de la substitution opérée pour maintenir ou rétablir les impositions dues. Si cette solution prétorienne est pour le moins pragmatique<sup>1628</sup>, elle peut aussi s'analyser comme une atténuation de l'application dogmatique de la loi en la matière<sup>1629</sup>.

Elle doit également veiller à motiver de façon suffisante les propositions de rectification qu'elle rédige, puisque dès lors qu'une procédure est déclarée irrégulière sur ce fondement, la substitution de base légale est impossible.

---

<sup>1625</sup> CE, 1<sup>er</sup> décembre 2004, req. n° 259 104, SARL Vecteur, *RJF*, avril 2005, n° 380 ; CE, 11 avril 2008, n° 300 302, Huynh Kinh, *RJF*, juillet 2008, n° 813. Auparavant, la jurisprudence n'était pas aussi précise, et il suffisait que le contribuable puisse saisir ladite commission sur n'importe quel sujet. Les conditions en la matière sont ainsi très restrictives.

<sup>1626</sup> Jean-Luc PIERRE à propos de la substitution de base légale *in* Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (sous la dir. de), « Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport AICARDI », *Compte rendu et documentation du colloque organisé par LexisNexis en septembre 2007, Litec, Colloques et débats*, 2008, p. 29. À ce titre, il cite l'arrêt Serfaty du Conseil d'État, 18 janvier 2006, req. n° 265 790 et n° 265 791, *Procédures*, 2006, comm. 92, note Jean-Luc PIERRE. En l'espèce toutefois le Conseil d'État agissait bien en qualité de juge d'appel.

<sup>1627</sup> CE, Sect., 21 mars 1975, req. n° 87 573, *précité*. En effet, comme le rappelle Martin COLLET, en contentieux administratif général, « le juge de l'excès de pouvoir admet depuis 2003 de substituer d'office, à certaines conditions, le fondement légal d'une décision contestée (CE, Sect., 3 décembre 2003, n° 240267, *Préfet de la Seine-Maritime c/ M. El Bahi*, AJDA 2004, p. 202, *chr. F. Donnat et D. Casas*). » *in Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op. cit.*, p. 259.

<sup>1628</sup> Martin COLLET précise qu'il serait en effet délicat pour le juge de vérifier l'application potentielle d'une autre base légale à l'imposition contestée en cause, non mentionnée par l'Administration elle-même, *in Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op. cit.*, p. 258..

<sup>1629</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, op. cit.*, p. 258-259.

§ 2 – *L'introduction de moyens nouveaux : une nouvelle réciprocité en faveur du contribuable*

« *La substitution de base légale a été modifiée (...) pour permettre au contribuable de bénéficiaire, de la même façon que l'Administration, de la possibilité de faire valoir des moyens nouveaux dans le cadre de la procédure contentieuse.* »<sup>1630</sup>

La réciprocité symétrique consiste ainsi en un correctif de la procédure de substitution de base légale, qui ouvre la faculté d'introduire des moyens nouveaux, certes à l'Administration fiscale, mais surtout au contribuable, ce qui n'était originellement pas le cas (A). L'extension de ce procédé au contribuable a permis à la réciprocité de tendre vers l'égalité, en l'absence de reconnaissance en droit interne du principe de l'estoppel (B).

A) Une introduction *a posteriori* commune

L'Administration, qui ne dispose que d'un pouvoir délégué, est tenue d'appliquer la loi fiscale. Elle peut donc légitimement soulever tout moyen nouveau en cours d'instance permettant de justifier l'imposition contestée, et ce depuis longtemps. En effet, la jurisprudence a consacré cette solution dans un arrêt du Conseil d'État en date du 24 janvier 1949<sup>1631</sup>. En conséquence, « *Alors que ceux de l'administration pouvaient évoluer avec une grande latitude, les moyens du contribuable se trouvaient enfermés dans une forme d'inertie juridique.* »<sup>1632</sup>

Néanmoins, le contribuable pouvait tout de même, en principe, introduire des moyens nouveaux pendant le délai de saisine du juge de premier degré<sup>1633</sup>.

Ce principe souffrait de deux exceptions, une fois ledit délai expiré, puisque le contribuable pouvait toutefois valablement invoquer des moyens nouveaux présentant un caractère d'ordre public ou se rattachant à une cause de la demande déjà soulevée, à la prétention fondant l'instance. Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN et Ludovic AYRAULT

---

<sup>1630</sup> Propos de Jean-Luc PIERRE concernant la substitution de base légale, in Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (sous la dir. de), « Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport AICARDI », Compte rendu et documentation du colloque organisé par LexisNexis en septembre 2007, Litec, Colloques et débats, 2008, p. 29.

<sup>1631</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 1031. CE, 24 janvier 1949, n° 99424, *Rec. CE*, p. 33.

<sup>1632</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, ibidem.*

<sup>1633</sup> CE, 3 juillet 1961, req. n° 47081, *Rec. CE* 1961, p. 461 ; *DF*, 1961, n° 42, comm. 931.

soulignent que la jurisprudence avait réduit le nombre de ces causes à trois : le bien-fondé de l'imposition, la validité de la procédure d'imposition et la légalité des sanctions fiscales<sup>1634</sup>.

Face à ce constant, « *le principe d'égalité des armes se trouvait véritablement affaibli devant le juge de l'impôt.* »<sup>1635</sup>

Depuis l'article 81 de la loi de finances pour 1987, la faculté d'introduire *a posteriori* des moyens nouveaux au cours de l'instance opposant l'Administration fiscale au contribuable, a été étendue à ce dernier. Elle leur est ainsi ouverte à tous les deux.

Ainsi, si « *l'Administration peut à tout moment de la procédure contentieuse, y compris pour la première fois en appel, invoquer tout nouveau fondement à une imposition contestée devant le juge de l'impôt* »<sup>1636</sup>, « *Symétriquement, d'ailleurs, l'article L. 199 C du Livre des procédures fiscales permet au contribuable de soulever tout moyen nouveau en cours de procédure, y compris pour la première fois en appel.* »<sup>1637</sup> Le contribuable peut « *comme l'administration, soulever tout moyen nouveau jusqu'à la clôture de l'instruction* »<sup>1638</sup>, indifféremment de la cause qui le fonde.

Le juge veille au respect de cette faculté puisque le Conseil d'État a pu juger, dans un arrêt du 16 avril 2010, que le contribuable pouvait soulever, devant le Tribunal administratif ou la Cour administrative d'appel, des moyens nouveaux jusqu'à la clôture de l'instruction, « *n'impliquant pas l'appréciation de pièces justificatives ou de circonstances de fait qu'il lui est appartenu de produire ou d'exposer dans sa demande au trésorier-payeur général* »<sup>1639</sup>.

Le contenu du recours administratif préalable demeure la seule limite à cette faculté, seule limite qu'il est possible de contourner, en introduisant le cas échéant, une nouvelle réclamation auprès des services fiscaux. En l'espèce, la Cour administrative d'appel avait rejeté les conclusions en décharge de la majoration prévue à l'ex-article 1761 du CGI (devenu l'article 1730 du même code) – de 10 % pour paiement tardif - effectuées par le contribuable au motif qu'il invoquait le bénéfice du défaut de base légale de cette majoration – un motif de pur droit - pour la première fois devant le juge d'appel. Selon le contribuable,

---

<sup>1634</sup> CE, Sect., 14 juin 1974, n° 89865 et autres, Sté immobilière et mobilière de Basse- Bretagne, *DF*, 1975, n° 7, comm. 246.

<sup>1635</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, ibidem.*

<sup>1636</sup> Pierre COLLIN, « Le principe de l'*estoppel* n'est pas invocable en contentieux fiscal », *Concl. sous CE*, 1<sup>er</sup> avril 2010, SAS Marsadis, *DF* n° 17-17, 29 avril 2010, p. 39.

<sup>1637</sup> *Ibidem.* L'article L. 199 C du LPF dispose que « *L'administration, ainsi que le contribuable dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités, peuvent faire valoir tout moyen nouveau, tant devant le tribunal administratif que devant la cour administrative d'appel, jusqu'à la clôture de l'instruction. Il en est de même devant le tribunal de grande instance et la cour d'appel.* », extrait.

<sup>1638</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, ibidem.*

<sup>1639</sup> CE, 16 avril 2010, n° 313456, M. Kaspereit, *MPR*, n° 4, avril 2010, p. 268 et s.

l'Administration ne pouvait assortir la pénalité infligée, conformément à l'article 1763 A du CGI, de la majoration de 10 % pour paiement tardif puisque ladite pénalité n'est pas une imposition, seule susceptible de majoration. Comme le rappelle la haute juridiction cette dernière demeure une sanction, d'interprétation stricte. Le Conseil d'État a donc annulé l'arrêt du 28 novembre 2007 de la Cour administrative d'appel de Paris, cette dernière ayant commis une erreur de droit.

Depuis, l'article L. 199 C du LPF a été modifié plusieurs fois afin de s'adapter aux évolutions liées à la procédure contentieuse en général et à la procédure fiscale en particulier. En effet, l'article 81 de la loi de finances pour 1987 visait uniquement le juge de première instance et le Conseil d'État.

La création quasi concomitante des Cours administratives d'appel a étendu le bénéfice de cette disposition au juge du second degré<sup>1640</sup>.

Dans le même sens, l'article 112 de la loi de finances pour 1997 a appliqué ce mécanisme à l'appel en contentieux fiscal judiciaire<sup>1641</sup>, tout comme l'article 93 de la loi de finances pour 1988, soit un an après la création de l'alignement procédural en la matière, l'avait déjà consacré devant le juge de première instance<sup>1642</sup>, tout en explicitant les conditions d'application dans le temps du dispositif<sup>1643</sup>.

Cette extension de procédure à l'usager de l'Administration fiscale a donc permis de rétablir l'« égalité »<sup>1644</sup> qui manquait en la matière, venant ainsi renforcer la réciprocité, dans le sens de la symétrie, chacun pouvant agir dans la même proportion.

## B) Vers l'introduction du principe de l'estoppel en droit interne ?

Pascal SAINT-AMANS regrette « parfois que l'Administration n'ait pas procédé à une substitution de base légale, notamment lors de l'affaire Janfin. »<sup>1645</sup>

On peut peut-être aussi regretter l'absence de reconnaissance interne du principe dit de l'estoppel en vertu duquel la légitimité de la substitution de base légale pourrait apparaître

---

<sup>1640</sup> Loi du 31 décembre 1987 portant réforme du contentieux administratif, art. 14, IV.

<sup>1641</sup> Art. 112 de la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996, de Finances pour 1997, *JO* du 31 décembre 1996.

<sup>1642</sup> Cass. com., 13 février 1985, n° 83-14522, Sté Outillage pour le travail des alliages légers et ultralégers, *DF*, 1985, n° 27, comm. 1269.

<sup>1643</sup> CE, Sect., 5 juin 1987, n° 54964, Fontaine, *DF*, 1987, n° 42, comm. 1982, Concl. M. DE SAINT-PULGENT.

<sup>1644</sup> Jean LAMARQUE, Olivier NÉGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op. cit.*, p. 1034.

<sup>1645</sup> Pascal SAINT-AMANS à propos de la substitution de base légale in Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (sous la dir. de), « Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport AICARDI », *op. cit.*, p. 31 .

fragilisée. Inopérant dans la cadre d'une procédure contentieuse fiscale<sup>1646</sup>, ce principe peut se définir « *dans son acception la plus générale comme l'interdiction de se contredire au détriment d'autrui* »<sup>1647</sup>.

Pouvant revêtir plusieurs formes, l'*estoppel* est destiné à éradiquer le changement de position d'une des parties au litige, dès lors que ce changement est dommageable pour l'autre partie. Il est à rapprocher du principe de confiance légitime tel que consacré par le droit communautaire et qui n'a également que peu d'ancrage en matière fiscale, ou encore de l'article 6 § 1 de la CESDH<sup>1648</sup>.

La Cour de cassation l'a, quant à elle, incorporé en droit interne à plusieurs reprises<sup>1649</sup>. On peut rappeler, à ce titre, un arrêt de l'Assemblée plénière du 27 février 2009<sup>1650</sup> ou un arrêt plus récent encore de la chambre commerciale, même s'il n'intervient pas directement en matière fiscale mais dans le domaine de la propriété industrielle, arrêt en date du 20 septembre 2011<sup>1651</sup>. On retrouve à son visa la formule suivante : « *principe selon lequel nul ne peut se contredire au détriment d'autrui* ». Il s'agit d'une nouvelle manifestation en droit positif français du principe de l'*estoppel*. Qu'en sera-t-il en droit fiscal, sachant que le juge judiciaire est aussi un juge fiscal ? Et que l'uniformité est plutôt la règle entre les deux ordres de juridiction.

Le droit fiscal offrirait-il davantage de garanties, à tout le moins, suffisamment de garanties au contribuable, notamment contre les changements de doctrine de l'Administration, pour ne pas nécessiter l'introduction d'un dispositif de droit étranger ?

Pour autant, « *à supposer que le principe existe bien en droit interne, son application à la matière fiscale nous semble peu compatible avec la nature objective du contentieux de l'impôt* »<sup>1652</sup>, qui ne peut conduire, normalement à décharger un contribuable des impositions

---

<sup>1646</sup> Pour reprendre l'expression utilisée par Pierre COLLIN, « Le principe de l'*estoppel* n'est pas invocable en contentieux fiscal », *DF, op. cit.*, p. 40.

<sup>1647</sup> Pierre COLLIN, « Le principe de l'*estoppel* n'est pas invocable en contentieux fiscal », *DF, ibidem*.

<sup>1648</sup> Pierre COLLIN, « Le principe de l'*estoppel* n'est pas invocable en contentieux fiscal », *DF, op. cit.*, p. 41. Le rapporteur public précise à cet effet que la similitude entre les principes de l'*estoppel* et de la confiance légitime entraîne *de facto* le quasi abandon de ces notions en matière fiscale qui n'est que « *très partiellement* » « *directement régie par la droit communautaire* ». Il cite la décision du Conseil d'Etat en date du 9 mai 2001, n° 210944, Entreprise personnelle Transports Freymuth, *Rec. CE*, 2001, p. 855. Enfin, lorsqu'il fait référence à l'article 6 § 1 de la CESDH, c'est pour souligner son application limitée en la matière.

<sup>1649</sup> Pierre COLLIN, « Le principe de l'*estoppel* n'est pas invocable en contentieux fiscal », *DF, ibidem*. L'auteur cite l'arrêt de la première chambre civile de la Cour de cassation, dans le domaine de l'arbitrage, du 6 juillet 2005, n° 01-15.912, M. Golshani c/ Gouvernement de la République islamique d'Iran, *Bull. civ.* 2005, I, n° 302 ; *D.*, 2005, p. 3050, obs. CLAY.

<sup>1650</sup> Cass., Ass. plén., 27 févr. 2009, n° 07-19.841, Société Sédéa électronique c/ Société Pace Europe et a., *LPA* 13 mai 2009, n° 95, p. 7, avis DE GOUTTES.

<sup>1651</sup> Cass. com., 20 septembre 2011, n° 10-22.888, *D.* 2011, p. 2345, note HOUTCIEFF.

<sup>1652</sup> Pierre COLLIN, « Le principe de l'*estoppel* n'est pas invocable en contentieux fiscal », *DF, ibidem*.



dues comme avait pu le souligner le commissaire du Gouvernement Bruno MARTIN-LAPRADE à l'occasion de l'arrêt de section du Conseil d'État du 21 mars 1975<sup>1653</sup>. Il en est de même dans l'avis contentieux du 1<sup>er</sup> avril 2010, qui explique qu'une telle règle de procédure, relevant dans certains systèmes juridiques étrangers du principe de l'*estoppel*, n'est pas invocable en contentieux fiscal<sup>1654</sup>.

On comprend aisément cette solution qui illustre l'idée selon laquelle à imposition due, discrétion de l'Administration. Selon le professeur Martin COLLET, cet avis est « *sophistiqué et pédagogique* »<sup>1655</sup> et doublement intéressant puisqu'il livre une « *définition de ce qui caractérise, d'après lui, le contentieux fiscal* »<sup>1656</sup>, et renseigne également sur les modalités éventuelles d'intégration de dispositifs étrangers.

L'Administration fiscale ne peut renoncer au bénéfice de l'application de la loi et des comportements ne peuvent conduire à des situations non prévues par les textes. Le contentieux fiscal, et partant, le droit fiscal, ont un caractère nécessairement objectif.

La substitution de base légale demeure un « *atout* »<sup>1657</sup>, « *une arme formidable au bénéfice de l'administration fiscale* »<sup>1658</sup>, un mécanisme déséquilibré en sa faveur, « *frustrant* »<sup>1659</sup> pour le contribuable, pouvant se voir opposer une taxation dépourvue de base légale opérante et rigoureuse au départ<sup>1660</sup>. Il n'en demeure pas moins qu'une activité à l'origine de revenus est toujours soumise à imposition dont la catégorie nécessite parfois des ajustements et adaptations<sup>1661</sup>.

Mais une substitution de base légale « *ne constitue pas toujours une mauvaise nouvelle pour le contribuable* »<sup>1662</sup> puisqu'il peut arriver que l'Administration se trompe en la

---

<sup>1653</sup> CE, 21 mars 1975, n° 87573, *précité*, *RJF* mai 1975, n° 191, Chron. MARTIN-LAPRADE, p. 167.

<sup>1654</sup> CE, Avis, 1<sup>er</sup> avril 2010, n° 334465, SAS Marsadis, *DF* 2010, n° 17-18, comm. 299, Concl. COLLIN, *RJEP* 2010, jur. 42, note COLLET.

<sup>1655</sup> Martin COLLET, « Droit administratif et finances publiques. Apports de l'année 2010, France », *Ius Publicum*, Mars 2011, p. 9. L'article est disponible à l'adresse internet suivante : [http://www.ius-publicum.com/repository/uploads/01\\_04\\_2011\\_18\\_32\\_Collet\\_Comptendu\\_Mars2011.pdf](http://www.ius-publicum.com/repository/uploads/01_04_2011_18_32_Collet_Comptendu_Mars2011.pdf).

<sup>1656</sup> Martin COLLET, « Droit administratif et finances publiques. Apports de l'année 2010, France », *Ius Publicum*, *ibidem*.

<sup>1657</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 257.

<sup>1658</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *ibidem*.

<sup>1659</sup> Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *ibidem*.

<sup>1660</sup> Cf. sur le point d'un éventuel laxisme administratif en la matière, Martin COLLET, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, *ibidem*.

<sup>1661</sup> Comme cela peut être le cas par exemple des revenus tirés d'une activité réalisée dans un monde virtuel – Second Life par exemple – qui peuvent tantôt être imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, mais également dans celle des bénéfices industriels et commerciaux, selon la nature véritable des opérations accomplies.

<sup>1662</sup> Pascal SAINT-AMANS à propos de la substitution de base légale in Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (sous la dir. de), « Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport AICARDI », *op. cit.*, p. 31.

matière. Pascal SAINT-AMANS renvoie alors à l'affaire SA Andritz, au cours de laquelle deux articles du Code général des impôts avait été sanctionnés, les articles 57 et 212<sup>1663</sup>. En effet, l'arrêt du Conseil d'État du 30 décembre 2003 précise « *qu'il suit de là que le moyen tiré par le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie de ce qu'une nouvelle base légale pourrait être substituée à celle initialement retenue par les services fiscaux ne peut, en tout état de cause, être accueilli* ». Ainsi, si en amont le principe de l'*estoppel* ne semble pas véritablement reconnu par le droit interne, il pourrait l'être en aval, ce principe trouvant un point d'ancrage indirect dans l'adage selon lequel substitution de base légale sur substitution de base légale ne vaut. Il est en effet impossible pour l'Administration de se contredire une fois le processus de substitution de base légale engagé.

Pour le Professeur Martin COLLET, l'avis de 2010 du Conseil d'État, outre le fait qu'il marque sa prudence, plus que sa défiance du mécanisme de l'*estoppel*, mérite d'être souligné puisqu'il démontre l'intérêt du Conseil par les instruments de ses homologues étrangers au point de se poser la question de leur intégration dans le droit interne, lorsque celui-ci présenterait d'éventuelles carences<sup>1664</sup>. Si la haute juridiction peut donc se montrer attentive aux outils proposés par le droit international ou le droit privé, il n'en suffit pas plus pour une reconnaissance de la réciprocité dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, sans que celle-ci ne soit véritablement une garantie, mais plutôt un concept juridique justifiant un équilibre obligatoirement inégalitaire entre ces deux protagonistes.

En effet, l'équilibre qui préside à ces relations ne peut rimer avec égalité de traitement. Les individus n'agissent pas sous couvert d'un voile d'ignorance et les Administrations préservent les intérêts de l'État. La rupture de l'égalité de traitement pour motif d'intérêt général est suffisante. Dérivée de l'égalité, à moins que cela ne soit l'inverse, la réciprocité pourrait être le principe niveleur des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, rappelant celles de droit commun, pour parfois mieux les transcender, dans le sens où les droits et garanties offerts pourraient être équivalents lorsque c'est nécessaire, et notamment en matière contentieuse, mais là encore, dans la limite de la légalité fiscale et de la mission de service public particulier des services fiscaux.

---

<sup>1663</sup> CE, Sect., 30 décembre 2003, n° 232832, SA Andritz, *DF*, 2004, comm. 427, Concl. BACHELIER.

<sup>1664</sup> Martin COLLET, « Droit administratif et finances publiques. Apports de l'année 2010, France », *Ius Publicum*, *op. cit.*, p. 10.

## CONCLUSION DU CHAPITRE 2

La réciprocité comme mode d'organisation du contentieux semble rétablir, peu ou prou, l'égalité des armes en la matière. En effet, cette réciprocité, plutôt symétrique, fait de l'Administration et de l'usager un plaideur comme un autre.

Ce constat est d'autant plus vrai lorsque l'on s'intéresse à trois dispositifs légaux que sont la responsabilité, la compensation et la substitution de base légale.

Un régime de responsabilité de l'Administration fiscale a été mis en place, comme pour toute administration, et tout usager, que ce régime soit de droit commun ou plus spécifique, comme c'est le cas en matière douanière. La spécificité n'enlève en rien la réciprocité des procédures puisque le régime de responsabilité prévu pour les Douanes « *est une marque supplémentaire de l'exemplaire respect des droits de la défense et, au-delà, des libertés individuelles.* »<sup>1665</sup>

La compensation et la substitution de base légale sont également génératrices de réciprocité dans le sens où elles sont deux procédures offertes à l'Administration fiscale et au contribuable, qui, s'il semble qu'elles soient plus aisées à mettre en œuvre par la première, sont rigoureusement encadrées par la loi et la jurisprudence, au profit du second.

Mais la réciprocité procédurale dans le contentieux s'incarne également dans d'autres dispositions législatives. Ainsi, la création de la procédure administrative de flagrance fiscale a-t-elle eu pour corollaire la création d'une nouvelle voie de recours, le référé-flagrance, par la loi de finances rectificative pour 2007<sup>1666</sup>.

Reste que le nombre de contentieux fiscaux est relativement limité, malgré le renouveau qu'il connaît, avec la pratique de la question prioritaire de constitutionnalité depuis le 1<sup>er</sup> mars 2010, issue de la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008. Elle permet au Conseil d'État et à la Cour de cassation de poser une question, soulevée au cours du litige, au Conseil constitutionnel relative à la conformité d'une loi, déjà en vigueur, au regard des droits

---

<sup>1665</sup> Jean-Marc FÉDIDA, *Le contentieux douanier, op. cit.*, p. 110.

<sup>1666</sup> C'est l'article 15-IV de la loi de finances rectificative pour 2007 n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 qui a instauré cette nouvelle disposition, codifiée principalement à l'article L. 16-0 BA du LPF. La DGFIP a commenté ces dispositions dans une instruction, instr. 13 L-12-08, Procédure de flagrance fiscale – recours du contribuable (article 15 de la loi de finances rectificative pour 2007 n° 2007-1824 du 25 décembre 2007, *BOI*, n° 109 du 31 décembre 2008. Elle précise : « *Afin de respecter les droits de la défense, le législateur a assorti la procédure de flagrance fiscale de garanties et de voies de recours au bénéfice du contribuable, dans les conditions de droit commun ou selon des dispositifs nouvellement créés. Le contribuable peut notamment bénéficier de deux recours cumulatifs en référé, l'un contre la mise en œuvre de la procédure de flagrance fiscale et l'autre contre la mise en œuvre des saisies conservatoires.* », p. 1.

et libertés garantis par la Constitution<sup>1667</sup>. La QPC intervient dans des domaines très importants en matière fiscale et qui recouvrent différents champs, à savoir le principe d'égalité (devant la loi – art. 6 de la DDHC -, devant l'impôt, devant les charges publiques – art. 13 de la DDHC), le principe de nécessité, le respect des droits de la défense, de la présomption d'innocence et des décisions de justice, la proportionnalité, la personnalité et l'individualisation des peines et l'accessibilité, l'intelligibilité ou encore la non-rétroactivité de la loi.

« Comme on pouvait s'y attendre, la législation fiscale a occupé la première place tant au palmarès du nombre de griefs d'inconstitutionnalité soulevés devant les juridictions administratives qu'à celui des questions transmises par elles au Conseil constitutionnel »<sup>1668</sup>.

Les réponses du Conseil constitutionnel sont toutefois prévisibles, destinées à assurer la cohérence de sa jurisprudence, mais peut-être surtout trop prudentes selon Martin COLLET<sup>1669</sup>, et donc décevantes. Si l'on peut comprendre sa position au regard du principe d'égalité<sup>1670</sup>, cela n'est pas pour autant le cas en matière de procès équitable, de droit de propriété ou de sanctions comme cela a déjà été souligné. Le Conseil ne bouleverse donc pas la législation en vigueur et motive plutôt à *minima* ses décisions. En effet, la plupart des questions sont rejetées, tandis que les réserves d'interprétation et les invalidations demeurent nuancées. Si le contrôle de constitutionnalité n'apporte pas grande satisfaction, il restera néanmoins le contrôle de conventionalité, même si le Conseil constitutionnel tend à démontrer que le premier n'est pas tout à fait absorbé par le second<sup>1671</sup>.

---

<sup>1667</sup> Art. 61-1 de la Constitution. Le Conseil constitutionnel peut ainsi abroger une loi en vigueur parce qu'elle est contraire aux dispositions constitutionnelles selon l'article 62 de la Constitution.

<sup>1668</sup> Martin COLLET, « Droit administratif et finances publiques. Apports de l'année 2010, France », *Ius Publicum, op. cit.*, p. 2.

Près d'une quinzaine de QPC sont intervenues en matière fiscale en 2010.

<sup>1669</sup> Martin COLLET, « Droit administratif et finances publiques. Apports de l'année 2010, France », *Ius Publicum, op. cit.*, p. 4.

<sup>1670</sup> Sur l'absence de rupture de l'égalité cf. par exemple, Cons. const., déc. n° 2010-11 QPC, 9 juillet 2010, Machado, *RJF* novembre 2010, n° 1071 ; Cons. const., déc. n° 2010-28 QPC, 17 sept. 2010, Association Sportive Football Club de Metz, *RJF* décembre 2010, n° 1214 ; Cons. const., déc. n° 2010-58 QPC, 18 oct. 2010, Procos, *RJF* janvier 2011, n° 80.

<sup>1671</sup> Martin COLLET précise en effet qu'il « apparaît parfois opportun de contester sur le fondement de la Constitution des dispositions législatives jugées conformes à la CEDH par les juridictions ordinaires. Reste à savoir dans quels cas... », « Droit administratif et finances publiques. Apports de l'année 2010, France », *Ius Publicum, op. cit.*, p. 8. L'auteur fait référence à la déc. n° 2010-78 QPC du 10 décembre 2010, Sté Imnoma, arrêt précité.

Cf. également Martin COLLET, « La question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale », *RJEP*, n° 690, octobre 2011, Étude n° 5, p. 3 et s.

## CONCLUSION DU TITRE 2

Sans parler de droit de réciprocité ou de droit à la réciprocité dans les relations unissant l'Administration à l'usager, il est utile de rapporter les écrits du Professeur DECAUX lorsqu'il explique que dans « *les relations et les échanges, ce droit de réciprocité maintient la société civile en se basant sur la proportion et non sur l'égalité* »<sup>1672</sup>. La transposition de ces propos au droit fiscal est aisée puisqu'il est avéré que l'Administration fiscale et le contribuable ne sont pas sur un même pied d'égalité. La réciprocité en la matière ne peut que dans certains cas favoriser cette égalité ; elle peut néanmoins introduire une nécessaire proportion dans les rapports fiscaux.

La réciprocité instillée dans la procédure contentieuse fiscale peut être distinguée selon deux modalités principales, toutes deux fondées sur d'éventuels « *contestation ou conflit opposant l'administration fiscale et le contribuable sur leurs droits respectifs* »<sup>1673</sup> et qui disposent des deux voies pour les résoudre : la voie gracieuse et précontentieuse, ou phase administrative, et la voie contentieuse au sens strict du terme, ou phase juridictionnelle.

Dans les procédures gracieuse et précontentieuse, elle semble donner, en proportion, une plus grande latitude à l'Administration, bénéficiant de ses prérogatives de puissance publique, et notamment de son pouvoir discrétionnaire, mais pas forcément au détriment du contribuable. Elles offrent à la coopération un cadre intéressant, favorisant les échanges ainsi que la justice et l'équité fiscales.

Dans la procédure contentieuse juridictionnelle, elle semble, en revanche, accorder à chacun, une forme d'égalité des armes, au moins dans les trois mécanismes étudiés, confortant ainsi l'application de la thèse d'Emmanuel DECAUX à la matière fiscale puisque « *cette proportion peut être assurée par "un juste milieu" entre les parties, ou par l'intervention d'un tiers arbitre. Dans un cas la réciprocité est la condition précaire de l'égalité, dans l'autre elle en est le corollaire. En tant que principe d'équilibre, la réciprocité dépasse les formalismes et joue aussi bien de manière positive que négative.* »<sup>1674</sup>

Ainsi, la coopération ou la lutte sont intrinsèquement liées à la réciprocité, la première étant illustrée par les procédures gracieuse et précontentieuse, tandis que la seconde s'incarne

---

<sup>1672</sup> Emmanuel DECAUX, *La réciprocité en droit international, op. cit.*, p. 2.

<sup>1673</sup> Thierry LAMBERT, *Contentieux fiscal, op. cit.*, p. 11.

<sup>1674</sup> Emmanuel DECAUX, *La réciprocité en droit international, ibidem.*

dans la procédure contentieuse juridictionnelle – le dialogue ayant été rompu sur le plan administratif.

Au final, tout semble se passer comme si la réciprocité inhérente au système fiscal était de lutte, corrigée par divers dispositifs, épars et décousus, dans le sens d'une réciprocité de coopération.

## CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE

« *En définitive, une aspiration fondamentale se dégage : l'aspiration de l'égalité des armes à tous les stades du processus fiscal entre l'administration et les contribuables* »<sup>1675</sup>, qu'il s'agisse de la procédure d'imposition ou contentieuse.

La légitimité de la prédominance de l'Administration fiscale, héritée du passé, « *porte l'empreinte bureaucratique* »<sup>1676</sup>. Le système de relations entre l'Administration et l'usager repose donc en grande partie sur ce modèle d'organisation. Conformément aux principes d'homogénéité et d'unité de l'Administration mais aussi de hiérarchie qui exclut « *toute possibilité de discussion avec les assujettis* »<sup>1677</sup>, il semblait délicat de prime abord de rechercher une quelconque réciprocité dans ses relations avec le contribuable, sous l'angle de la négociation, de la concertation, voire de la contractualisation et de l'instrumentation ou du contentieux.

Néanmoins, une volonté de coopération, et donc de réciprocité, existe entre les Administrations fiscale et douanière et les contribuables, tout au moins certains d'entre eux. Il convient toutefois de nuancer ces propos selon Claude J. BERR, qui s'appliquent pour les deux Administrations précitées, à savoir que « *L'administration douanière, comme toute administration fiscale, reste profondément attachée à ses prérogatives et garde dans ses relations avec les entreprises une position dominante, aussi bien lorsqu'elle exerce ses contrôles que lorsqu'elle rappelle qu'elle doit veiller à la sauvegarde des intérêts du Trésor.* »<sup>1678</sup>

Toutefois, la réciprocité n'exige pas d'égalité de position, ni d'égalité des armes, même si elle peut aussi les concevoir. En effet, elle peut être asymétrique, comme en matière de procédures gracieuse et précontentieuse, laissant une certaine marge de manœuvre à l'Administration, libre d'accepter ou de refuser telle ou telle mesure à l'encontre du contribuable. Elle peut également être symétrique, comme en matière de contentieux juridictionnel, soumettant l'Administration et le contribuable aux mêmes procédures, étant tous deux assimilés à de simples justiciables.

---

<sup>1675</sup> Bernard HATOUX, « Conclusion », *Droits du contribuable, état des lieux et perspectives*, Economica, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Entreprises et perspectives économiques, 2002, p. 159.

<sup>1676</sup> Jacques CHEVALLIER, *L'administration et le public*, p. 16.

<sup>1677</sup> *Ibidem.*

<sup>1678</sup> Claude J. BERR, *Introduction au droit douanier*, Economica, 2008, p. 58.

De même, la réciprocité demeure en matière de contrôles, corollaire naturel de la liberté déclarative du contribuable dans les systèmes fiscal et douanier, et se prolonge en matière de sauvegarde des intérêts de l'État, corollaire indispensable de la redistribution des revenus entre les citoyens. Ainsi, « *Réfléchir sur les garanties équivaut à essayer de trouver un point d'équilibre entre les garanties accordées au contribuable et les prérogatives de l'Administration, entre la protection des libertés individuelles et la justification de l'intérêt général.* »<sup>1679</sup>

On peut toutefois déplorer la réponse laconique du Conseil constitutionnel sur ce point dans sa première décision QPC, qui a admis la violation de la Constitution d'une disposition législative rétroactive<sup>1680</sup>. Sans revenir sur la dichotomie entre le Conseil constitutionnel et le Conseil d'État<sup>1681</sup>, il est intéressant de noter qu'il censure une disposition qui contredit « *l'équilibre des droits des parties* » puisqu'elle s'appliquait différemment selon qu'il s'agissait du contribuable ou de l'Administration fiscale, sans pour autant l'explicitier, ce qui est pourtant fréquemment le cas. Pour le professeur Martin COLLET, « *la question n'est donc pas tant de constater une telle rupture d'équilibre que de s'interroger sur le point de savoir si elle apparaît ou non justifiée par un motif d'intérêt général suffisant* »<sup>1682</sup>.

---

<sup>1679</sup> Maurice COZIAN, Patrick DIBOUT, Jean-Luc PIERRE (sous la dir. de), « Droits et garanties du contribuable. Évolutions et perspectives vingt ans après le rapport AICARDI », Compte rendu et documentation du colloque organisé par LexisNexis en septembre 2007, Litec, Colloques et débats, 2008, p. 3.

<sup>1680</sup> Cons. const., déc. n° 2010-78 QPC, 10 décembre 2010, Société Imnoma, *DF* 2010, n° 50, actualité 476.

<sup>1681</sup> La disposition visée par la QPC fut jugée conforme à l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la CESDH par le Conseil d'État, CE, 19 nov. 2008, n° 292948, Société Gétécom, *DF* 2009, n° 6, comm. 179, Concl. ESCAUT, note FUMENIER ; tandis que dans la décision précitée, le Conseil constitutionnel la juge contraire à la Constitution, article 16 de la DDHC.

<sup>1682</sup> Martin COLLET, « Droit administration et finances publiques. Apport de l'année 2010 – France », *Ius Publicum, ibidem*.



## CONCLUSION GÉNÉRALE

Pour « *l'homme moderne, la route est, avec la feuille d'impôt, le lieu de plus haute intensité juridique, celui où il rencontre le plus fortement la pression de la règle de droit* »<sup>1683</sup>, et où il rencontre peut-être le plus fortement, par ricochet, la pression de l'Administration, dont la compétence est pourtant liée. Dépendant et assujéti, l'homme moderne serait donc « *soumis à des injonctions brutales, à des ordres impératifs ne laissant nulle place à la discussion* »<sup>1684</sup>. Ainsi, quelle place reste-t-il à la réciprocité pour régir les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable ? Deux constats s'imposent.

Le premier constat repose sur l'idée selon laquelle le pouvoir, la domination ou l'autorité, la contrainte et la réciprocité ne sont pas des contraires qui s'excluent. Ils constituent en fait plusieurs aspects de la réalité puisqu'on les retrouve dans les notions d'arbitraire de la fiscalité, de pouvoir discrétionnaire de l'Administration fiscale, de prérogatives de puissance publique pour ne citer que celles-ci<sup>1685</sup>, mais également dans la conception de l'impôt comme sacrifice fiscal fait aux « dieux » administratifs fiscaux, induisant nécessairement un rapport de soumission et de domination<sup>1686</sup>. À cet égard, André NEURISSE rappelle qu' « *...il ne peut y avoir fiscalité sans déséquilibre de puissance entre l'imposé et l'imposant, sans cette forme d'autorité de l'État qu'est le pouvoir d'imposer, lequel se mesure à la capacité d'édicter l'impôt et de le recouvrer.* »<sup>1687</sup>

---

<sup>1683</sup> Jean CARBONNIER, « La sociologie juridique et son emploi en législation », Communication à l'Académie des sciences morales et politiques, *Communications* (23 octobre 1967), Paris, Académie des sciences morales et politiques, 1968, 91-98, in *L'Année sociologique*, 2007, 57, n° 2, p. 394. L'auteur fait référence à la sociologie législative et explique le choix opéré par la Suède « *de substituer la droite à la gauche comme norme de principe dans la sécurité routière.* »

<sup>1684</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 30. L'auteur fait ici référence à l'administré quel qu'il soit, et non pas spécifiquement au contribuable. Mais l'analogie est en l'occurrence envisageable.

<sup>1685</sup> Jacques CHEVALLIER, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, *ibidem*. L'auteur met en exergue « *l'impossibilité de se soustraire à [l'] emprise [de l'Administration] et de l'étendue des prérogatives dont elle dispose* ». La CEDH a par ailleurs estimé que la matière fiscale demeure une prérogative de la puissance publique en raison du caractère public prédominant du rapport entre le contribuable et la collectivité.

<sup>1686</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexion sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP, Le contentieux fiscal*, op. cit., p. 197. L'auteur explique que l'échange qui a lieu avec les dieux revêt la forme du sacrifice et implique nécessairement la soumission, un rapport de domination.

<sup>1687</sup> André NEURISSE, *Histoire de la fiscalité en France*, Economica, Poche Finances publiques, 1996, p. 6.

Le second constat, à l'inverse, repose quant à lui sur l'idée selon laquelle si l'échange et la réciprocité sont deux termes qui se superposent, ils ne se confondent pas, même si le sacrifice est finalement toujours lié à l'échange<sup>1688</sup>. Il convient en effet de ne pas réduire la seconde au premier, et par conséquent à la notion de contrat, cet instrument aux contours imprécis<sup>1689</sup>, et dont l'usage récurrent donne parfois lieu à abus<sup>1690</sup>, parce que justement la réciprocité n'existerait pas en fait<sup>1691</sup>. Si elle n'existe pas en fait, c'est parce qu'elle existe en droit. C'est le droit qui lui donne toute sa substance et ses différentes formes, car « *le droit n'est pas neutre : s'il n'est pas créateur de valeurs, son rôle est néanmoins de " nommer " les valeurs et de " normer " les comportements humains par rapport à ces valeurs* »<sup>1692</sup>.

Si la réciprocité est un terme juridique, est-elle un terme juridique fiscal ? En droit, elle sert essentiellement à identifier des comportements de personnes privées ou publiques, physiques ou morales. À l'instar de l'implicite en droit administratif<sup>1693</sup>, la réciprocité est toujours envisagée comme une notion accessoire. Elle est examinée à travers le prisme d'une action ou d'une absence d'action, donnant suite à une réponse, positive ou négative. Ce sont donc les conséquences de la réciprocité qui sont étudiées plus que sa nature. À l'origine des relations humaines<sup>1694</sup>, il a semblé intéressant de replacer la réciprocité au centre, de sorte qu'elle domine le comportement auquel elle se rattache et devienne la notion principale régissant une relation singulière, celle existant entre l'Administration fiscale et le

---

<sup>1688</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexion sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP, Le contentieux fiscal, ibidem*.

<sup>1689</sup> Jacques CAILLOSSE, *La constitution imaginaire de l'administration*, PUF, Les voies du droit, 2008, p. 201. L'auteur précise qu'il semble « *décidément difficile de croire en l'innocence de ces rhétoriques contractuelles où se mêlent des modes contrastés d'intervention publique : ici des engagements croisés qui obligent, là des opérations de mise en scène où seules sont sollicitées et cultivées les apparences contractuelles* ».

<sup>1690</sup> Comme le consacre l'ouvrage de Sabine ERBES-SEGUIN (sous la dir.), *Le contrat, usages et abus d'une notion*, Desclée de Brouwer, Sociologie économique, 1999, 244 p.

<sup>1691</sup> Pierre LANTZ, *Contrat et sociologie*, in Sabine ERBES-SEGUIN (sous la dir.), *Le contrat, usages et abus d'une notion, op. cit.*, p. 23. Pour l'auteur, s'il y a recours « *à la notion de contrat pour tenter de créer de la réciprocité dans les relations entre des individus et la collectivité publique (...), ce pourrait bien être parce que cette réciprocité n'existe pas en fait* » Et d'ajouter : « *la validité de la notion de contrat n'en demeure pas moins* ».

Ce n'est pas toujours le cas en droit international, puisque la Cour d'appel de Paris, confrontée à la condition de réciprocité d'une convention franco-polonaise, « *a présumé en quelque sorte que l'autre partie à un traité respecte bien le contenu de celui-ci* » ; « *... qu'il n'y a pas lieu de se renseigner sur le point de savoir si les tribunaux polonais font application de la loi française dans les cas où celle-ci est compétente en vertu de la convention susvisée du 5 avril 1967 puisque les dispositions de ce traité doivent être obligatoirement respectées par les juridictions des hautes parties contractantes et qu'aucune condition de réciprocité n'est prévue...* », CA Paris, 4 mai 1979, Siejka c/ Delle Sladek, *Revue critique*, 1980, p. 313, note SEWON-DEPITRE, in Jean-François LACHAUME, « *Jurisprudence française concernant le droit international public — Année 1980* », *Annuaire français de droit international*, Vol. 26, 1980, p. 817.

<sup>1692</sup> Mireille DELMAS-MARTY, « Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée », *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 20.

<sup>1693</sup> Anne JENNEQUIN, *L'implicite en droit administratif*, Thèse, Université Lille 2, 2007, 497 p.

<sup>1694</sup> Claude LÉVI-STRAUSS, *Les structures élémentaires de la parenté*, Walter de Gruyter, 2002, 592 p.

contribuable. Il s'agit en quelque sorte de définir cette relation à partir de ce concept, induisant nécessairement l'idée de donnant-donnant, mais également celle de bons procédés, et plus largement de sens, le droit fiscal semblant constituer un réceptacle des plus appropriés à l'épanouissement de cette notion.

Ainsi, telle qu'elle se présente en droit fiscal, la réciprocité ressemble étrangement à celle du droit international, mais également à celle du droit des obligations, confirmant la thèse d'une partie de la doctrine selon laquelle le principe d'autonomie du droit fiscal ne serait pas réellement justifié<sup>1695</sup>. Notion fonctionnelle au sens du Doyen VEDEL<sup>1696</sup>, reposant sur l'intérêt d'une bonne administration de l'impôt<sup>1697</sup>, relevant ainsi moins du dogme que du *pragma*<sup>1698</sup>, cette réciprocité, fluctuante et évolutive, appelée à se conceptualiser encore davantage, ou à disparaître le cas échéant, affiche en effet sa traditionnelle dualité fondée à la fois sur la lutte et sur la coopération. On la retrouve sous la forme de « représailles » dès lors qu'elle s'applique au système fiscal dans son ensemble, et sous la forme d'instruments « d'alliance » dès lors qu'elle s'adresse à des personnes précises<sup>1699</sup>. Mais le droit n'est pas la seule matière au service de l'élaboration d'une définition de la réciprocité fiscale ; il est complété par des matières non juridiques<sup>1700</sup>.

En ce sens, la réciprocité fiscale ressemble également à celle de la sociologie<sup>1701</sup>, de l'anthropologie et de l'ethnologie. Cette réciprocité, « conditionnelle »<sup>1702</sup>, est fondée sur trois obligations : de sacrifier (de donner), de percevoir (de recevoir) et de rendre.

---

<sup>1695</sup> En référence à la théorie de l'autonomie du droit fiscal, telle que forgée par le Doyen TROTABAS, et selon laquelle « *L'Administration fiscale et le juge ne seraient en rien liés par les définitions et les qualifications du droit privé.* », in Maurice COZIAN, « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *DF* n° 13, 1999, p. 530.

Dans le même sens, cf. Olivier NÉGRIN, « Les principes en droit fiscal », in Sylvie CAUDAL, Jean-Luc ALBERT, Pierre BRUNET, Jean-Paul COSTA (sous la dir. de), *Les principes en droit*, Economica, Études juridiques, 2008, p. 238 et s.

<sup>1696</sup> Georges VEDEL, « La juridiction compétence pour prévenir, faire cesser ou réparer la voie de fait administrative », *JCP*, 1950, I, 851.

<sup>1697</sup> En référence à la notion fonctionnelle de « bonne administration de la justice », cf. par exemple René CHAPUS, « Georges VEDEL et l'actualité d'une " notion fonctionnelle " : l'intérêt d'une bonne administration de la justice », *RDP*, janvier-février 2003, t. 119, n° 1, p. 3 et s.

<sup>1698</sup> Expression empruntée à Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, L.G.D.J., 1990, p. 3.

<sup>1699</sup> Doit-on y voir une certaine privatisation d'une relation foncièrement publique ? La question reste posée.

<sup>1700</sup> Marquant ainsi l'indispensable perméabilité des matières entre elles pour appréhender une notion prévue par chacune. En effet, lors de la Journée des Rencontres de la DGFIP, un auditeur a souligné, avec l'aide des organisateurs, l'importance de la relance des travaux de sociologie de l'impôt, qui demeure un champ insuffisamment exploré puisque les spécialistes sont rares - Marc LEROY et Jean DUBERGÉ (psychologie sociale) – pour ce qui est de la France. Une des difficultés tient au fait qu'il convient de maîtriser les instruments du sociologue, qui s'intéresse peu à l'impôt semble-t-il selon Michel BOUVIER.

<sup>1701</sup> « *La lecture sociologique de l'évolution de l'État fiscal apporte un éclairage indispensable* », Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Economica, Finances publiques, 2010, p. 340.

L'obligation de sacrifier une partie de sa propriété incombe au contribuable.

L'obligation de percevoir ce transfert de deniers privés vers les caisses publiques incombe à l'Administration fiscale.

Enfin, l'obligation de rendre incombe à l'État, par le biais de son Administration, dans le cadre de l'accomplissement de ses fonctions régaliennes ou de services publics, mais également dans celui de la redistribution des richesses, de façon horizontale ou verticale. Mettant « *l'accent sur l'obligation de rendre* »<sup>1703</sup>, ces matières permettent de mettre en exergue le principe économique d'équivalence ou principe du bénéfice<sup>1704</sup>, et donc une forme de réciprocité équivalente. Elles ne sont toutefois pas non plus suffisantes à elles seules pour expliciter la réciprocité présente dans les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, même s'il est « *important de continuer à penser la démocratie interventionniste à travers la catégorie politique de l'État* », et donc à travers la redistribution<sup>1705</sup>.

Concept irradiant les pratiques habituelles des sociétés dites primitives, la réciprocité, inégalitaire par principe dès lors qu'elle est fiscale<sup>1706</sup>, semble être la résultante de l'alliance de ces matières, à la fois juridique et non juridiques. Elle n'est cependant pas un simple instrument ponctuel ; elle s'apparente davantage à un phénomène dynamique, une méthode au service de la relation Administration fiscale-contribuable. Elle est le nouveau paradigme de ces relations, à la fois systémique et endémique, sous-tendant au-delà, l'État. Elle est ancrée dans le système, qu'elle semble régir en filigrane, mais elle est également révélée par différents dispositifs individualisés, au sein desquels elle apparaît comme un topique efficace pour panser les maux affectant ce système. Elle serait ainsi tout à la fois axée sur la sanction –

---

<sup>1702</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *op. cit.*, p. 101.

<sup>1703</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *ibidem*.

<sup>1704</sup> Ces principes, synonymes, signifient que « *L'État, au même titre que les agents économiques du secteur privé, fournit des biens et services à la collectivité en contrepartie desquels il reçoit l'impôt. Pour que celui-ci soit légitime, et donc bien accepté, il faut qu'il y ait équivalence entre le service rendu et le sacrifice consenti, de la même façon que le prix de marché exprime le sacrifice consenti pour obtenir un bien marchand. Dans la notion d'échange intervient la notion d'équivalence. Cette conception d'un État partenaire, simple intermédiaire au service des citoyens avec lesquels il entretiendrait des relations d'échange, semble très éloignée de la réalité* » ; elle est pourtant indispensable, puisqu'elle est à l'origine d'une meilleure compréhension des fonctions économiques d'allocation et d'efficacité de l'État, Annie VALLÉE, *Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal*, Publi Union, 1997, p. 24.

<sup>1705</sup> Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, *op. cit.*, p. 341.

<sup>1706</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP*, *op. cit.*, p. 195.

son rôle traditionnel, et à combien plus forte raison en droit fiscal<sup>1707</sup> -, mais également sur la prévention et la protection, la proportion et la curation – des rôles plus originaux dans ce domaine, mais dont le mouvement va plus lentement. À l’instar de ce qui s’est produit pour le droit international<sup>1708</sup>, le droit fiscal commence par essayer des instruments non contraignants pour l’Administration fiscale, pour développer ensuite toute une gamme d’outils plus élaborés au service du contribuable, mais aussi, et peut-être surtout, au service de l’État<sup>1709</sup>.

On peut toujours douter du caractère réciproque des relations entre l’Administration fiscale et le contribuable, tant c’est un truisme que de reconnaître l’équivocité de la réciprocité, et l’univocité de la fiscalité. Il n’en demeure pas moins que l’amélioration de leurs relations constitue un objectif à part entière, tant pour l’Administration que pour le législateur, en raison du déséquilibre persistant de ces relations<sup>1710</sup>, contrôlé, le cas échéant, par le juge.

D’un côté, le contribuable est « *mieux protégé* »<sup>1711</sup>, il est devenu « *un véritable usager du service public* »<sup>1712</sup> fiscal, doté de garanties, voire de droits.

De l’autre, les pouvoirs de l’Administration ont été davantage encadrés et son organisation clarifiée. Ces différentes étapes ont permis de « *prendre en compte sur le même plan les actions menées par l’administration et les administrés et les effets interactifs produits par les échanges entre eux sur le terrain et par des moyens juridiques* »<sup>1713</sup>. Mais ce n’est pas tout, des mutations encore plus profondes sont attendues de ce « *processus d’osmose croissante entre l’administration et la société* »<sup>1714</sup> dans le sens d’un renforcement accru du rôle de l’Administration et du contribuable dans leurs modes de relation.

---

<sup>1707</sup> « *Le pouvoir de l’État est de garantir la mise en œuvre des principes décidés démocratiquement par les choix de taxation et de services publics, au besoin par la coercition* », Marc LEROY, *L’impôt, l’État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, op. cit., p. 343.

<sup>1708</sup> Mireille DELMAS-MARTY rappelle les premiers instruments non contraignants du droit international tels que les codes de conduite ou les principes directeurs, « *Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée* », *Études*, op. cit., p. 28.

<sup>1709</sup> « *On comprend l’importance pour le new management public, qui est favorable au monde des affaires, de transformer la régulation administrative vers un mode plus coopératif. Dans le champ juridique, la lutte, qui implique aussi d’autres acteurs, porte sur la dialectique de la procédure pour modifier l’équilibre entre les droits du contribuable (sociologiquement les plus favorisés) et les pouvoirs de l’administration.* », Marc LEROY, *L’impôt, l’État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, op. cit., p. 341.

<sup>1710</sup> François ADAM, Olivier FERRAND, Rémi RIOUX, *Finances publiques*, op. cit., p. 625 et s. Sont ainsi mis en exergue : « *la complexité du droit fiscal, la perception négative des contrôles fiscaux – notamment pour les PME -, les pouvoirs de sanctions pécuniaires étendus de l’administration fiscale et un manque de lisibilité et de transparence de certains mécanismes de régulation de l’impôt...* ».

<sup>1711</sup> François ADAM, Olivier FERRAND, Rémi RIOUX, *Finances publiques*, *ibidem*.

<sup>1712</sup> François ADAM, Olivier FERRAND, Rémi RIOUX, *Finances publiques*, *ibidem*.

<sup>1713</sup> Pierre LASCOUMES, Jean-Pierre LE BOURHIS, « *Des " passe-droits " aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l’action publique* », *Droit et société*, op. cit., p. 66.

<sup>1714</sup> Jacques CHEVALLIER, « *L’administration face au public* », in *La communication administration-administrés*, op. cit., p. 60. L’auteur ajoute au sujet de l’Administration que ce processus permet d’effacer les frontières administratives en « *rendant caduc l’objectif de préservation de la cohésion bureaucratique* ». Au

Il n'en demeure pas moins que par le jeu des mutations, une harmonie nouvelle règne<sup>1715</sup>. Certes, « *Réconcilier à tout jamais le citoyen et l'impôt n'est possible qu'au royaume d'Utopie, l'objectif dans ce domaine ne peut qu'être plus modeste : trouver, dans un cadre social déterminé, le moins mauvais équilibre entre les aspirations individuelles et les nécessités collectives* »<sup>1716</sup>. Selon André BARILARI, pour un civisme équilibré et un renforcement du consentement à l'impôt, il est utile de développer trois couples culture-structure<sup>1717</sup>, trois modèles de culture politique que sont la culture paroissiale<sup>1718</sup>, la culture de la sujétion<sup>1719</sup> et la culture de participation<sup>1720</sup>, puisque l'idéal est une culture civique mixte, empruntant des éléments empruntés à chacune.

Mais l'utopie<sup>1721</sup> n'est pas que chimère irréelle, puisque tournée vers l'invention, elle peut aussi relever du possible<sup>1722</sup> pour devenir une idéologie agissant sur le réel<sup>1723</sup>. Comme le souligne Mireille DELMAS-MARTY, au juriste « *il revient de montrer que des issues sont*

---

sujet de l'administré, Raphael DRAÏ pose les questions de savoir s'il deviendra un « *administrant actif, constructif, et créateur* », et si « *cette transformation a réellement dépassé son cadre juridique formel* » si elle « *est en train d'atteindre son objectif en modifiant la société française elle-même, en promouvant, comme on a pu le dire, l'administré, avec sa psychologie à la fois passive, ambivalente et agressive* », Raphaël DRAÏ, « *L'approche psychologique des réalités administratives* », in *Psychologie et science administrative, op. cit.*, p. 16.

<sup>1715</sup> En référence aux jeux de mutation, jeux d'orgues dont chaque note comporte plusieurs tuyaux de différentes longueurs qui émettent les harmoniques, Josette REY-DEBOVE et Alain REY (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française, op. cit.*, terme « mutation ».

<sup>1716</sup> André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie* 1/2007 (n° 1), p. 27-34.

<sup>1717</sup> André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie, ibidem*.

Dans le même sens, Michel BOUVIER précise « *qu'il existerait une solidarité organique universelle, que chaque individu et chaque groupe ferait partie d'une totalité cosmique au sein de laquelle chacun aurait à remplir une fonction dont dépendrait l'harmonie de l'ensemble.* », « *Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal* », *RFFP* n° 17, Le contentieux fiscal, 1987, p. 189.

<sup>1718</sup> La culture paroissiale, de proximité, est liée à une structure traditionnelle décentralisée, qui facilite la reconnaissance de l'utilité du prélèvement, générant un « *"vouloir vivre ensemble" aux composantes affectives. Un tel lien ne se décrète pas : il se constate, c'est le fruit de l'histoire collective et personnelle et un fondement important de la socialisation* », André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie, ibidem*.

<sup>1719</sup> La culture de la sujétion correspond à une structure politique autoritaire et centralisée, nécessaire pour encadrer les dérives possibles « *Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie* », André BARILARI, *Regards croisés sur l'économie, ibidem*.

<sup>1720</sup> La culture de participation renvoie à une structure politique démocratique, à la rationalité, à la discussion et donc à l'information pour favoriser l'adhésion à la décision fiscale, André BARILARI, « *Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie* », *Regards croisés sur l'économie, ibidem*. Et l'auteur d'ajouter : *Les trois ingrédients sont indispensables* », *ibidem*.

<sup>1721</sup> L'utopie fiscale est un terme du vocabulaire fiscal. Un numéro entier de la *Revue française de Finances publiques* lui est dédié. Il s'agit du numéro 29, *Les utopies fiscales*, 1990, L.G.D.J., 241 p.

<sup>1722</sup> Pour résumer une des thèses de Paul RICOEUR dans son livre *L'idéologie et l'utopie*, Seuil, Points Essais, 2005, 410 p.

<sup>1723</sup> Pierre BELTRAME, « *Utopies fiscales et idéologies politiques* », *RFFP, Les utopies fiscales, op. cit.*, p. 23. Car « *même si elles [les utopies fiscales] donnent rarement lieu à des applications immédiates et intégrales, elles inspirent parfois les réformateurs politiques* ».

possibles »<sup>1724</sup>. En ce sens, les relations entre l'Administration fiscale et le contribuable constituent un cadre adéquat pour tenter de comprendre comment l'obligation de rendre contenue dans la réciprocité<sup>1725</sup> pourrait conduire vers un nouveau type de relations contribuant « à l'émergence d'une communauté de valeurs »<sup>1726</sup>. Comme pour l'obligation de répondre<sup>1727</sup>, il semble plus que jamais utile de fonder l'obligation de rendre « dans la sphère juridique (...) afin de préserver un état nécessaire à la vie collective »<sup>1728</sup>, et ce « hors de la sphère interindividuelle »<sup>1729</sup>, pour venir en soutien à la notion de devoir attachée à la fiscalité<sup>1730</sup>.

Est ainsi illustré le civisme, cette volonté de « conformer son comportement à l'intérêt général »<sup>1731</sup>, cette « préférence continue de l'intérêt public au sien propre »<sup>1732</sup> malgré une nature humaine jugée « foncièrement égoïste »<sup>1733</sup> et une dialectique de l'impôt complexe<sup>1734</sup>.

---

<sup>1724</sup> Mireille DELMAS-MARTY, « Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée », *Études, ibidem*.

<sup>1725</sup> Selon les anthropologues, « toutes les sociétés humaines ont été fondées par la réciprocité », Dominique TEMPLE, Mireille CHABAL, *La réciprocité et la naissance des valeurs humaines*, L'Harmattan, 1995, Préface, p. 5. Il n'est donc pas étonnant qu'elle ait également imprégné la création de sociétés humaines occidentales contemporaines fondées sur l'État de droit, le fait fiscal et un projet de société.

<sup>1726</sup> Mireille DELMAS-MARTY, « Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée », *Études, op. cit.*, p. 23. Dans le même sens, Marc LEROY propose la théorie démocratique des choix politiques (TDCPo), qui, tout en permettant de renforcer « le civisme de l'impôt-contribution, (...) valorise la fonction politique de l'action publique interventionniste sur le fondement du contrat social », *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste, op. cit.*, p. 345. Sur le visage humain de la fiscalité, cf. Philippe MALHERBE, « Vers un droit fiscal à visage humain ? », *Mélanges en l'honneur de Michel WAELBROECK*, Bruylant, 1999, p. 1181 et s. Sur la communauté de valeurs fondée sur la réciprocité de coopération et la justice, on peut se référer aux travaux de RAWLS : « nul ne peut prétendre confisquer pour lui l'ensemble des avantages de la coopération, en sorte que celle-ci n'est légitime que si chacun est en même temps moyen et fin, si tous en tirent également avantage, et si chacun, dans ce contexte, considère comme légitime que les institutions sociales aient pour finalité, non pas seulement son propre avantage mais celui de chacun des membres de la communauté », Jean-Fabien SPITZ, « John Rawls et la question de la justice sociale », *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 57.

<sup>1727</sup> Mireille DELMAS-MARTY, « Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée », *Études, ibidem*. L'auteure fait référence au droit de la responsabilité qui implique de réparer le préjudice direct subi par autrui par notre faute, civile ou pénale, et cite à titre d'exemple la notion de crime « contre l'humanité » ou celle de préjudice « écologique ».

<sup>1728</sup> Mireille DELMAS-MARTY, « Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée », *Études, ibidem*.

<sup>1729</sup> Mireille DELMAS-MARTY, « Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée », *Études, ibidem*.

<sup>1730</sup> Mireille DELMAS-MARTY, « Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée », *Études, ibidem*.

<sup>1731</sup> Jean-Claude DUCROS, « Le modèle fiscal du civisme, Étude », *RFFP, Nouvelles missions d'intérêt public : quels contrôles ?*, n° 56, 1996, p. 129 et s.

<sup>1732</sup> Citant MONTESQUIEU, Jean-Claude DUCROS, Jean-Claude DUCROS, « Le modèle fiscal du civisme, Étude », *RFFP, Nouvelles missions d'intérêt public : quels contrôles ?*, *ibidem*.

<sup>1733</sup> Citant JÈZE, Jean-Claude DUCROS, *RFFP, ibidem*.

<sup>1734</sup> « La dialectique de l'impôt est celle d'une obligation à l'autorité souveraine et d'une contribution légitimement consentie aux politiques publiques. Cette tension entre la contrainte (...) et le choix politique sur les fonctions de l'impôt doit se dénouer dans le civisme en démocratie », Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste, op. cit.*, p. 4. L'auteur ajoute : « L'État fiscal est

Dans le même temps, n'y a-t-il pas « *de l'altruisme dans l'égoïsme, permis par la réciprocité* »<sup>1735</sup> nous diront les anthropologues ? Mais qu'a à voir l'altruisme avec la fiscalité ? Il a tout à voir puisqu'il apparaît que « *le contribuable est (aussi) altruiste quand l'État fiscal est légitime* »<sup>1736</sup>. Il verse ainsi volontiers l'impôt-contribution lorsque ce dernier est fondé sur le contrat social d'action publique<sup>1737</sup> et que la légitimité de l'impôt est rétablie, reposant en grande partie sur deux critères : son efficacité économique et son équité<sup>1738</sup>.

Il est intéressant de noter que le vocabulaire est une fois de plus important ; en effet, les impôts créés depuis ces dernières décennies portent fréquemment le nom de contribution, qu'il s'agisse de la contribution sociale généralisée, de la contribution pour le remboursement de la dette sociale, de la contribution économique territoriale, ou bien de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus instaurée jusqu'à ce que le déficit public passe sous le seuil de 3% du PIB<sup>1739</sup>. Cette dernière est d'autant plus significative, qu'elle constitue une mesure d'équité, voire de réciprocité positive ; elle est certes prévue par les textes qui ne font que consacrer une anticipation des contribuables fortunés eux-mêmes. L'altruisme est également une invitation à réfléchir sur le sens de cette réciprocité<sup>1740</sup>, et sur sa capacité à

---

*affirmé comme une tension entre le libre consentement du citoyen (...) et l'obligation au souverain titulaire du pouvoir* », p. 7.

<sup>1735</sup> Jean-Patrice LACAM, « "The Norm of Reciprocity". Contribution d'A. W. GOULDNER à l'histoire de la sociologie américaine », *Genèses, op. cit.*, p. 162. GOULDNER met en avant le fait « *les processus de réciprocité (...) mobilisent en fait des motivations égoïstes et les canalisent pour maintenir le système social* ». Pourquoi ? Parce que « *l'égoïsme peut pousser une partie à répondre aux attentes de l'autre, puisqu'en faisant elle pousse l'autre à rendre et donc à satisfaire ses propres attentes* », *ibidem*.

<sup>1736</sup> Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste, op. cit.*, p. 3. Selon l'auteur « *le citoyen, capable d'altruisme* » est celui « *qui accepte la légitimité des fonctions de l'État fiscal interventionniste* », p. 346. Il ajoute également que « *Le lien concret à la fiscalité produit des effets cognitifs qui ne correspondent pas au calcul économique de l'égoïsme. Des valeurs politiques peuvent soutenir la figure de l'impôt-contribution citoyen à la démocratie interventionniste* », p. 342. Enfin, « *Le contribuable n'a pas toujours une aversion à l'impôt, même s'il n'a pas intérêt économiquement à payer l'impôt. Il est capable d'altruisme et ne raisonne pas seulement par intérêt, mais aussi en fonction de ses valeurs politiques et de ses informations vécues (rationalité cognitive)* », p. 344. Toujours en ce sens, Marc LEROY affirme que « *l'aliénation du citoyen n'est ni naturelle ni fatale : l'altruisme rationnel du contribuable fonde l'impôt contribution aux politiques d'intérêt général* », p. 350.

<sup>1737</sup> Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste, op. cit.*, p. 346. L'auteur explique que ce contrat social d'action publique est fondé sur la transparence des finances publiques, et plus particulièrement sur les choix politiques opérés en fiscalité (niveau, structure, fonctions, données comparatives). Il doit également être fondé sur le consentement de la « *vox populi* », en encourageant la participation des citoyens, et en favorisant leur jugement.

<sup>1738</sup> Il est évident pour l'ensemble des citoyens que l'État est nécessaire, donc l'impôt aussi, leur histoire se confondant. Ce sont davantage son poids, ses modalités et sa légitimité qui sont contestées, Annie VALLÉE, *Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal*, Publi Union, 1997, p. 17 et 23. L'auteure ajoute que « *S'interroger sur l'impôt, c'est donc s'interroger d'abord sur ses raisons d'exister [l'État], sur les conditions de sa légitimité* », p. 17.

<sup>1739</sup>  
<sup>1740</sup> Cette réciprocité pourrait peut-être permettre de valider « *la pertinence d'une conception altruiste de l'impôt-contribution fondée sur les valeurs politiques et le raisonnement concret* », Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste, op. cit.*, p. 4.



assurer des relations sociales apaisées et stables<sup>1741</sup> comme ce serait le cas en anthropologie, où elle joue un rôle important sans toutefois être « *exclusive et suffisante pour initier ou perpétuer des relations sociales* »<sup>1742</sup>.

GOULDNER a ainsi proposé une autre norme, la norme de bienfaisance, qui repose sur le « “ *quelque chose contre rien* ” (*something for nothing*) »<sup>1743</sup>, et qui rappelle, peu ou prou, en droit fiscal les espérances déçues placées dans la contribution volontaire par les révolutionnaires. Elle est intéressante pour méditer, dans l’imaginaire, sur la « *façon d’investir de sens nos institutions* »<sup>1744</sup> et sur la façon dont nos institutions investissent dans les membres qui composent la communauté qu’elles régissent, au-delà des obligations juridiques qui en découlent. Face à la prise en compte de l’individu, il est pertinent de reconfigurer nos institutions et de s’interroger sur leur sens à travers des mutations factuelles ou idéologiques<sup>1745</sup>. À ce titre, Mireille DELMAS-MARTY souligne que « *L’important (...) est d’élargir l’imaginaire juridique. Certes l’imagination ne crée pas de contrainte, mais elle est néanmoins une force car elle crée de la reconnaissance, permettant de reconnaître de nouvelles pratiques comme étant elles aussi juridiques* »<sup>1746</sup>. La norme de bienfaisance pourrait ainsi être corrélée à la notion de justice. L’injustice n’étant pas un fait de nature mais une institution humaine<sup>1747</sup>, et les choix fiscaux étant toujours des choix de société, la recherche d’un équilibre juste dans les relations entre l’Administration fiscale et le contribuable, voire d’un système fiscal juste, qui suppose la définition de nouveaux

---

<sup>1741</sup> Dans le sens de la stabilisation des relations sociales, le rôle de l’interventionnisme fiscal est incontournable ; il est en effet « *préconisé à des fins de stabilisation conjoncturelle ou structurelle* », Annie VALLÉE, *Pourquoi l’impôt. Voyage à travers le paysage fiscal*, op. cit., p. 36.

<sup>1742</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d’une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *ibidem*. C’est la consécration que « *L’usage de la contrainte mutuelle améliorerait donc le bien-être de tous. La lutte contre la fraude et l’évasion fiscales se justifierait par la nécessité de respecter le “ contrat social implicite ” dont tous les citoyens bénéficient* », Pascal SALIN, *L’arbitraire fiscal*, op. cit., p. 245. Mais l’auteur ajoute que « *C’est une fiction de dire que [les Français] consentent implicitement à l’impôt parce que ce serait le moyen pour eux d’obtenir un plus grand bien-être et que ce consentement implicite justifie que les hommes de l’État s’opposent à la résistance individuelle ou collective à l’égard de l’impôt* », p. 246.

<sup>1743</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d’une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *ibidem*. À l’inverse de la réciprocité, qui repose sur « *le donnant-donnant ou le “ rien sans rien ” (tit for tat)* ».

<sup>1744</sup> Laurent CORDONNIER, *Coopération et réciprocité*, PUF, 1997, p. 2.

<sup>1745</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP*, op. cit., p. 191. L’auteur ajoute qu’il convient de « *S’attacher à retrouver les sens premiers et ce qu’il peut rester des mécanismes mythiques et imaginaires dans les institutions contemporaines* », p. 192.

<sup>1746</sup> Humanisme et mondialisation, Entretien avec Mireille DELMAS-MARTY, Julien CANTEGREIL, paru dans *laviedesidees.fr*, le 25 septembre 2009, disponible sur le site Internet de la vie des idées à l’adresse suivante : [http://www.laviedesidees.fr/IMG/pdf/20090928\\_delmas.pdf](http://www.laviedesidees.fr/IMG/pdf/20090928_delmas.pdf).

<sup>1747</sup> Jean-Fabien SPITZ, « John Rawls et la question de la justice sociale », *Études*, op. cit., p. 54.

critères<sup>1748</sup>, demeure un objectif envisageable<sup>1749</sup>. C'est en cela que la science sociale a un grand rôle à jouer puisqu'elle est en mesure de « proposer des critères de justice sociale et des principes éthiques pour le droit positif »<sup>1750</sup>, puisque ces critères sont obligatoirement non concordants<sup>1751</sup>.

C'est ainsi qu'au-delà des fonctions d'efficacité et d'équité dévolues à l'impôt, il pourrait lui être conférer une fonction symbolique garantissant la cohésion de la communauté<sup>1752</sup>. Cette norme de bienfaisance pourrait alors actionner la norme de réciprocité, venant démarrer un cycle d'échanges mutuels<sup>1753</sup> entre l'Administration fiscale et le contribuable. Mais comment franchir le Rubicon de l'injustice<sup>1754</sup> ? La promotion de nouveaux comportements ne se décrète pas<sup>1755</sup> et l'on ne pourra pas continuer longtemps à « reporter sur l'État l'équilibre des droits et devoirs, ils devront davantage se relier les uns aux autres »<sup>1756</sup>. Relier... Encore de la réciprocité, voire de la bienfaisance. Mais peut-être

---

<sup>1748</sup> Marc LEROY fait référence au critère épistémopolitique de la justice débarrassé des particularismes, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, op. cit., p. 349 et s.

<sup>1749</sup> Dans le même sens, Marc LEROY pense que « Face aux manques de la régulation politique internationale, l'État conserve sa place dans la théorie de la démocratie interventionniste. L'enjeu consiste alors à dépasser les limites du formalisme et de la justice procédurale dans le renouvellement du contrat social démocratique. », *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, op. cit., p. 339.

<sup>1750</sup> Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, op. cit., p. 348.

<sup>1751</sup> Pierre ROSANVALLON, « Relégitimer l'impôt ! », *Regards croisés sur l'économie*, op. cit., p. 19.

<sup>1752</sup> Michel BOUVIER, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP*, op. cit., p. 203. L'auteur explique que l'impôt, au-delà de l'« affirmation à intervalles réguliers de la cohésion de la communauté, (...) pourrait davantage remplir une fonction symbolique intégratrice implicite au sein d'un ordre universel transcendant à toute forme d'organisation sociale ». L'impôt serait donc un facteur d'union, fondé sur la réciprocité d'alliance, et un facteur de représailles, fondé sur la réciprocité de vengeance, écartelé entre le « besoin de constituer une communauté universelle » et le « besoin de s'opposer à cet universel au nom d'un accomplissement individuel », *ibidem*.

<sup>1753</sup> Il s'agit de la métaphore de l'automobile de GOULDNER pour imager les rôles de la norme de bienfaisance, qui serait la clé, venant actionner le mécanisme de démarrage représenté par la réciprocité, mettant en route le moteur, le cycle d'échanges mutuels, pour reprendre les propos de Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *ibidem*.

<sup>1754</sup> « Si la légitimité de l'impôt est de plus en plus contestée, c'est que la justice fiscale est loin d'être atteinte et semble, en outre, de plus en plus incompatible avec la réalisation de l'objectif d'efficacité. Chaque système fiscal doit tenter de concilier ces deux exigences contradictoires. », Annie VALLÉE, *Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal*, op. cit., p. 25.

<sup>1755</sup> À ce titre, la TDCPo proposée par Marc LEROY ou « la démocratie radicale, si elle se prépare et s'organise, ne se décrète pas », Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie de la démocratie interventionniste*, *ibidem*.

Dans le même temps, ce qui peut apparaître comme une hérésie peut valablement fonctionner. Pour illustration, le droit international connaît des conventions qui imposent des obligations à des non parties à ces conventions. Cf. par exemple le Protocole de Montréal de 1992 sur les chloro-fluorures de carbone (CFC) pour protéger la couche d'ozone. En effet, « Les émissions de CFC ont été fortement réduites, et la couche d'ozone se reconstitue », Pascal LAMY, « Équité et justice dans la mondialisation », *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 14-15.

<sup>1756</sup> Jean-Baptiste DE FOUCAULD, « Une France plus équitable ? », *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 45. L'auteur pose en effet la question de savoir « Comment faire en sorte que la question de la justice mobilise en profondeur une société devenue trop individualiste ? »

une réciprocité et une bienfaisance déjà en marche car « *Dans tout sacrifice, il y a un acte d'abnégation, puisque le sacrifiant se prive et donne* »<sup>1757</sup> et dans le même temps, « *Aucune administration ne fonctionnerait sans un minimum de dévouement à l'esprit du service public* »<sup>1758</sup>.

Sans être la clé qui ouvre toutes les serrures<sup>1759</sup>, et au-delà d'un concept juridique de réciprocité, la réciprocité pourrait être une des « *clés* » de la légitimité du système fiscal lui-même<sup>1760</sup>, un concept niveleur fondant un éventuel accord sur les règles de justice. Elle peut être valablement incarnée dans la bienveillance attendue de l'Administration fiscale à l'égard du contribuable lambda<sup>1761</sup>, et dans la bienséance du contribuable à l'égard du système fiscal dans son ensemble<sup>1762</sup>. Il s'agit donc de s'approprier cette « norme de réciprocité », de l'intérioriser « *et avec elle les obligations qu'elle impose, une certaine confiance peut s'instaurer entre ceux qui, selon le modèle hobbesien, se défiaient mutuellement, et une relation s'initier par une prestation unilatérale qui enclenche ainsi un cycle, éventuellement*

---

<sup>1757</sup> Henri HUBERT, Marcel MAUSS, « Essai sur la nature et la fonction du sacrifice », *L'Année sociologique*, op. cit., p. 77.

<sup>1758</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, op. cit., p. 105.

<sup>1759</sup> Il convient de garder à l'esprit que, la réciprocité, « *dans la mesure où elle peut permettre à un sujet de poursuivre par ses propres moyens la protection ou l'inexécution de ce qu'il considère comme étant le droit – exception d'inexécution –, elle favorise l'existence d'une justice privée qui, dans une certaine mesure, fait réapparaître un certain "état de nature" au sein de la "société civile", ou, si l'on préfère, un État de non droit au sein de l'État de droit* », Denis ALLAND, Stéphane RIALS (sous la dir. de), *Dictionnaire de la culture juridique*, op. cit., p. 1302.

<sup>1760</sup> Pierre ROSANVALLON, « Relégitimer l'impôt ! », *Regards croisés sur l'économie*, op. cit., p. 20.

<sup>1761</sup> En dehors de la « grande fraude fiscale », l'Administration fiscale doit « *agir avec une certaine bienveillance, par exemple, si un contribuable n'est pas capable de justifier deux ou trois chèques qui ne portent pas sur de grosses sommes* », Jean DUBERGÉ, *Les Français face à l'impôt, Essai de psychologie fiscale*, op. cit., p. 316.

En ce sens également, la perte d'une facture, qui n'est pas imputable au redevable, peut valablement donner lieu à remboursement de la TVA collectée, une fois la transaction effectuée, dès lors que celui-ci présente un duplicata ou une photocopie de ladite facture. La CJCE a jugé que l'assujetti pouvait bénéficier d'un « *règlement en équité* », CJCE, 11 juin 1998, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*, aff. C-361-96, *Rec.* p. 3495. Dans le même sens, la TVA indûment facturée peut être régularisée, notamment sous la forme de « *remise en équité* », dans la limite toutefois du pouvoir d'appréciation discrétionnaire de l'Administration fiscale, CJCE, 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth AG*, aff. C-454/98, *Rec.* p. 6973.

Pour plus d'information sur ces deux derniers points, cf. Joël MOLINIER, « L'équité dans la jurisprudence fiscale communautaire », in *Variations sur le thème de l'équité fiscale. Recueil d'études en l'honneur du Professeur Gérard TOURNIÉ*, Études coordonnées par Francis QUEROL, Études de l'IRDEIC, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, VI/2010, p. 176-177.

<sup>1762</sup> « *Le débat est bien culturel car il met en jeu la conception idéale de la société globale, mais son terrain reste celui de l'État social* », Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie de la démocratie interventionniste*, op. cit., p. 342. L'auteur propose la mise en œuvre effective de la théorie démocratique des choix politiques (TDCPo), comme « *solution de justice sociale aux crises de la régulation socio-politique de l'économie* ». Elle « *met au centre la souveraineté populaire...* ». « *Elle a justifié la redistribution des revenus par les dépenses et/ou par l'impôt. Elle a pris la forme d'une extension du suffrage mais comprend aussi divers modes d'expression politique de la vox populi.* », p. 343.

*durable, de réciprocité* »<sup>1763</sup>. Elle induit ainsi en filigrane la modification des cultures et des mentalités de la part de l'Administration et du contribuable.

Il s'agit en somme de restaurer le triptyque philosophique et psychologique fondé sur la coopération, la réciprocité et le pardon. En effet, pour optimiser les relations dans le sens de l'efficacité, il doit y avoir d'abord coopération, puis réciprocité - fondée sur cette coopération dans le sens de l'alliance ou de la vengeance le cas échéant - puis pardon, en cas de vengeance, afin de pouvoir offrir à nouveau un cadre de coopération<sup>1764</sup>.

Ce triptyque a, par ailleurs, déjà été mis en œuvre en fiscalité, avec la « cellule de régularisation fiscale » dont le terme même, connoté pénalement, est quelque peu curieux. Elle a été créée (elle était une émanation décentralisée de la cellule de Bercy selon certains) à destination des « repentis fiscaux » pour l'année 2009 uniquement - ses travaux se sont toutefois étalés dans le temps -, par le Ministère du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la réforme de l'État pour rapatrier des contribuables domiciliés fiscalement en France mais détenant des avoirs non déclarés dans des paradis fiscaux. La coopération ayant été rompue, la réciprocité, axée sur la vengeance, a laissé place au pardon de l'Administration incarné dans l'amoindrissement des sanctions prises à l'encontre de ces contribuables<sup>1765</sup>, mais non à l'effacement des droits éludés, il s'agit donc moins d'une amnistie ou d'une clémence que d'un repentir<sup>1766</sup>. Si l'on délaisse l'aspect budgétaire de cette mesure, en tant qu'expédient financier, et son demi-échec pour certains<sup>1767</sup>, voire même le « recel » de documents illicites par l'Administration fiscale ayant utilisé une liste transmise

---

<sup>1763</sup> Philippe CHANIAL, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence, esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », *La Revue du M.A.U.S.S.*, *op. cit.*, p. 100.

<sup>1764</sup> Cf. les travaux du biomathématicien, philosophe et psychologue RAPAPORT (Anatol) qui a mis en exergue ce triptyque que l'on retrouve dans le dilemme du prisonnier, et plus largement dans la théorie des jeux. Cf. Anatol RAPAPORT, *Game Theory as a Theory of Conflict Resolution*, Boston, D. Reidel Publishing Company, 1974.

<sup>1765</sup> Aucune poursuite pénale pour fraude fiscale ne pouvait être engagée. Il était simplement prévu de verser les impôts dus, les intérêts de retard et les pénalités correspondants. La facilitation de la procédure était consacrée puisque la régularisation pouvait être faite par mail, à l'adresse de la cellule *ad hoc* : cellule-regularisation@dgfip.finances.gouv.fr ou par téléphone : 01 53 18 05 62.

<sup>1766</sup> Sur ce point, cf. Laurence VAPAILLE, « Amnistie fiscale : l'oubli ou le pardon », in Marc LEROY, (sous la dir. de), *L'administration de l'impôt en France et dans le monde*, L'Harmattan, Finances publiques, 2008, p.187 et s. L'auteur souligne que « *Le pardon est absent de l'amnistie fiscale, et citant Alfred de Musset, à propos d'une histoire d'amour malheureuse " À défaut de pardon, laisse venir l'oubli ", il faut craindre que ces vers ne constituent non seulement une illustration poétique, mais aussi une image exacte de la difficulté de la relation entre la loi d'amnistie fiscale et le contribuable* », p. 203.

<sup>1767</sup> Elle a tout de même concerné 4 740 personnes, et a permis de rappeler 887 M € d'impôts dus en retard (impôt sur le revenu, impôt de solidarité sur la fortune, droits de succession, cotisations sociales) en 2010. L'ISF a lui seul a rapporté 497 M €. Les pénalités se sont élevées à 72 M €. En cumulant 2010-2011, il est prévu un total de 1 186 M €. Cette expérience a également permis de mettre en place des outils à destinations de l'Administration fiscale dans son ensemble afin de lutter contre la fraude et l'évasion tout en accordant de moindres pénalités aux contribuables repentants.

par le juge, portant le nom d'un établissement financier<sup>1768</sup>, cette « cellule » à la recherche d'une relation perdue, est pour le moins originale. C'est en tous les cas l'illustration fiscale du remplacement de la formule « *coopère si, et seulement si, l'autre coopère* » par la formule suivante : « *coopère pour que l'autre coopère* »<sup>1769</sup>. C'est également l'illustration d'une « *démarche " gagnant gagnant " qui se traduit par un véritable partenariat* »<sup>1770</sup>. Plus globalement, c'est le système fiscal français dans son ensemble qui pourrait tendre vers un bien commun issu de la recherche de « *formes concrètes et juridiques d'un système social équitable et libre* »<sup>1771</sup>. La réciprocité pourrait déjà être de celles-ci, faisant du droit fiscal, entre utopie et réalisme, l'instrument juridique d'une société en devenir<sup>1772</sup>.

---

<sup>1768</sup> Sur ce point, cf. Gilles CARREZ, *Rapport d'information sur l'application des mesures fiscales contenues dans les lois de finances*, n° 3631, 6 juillet 2011, p. 80 et s.

<sup>1769</sup> Cf. l'ouvrage de Laurent CORDONNIER, *Coopération et réciprocité*, PUF, Sociologie, 1997, 209 p.

Sur le rôle des institutions, cf. l'article de Cyril HÉDOIN, « Réciprocité forte, coopération et institutions », 25 mars 2011, sur le site internet suivant : <http://rationalitelimitee.wordpress.com/2011/03/25/reciprocite-forte-cooperation-et-institutions/>.

Une telle vision du système fiscal en général, et de l'impôt en particulier, transcende l'idée selon laquelle l'impôt est une obligation, une contrainte, un tribut, mais également un échange. Il est une contribution, cf. Marc LEROY, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, op. cit., p. 10. L'auteur rappelle que cette possibilité d'un impôt-contribution « *sur des bases plus ou moins altruistes du consentement citoyen, dépend de la légitimité de l'action publique* » en reposant notamment sur la participation aux choix qui « *favorise le civisme fiscal* ». L'auteur ajoute enfin que « *L'enjeu est de parvenir à établir la figure de l'impôt-contribution consenti démocratiquement* », p. 11.

<sup>1770</sup> Jérôme FOURNEL (Directeur général des Douanes et des Droits indirects), « Le nouveau dédouanement. Une régulation des échanges de marchandises fondée sur un partenariat avec les entreprises », *RFFP* n° 113, février 2011, p. 190.

<sup>1771</sup> Pierre de CHARENTENAY, « Justice : une question pour tous », Éditorial, *Études*, janvier 2011, n° 4141, p. 6.

<sup>1772</sup> Emmanuel DECAUX, *Droit international public*, Dalloz, Hypercours, 2010, p. 15. La formule est empruntée au Professeur DECAUX lorsqu'il fait référence au droit international, « *entre utopie et réalisme* », qui « *reste avant tout un instrument au service d'une société internationale en devenir* ».



# **ANNEXE**

Ministre des Finances, « Nouvelles taxes ; recommandations au service », Note interne du 12 avril 1926, n° 892, p. 5.





Nouvelles taxes; recommandations au service.

Note n° 892, du 12 avril 1926.

Messieurs les Directeurs trouveront ci-dessous copie d'une lettre adressée par le Ministre à MM. les Directeurs généraux des Administrations financières.

Ils voudront bien en porter les termes à la connaissance des agents sous leurs ordres en appelant particulièrement leur attention sur l'intérêt que présente la judicieuse application des instructions données par le Ministre.

Paris, le 7 avril 1926.

Le Ministre des Finances  
A Messieurs les Directeurs généraux  
des Administrations financières.

A l'heure où les nouvelles taxes votées par les Chambres vont être mises en application et ajouter encore aux charges déjà lourdes qui pèsent sur les contribuables, il convient, avant tout, de rappeler le devoir qui s'impose à chacun d'acquitter exactement le montant de ses impôts.

Mais j'entends aussi que les services d'assiette et de recouvrement usent, vis-à-vis des contribuables, de tous les ménagements compatibles avec les nécessités impérieuses de la situation financière.

Les rapports entre contribuables de toutes catégories et agents de l'Administration à tous les degrés doivent être empreints de confiance réciproque. Vous-mêmes et vos collaborateurs ne négligerez aucun moyen de fortifier ce sentiment qui est de nature à vous aider beaucoup dans l'exécution du service.

La confiance du public sera d'autant mieux acquise aux agents de l'Administration que ceux-ci pourront joindre à la fermeté nécessaire plus de courtoisie et d'affabilité.

En particulier, à tous les contribuables mal éclairés sur leurs obligations, ils devront, sans se laisser rebuter par la nécessité de reprendre souvent les mêmes explications, fournir tous les renseignements susceptibles de les éclairer et de leur faciliter l'application de leur devoir fiscal.

De même, s'il convient de poursuivre avec la dernière rigueur les assujettis dont la mauvaise foi est avérée et qui ont cherché à s'affranchir frauduleusement de leurs obligations, il n'est pas moins désirable que soit examinée avec soin et dans un esprit bienveillant la situation de ceux qui démontrent leur bonne foi, ou qui, faisant preuve de bonne volonté, notamment en versant des acomptes sur le montant de leur dette envers l'Etat, méritent d'être traités autrement que les récalcitrants ou les fraudeurs.

Je vous prie de porter ces instructions à la connaissance de tous les agents placés sous vos ordres.



# BIBLIOGRAPHIE

## I – ENCYCLOPÉDIES ET DICTIONNAIRES

- ALBERT Jean-Luc, PIERRE Jean-Luc, RICHER Daniel (sous la dir. de), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Ellipses, 2007, 900 p.
- ALLAND Denis, RIALS Stéphane (sous la direction de), *Dictionnaire de la culture juridique*, PUF, Lamy, Quadrige, Dico poche, 2003, 1427 p.
- CABRILLAC Rémy (sous la dir. de), *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, LexisNexis, 2011, 501 p.
- CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, Association Henri Capitant, PUF, Quadrige, Dicos poche, 2011, 1095 p.
- Dictionnaire de gestion fiscale*.
- GUINCHARD Serge (sous la dir. de), *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 2011, 918 p.
- REY-DEBOVE Josette, REY Alain (sous la dir. de), *Le nouveau Petit Robert de Paul ROBERT, Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, version 2012, Le Robert, 2011, 2837 p.
- ROLAND Henri, BOYER Laurent, *Adages du droit français*, Litec, 1999, 1021 p.

## II - OUVRAGES GÉNÉRAUX (COURS, MANUELS, TRAITÉS)

### A) DROIT

#### *DROIT ADMINISTRATIF et LIBERTES PUBLIQUES*

- BEAUD Michel, *Mutation ou crépuscule des libertés publiques*, (publication issue du Colloque « Des droits fondamentaux à l'obsession sécuritaire : mutation ou crépuscule des libertés publiques ? », Dalloz, 2011, 275 p.
- BIOY Xavier, *Droits fondamentaux et libertés publiques*, Montchrestien, 2011, 873 p.
- BRACONNIER Stéphane, *Droit des services publics*, PUF, Thémis Droit, 2007, 621 p.
- BRISSON Jean-François, ROUYÈRE Aude, *Droit administratif*, Montchrestien, 2004, 664 p.
- DEGUERGUE Maryse, *Procédure administrative contentieuse*, Montchrestien, 2003, 223 p.
- DELVOLVÉ Pierre, *Le droit administratif*, Dalloz, Connaissance du droit, 2010, 152 p.
- FRIER Pierre-Laurent, PETIT Jacques, *Précis de droit administratif*, Montchrestien, Domat droit public, 2<sup>ème</sup> édition, 2010, 568 p.
- MORAND – DEVILLER Jacqueline, *Droit administratif. Cours, thèmes de réflexion, commentaires d'arrêts avec corrigés*, Montchrestien-Lextenso, 2009, 943 p.
- MORANGE Jean, *Les Libertés Publiques*, PUF, Que sais-je ?, 2007, 127 p.

## DROIT DES OBLIGATIONS

- CABRILLAC Rémy, *Droit des obligations*, Dalloz, Cours, 2010, 401 p.  
DELEBECQUE Philippe, PANSIER Frédéric-Jérôme, *Droit des obligations, contrat et quasi-contrat*, Litec, Objectif droit, Cours, 2010, 392 p.  
MAINGUY Daniel, RESPAUD Jean-Louis, *Droit des obligations*, Ellipses, Cours magistral, 2008, 429 p.  
MALAURIE Philippe, AYNÈS Laurent, GAUTIER Pierre – Yves, *Les contrats spéciaux*, Defrénois, Droit civil 2004, 2011, 720 p.  
SCHMIDT-SZALEWSKI Joanna, *Droit des contrats*, Litec, 1989, 632 p.

## DROIT FISCAL

- BARILARI André, DRAPE Robert, *Lexique fiscal*, Dalloz-Sirey, Lexiques, 1997, 190 p.  
BELTRAME Pierre, *La fiscalité en France*, Hachette supérieur, Les fondamentaux - Droit, 2011, 159 p.  
BELTRAME Pierre, MEHL Lucien, *Science et technique fiscales*, PUF, Thémis Droit, 1988, 786 p.  
BOUVIER Michel, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, L.G.D.J, Systèmes Droit fiscal, 2010, 316 p.  
COLLET Martin, *Droit fiscal*, PUF, Thémis Droit, 2009, 456 p.  
COLLET Martin, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, Thémis Droit, 2011, 339 p.  
GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe, *Droit fiscal général*, Dalloz, Cours Dalloz, Série Droit public, 2009, 626 p.  
GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, *Procédures fiscales*, Dalloz, Cours Dalloz, Série Droit public, 2009, 383 p.  
LAMARQUE Jean, *Droit fiscal général*, Litec, Fascicule 2, Les cours de droit, 1998, 308 p, mise à jour en 2000, 42 p.  
LAMBERT Thierry, BIENVENU Jean-Jacques, *Droit fiscal*, PUF, Coll. Droit fondamental, Droit financier, 2010, 470 p.  
LAURÉ Maurice, *Science fiscale*, PUF, 1993, 414 p.  
MARTINEZ Jean-Claude, DI MALTA Pierre..., *Droit fiscal contemporain : l'Impôt, le fisc, le contribuable*, Litec, Droit, 1986, 478 p.  
MARTINEZ Jean-Claude, DI MALTA Pierre..., *Droit fiscal contemporain : les impôts, le droit français, le droit comparé*, Litec, Droit, 1989, 468 p.  
MÉMENTO PRATIQUE FRANCIS LEFEBVRE, *Fiscal*, Editions Francis Lefebvre, 2011, 1 501 p.  
RICHER Daniel, *Les procédures fiscales*, PUF, Que sais-je ?, 1990, 125 p.  
TIXIER Gilbert, *Droit fiscal international*, PUF, Que sais-je ?, 1995, 127 p.

## DROIT INTERNATIONAL

- DECAUX Emmanuel, *Droit international public*, Dalloz, Hypercours, 2010, 500 p.

## FINANCES PUBLIQUES

- ADAM François, FERRAND Olivier, RIOUX Rémy, *Finances publiques*, Presses de sciences po et Dalloz, Amphi, 2010, 653 p.
- ALBERT Jean-Luc, SAIDJ Luc, *Finances publiques*, Dalloz, Cours, 2009, 775 p.
- BOUVIER Michel, ESCLASSAN Marie-Christine, LASSALE Jean-Pierre, *Finances publiques*, L.G.D.J, Lextenso éditions, Manuel, 2010, 1028 p.
- JEZE Gaston, *Cours de finances publiques (1930-1931)*, Paris, Giard, 1931, 528 p.
- LASCOMBE Michel et VANDENDRIESSCHE Xavier, *Les Finances publiques*, Dalloz, 2006, 190 p.
- PHILIP Loïc, *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, 2 tomes, 1991, 1 700 p.
- PHILIP Loïc, *Finances publiques*, Cujas, Coll. Synthèse, 1992, 472 p.
- TROTABAS Louis, *Les Finances publiques et les impôts en France*, Paris, Armand Colin, 1937, 215 p.

## HISTOIRE DU DROIT

- BASDEVANT-GAUDEMET Brigitte et GAUDEMET Jean, *Introduction historique au droit – XIII – XX siècle*, LGDJ, manuel, 2<sup>ème</sup> édition, 2003, 472 p.

## II – OUVRAGES SPÉCIALISÉS

### A) ANTHROPOLOGIE, ETHNOLOGIE, PSYCHOLOGIE, SOCIOLOGIE

- ARDANT Gabriel, *Théorie sociologique de l'impôt*, SEVPEN, 2 tomes, 1965, 1212 p.
- François CUSIN, Daniel BENAMOUSIG, *Économie et sociologie*, PUF, Quadrige Manuels, 2004, 493 p.
- DÉROCHE Henri, *Les mythes administratifs*, PUF, 1966, 312 p.
- DUBERGÉ Jean, *Les Français face à l'impôt, essai de psychologie fiscale*, L.G.D.J, 1990.
- DUBERGÉ Jean, *La psychologie sociale de l'impôt*, PUF, 1961.
- DUBERGÉ Jean, *Dédramatiser l'impôt*, Presse universitaire d'Aix, 1994.
- LEROY Marc, *La sociologie de l'impôt*, PUF, Que sais-je ?, 2002, 125 p.
- LEROY Marc, *Sociologie des finances publiques*, la Découverte, Repères, 2007, 119 p.
- LEROY Marc, *L'impôt, l'État et la société. La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Economica, Coll. Finances publiques, 2010, 376 p.
- SCHMÖLDERS Günter, *Psychologie des finances et de l'impôt*, PUF, 1973, 314 p.
- TEMPLE Dominique, Mireille CHABAL, *La réciprocité dans la naissance des valeurs humaines*,

### B) DROIT

#### DROIT ADMINISTRATIF

- BARILARI André, *La modernisation de l'administration*, L.G.D.J., Systèmes, 1994, 164 p.

CHAPUS René, *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, Domat Droit public, 2008, 1540 p.

CAILLOSSE Jacques, *La constitution imaginaire de l'administration. Recherches sur la politique du droit administratif*, PUF, Les voies du droit, 421 p.

DECRETON Séverine (sous la dir. de) et l'Institut français des sciences administratives, *Service public et lien social*, Paris, Montréal (Québec), L'Harmattan, Logiques juridiques, 1999, 425 p.

DE LAUBADERE André, MODERNE Franck, DELVOLVÉ Pierre..., *Traité des contrats administratifs, la notion de contrat administratif, la formation des contrats administratifs, l'exécution des contrats administratifs (principes généraux)*, L.G.D.J., 1983, 808 p.

FANACHI Pierre, *La justice administrative*, PUF, Que sais-je ?, 2001, 127 p.

JEAN-PIERRE Didier, *La déontologie de l'Administration*, P.U.F., Que sais-je ?, n° 3447, 1999, 127 p.

JUBERT Francis, MONTFORT Elizabeth, STAKOWSKI Robert, *La e-administration. Levier de la réforme de l'État*, Dunod, Management public, 2005, 232 p.

LEBRETON Jean-Pierre, *Le contrat administratif*, La Documentation française, Documents d'études. Droit administratif, 1977, 40 p.

LONG Marceau, WEIL Prosper, BRAIBANT Guy..., *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative*, Dalloz, Grands arrêts, 12<sup>ème</sup> édition, 1999, 894 p.

MADIOT Yves, *Aux frontières du contrat et de l'acte administratif : recherches sur la notion d'acte mixte en droit public français*, L.G.D.J., Bibliothèque de Droit public, 1971, 390 p.

MAILLARD DESGREES DU LOU Dominique, *Droit des relations de l'Administration avec ses usagers*, 2000, 584 p.

ORSONI Gilbert, *L'administration de l'économie*, L.G.D.J., Systèmes Droit administratif, 1995, 194 p.

SERVERIN Evelyne, LASCOUMES Pierre et LAMBERT Thierry, *Transactions et pratiques transactionnelles*, Economica, 1987, 256 p.

VEDEL Georges et DELVOLVÉ Pierre, *Le système français de protection des administrés contre l'administration*, Sirey, Droit public, 1991, 280 p.

## DROIT DES OBLIGATIONS

ASSOCIATION Henri CAPITANT (Travaux de l'), *La bonne foi*, tome XLIII, 1992, Journées louisianaises, Litec, 585 p.

GHESTIN Jacques et FONTAINE Marcel (sous les directions de), *La protection de la partie faible dans les rapports contractuels. Comparaisons franco-belges*, L.G.D.J., Bibliothèque de droit privé, tome 261, 1996.

JAMIN Christophe, MAZEAUD Denis (Collectif), *L'unilatéralisme et le droit des obligations - Actes du colloque, 9 janvier 1998*, Economica, Etudes juridiques, 1999, 103 p.

JAMIN Christophe, MAZEAUD Denis (Collectif), *La nouvelle crise du contrat. Actes du colloque du 14 mai 2001, organisé par le centre René-Demogüe de l'Université de Lille II*, Dalloz-Sirey, Thèmes et commentaires, 260 p.

MAINGUY Daniel, *Contrats spéciaux*, Dalloz, Cours, Série Droit privé, 2000, 388 p.

MALAURIE Philippe, AYNES Laurent, GAUTIER Pierre-Yves..., *Cours de droit civil, les contrats spéciaux : civils et commerciaux*, tome VIII, Cujas, 2001, 757 p.

MAZEAUD Henri, MAZEAUD Léon, MAZEAUD Jean, CHABAS François, *Leçons de droit civil, Obligations, théorie générale*, Montchrestien, 1353 p.

## DROIT FISCAL

- AICARDI Maurice, *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, La Documentation Française, 1986.
- ALLAIS Maurice, *Pour la réforme de la fiscalité : repenser les vérités établies*, C. Juglar, 1990, 131 p.
- AUBERGER Philippe, *L'allergie fiscale*, Calmann-Lévy, 1984, 244 p.
- BARILARI André, *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po, La Bibliothèque du citoyen, 2000, 146 p.
- BASLE Maurice, *Systèmes fiscaux*, Dalloz, Mémentos Dalloz, 1989, 188 p.
- BELTRAME Pierre, *Les systèmes fiscaux*, PUF, Que sais-je ?, 1979, 127 p.
- BELTRAME Pierre et MEHL Lucien *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 1997, 2<sup>ème</sup> édition, 704 p.
- BORRAS Philippe et GARAY Alain, *Le contentieux du recouvrement fiscal*, L.G.D.J, 1994, 168 p.
- BOUVIER Michel et ESCLASSAN Marie-Christine, *L'Administration fiscale en France*, PUF, Que sais-je ?, 1992, 128 p.
- BRACHET Bernard, *L'impôt sur le revenu, enjeux et réformes*, Ellipses, 128 p.
- BRURON Jacques, *Le contrôle fiscal*, L.G.D.J, Systèmes, 1991, 114 p.
- BRURON Jacques, *Droits et garanties du contribuable vérifié*, L.G.D.J, Systèmes, 1991, 127 p.
- CASIMIR Jean-Pierre, *Contrôle fiscal : droits, garanties et procédures*, Groupe Revue fiduciaire, 2002, 686 p.
- CHAUTARD Agnès, *La mutualité de l'instance fiscale et le droit à un procès équitable*, L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2003, 383 p.
- COLLONGES Bernard, *L'inégalité fiscale, Etudes des inégalités fiscales et sociales dans l'agglomération lyonnaise*, Éditions CRPS – Alain SITBON, 1996, 95 p.
- COZIAN Maurice, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, Fiscal, 2010-2011, p.
- DE BRIE Christian et CHARPENTIER Pierre, *L'inégalité par l'impôt*, Seuil, Economie et société, 1973, 191 p.
- DE LA MARTINIERE Dominique (sous la direction de), *L'impôt du diable, le naufrage de la fiscalité française*, Calmann – Lévy, Fondation Saint-Simon, Liberté de l'esprit, 1990, 141 p.
- DISLE Emmanuel, FREISS Daniel et SARAF Jacques, *Gestion fiscale et relations avec l'administration des impôts*, Dunod, Comptabilité et gestion des organisations, Processus 3, 2002, 323 p.
- DOUAY Michel, *Le recouvrement de l'impôt*, L.G.D.J, Systèmes Fiscalité, 2005, 223 p.
- DRIE Jean-Claude, *Procédures de contrôle fiscal, la vérification de comptabilité*, Litec, Litec fiscal, 2007, 188 p.
- FENA-LAGUENY Emmanuelle, MERCIER Jean-Yves, PLAGNET Bernard..., *Les impôts en France*, Editions Francis LEFEBVRE, 2007, 591 p.
- FOURNY Lionel et STENER Christophe, *Les impôts*, Masson, 1986, 318 p.
- GEFFROY Jean-Baptiste, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, Droit fondamental, Droit financier, 1<sup>ère</sup> édition, 1993, p.
- GRILLET-PONTON Dominique, *La famille et le fisc*, PUF, Droit, éthique, société, 211 p.
- HATOUX Bernard (sous la direction de), Doyen honoraire de la Cour de cassation, par la Chambre de commerce et d'industrie de Paris, *Droits du contribuable, état des lieux et perspectives*, Economica, Entreprise et perspectives économiques, 2002, 170 p.
- HERTZOG Robert (sous la direction de), *Le juge fiscal*, Economica, 1999, 302 p.
- LAMBERT Thierry, *Contrôle fiscal : droit et pratique*, PUF, Droit fondamental, 1998, 464 p.

LAMBERT Thierry, LAMORLETTE Thierry... (études coordonnées par), *Fiscalité française, examen de thèmes méconnus*, Bordeaux, Éd. LCF Lycofac, 1990, 232 p.

LAMBERT Thierry, ALBERT Jean-Luc, AUBERGER Philippe et D'AUBERT François, *Les chantiers fiscaux à engager*, L'Harmattan, Finances publiques, 2002, 248 p.

LAMBERT Thierry, *Procédures de contrôle fiscal, la voie de l'équilibre*, L'Harmattan, 2005, 383 p.

LAURÉ Maurice, *Traité de politique fiscale*, PUF, 1957, 457 p.

LAURÉ Maurice, *Introduction à la réforme fiscale*, Institut du commerce et de la consommation, Connaissance du commerce et de la consommation, 1987, 101 p.

LAURÉ Maurice, BABEAU André et LOUIT Christian, *Les impôts gaspilleurs*, Essai, PUF, Coll. Quadrige, 2001, 171 p.

LEROY Marc (sous la dir. de), *Mondialisation et fiscalité : la globalisation fiscale*, L'Harmattan, Finances publiques, 2006, 286 p.

MAGSOF Guillaume, *Le langage des impôts*, Ed. Méthodes et stratégies, Connaître et parler, 1994, 78 p.

MARGAIRAZ André, *La fraude fiscale et ses succédanés, comment on échappe à l'impôt...*, Imprimerie Vaudoise, Coll. de la nouvelle école de Lausanne, 1972, 534 p.

MARTINEZ Jean-Claude, *La fraude fiscale*, PUF, Que sais-je ?, 1984, 128 p.

MARTINEZ Jean-Claude, *Lettre ouverte aux contribuables*, Albin Michel, Lettre ouverte, 1985, 226 p.

MARTINEZ Jean-Claude (sous la dir. de), *L'impôt sur le revenu en question*, Litec, Ouvrage collectif, Etats généraux de la fiscalité, Paris 15 avril 1988, 1989, 357 p.

MARTINEZ Jean-Claude et DI MALTA Philippe, *Droit fiscal contemporain, L'impôt, le fisc, le contribuable*, tome 1, Litec, Droit, 1986, 478 p.

MARTINEZ Jean-Claude et DI MALTA Philippe, *Droit fiscal contemporain, Les impôts, le droit français, le droit comparé*, tome 2, Litec, Droit, 1989, 468 p.

MARTINEZ Jean-Claude et LAMARQUE Jean, 1789-1989, *La révolution fiscale à refaire*, Paris, Litec, 1986, 356 p.

MATTHIEU Robert, *Le racket fiscal*, Albin Michel, Jean Montaldo présente, 1989, 253 p.

MATTHIEU Robert, *Echec à la dictature fiscale*, Albin Michel, Jean Montaldo présente, 1991, 392 p.

MATTHIEU Robert, *Guide d'autodéfense du contribuable*, Robert Laffont, 1993, 250 p.

NIZET Jean-Yves, *Fiscalité, économie et politique*, LGDJ, 1991, 636 p.

PECHILLON Eric, *Le contrôle fiscal des particuliers*, Déroulement des opérations et recours, L'Harmattan, La justice au quotidien, 2003, 126 p.

PHILIP Loïc, *Droit fiscal constitutionnel*, (sous la direction de) Paris, Economica, Coll. Finances publiques, 1990, 220 p.

ORSONI Gilbert, *L'interventionnisme fiscal*, PUF, Fiscalité, 1995, 305 p.

PHILIP Patrick, *Les droits de la défense face au contrôle fiscal*, Economica, 2005, 322 p.

PILLET François, BANGOURA Eugène..., *Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal*, Litec, Fiscal, 2003, 252 p.

ROUDHON Pierre-Joseph, *Théorie de l'impôt*, texte présenté et commenté par Thierry LAMBERT, L'Harmattan, Logiques juridiques, 1995, 328 p.

RIVOLI Jean, *Vive l'impôt*, Seuil, Société, 1970, 143 p.

ROSIER Camille, *La fiscalité française devant l'opinion publique*, LGDJ, Etudes économiques, 1940, 206 p.

SAINTE-AURE Yves, *Paiement et recouvrement de l'impôt*, Liaisons, Les nouvelles fiscales, 1999, 529 p.

SCHMIDT Jean, *L'impôt : politique et technique*, Dalloz, Connaissance du droit, 1995, 115 p.

SCHMIDT Jean, *L'impôt*, Dalloz, Connaissance du droit, 1995, 115 p.



## FINANCES PUBLIQUES

PHILIP Loïc, *Les fondements constitutionnels des Finances publiques*, Economica, Poche Finances publiques, 1995, 112 p.

## HISTOIRE DU DROIT

ARDANT Gabriel, *Histoire de l'impôt*, Fayard, 2 tomes, 1972 et 1972, 634 et 870 p.

NEURRISSE André, *Histoire de l'impôt*, PUF, Que sais-je ?, 1978, 127 p.

NEURRISSE André, *2000 ans d'impôts*, SIDES, 1995, 164 p.

NEURRISSE André, *Histoire de la fiscalité en France*, Economica, 1996, 111 p.

SCHNERB Robert, BOUVIER Jean, DEHOVE Gérard..., *Deux siècles de fiscalité française*, Mouton, 1973, 322 p.

TOURNIÉ Gérard, *La politique fiscale sous la cinquième République*, Privat, 1985, 176 p.

## LIBERTÉS PUBLIQUES

POUILLE André, *Libertés Publiques et droits de l'homme*, Dalloz, Coll. Mémentos, Droit public, 2008, 220 p.

## PHILOSOPHIE DU DROIT

BARILARI André, *L'Etat de droit : réflexions sur les limites du juridisme*, LGDJ, Systèmes, 2000, 119 p.

BATTIFOL Henri, *Problèmes de base de philosophie du droit*, LGDJ, 1979, 519 p.

BERNS Thomas, DUPONT Jean-Claude, XIFARAS Mikhaïl, LAVENIA Vincenzo, *Philosophie de l'impôt*, Emile BRUYLANT, Penser le droit, 270 p.

DE ROMILLY Jacqueline, *La loi dans la pensée grecque, des origines à Aristote*, Société d'édition Les belles lettres, Etudes anciennes publiées sous le patronage de l'association Guillaume BUDE, 1971.

SCHUMPETER Joseph Alois, *Impérialisme et classes sociales*, « La crise de l'Etat fiscal », Flammarion, 1984, 291 p.

## C) ÉCONOMIE

DE CLOSETS François, *Tant et plus !*, B. Grasset, Le Seuil, 1992, 412 p.

EUZEBY Alain, *Les prélèvements obligatoires*, PUF, Que sais-je ?, 1992, 127 p.

HAYEK Friedrich August, *La route de la servitude*, PUF, Quadrige, 2005, 176 p.

HAYEK Friedrich August, *Droit, législation et liberté : une nouvelle formulation des principes libéraux de justice et d'économie politique*, PUF, 2007, 947 p.

LENOIR René, *Quand l'État disjoncte*, Éd. La Découverte, Cahiers libres, essai, 1995, 135 p.

SALANIE Bernard, *Théorie économique de la fiscalité*, Paris, Economica, Economie et statistiques avancées, 2002, 213 p.

SALIN Pascal, *L'arbitraire fiscal*, Robert Laffont, Libertés 2000, 1985, 277 p.

SMITH Adam, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Economica, Livres 1 et 2, 2000, 389 p.

SELIGMAN Edwin R. A., *Théorie de la répercussion et de l'incidence de l'impôt*, Giard et Brière, BISLF, 1910, 551 p.  
SELIGMAN Edwin R. A., *Essais sur l'impôt*, Giard et Brière, BISLF, 1914, 2 vol., 521 p. et 618 p.  
VALLÉE Annie, « Pourquoi l'impôt. Voyage à travers le paysage fiscal », *Publi Union*, 1997, 219 p.

### III – THÈSES

#### A) DROIT

##### *DROIT ADMINISTRATIF*

BRENET François, *L'évolution du critère du contrat administratif de 1870 à nos jours*, Université de Poitiers, 695 p.  
DEGUERGUE Maryse, *Jurisprudence et doctrine dans l'élaboration du droit de la responsabilité administrative*, L.G.D.J, 1994, 884 p.  
DELACOUR Eric, *La notion de convention de délégation de service public : essai de définition d'une nouvelle catégorie de contrat administratif*, Université Panthéon - Assas, 1997, 2 vol., 655 p.  
DELAUNAY Bénédicte, *L'amélioration des rapports entre l'administration et les administrés, contribution à l'étude des réformes administratives entreprises depuis 1945*, L.G.D.J, 1993, 1003 p.  
LAMARQUE Jean, *Recherches sur l'application du droit privé aux services publics administratifs*, L.D.G.J, Bibliothèque de droit public, 1960, 577 p.  
LLORENS François, *Contrat d'entreprise et marché de travaux publics : contribution à la comparaison entre contrat de droit privé et contrat administratif*, L.G.D.J, Bibliothèque de droit public, 1981, 705 p.  
UBAUD-BERGERON Marion, *La mutabilité du contrat administratif*, 2004, Université de Montpellier 1, 704 p.

##### *DROIT COMMUNAUTAIRE*

DÉRO Delphine, *La réciprocité et le droit des Communautés et de l'Union européennes*, Bruylant, Droit de l'Union européenne, 2006, 571 p.

##### *DROIT DES OBLIGATIONS*

AUBERT Jean-Luc, *Notions et rôles de l'offre et de l'acceptation dans la formation du contrat*, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, Tome 109, 416 p.  
BERLIOZ Georges, *Le contrat d'adhésion*, L.G.D.J, Bibliothèque de droit privé, Tome 132, 2<sup>ème</sup> édition, 1975.  
ENCINAS DE MUNAGORRI Rafael, *L'acte unilatéral dans les rapports contractuels*, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, tome 254, 1995, 551 p.  
FIN-LANGER Laurence, *L'équilibre contractuel*, L.G.D.J, Bibliothèque de droit privé, 2002, 651 p.

GRILLET-PONTON Dominique, *Essai sur le contrat innommé*, Université Lyon 3, 1982, 534 p.

KORNPROBST Emmanuel, *La notion de bonne foi, application au droit fiscal français*, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, tome 165, 1980, 409 p.

LABARTHE Françoise, *La notion de document contractuel*, L.G.D.J, Bibliothèque de droit privé, tome 241, 1994, 428 p.

MENDEGRIS Roger, *La nature juridique de la compensation*, L.G.D.J, Bibliothèque de droit privé, tome 104, 1969, 190 p.

NERET Jean, *Le sous - contrat*, L.G.D.J, Bibliothèque de droit privé, tome 163, 1979, 390 p.

PIMONT Sébastien, *L'économie du contrat*, PUAM, 2004, 407 p.

WICKER Guillaume, *Les fictions juridiques, contribution à l'analyse de l'acte juridique*, L.G.D.J, Bibliothèque de droit privé, tome 253, 1997, 459 p.

### *DROIT FISCAL*

AHMED Aba El Darda, *La justice fiscale dans les rapports de l'administration fiscale et des contribuables en droit égyptien et en droit français*, Université de Lille II, 816 p.

AGRON Laure, *Histoire du vocabulaire fiscal*, L.G.D.J, Bibliothèque de science financière, tome 36, 2000, 536 p.

ALBERTINI Jean-André, *La règle du contradictoire dans le contrôle de l'impôt*, Université Jean Moulin Lyon 3, 2000, 414 p.

BARONE Laurent, *Contrôle et contentieux fiscal français et Convention européenne de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales*, L'Harmattan, Finances publiques, 2000, 439 p.

BAS Céline, *Le fait générateur de l'impôt*, L'Harmattan, 2007, 500 p.

BAYLAC Corinne, *Le formalisme du droit fiscal*, L'Harmattan, Finances publiques, 2002, 515 p.

BERN Philippe, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, L.G.D.J, 1972, 197 p.

BOUVIER Michel, *L'Etat sans politique*, L.G.D.J, 1986, 268 p.

BUFFA Stéphane, *Le pouvoir discrétionnaire en droit fiscal*, Université Paris 1, 2011, 491 p.

BUISSON Jacques, *Le sursis au paiement de l'impôt*, L.G.D.J, Bibliothèque de finances publiques et fiscalité, tome 33, 1996, 232 p.

CHABANNE Jean-Yves, *La liberté contractuelle et le droit fiscal*, Université de Toulouse I, 1999, 287 p.

CHASTAGNARET Manuel, *De la responsabilité fiscale : responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers*, Université de droit, d'économie et des sciences d'Aix-Marseille, 2002, 503 p.

CHOTIN Richard, *Le fisc, la petite entreprise et l'expert comptable : jeux d'acteurs et stratégies judicieuses*, Paris, L.G.D.J, Bibliothèque de science financière, tome 32, 1994, 348 p.

DEBOISSY Florence, *La simulation en droit fiscal*, L.G.D.J, Bibliothèque de droit privé, tome 276, 1997, 472 p.

DE CROUY CHANEL Emmanuel, *Le contribuable-citoyen : histoire d'une représentation fiscale (1750-1999)*, Université Panthéon-Sorbonne, Paris 1, 1999, 357 p.

DOUET Frédéric, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, L.G.D.J, Bibliothèque de droit privé, 1997, 383 p.

DUFFRENE Jean, *Formes originales et tendances actuelles du contentieux fiscal*, Imprimerie P. JULLIEN – Lyon-Vénissieux, Université de Lyon, Faculté de droit, 1957, 172 p.

- FERNANDEZ MAUBLANC Lucienne Victoire, *Les éléments subjectifs en droit fiscal*, Université de Bordeaux 1, 1985.
- HERUBEL Brigitte, *La politique de communication du ministère des finances en matière fiscale*, Faculté de droit et de science politique d'Aix-Marseille, 1996, 266 p.
- LEFEUVRE André, *Le paiement en droit fiscal*, L'Harmattan, 2002, 399 p.
- LEROY Marc, *Le contrôle fiscal. Une approche cognitive de la décision administrative*, L'Harmattan, Logiques sociales, 1993, 287 p.
- LIEVRE-GRAVEREAUX Amélie, *La rétroactivité de la loi fiscale : une nécessité en matière de procédures*, L'Harmattan, Finances publiques, 2007, 432 p.
- LOSAPPIO Philippe, *Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité*, L.G.D.J, Bibliothèque de science financière, tome 30, 1994, 302 p.
- MARCHESSOU Philippe, *L'interprétation des textes fiscaux*, Economica, Droit des affaires et de l'entreprise, Etudes et recherches, 1980, 258 p.
- MARTINEZ Jean-Claude, *Le statut de contribuable ou L'élaboration du statut* L.G.D.J, Bibliothèque de science financière, 1980, 394 p.
- MARTINEZ Jean-Claude, *Le statut de contribuable : la théorie sur la situation générale et impersonnelle de contribuable : son degré d'effectivité*, Résumé des résultats de la recherche, Université de Montpellier 1, Faculté de droit et des sciences économiques, 1976, 30 p.
- MESSI Maximilien, *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale*, L'Harmattan, 2007, 2 vol., 432 p. et 315 p.
- MILLAN Philippe, *Le consentement à l'impôt*, Université de Paris II, 1996, 605 p.
- PUJOL Jean, *L'application du droit privé en matière fiscale. Recherche sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, L.G.D.J, Bibliothèque de science financière, tome 25, 1987, p.
- PUPIER Alain, *La recherche du consentement dans le contrôle fiscal, des principes fondamentaux au pragmatisme de l'administration fiscale*, Université d'Aix-Marseille 3, 1992, 308 p.
- RICCI Jean-Claude, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1977, 389 p.
- RICHER Daniel, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, L.G.D.J, Systèmes, Droit fiscal, 1997, 431 p.
- SID AHMED Karim, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales : étude comparative*, tome 1 : Les droits d'origine non procédurale du contribuable ; tome 2 : Les droits d'origine procédurale du contribuable, L'Harmattan, Finances publiques, 2008, 438 p. et 329 p.
- SCARANO Jean-Pierre, *La femme et le fisc : à la recherche de l'égalité des individus*, Ed. Candot-Bourcery, 1989, 301 p.
- TILLY Bruno, *La compétence des agents du fisc*, L'Harmattan, Finances publiques, 1999, 418 p.
- TOURNIE Gérard, *Les agréments fiscaux*, Pedone, Publications de l'Institut d'Études Politiques de Toulouse, 1970, 341 p.
- VAPAILLE Laurence, *La doctrine administrative fiscale*, L'Harmattan, Finances publiques, 1999, 488 p.
- WANG-FOUCHER Haiying, *Pouvoirs de l'administration et garanties du contribuable dans la vérification de l'entreprise (étude comparative : France, Chine, Royaume-Uni et États-Unis)*, sous la direction de Cyrille DAVID, Université Panthéon-Sorbonne, 2007, 590 p.

DECAUX Emmanuel, *La réciprocité en droit international*, L.G.D.J, Bibliothèque de droit international, vol. 82, 1980, 374 p.

MOREL Sylvie, *Les logiques de la réciprocité : les transformations de la relation d'assistance aux États-Unis et en France*, PUF, Le Lien social, 2000, 317 p.

SOLASSOL Stéphane, *La réciprocité en droit de la guerre*, Université de Caen, 2003, 441 p.

#### IV – MÉLANGES

BOULOUIS Jean, « Quelques observations à propos de la sécurité juridique », *Liber amicorum, Mélanges offerts à Pierre PESCATORE*, 1987, p. 53 et s.

BUISSON Jacques, « L'impôt », *Perspectives du droit public, Mélanges offerts à Jean-Claude HÉLIN*, Litec, Éditions du Jurisclasseur, 2004, 544 p.

CLAMOUR Guylain, UBAUD-BERGERON Marion, « Contrats publics », *Mélanges en l'honneur du professeur Michel GUIBAL*, tome 1, Université Montpellier 1, 2006, 873 p.

COHEN-JONATHAN Gérard, GAUDEMET Yves, HERTZOG Robert (sous la dir. de), *Mélanges Paul Amserek*, Bruylant, 2005, 857 p.

ESCLASSAN Marie-Christine, « Considérations sur une révolution fiscale silencieuse : la lente mue du système fiscal français », *Mélanges en l'honneur du Professeur Pierre BELTRAME*, Presses Universitaires d'Aix Marseille, 2010.

ESCLASSAN Marie-Christine, « Le pouvoir gracieux en matière fiscale : tradition et modernité », *Confluences - Mélanges en l'honneur du Professeur Jacqueline MORAND-DEVILLER*, Monchrestien, 2008, 968 p.

ESCLASSAN Marie-Christine, « Mieux adapter la contrainte fiscale : l'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Economica, 2010, 656 p.

FLIZOT Stéphanie, Déclinaisons nationales des articles 8 et 11 de la Charte européenne de l'autonomie locale, *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Economica, 2010, 656 p.

GANSHOF VAN DER MEERSCH W. J., « L'impôt et la loi », *en hommage à Victor GOTHOT*, Faculté de droit de Liège, 1962, p. 257 et s.

GAUDEMET Jean, « Finances et fiscalité dans les sociétés antiques », *Études de finances publiques, Mélanges en l'honneur de Paul-Marie GAUDEMET*, sous le patronage de Bernard BECK et Georges VEDEL, Economica, 1984, p. 17 et s.

GAUDEMET Paul-Marie, « Réflexions sur les rapports du juge et du fisc », *Mélanges offerts à Marcel WALINE, Le juge et le droit public*, tome 1, L.G.D.J, 1974, p. 127 et s.

GEST Guy, « De la nature du moyen tiré de la prescription du droit de reprise de l'administration », *Mélanges en l'honneur de Paul-Marie GAUDEMET*, 1984, p. 959 et s.

GOSSEREZ Christian, « La « délégalisation » du pouvoir fiscal en France : recul ou avancée de l'Etat de droit ? », *Mélanges en l'honneur de François BORELLA, Etat, société et pouvoir à l'aube du XXIème siècle*, Presses universitaires de Nancy, 1999, p. 207 et s.

GROSCLAUDE Jacques, « La flagrante fiscale à l'aune de la flagrante pénale », *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Economica, 2010, 656 p.

HOUCHON Guy, « Psycho-sociologie de la fraude fiscale », *en hommage à Victor GOTHOT*, Faculté de droit de Liège, 1962, p. 369 et s (Belgique).

LOUIT Christian, « Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable. Tentatives de réconciliation d'un couple désuni », *Étude P. KAYSER*, 1979, tome 2, p. 177 et s.

LUCHAIRE François, « Le fisc, la liberté individuelle et la Constitution », *Études de finances publiques : Mélanges en l'honneur de Paul-Marie GAUDEMET*, sous le patronage de Bernard BECK et Georges VEDEL, Economica, 1984, p. 603 et s.

MALHERBE Philippe, « Vers un droit fiscal à visage humain ? », *Mélanges en l'honneur de Michel WAELBROECK*, Bruylant, 1999, p. 1181 et s.

MARTINEZ Jean-Claude, « La protection de l'administration fiscale contre les contribuables », *Services publics et libertés, Mélanges offerts à Robert-Edouard CHARLIER*, Editions de l'Université et de l'enseignement moderne, 1981, p. 447 et s.

MARTINEZ Jean-Claude, « La légitimité de la fraude fiscale », *Études de finances publiques, Mélanges en l'honneur de Paul-Marie GAUDEMET*, sous le patronage de Bernard BECK et Georges VEDEL, Economica, 1984, p. 921 et s.

MARTINEZ-MEHLINGER José, « La réforme du contentieux fiscal au moyen du recours pour excès de pouvoir ? », *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Economica, 2010, 656 p.

MERTENS DE WILMARS Josse, STEENBERGEN Jacques, « La notion de sécurité juridique dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », *Mélanges en l'honneur de Robert LEGROS*, Editions de l'Université de Bruxelles, Faculté de droit, 1985, p. 449 et s.

MEURANT Jack, « La charte du contribuable et le pouvoir normatif de l'administration fiscale », *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Economica, 2010, 656 p.

PELLAS Jean-Raphaël, « Le principe de sécurité juridique en droit fiscal », *Études en l'honneur de Georges DUPUIS*, L.G.D.J, 1997, p. 261 et s.

PHILIP Loïc, « Jalons pour une réforme fiscale », *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Economica, 2010, 656 p.

PIMONT Yves, « Le fisc, le contribuable et le tiers », *Études de finances publiques, Mélanges en l'honneur de Paul-Marie GAUDEMET*, sous le patronage de Bernard BECK et Georges VEDEL, Economica, 1984, p. 637 et s.

PLAGNET Bernard, « Le secret médical devant l'administration fiscale », *Études offertes à Jacques MOURGEON*, Bruylant, 1999, p. 623 et s.

SERLOOTEN Patrick, « L'opposabilité du contrat de droit privé à l'administration fiscale », *Mélanges en l'honneur de Jean VINCENS*, Presses universitaires de Toulouse, 1998, p. 175 et s.

SCHMITT Thierry, « Tribulations des définitions - À la recherche de l'abus de droit », *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Economica, 2010, 656 p.

SIAT Guy, « La répétition de l'indu - Quand le droit civil éclipe la comptabilité publique et le droit administratif... », *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Economica, 2010, 656 p.

TALLINEAU Lucile, « Paul Reuter, juriste financier », *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Economica, 2010, 656 p.

TROTABAS Louis, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », *Mélanges en l'honneur de Maurice HAURIOU*, Sirey, 1929, p. 711 et s.

VAN HOUTTE Jean, « La sécurité des relations juridiques et la lutte contre l'évasion fiscale », *Mélanges en l'honneur de Camille HAUCHAMPS*, annales du notariat et de l'enregistrement, Bruxelles, établissements Emile Bruylant, 1957, p. 45 et s.

VAN HOUTTE Jean, « Le droit fiscal dans la science de l'impôt », *en hommage à Victor GOTHOT*, Faculté de droit de Liège, 1962, p. 677 et s.

WALINE Marcel, « La compensation entre la dette fiscale et une créance sur l'État », *Mélanges dédiés à Gabriel MARTY*, Presses universitaires de Toulouse, 1978, p. 1159 et s.

## V – ARTICLES

### A) ANTHROPOLOGIE, ETHNOLOGIE, PHILOSOPHIE, PSYCHOLOGIE, SCIENCE ADMINISTRATIVE, SOCIOLOGIE

CAILLÉ Alain, « De l'idée de contrat », *Dé-penser l'économique*, La Découverte/MAUSS, 2005, p. 137-164.

CHANIAL Philippe, « Renouer les fils de l'alliance. Bourgeois, Mauss, Durkheim et l'incomplétude du contrat », in Christophe JAMIN, Denis MAZEAUD, *La Nouvelle Crise du contrat*, Dalloz, 2003, p. 51 et s.

CHANIAL Philippe, « Générosité, réciprocité, pouvoir et violence. Esquisse d'une grammaire des relations humaines en clé de don », Éditions La Découverte, *La Revue du M.A.U.S.S.*, février 2008, n° 32, p. 97 et s.

CHEVALLIER Jacques, « L'administration face au public », in *La communication administration-administrés*, PUF, CURRAP, 1983, p. 15 et s.

DE CHARENTENAY Pierre, « Justice : une question pour tous », Éditorial, *Études*, janvier 2011, n° 4141, p. 1 et s.

DELMAS-MARTY Mireille, « Vers une responsabilité équitable dans une communauté mondialisée », *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 20 et s.

DRAÏ Raphaël, « L'approche psychologique des réalités administratives », in *Psychologie et science administrative*, PUF, CURRAP, 1985, p. 7 et s.

DUBERGÉ Jean, « Plaidoyer pour une psychologie sociale de l'impôt », *RFFP*, *Où en est l'impôt*, n° 1, 1983, p. 116 et s.

DUBERGÉ Jean, « Résistance comparée à l'impôt et aux cotisations de couverture sociale », *RFFP*, *Les résistances à l'impôt*, n° 5, 1984, p. 35 et s.

DUBERGÉ Jean, « Les aspects psychosociologiques de la fiscalité locale », *RFFP*, *Finances communales et décentralisation*, n° 13, 1986, p. 123 et s.

DUBERGÉ Jean, « La commission des infractions fiscales, Notes », *RFFP*, *Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 151 et s.

DUBERGÉ Jean, « Psychologie sociale de l'impôt et relations publiques en matière fiscale », *RFFP*, *L'Administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 85 et s.

DUBERGÉ Jean, « L'évolution des comportements des contribuables face à la déclaration des revenus : analyse psychosociale », *RFFP*, *Finances publiques : évolutions*, n° 18, 1987, p. 29 et s.

DUBERGÉ Jean, « Les diverses manières de déclarer ses revenus », Étude, *RFFP*, *Fédéralisme et finances publiques*, n° 20, 1987, p. 181 et s.

DUBERGÉ Jean, « Réalité et imaginaire de l'impôt », *RFFP*, *Les utopies fiscales*, n° 29, 1990, p. 157 et s.

DUBERGÉ Jean, « Les relations interpersonnelles créées par l'impôt », *RFFP*, *Trésorerie et endettement des collectivités locales*, n° 30, 1990, p. 179 et s.

DUBERGÉ Jean, « Le processus de dédramatisation des impôts », *RFFP*, *Finances publiques : questions clés pour demain*, n° 41, 1993, p. 85 et s.

DE FOUCAULD Jean-Baptiste, « Une France plus équitable ? », *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 45 et s.

LAMBERT Thierry, « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative*, PUF, CURRAP, 1985, p. 102 et s.

Pascal LAMY, « Équité et justice dans la mondialisation », *Études*, Janvier 2011, n° 4141, p. 14 et s.

LASCOUMES Pierre, LE BOURHIS Jean-Pierre, « Des « passe-droits » aux passes du droit. La mise en œuvre socio-juridique de l'action publique », *Droit et société*, n° 32, 1996, p. 51 et s.

LEROY Marc, « Pourquoi la sociologie de l'impôt ne bénéficie-t-elle pas d'une reconnaissance institutionnelle en France ? », *L'Année sociologique*, PUF, 2003, n° 1, p. 247 et s.

LEROY Marc, « Observations conclusives : Trois leçons de sociologie fiscale », *LPA*, 12 avril 2007 n° 74, Droit comptable, p. 73 et s.

LEROY Marc, « L'organisation du contrôle fiscal : une forme originale de bureaucratie », *Revue française de science politique*, vol. 44, n° 5, octobre 1994, p. 811 et s.

LEROY Marc, « Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt », *Archives européennes de sociologie*, n° 2, 2003, p. 233 et s.

LEROY Marc, « Le formalisme du droit fiscal », *LPA*, 20 septembre 2002, n° 189, p. 11 et s.

PÉREZ-DIAZ Claudine, « L'indulgence, pratique discrétionnaire et arrangement administratif », *Déviance et société*, 1994, Vol. 18, n° 4, p. 397 et s.

ROSANVALLON Pierre, « Relégitimer l'impôt ! », *Regards croisés sur l'économie*, p. 20

RACINE Luc, « Les Formes élémentaires de la réciprocité », *L'Homme*, 1986, tome 26, n° 99. p. 97 et s.

## B) DROIT

### *DROIT ADMINISTRATIF*

ABATE Bernard, « La responsabilité des agents publics envers la société », *RFFP*, n° 86, avril 2004, p. 329 et s.

BARILARI André, « Réflexions sur la qualité des services publics », *RFFP*, n° 85, février 2004, p. 185 et s.

X, Création d'un conseil d'orientation de la simplification administrative, Alerte en bref, *La lettre du cadre territorial*, n° 268, 1<sup>er</sup> février 2004, p. 67.

X, La dématérialisation des procédures : un défi pour 2005, *La lettre du cadre territorial*, n° 269, 15 février 2004, p. 30 et s.

X, Commerce et ville : le temps des chartes d'urbanisme commercial, Cahier technique, urbanisme, *La lettre du cadre territorial*, n° 270, 1<sup>er</sup> mars 2004, p. 52 et s.

X, La communication des documents administratifs 2003, *La lettre du cadre territorial*, Dossiers d'experts, Administration générale, DE 332.

X, Améliorer la qualité de la relation service public - usagers, *La lettre du cadre territorial*, Dossiers d'experts, Administration générale, DE 402.

X, Guide pratique des agents en relation avec le public, *La lettre du cadre territorial*, Essentiels sur, Administration générale, BK 047.

X, Organisation administrative, dossier simplification du droit, *La Revue du Trésor*, n° 1, Janvier 2004, p. 3 et s.

X, Administration générale : Décret n° 2003-1099 du 20 novembre 2003 portant création d'un conseil d'orientation de simplification administrative, *JO* 21 novembre 2003, p. 19766.



X, Circulaire du 12 septembre 2003 relative au développement de l'administration électronique, *JO* 18 septembre 2003, p. 16006.

## *DROIT FISCAL*

ABREU MACHADO DERZI Misabel, « Les changements de jurisprudence fiscale au Brésil au regard du principe de confiance légitime et de l'intérêt financier public », *RFFP, Nouvelle gouvernance financière publique : grands enjeux de demain*, spécial n° 100, 2007, p. 69 et s.  
AIT-IHADADENE Rezki, « La mise en recouvrement de l'action publique en matière fiscale », *LPA*, 03 août 1994, n° 92.

AJROUD Jamel, « L'obligation du débat oral et contradictoire sur les renseignements obtenus auprès de tiers », *DF* n° 5, 2006, p. 229 et s.

AMSELEK Paul, « Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France », *DF* n° 40, 1983, p. 1176 et ss.

ANCEL Pascal, « Les privilèges du Trésor », *RFFP, Le recouvrement*, n° 7, 1984, p. 5 et s.

ARBOUSSET Hervé, « Les garanties accordées au contribuable tricheur (réflexions sur l'article L.80-E du LPF) », *LPA*, 03 janvier 2000, n° 1, Droit fiscal, p. 6 et s.

ARRIGHI DE CASANOVA Jacques, « Le procès équitable dans la jurisprudence fiscale du Conseil d'État », *RFFP, Le procès équitable en droit fiscal*, n° 83, 2003, p. 25 et s.

AUBERGER Philippe, « Propositions pour une réforme fiscale », *Étude, RFFP, Informatique et finances publiques*, n° 11, 1985, p. 131 et s.

AUJEAN Michel, « La commission adopte une stratégie globale de coordination fiscale », *DF* n° 4, 25 janvier 2007, p. 71 et s.

BARILARI André, « Les pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale et les garanties des contribuables vérifiés », *RFFP, Les résistances à l'impôt*, n° 5, 1984, p. 83 et s.

BARILARI André, « Le contentieux fiscal », *RFFP, Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 5 et s.

BARILARI André, « Les droits du citoyen face aux administrations fiscales et douanières », *Notes, RFFP, Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 147 et s.

BARILARI André, « Conclusion », *RFFP, Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 139 et s.

BARILARI André, « Réflexions sur la problématique de la réforme fiscale », *RFFP, Budget et fiscalité : quelles réformes ?*, n° 60, 1997, p. 77 et s.

BARILARI André, « La doctrine administrative : interprétation ou réorchestration ? », *RFFP, La doctrine administrative en droit fiscal*, n° 75, 2001, p. 43 et s.

BARONE Laurent, « La responsabilité de l'administration fiscale : vers un régime de droit commun ? », *LPA*, 31 décembre 1999, n° 261, Responsabilité administrative, p. 4 et s.

BATAILLE Frédéric, MASQUART Pierre, « Pour fonder un redressement sur des comparaisons avec la situation d'autres entreprises, l'administration doit désigner nommément ces dernières », *DF* n° 20, 2006, p. 1010 et s.

BAUJET Bernard, « La situation du fisc dans le cadre de la procédure de déclaration et de vérification des créances », *Gazette du Palais*, 03 mars 2001, n° 62, p. 16 et s.

BELTRAME Pierre, « La résistance à l'impôt et le droit fiscal », *RFFP, Les résistances à l'impôt*, n° 5, 1984, p. 21 et s.

BELTRAME Pierre, « Utopies fiscales et idéologies politiques », *RFFP, Les utopies fiscales*, n° 29, 1990, p. 11 et s.

BELTRAME Pierre, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *RFFP, Les principes et les règles des finances publiques en question*, n° 51, 1995, p. 81 et s.

BELTRAME Pierre, « Avant-propos », *RFFP, Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 7 et s.

BELTRAME Pierre, « Idéologies politiques et réforme fiscale », *RFFP, Budget et fiscalité : quelles réformes ?*, n° 60, 1997, p. 49 et ss.

BELTRAME Pierre, « La pensée libérale et l'impôt au XIXe siècle en France », *RFFP, Doctrines et idéologies fiscales*, n° 84, 2003, p. 23 et s.

BELTRAME Pierre, « Consensualisme fiscal et consentement de l'impôt », *RFFP, Nouvelle gouvernance financière publique : grands enjeux de demain*, spécial n° 100, 2008, p. 95 et s.

BELTRAME Pierre, GODBOUT Luc, « Une nouvelle typologie normative des dépenses fiscales », *La Revue du Trésor*, n° 1, janvier 2007, p. 37 et s.

BELTRAME Pierre, LOUIT Christian, « Le procès fiscal équitable : l'affirmation d'une norme européenne ? », *RFFP, Le procès équitable en droit fiscal*, n° 83, 2003, p. 121 et s.

BELTRAME Pierre, MONTAGNIER Gabriel, « L'influence de l'Union européenne sur la fiscalité française », *RFFP, L'Union européenne et les finances publiques nationales*, n° 68, 1999, p. 129 et s.

BELTRAME Pierre, MUSSELIN Christine, « Les enjeux de la communication interne dans les administrations financières », *RFFP, Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 13 et s.

BENSOUDA Nourredine, « Groupes de pression et prise de décision fiscale au Maroc, Dossier spécial Maroc », *RFFP, La LOLF et les institutions politiques*, n° 94, 2006, p. 137 et s.

BERGERÈS Maurice-Christian, « Un principe à valeur constitutionnelle paradoxalement ignoré du droit fiscal : l'intelligibilité de la loi », *DF* n° 24, Etudes – Rapports – Projets, 2003, p. 794 et s.

BERGERÈS Maurice-Christian, « La contingence et le contentieux fiscal », *DF* n° 10, 1999, p. 429 et s.

BERGERÈS Maurice-Christian, « Propos digestifs sur une « tarte à la crème » : les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale », *DF* n° 40, 2000, p. 1285 et s.

BERGERÈS Maurice-Christian, PICHET Éric, « La réforme de l'impôt sur le revenu », *DF* n° 1-2, 2006, p. 5 et s.

BERTAUX Guy, « Héritage testamentaire « difficile » et « aléas » d'un redressement fiscal inévitable », *Gazette du Palais*, 15 janvier 2004, n° 15, Fiscal, p. 2 et s.

BESSE-JOUBERT Anne-Marie et DUBERGE Jean, « Cinéma et radiotélévision. Information ou désinformation fiscale », *RFFP, Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 127 et s.

BICHON André, « Du débat oral et contradictoire au cours des contrôles fiscaux externes à l'obligation de coopération du contribuable », *DF* n° 43, 1999, p. 1325 et s.

BICHON André, « La communication par l'Administration fiscale au contribuable de renseignements obtenus auprès de tiers », *DF* n° 9, 1999, p. 405 et s.

BIDEGAIN Jose, « Avant-propos », *RFFP, L'entreprise et l'impôt*, n° 9, 1985, p. 1 et s.

BIENVENU Jean-Jacques, « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles », *RFFP, Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 31 et s.

BIENVENU Jean-Jacques, « Naissance de la doctrine administrative », *RFFP, La doctrine administrative en droit fiscal*, n° 75, 2001, p. 11 et s.

BLAISE Damien, « De l'utilité de la « notion autonome du droit communautaire » en droit fiscal », *BF*, 3/07, p. 214 et s.

BLANC Jacques, « Les physiocrates et les impôts de la Révolution », *RFFP, Doctrines et idéologies fiscales*, n° 84, 2003, p. 69 et s.

BOCCARA Valérie, « «La force de la loi est en train de disparaître» », *LPA*, 30 mai 2006, n° 107, Justice, p. 4 et s.

BONNET André, « CAA Marseille 4 Juillet 2006, Imposition d'activité professionnelle à la suite d'un ESFP », *DF* n° 20, 2007, p. 519 et s.

BONNET André, « Photocopies de déclarations de revenus ne régularisant pas la situation du contribuable au regard de ses obligations déclaratives », *DF* n° 14, 2006, p. 775 et s.

BONNET André, « Transaction en matière fiscale : Tout est visé... sauf les intérêts moratoires.... », *LPA*, 30 juillet 2002, n° 151, p. 16 et s.

BONNET André, « L'administration qui invoque un abandon de créances d'un établissement financier à son client doit en apporter la preuve », *DF* n° 23, 2006, p. 1080 et s.

BORDE Dominique et KIRCH Pierre, « Le contentieux de l'impôt en droit fédéral américain », *RFFP, Fiscalité aux États-Unis*, n° 24, 1988, p. 37 et s.

BORNE Dominique, « « Vive le roi sans gabelle ». Les révoltes contre l'impôt en France du XVII<sup>ème</sup> au XX<sup>ème</sup> siècle », *RFFP, Les résistances à l'impôt*, n° 5, 1984, p. 9 et s.

BOUCHARD Jean-Claude, « La note 442 du 28 mars 1928, retour vers le futur ? », *DF* n° 20, 2007, p. 513 et s.

BOUCHARREB Mohamed, « La lutte contre la fraude fiscale au Maroc, Dossier spécial Maroc », *RFFP, La LOLF et les institutions politiques*, n° 94, 2006, p. 157 et s.

BOUCHERE Jean-Claude, « La formation initiale à l'École nationale des impôts », *RFFP, L'Administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 63 et s.

BOURCIER Danièle et CATTÀ Elisabeth, « L'informatique, l'écriture et la codification des textes juridiques », *RFFP, Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 67 et s.

BOUTEMY Bernard et MEIER Eric, « Substitution de base légale : nouvelle ardoise magique de l'administration ? », *DF* n° 51, 2002, p. 1695 et s.

BOUTEMY Bernard et MEIER Eric, « Restitution d'impôts par voie de référé - provision : du mythe à la réalité, comm. 165 ; Garantie contre les changements de doctrine, prise de position verbale », *DF* n° 8, 1999, comm. 160.

BOUTEMY Bernard et MEIER Eric, « Distributions et avoir fiscal : si Versailles m'était précompté... », *BF* 10/07, Etude, p. 695 et s.

BOUTEMY Bernard et MEIER Eric, « Contentieux fiscal : chronique no XII », *LPA*, 06 septembre 2004, n° 178, Droit fiscal, p. 3 et s.

BOUVIER Michel, « Anthropologie et finances publiques : réflexions sur la notion de sacrifice fiscal, Etude », *RFFP, Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 188 et s.

BOUVIER Michel, « La doctrine administrative en droit fiscal : entre droit et politique », *RFFP, La doctrine administrative en droit fiscal*, n° 75, 2001, p. 83 et s.

BOUVIER Michel, « Pour une autre culture fiscale », Editorial, *RFFP, Doctrines et idéologies fiscales*, n° 84, 2003, p. 3 et s.

BOUVIER Michel, « L'imaginaire fiscal : des utopies fiscales à l'impôt virtuel », *RFFP, Doctrines et idéologies fiscales*, n° 84, 2003, p. 53 et s.

BOUVIER Michel, « La notion de capacité contributive des contribuables dans la société postmoderne », *RFFP, Nouvelle gouvernance financière publique : grands enjeux de demain*, spécial n° 100, 2008, p. 83 et s.

BOYE Mohamadou, « La médiation en matière fiscale », *LPA*, 26 août 2002, n° 170, Divers, p. 65 et s.

BRANDEAU Joseph, « Le fisc et l'organisation de l'insolvabilité », *PA*, n° 243, 06/12/2000, p. 4 et s.

BRASSENS Bertrand, « Fiscalité et vie des entreprises. Résumé du treizième rapport du Conseil des impôts, Chronique fiscale », *RFFP, La gestion de la fiscalité locale*, n° 50, 1995, p. 167 et s.

BRETTE Raymonde, « Considérations sur la situation de l'agent des impôts au regard de l'information et de la communication dans les services extérieurs », *RFFP, L'Administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 73 et s.

BROUZES André, « L'organisation des services fiscaux », *RFFP, L'Administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 5 et s.

BRURON Jacques, « Opinion publique et fiscalité », *RFFP, La Poste et les Télécommunications : nouveau régime financier*, n° 35, 1991, p. 173 et s.

BRURON Jacques, « Le juge de l'impôt et les garanties du contribuable », *Études, RFFP, Transparence et finances publiques*, n° 40, 1992, p. 175 et s.

BUBAULT Michel et NERRANT Stéphane, « Les intérêts de retard : une sanction ? », *Les Nouvelles fiscales*, 15 février 2004, n° 908 p. 24 et s.

CABANNES Xavier, « L'État, le Parlement et le consentement annuel à l'impôt, Etude », *RFFP, La dépense publique*, n° 77, 2002, p. 225 et s.

CASTAGNEDE Bernard, « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *LPA*, n° 86, 1<sup>er</sup> mai 2001, p. 4 et s.

CHABANNE Jean-Yves, « L'occulte et le droit fiscal », *LPA*, 26 octobre 1999, n° 213, Droit fiscal, p. 6 et s.

CHADID-NOURAI Noël et GISSINGER Pierre, « Le justiciable, le contribuable, l'administré, l'émetteur... et la langue française. », *LPA*, 12 janvier 2001, n° 9, Droit administratif, p. 4 et s.

CHARNY Alain, « La vision des « moyens » contribuables, membres des centres de gestion agréés », *RFFP, Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 99 et s.

CHASTEL Arnaud et SCHIELE Pascal, « La modération judiciaire des sanctions fiscales », *LPA*, 28 juillet 1999 n° 149, Droit fiscal, p. 21 et s.

CHOTIN Richard, « La vision de l'administration et de l'impôt par les petits contribuables non-salariés », *RFFP, Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 87 et s.

CLEMENT Francis, « La communication au sein de la Direction générale des impôts », *RFFP, Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 31 et s.

CLINQUART Jean, « Des tonlieux aux montants compensatoires monétaires : l'histoire séculaire de l'administration des douanes », *RFFP, La douane*, n° 3, 1983, p. 65 et s.

CLIQUENNOIS Martine, « Le cumul des sanctions fiscales et pénales n'est pas contraire à l'article 14-7 du pacte de New York et à l'article 4 du Protocole n° 7 additionnel à la Convention EDH », *DF* n° 24, 1998, comm. 521.

COCHETEUX Patrick, « Impôt sur le revenu et déclaration pré-remplie : plus de communication, moins de droit ? », *DF* n° 19, 2006, p. 926 et s.

CODINE Jean-Pascal, « Spécificités de l'informatique douanière », *RFFP, Informatique et finances publiques*, n° 11, 1985, p. 67 et s.

COLLET MARTIN, « La généralisation d'un régime de responsabilité pour faute simple des services fiscaux : une bonne nouvelle pour les contribuables ou pour l'administration ? (note sous : CE, Sect., 21 mars 2011, Krupa) », *RJEP* 2011, jur. 30.

COLLET MARTIN, « Chronique annuelle 2010 de droit fiscal », *RJEP* 2011, ét. 1.

COLLIN Pierre, « Procédures fiscales (contrôle fiscal ; recouvrement) », *DF* n° 3, 2006, p. 178 et s.

COLLIN Pierre, « Délai de réclamation contre un redressement réduisant un déficit », *DF* n° 7, 2006, p. 454 et s.

COLLIN Pierre, « Dans quel cas un jugement en matière de taxe foncière peut-il faire l'objet d'appel ? », *DF* n° 8, 2006, p. 494 et s.

COLLIN Pierre, « La tolérance légale en matière d'intérêt de retard », *DF* n° 10, 2006, p. 586 et s.

COLLIN Pierre, « Un tiers n'ayant pas la qualité d'avocat ne peut présenter d'observations à l'audience de la cour administrative d'appel », *DF* n° 11, 2006, p. 635 et s.

COLLIN Pierre, « L'agent assistant le vérificateur pour le contrôle du matériel informatisé n'est pas tenu à un débat oral et contradictoire avec le contribuable », *DF* n° 13, 2006, p. 727 et s.

COLLIN Pierre et LEFEUVRE André, « Saisine de la CDI antérieure à la notification au contribuable de la réponse de l'administration à ses observations », *DF* n° 19, 2006, p. 954 et s.

COSSON Jean, « La répression pénale de la fraude fiscale », *RFFP, Les résistances à l'impôt*, n° 5, 1984, p. 101 et s.

COSSON Jean, « Les entreprises nationalisées et la fraude fiscale », *RFFP, L'entreprise et l'impôt*, n° 9, 1985, p. 75 et s.

COUSSOT Corine, « Le recouvrement à l'étranger en application des conventions bilatérales d'assistance au recouvrement », *La Revue du Trésor*, n° 2, Février 2001, Etudes, p. 89 et s.

COZIAN Maurice, « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *DF* n° 13, 1999, p. 530 et s.

COZIAN Maurice, « La doctrine administrative après l'affaire des fonds-turbo », *RFFP, La doctrine administrative en droit fiscal*, n° 75, 2001, p. 51 et s.

COZIAN Maurice, « Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés », *LPA*, 24 janvier 1996, n° 11, Droit fiscal, p. 5 et s.

COZIAN Maurice, « L'amère déconvenue d'Isabelle ADJANI : même fiscalement, il faut souffrir pour être belle », *LPA*, 08 mars 1995, n° 29, Droit fiscal, p. 4 et s.

CROUZATIER-DURAND Florence, « Les moyens d'ordre public dans le contentieux fiscal : vers un ordre public fiscal ? », *LPA*, 06 juillet 2007, n° 135, Droit fiscal, p. 4 et s.

DAILHE Patrick, « Copernic, les livraisons aux agents et aux usagers en 2004 », *La Revue du Trésor*, n° 5, Mai 2004, Organisation administrative, le programme Copernic, p. 274 et s.

DAILHE Patrick, « COPERNIC », *RFFP, Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005, p. 127 et s.

DANIEL Louis, « La formation en cours de carrière à la Direction générale des impôts », *RFFP, L'Administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 55 et s.

DARRIEUTORT Jean-Pierre, « Le juge et la doctrine administrative », *RFFP, La doctrine administrative en droit fiscal*, n° 75, 2001, p. 21 et s.

DAVOUST Dominique, « Le rapport annuel de la Direction générale des impôts », *LPA*, n° 65, 1<sup>er</sup> avril 2002, p. 4 et s.

DAVOUST Dominique, « Le défaut de signature de la notification du rejet de la réclamation est sans incidence sur le délai de recours », *DF* n° 12, 2006, p. 684 et s.

DAVOUST Dominique, « Validité d'une transaction faisant suite à une procédure d'abus de droit diligentée à tort par l'administration », *DF* n° 26, 2007, p. 35 et s.

DAVOUST Dominique, « Le rapport annuel de la Direction générale des impôts », *LPA*, 01 avril 2002, n° 65, Droit fiscal, p. 4 et s.

D. BOCCARA David, « Délais de prescription en matière fiscale », *LPA*, 03 janvier 2001, n° 2, Droit fiscal, p. 5 et s.

DEBOISSY Florence, « Le secret professionnel et l'administration fiscale », *LPA*, 03 février 2005, n° 24, Professions, p. 24 et s.

DE BRIE Christian, « Aux frontières de l'égalité devant l'impôt », *RFFP, Les principes et les règles des finances publiques en question*, n° 51, 1995, p. 91 et s.

DE CROUY CHANEL Emmanuel, « La citoyenneté fiscale », *L'impôt, Archives de philosophie du droit*, tome 46, Dalloz, 2002, p. 39 et s.

DE LA MARDIÈRE Christophe, « La preuve objective dans le contentieux fiscal », *DF* n° 14, 2006, p. 744 et s.

DE LA MARDIÈRE Christophe, « La déclaration fiscale, Étude », *RFFP, La communication financière des collectivités locales*, n° 71, 2000, p. 113 et s.

DE LA MARDIÈRE Christophe, « L'interprétation de la doctrine administrative », *RFFP, La doctrine administrative en droit fiscal*, n° 75, 2001, p. 31 et s.

DE LA MARDIÈRE Christophe, « L'idéologie des révoltes fiscales modernes (le mouvement Poujade) », *RFFP, Doctrines et idéologies fiscales*, n° 84, 2003, p. 43 et s.

DE LA MARDIÈRE Christophe, « Droit fiscal et force majeure : à l'impossible, le contribuable est-il tenu ? », *LPA*, 05 mars 1999, n° 46, Droit fiscal, p. 3 et s.

DE LA MARDIÈRE Christophe, « Petite aventure fiscale pour servir à l'histoire des reconstitutions de recettes », *LPA*, 22 octobre 1999, n° 211, Droit fiscal, p. 4 et s.

DELORME Guy, « La protection du contribuable », *RFFP, Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 125 et s.

DELUARD Joël, « La gestion de la fiscalité directe locale par la Direction Générale des Impôts », *RFFP, La gestion de la fiscalité locale*, n° 50, 1995, p. 11 et s.

DE MORDANT DE MASSIAC Briec, « La répression de la fraude fiscale par les juridictions correctionnelles », *RFFP*, n° 65, mars 1999, p. 35 et s.

DÉROUIN Philippe, « Les contentieux de la répression », *RFFP, Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 103 et s.

DE SALVIA Michel, « Procédures fiscales et droits processuels garantis par la convention européenne des droits de l'homme », *LPA*, 06 juillet 1994, n° 80, p. 9 et s.

DESCAMPS Florence, « « Perspectives cavalières » sur le ministère des Finances et la réforme de l'État de 1919 au début des années 1970 », *RFFP, Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005, p. 235 et s.

DESMORIEUX Eric, « De la bonne utilisation des circulaires illégales dans l'administration fiscale », *LPA*, 26 octobre 1994, n° 128.

DIEU Frédéric, « Les dispositions de l'article 164C du CGI sont-elles contraires aux principes communautaires de liberté d'établissement et de liberté de circulation des capitaux ? », *DF* n° 16, 2006, p. 839 et s.

DELOT Druon, « L'impôt juste dans la pensée du Doyen Trotabas, Étude », *RFFP, Doctrines et idéologies fiscales*, n° 84, 2003, p. 187 et s.

DOUET Frédéric, « Temps de l'administration fiscale et temps du contribuable (ou petits arrangements fiscaux avec le temps) », *LPA*, 11 mars 1999, n° 50, Droit fiscal, p. 14 et s.

DOUET Frédéric, « Les déclarations fiscales se ramassent à la pelle ou premiers rudiments de botanique fiscale », *LPA*, 14 octobre 1999, n° 205, Droit fiscal, p. 4 et s.

DOUET Frédéric, « Les lois fiscales rétrospectives », *LPA*, 23 octobre 1996, n° 128, Droit fiscal, p. 5 et s.

DUCROS Jean-Claude, « Le modèle fiscal du civisme, Étude », *RFFP, Nouvelles missions d'intérêt public : quels contrôles ?*, n° 56, 1996, p. 129 et s.

DUFANT Thierry, « La direction des grandes entreprises », *RFFP, Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005, p. 109 et s.

DUHEM Jacques, « Le point sur une année de jurisprudence et de doctrine administrative », *JCP édition notariale et immobilière*, n° 22, 01/06/2001, p. 1000 et s.

DUMAS Philippe, « L'impôt et l'informatique : l'informatisation de la direction générale des impôts », *RFFP, Informatique et finances publiques*, n° 11, 1985, p. et s.

DURAND Philippe, « L'abus de droit : une notion en crise ? », *Revue administrative*, n° 297, 1997, p. 292 et s.

DUSSART Vincent, « Les avis contentieux du Conseil d'État en matière fiscale », *LPA*, 20 octobre 2004, n° 210, Droit fiscal, p. 3 et s.

ESCLASSAN Marie-Christine, « À propos de la juridicisation du droit fiscal », *RFFP, Finances publiques : questions clés pour demain*, n° 41, 1993, p. 73 et s.

ESCLASSAN Marie-Christine, « Nouvelle gouvernance fiscale : l'essor des accords préventifs et correctifs », (en collaboration), *Revue générale du contentieux fiscal*, Bruxelles, mars 2010.

ESCLASSAN Marie-Christine, « L'organisation du contentieux fiscal est-elle toujours actuelle ? », *RFFP, Nouvelle gouvernance financière publique : grands enjeux de demain*, spécial n° 100, 2008, p. 59 et s.

FADLALLAH Ibrahim et BAUDE-TEXIDOR Christine, « Les visites et saisies domiciliaires en droit fiscal français au regard de la garantie des droits fondamentaux », *Gazette du Palais*, 18 novembre 2003, n° 322, Fiscal, p. 2 et ss.

FLAUSS Jean-François, « Fiscalité et droits substantiels garantis par la convention européenne des droits de l'homme », *LPA*, 06 juillet 1994, n° 80.

FOUQUET Olivier, « Le caractère subsidiaire de l'abus de droit », *DF* n° 20, 2007, p. 522 et s.

FOUQUET Olivier, MONSELLATO Gianmarco et BOUCHARD Jean-Claude, « Vers de nouveaux rapports entre l'Administration et le contribuable : quelle sécurité et quelle confiance ? », *Etude, DF* n° 15, 2008, p. 10 et s.

FOURNEL Jérôme « Le nouveau dédouanement. Une régulation des échanges de marchandises fondée sur un partenariat avec les entreprises », *RFFP* n° 113, février 2011.

GALATI David, « Le recouvrement des créances non fiscales et non domaniales des personnes publiques », *RFFP, Le Conseil d'État, juge financier*, n° 70, 2000, p. 121 et s.

GARAUD Eric, « Droit au procès équitable : le champ d'application en matière fiscale s'amenuise », *LPA*, 14 janvier 2005, n° 10, Droit fiscal, p. 16 et s.

GASQUET Thierry, « Lettre de rappel et contentieux du recouvrement : ou comment tirer profit des méandres de l'article L. 281 du LPF », *DF* n° 39, 1999, p. 1197 et s.

GASQUET Thierry, « La notification d'un titre exécutoire au redevable de l'impôt un obstacle au recouvrement des créances fiscales », *DF* n° 25, 2000, p. 901 et s.

GEITNER Ghislain, « La qualification en droit d'enregistrement, méthodologie pour les contribuables », *RFFP, Les droits d'enregistrement*, n° 42, 1993, p. 13 et s.

GAYMARD Hervé et COPÉ Jean-François, « Avant-propos », *RFFP, Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005.

GÉNY François, « Le particularisme du droit fiscal », *RTD civ.*, 1931, p. 797 et s.

GÉNY-STEPHANN Delphine, BROS Valérie et BAUCHE Gilles, « Le rôle de la Direction du Trésor dans la préparation du passage à l'euro », *RFFP, Passage à l'euro*, n° 62, 1998, p. 35 et s.

GESLIN Albane, « Le droit communautaire est-il transparent face à la doctrine administrative fiscale ? », *Etude, BF*, Août - Septembre 2003, p. 605 et s.

GEST Guy, « Convention européenne des droits de l'homme et fiscalité : synthèse des travaux », *LPA*, 06 juillet 1994, n° 80.

GIBERT Bruno, BAVAGNOLI Corso et NICOLAS Jean-Baptiste, « Un droit fiscal plus sûr pour renforcer l'attractivité du territoire », *Les Notes Bleues de Bercy*, 16 au 30 novembre 2004, n° 281, p. 25 et s.

GICQUEL Eric, « Les amendes sanctionnant les règlements en argent », *DF* n° 7, 2007, p. 181 et s.

GILBERT Guy, « La théorie économique de l'impôt optimal : une introduction », *RFFP, Économie et finances publiques*, n° 55, 1996, p. 93 et s.

GIMALAC Laurent, « Les fonctions de la propriété : propos iconoclastes d'un fiscaliste sur une institution du droit civil, Étude », *RFFP La souveraineté financière et fiscale : réalités et devenir ?*, n° 80, 2002, p. 191 et s.

GIMENEZ Gérard, « Motivation d'une notification de redressement en matière de supplément d'IS », *DF* n° 12, 2006, p. 681 et s.

GIMENEZ Gérard, « Les BNC tirés d'activités illicites par un contribuable qui ne s'est pas fait connaître d'un CFE peuvent être évalués d'office sans mise en demeure préalable », *DF* n° 21-22, 2006, p. 1056 et s.

GIMENEZ Gérard, « La faculté de saisir l'interlocuteur départemental implique que celui-ci procède à un examen effectif de sa situation », *DF* n° 23, 2006, p. 1102 et s.

GIRARD Didier, « Absence de communication des conclusions du commissaire du gouvernement avant l'audience », *DF* n° 12, 2006, p. 685 et s.

GLASER Emmanuel, « L'administration satisfait à son obligation de motiver lorsqu'elle fournit des informations permettant de comprendre la portée de la rectification », *DF* n° 20, 2006, p. 1007 et s.

GOGUEL Fabrice, « La garantie contre le changement de doctrine face au droit communautaire », *DF* n° 21-22, 2006, p. 1026 et s.

GOSSOT Jean-Bernard, « La Direction des Grandes Entreprises », *Les Notes Bleues de Bercy*, 1<sup>er</sup> au 15 novembre 2002, n° 240, p. 1 et s.

GOURNAY Bernard, « Avant-propos », *RFFP, Informatique et finances publiques*, n° 11, 1985, p. 1 et s.

GOUYET Rémi, « L'incitation fiscale à l'investissement locatif », *Les Nouvelles fiscales*, 15 mars 2003, n° 888, p. 19 et s.

GRAND Bernard, « L'évolution des systèmes de taxation dans l'Union européenne », *RFFP, L'Union européenne et les finances publiques nationales*, n° 68, 1999, p. 101 et s.

GRAVIER Annabelle, « Présentation d'une ordonnance de simplifications fiscales », *Les Nouvelles fiscales*, 15 janvier 2004, n° 906, p. 6 et s.

GRAVIER Annabelle, « Les garanties des contribuables face à l'abrogation d'une tolérance administrative », *Les Nouvelles fiscales*, 15 février 2004, n° 908 p. 4 et s.

GROSCLAUDE Jacques, « Convention européenne des droits de l'homme et fiscalité : ouverture des travaux », *LPA*, 06 juillet 1994, n° 80.

GROSCLAUDE Jacques et HERTZOG Robert, « Le mythe de l'impôt unique », *RFFP, Les utopies fiscales*, n° 29, 1990, p. 29 et s.

GROUX Jean, « Recouvrement des impôts : conditions et difficultés d'application des mesures conservatoires et autres procédures civiles de droit commun », *BF, Chronique*, Mars 2002, p. 139 et s.

GUEZ Julien, « Le principe de progressivité de l'impôt sur le revenu : un principe introuvable ? », *DF* n° 23, 2006, p. 1072 et s.

GUILLET Patrick, « L'administration fiscale peut-elle librement modifier la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ? », *RJF*, point de vue, 2003, p. 10 et s.

GOUYET Rémi, « Le droit fiscal est-il amoral ? », *LPA*, 07 mai 1999, n° 91, *Droit fiscal*, p. 11 et s.

GOUYET Rémi, « De l'interdépendance des perquisitions juridiques et fiscales », *LPA*, 08 octobre 1999, n° 201, *Droit fiscal*, p. 12 et ss.

GOUYET Rémi, « De l'application en matière fiscale des adages latins du droit civil », *LPA*, 03 décembre 1997, n° 145, *Droit fiscal*, p. 7 et s.

GOUYET Rémi, « Représentation des contribuables vérifiés : le terme du débat », *LPA*, 19 juillet 2002 n° 144, p. 4 et s.

GOUYET Rémi, « Impositions visées par la procédure de répression des abus de droit : La famille s'agrandit ! », *LPA*, 05 mars 2004, n° 47, p. 4 et s.

GOUYET Rémi, « Dons ouvrant droit à réduction d'impôt : l'administration fiscale est-elle généreuse ? », *LPA*, 29 septembre 2003, n° 194, p. 3 et s.

GOUYET Rémi, « Donnez, l'administration fiscale vous le rendra ! », *LPA*, 10 octobre 2001, n° 202, *Droit fiscal*, p. 4 et s.



GUTMANN Daniel, « La date de naissance des créances en droit fiscal », *LPA*, 09 novembre 2004, n° 224, Droit des obligations, p. 35 et s.

HAIM Victor, « Les intérêts moratoires sur les dégrèvements de l'impôt », *LPA*, 06 mai 1994, n° 54.

HAIM Victor, « Le contribuable peut-il prétendre à un procès équitable devant le juge administratif ? (article 6 § 1 de la Convention EDH) », *DF* n° 25, 1999, p. 862 et s.

HAMDOUNI Saïd, « La Communauté européenne face à l'harmonisation des règles nationales de procédure fiscale, Étude », *RFFP, Nouvelles missions d'intérêt public : quels contrôles ?*, n° 56, 1996, p. 149 et s.

HARANG Philippe, « La traçabilité du contribuable », *Droit et patrimoine*, n° 93, 01/05/2001, p. 59 et s.

HATOUX Bernard, « Le contentieux fiscal judiciaire », *RFFP, Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 71 et s.

HEINEIS Y. Marc, « L'article L.80 B du Livre des procédures fiscales et la Loi Malraux », *PA*, n° 6, 09/01/2001, p.17 et s.

HERITIER Annie, « Le législateur et l'opinion publique. Le combat de l'impôt sur le revenu », *La Tribune de Droit public*, Presses Universitaires de Tours, 1997, n° 2, p. 191 et s.

HERTZOG Robert, « Naufrage ou sauvetage de la justice fiscale ? », *RFFP, Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 137 et s.

HERUBEL Brigitte, « Petite histoire d'une grande idée : de la D.G.R.P. à la DICOM ou des relations avec le public à la communication », *RFFP, Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 39 et s.

HOCHÉDEZ Dominique, « La mission d'évaluation et de contrôle (MEC). Une volonté de retour aux sources du Parlement : la défense du citoyen contribuable, Chronique budgétaire », *RFFP, L'Union européenne et les finances publiques nationales*, n° 68, 1999, p. 261 et s.

JOUYET Jean-Pierre, GIBERT Bruno et MOUTIE Philippe, « Les dépenses fiscales ... tour d'horizon », *RFFP, Finances publiques : évolutions*, n° 18, 1987, p. 21 et s.

JUDE Suzanne, « Lutte contre la fraude et respect de la vie privée. Des conséquences de la fiscalisation de la redevance audiovisuelle, Étude », *RFFP, Finances publiques et protection de l'environnement*, n° 90, 2005, p 233 et s.

KERREST Annel, « La rétroactivité de la loi fiscale, Etude », *RFFP, Les droits d'enregistrement*, n° 42, 1993, p. 151 et s.

KIMMERLIN Dominique, « Substitution de base légale par l'administration en cas d'application de la doctrine ? », *BDCF*, Avril 2000, p. 42 et s.

KORNPROBST Emmanuel, « Le hasard en droit fiscal de la famille », *Gazette du Palais*, 17 février 2001, n° 48, p. 36 et s.

KRUGER Hervé, « Limitation fiscale des avances d'associés et droit communautaire : une question bientôt définitivement tranchée en faveur des contribuables ? », *LPA*, 04 avril 2003, n° 68, Droit fiscal, p. 3 et s.

LAGARDE Bernard, « Opacité de la transparence en matière fiscale », *Gazette du Palais*, 05 décembre 2000, n° 340, p. 78 et s.

LAMBERT Christian, « Le concept européen de procès équitable », *RFFP, Le procès équitable en droit fiscal*, n° 83, 2003, p. 41 et s.

LAMBERT Georgette, « Réflexions sur l'organisation des services de recouvrement », *RFFP, Le recouvrement*, n° 7, 1984, p. 31 et s.

LAMBERT Thierry, « Pierre-Joseph Proudhon : L'impôt-échange au service de la réforme de la société », *RFFP, Doctrines et idéologies fiscales*, n° 84, 2003, p. 79 et s.

LAMBERT Thierry, « L'article 6-1 de la Convention EDH au contentieux fiscal : le revirement de la cour de cassation », *LPA*, 27 janvier 2005, n° 19, Droit fiscal, p. 9 et s.

LAMBERT Thierry, « Notification récapitulative de redressements et conséquences financières », *LPA*, 03 juin 2003 n° 110, Droit fiscal, p. 16 et s.

LAMBERT Thierry, « Recours pour excès de pouvoir et contentieux administratif de l'impôt », *LPA*, 15 août 2002, n° 163, p. 5 et s.

LAMBERT Thierry, « Marché intérieur et évasion fiscale », *LPA*, 15 mai 2002 n° 97, Droit fiscal, p. 34 et s.

LAMBERT Thierry, « La place des sanctions pénales dans le dispositif général de lutte contre la fraude fiscale : conférence prononcée au congrès de St Vincent, vallée d'Aoste (Italie) le 2 octobre 1998, sur les sanctions pénales en matière fiscale », *LPA*, 30 avril 1999, n° 86, Droit fiscal, p. 4 et s.

LAMBERT Thierry, « La fonction de contrôle externe des administrations économiques et financières », *LPA*, 03 juin 1994, n° 66.

LAMBERT Thierry, « Hasard et contrôle fiscal », *Gazette du Palais*, 17 février 2001, n° 48, p. 13 et s.

LAMBERT-WIBER Sophie, « Les modes alternatifs au règlement des litiges fiscaux », *LPA*, 22 mai 2007, n° 102, Droit fiscal, p. 8 et s.

LANDAIS Claire, « La réponse aux observations du contribuable peut se borner à retenir un motif qui avait été énoncé à titre subsidiaire dans la proposition de rectification », *DF* n° 27, 2007, p. 39 et s.

LASARTE Javier, « Fonctionnalité du système fiscal et exigences de changement », *RFFP*, *Où en est l'impôt*, n° 1, LGDJ, 1983, p. 65 et s.

LAURÉ Maurice, « *La techno-structure fiscale française et la concertation* », Institut du commerce et de la consommation, 1987, 19 p.

LAVIGNE Pierre, « Le contribuable comme usager de l'administration fiscale », *RFFP*, *L'Administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 77 et s.

LAYER Fabrice, « La rétroactivité fiscale : une exception française menacée ? », *BF*, *Études*, Juin 2002, p. 439 et s.

LE BERRE Jean-Michel, « Contentieux fiscal et contentieux administratif général », *RFFP*, *Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 17 et s.

LE CACHEUX Jacques, « Les réformes fiscales dans les pays de l'OCDE : une décennie d'expériences », *RFFP*, *Budget et fiscalité : quelles réformes ?*, n° 60, 1997, p. 39 et s.

LE CLAINCHE Michel, « Communication et impôt : l'action de la direction de la communication du ministère de l'Économie et des Finances », *RFFP*, *Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 25 et s.

LECOMTE Didier, « Le paiement en droit fiscal », *LPA*, 13 mai 2003 n° 95, p. 7 et s.

LEFEUVRE André, « Une solution prétorienne : le plafonnement du cumul des pénalités fiscales », *LPA*, 02 décembre 2005, n° 240, Droit fiscal, p. 12 et s.

LEFEUVRE André, « De l'utilité d'engager un contentieux du recouvrement », *LPA*, 02 février 2007, n° 25, Droit fiscal, p. 4 et s.

LEFEUVRE André, « De la sécurité juridique en matière de recouvrement de l'impôt », *DF* n° 36, 2003, p. 1041 et s.

LEFEUVRE André, « Le nouveau pouvoir de vérification des droits d'enregistrement au profit de l'administration fiscale », *LPA*, 14 février 2007 n° 33, Droit fiscal, p. 10 et s.

LEGRAND Gérard, « Fraude fiscale : une controverse sans fin ? », *Les Nouvelles fiscales*, 1<sup>er</sup> septembre 2003, n° 897, p. 23 et s.

LE MOING-SURZUR Philippe, « Pilotage, contrôle de gestion et contrat de performance à la DGI », *RFFP*, *Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005, p. 97 et s.

LEVOYER Loïc, « La retenue à la source : technique d'avenir en matière de fiscalité ? », *Étude*, *RFFP*, *La communication financière des collectivités locales*, n° 71, 2000, p. 157 et s.

LEVOYER Loïc, « La contribution du droit de l'UEM à la rénovation des Finances publiques nationales », *La Revue du Trésor*, n° 1, Janvier 2001, p.3 et s.

LEVOYER Loïc, « Le recouvrement de l'impôt en question », *LPA*, 02 novembre 2000, n° 219, Droit fiscal, p. 4 et s.

LHERMET Pierre-Yves, « Le face à face des contribuables et du fisc : réflexions sur l'état actuel des relations administratives et juridiques fiscales », *RFFP, Les coûts de l'éducation*, n° 6, 1984, p. 131 et s.

LHERMET Pierre-Yves, « Les redevables de la TVA sont-ils véritablement des « collecteurs d'impôts » ? Réflexions sur les mécomptes d'une conception juridiquement erronée du rôle de ces redevables, Chronique fiscale », *RFFP, La famille et l'impôt*, n° 14, 1986, p. 197 et s.

LHERMET Pierre-Yves, « La gestion des services extérieurs de la DGI », *RFFP, L'Administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 29 et s.

LIENARD Jean-Louis, « Résistances à l'impôt et coopération internationale », *RFFP, Les résistances à l'impôt*, n° 5, 1984, p. 113 et s.

LLAU Pierre, « Réforme fiscale et choix économiques », *RFFP, Où en est l'impôt*, n° 1, LGDJ, 1983, p. 17 et s.

LOGEROT François, « Résumé du XXe rapport du Conseil des impôts : les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, Chronique fiscale », *RFFP, Vingt ans de finances locales : enjeux pour l'avenir*, n° 81, 2003, p. 365 et s.

LOPEZ Christian, « Secret professionnel de l'avocat et pouvoirs du fisc : une discussion à voix basse », *LPA*, 28 mars 1997, n° 38, Professions, p. 4 et s.

LOPEZ Christian, « Les contrôles externes de l'administration fiscale », *LPA*, 12 avril 2007 n° 74, Droit comptable, p. 9 et s.

LOPEZ Christian, « Les pouvoirs d'investigation de l'administration », *LPA*, 02 février 1998, n° 14, Procédure fiscale, p. 21 et s.

LOPEZ Christian, « L'adaptation des procédures fiscales à la construction européenne », *LPA*, 15 mai 2002, n° 97, Droit fiscal, p. 54 et s.

LUPPI Philippe, « Contrôle fiscal et secret professionnel chez les professionnels de santé libéraux », *RFFP, La fiscalité des professions libérales*, n° 37, 1992, p. 47 et s.

MAGNET Jacques, « Avant-propos », *RFFP, Le recouvrement*, n° 7, 1984, p. 3 et s.

MAIA Jean, « L'agrément fiscal : instrument d'intervention économique ou de sécurité juridique ? », *RJF, Etudes et doctrine, Chronique*, Février 2001, p. 99 et s.

MAIA Jean, « La « charte des droits et obligations du contribuable vérifié », son utilité et son opposabilité », *RJF, Etudes et doctrine, Chronique*, Avril 2001, p. 295 et s.

MAIA Jean, « Procédures d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc », *RJF, Etudes et doctrine, Chronique*, Juillet 2001, p. 611 et s.

MAIA Jean, « Application en matière fiscale de la convention européenne des droits de l'Homme, Illusions et promesses de l'application à la matière fiscale de la convention », *RJF, Etudes et doctrine, Chronique*, Janvier 2002, p. 3 et s.

MAIA Jean, « La singularité des procédures fiscales est-elle sans limite ? », *RJF, Etudes et doctrine, Chronique*, Avril 2002, p. 287 et s.

MALLIEU-LASSUS Michel, « La Direction Générale des Impôts et l'euro », *RFFP, Passage à l'euro*, n° 62, 1998, p. 67 et s.

MARCHAT Philippe et DUFAY Fabienne, « La mobilisation des administrations publiques pour le passage à l'euro », *RFFP, Passage à l'euro*, n° 62, 1998, p. 19 et s.

MARCHESSOU Philippe, « L'incidence du droit communautaire sur le statut du contribuable national », *LPA*, 17 septembre 1997, n° 112, Droit communautaire, p. 38 et s.

MARGUET Christian, « L'assistance au contribuable », *RFFP, Les résistances à l'impôt*, n° 5, 1984, p. 121 et s.

MARIE Romain, « Secret fiscal et liberté de la presse », *LPA*, 04 août 1999, n° 154, Droit de la presse, p. 11 et s.

MARTEL Pierre, « La déréglementation en droit fiscal », *LPA*, 31 mai 1996, n° 66, Droit fiscal, p. 10 et s.

MASQUART Pierre, « Contentieux de l'impôt », *DF* n° 21-22, 2006, p. 1058 et s.

MEHL Lucien, « Avant-propos », *RFFP, Les résistances à l'impôt*, n° 5, 1984, p. 1 et s.

MEHL Lucien, « Le principe du consentement à l'impôt et autres prélèvements obligatoires. Mythe et réalité », *RFFP, Les principes et les règles des finances publiques en question*, n° 51, 1995, p. 65 et s.

MEIER Eric et TORLET Régis, « Abus de droit et fraude à la loi : même cause, mêmes effets ! », *LPA*, 23 octobre 2006, n° 211, Droit fiscal, p. 3 et s.

MERIGOT Jean-Guy, « La justice fiscale : variations sur un thème connu », *Revue de science et de législation financières*, n° 1, 1955, p. 56 et s.

MICHAUD Patrick, « L'avocat, le juge et le corbeau », *Gazette du Palais*, 21 décembre 1999, n° 355, p. 2 et s.

MICHEL Jérôme, « L'étendue de l'obligation d'aviser le contribuable de l'engagement d'une vérification de comptabilité », *LPA*, 05 août 2003 n° 155, Droit fiscal, p. 18 et s.

MICHEL Jérôme, « À qui doit être notifiée la décision de rejet d'une réclamation d'un contribuable ? », *LPA*, 11 juillet 2003 n° 138, Divers, p. 12 et s.

MIGNON Emmanuelle, « L'apport des juridictions communautaire et européenne au droit fiscal français », *LPA*, 15 mai 2002, n° 97, Droit fiscal, p. 61 et s.

MIGNOT Gabriel, « La fiscalité dérogatoire. Pour un réexamen des dépenses fiscales. Synthèse du 21eme rapport du Conseil des impôts, Chronique de la cour des comptes », *RFFP, Doctrines et idéologies fiscales*, n° 84, 2003, p. 205 et s.

MOLINIER Joël, « Le premier volet de la réforme des procédures fiscales et douanières, Chronique fiscale », *RFFP, Finances publiques : évolutions*, n° 18, 1987, p. 147 et s.

MOLINIER Joël, « Le second volet de la réforme des procédures fiscales et douanières, Chronique fiscale », *RFFP, Fédéralisme et finances publiques*, n° 20, 1987, p. 197 et s.

MOLINIER Joël, « L'évolution du régime des procédures fiscales de 1983 à 1987 », *RFFP, Cinq ans d'histoire des finances publiques en France : 1983-1987*, n° 22, 1988, p. 101 et s.

MONDESERT Xavier, « Hasard et contentieux fiscal », *Gazette du Palais*, 17 février 2001, n° 48, p. 21 et s.

MONGIN François, « La douane: dix ans de modernisation (1993-2003) », *RFFP, Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005, p. 141 et s.

MONNIER Jean-Marie, « La formation des conceptions de la justice fiscale dans la pensée économique anglo-saxonne », *RFFP, Doctrines et idéologies fiscales*, n° 84, 2003, p. 91 et s.

MONTAGNIER Gabriel, « L'écriture des textes fiscaux communautaires », *RFFP, Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 59 et s.

MORTIMER Franck, « Mauvaise foi et manœuvres frauduleuses », *Les Nouvelles fiscales*, 15 décembre 2003, n° 904, p. 22 et s.

MORVAN Patrick, « Le droit pénal fiscal ou la rencontre du troisième type », *Gazette du Palais*, 12 mars 2002, n° 71, p. 26 et s.

NATAF Philippe, « Droit de perquisition et devoir de loyauté de l'administration fiscale », *LPA*, 19 janvier 1998, n° 8, Droit fiscal, p. 11 et s.

NEURISSE André, « L'organisation du Trésor royal sous les capétiens directs », *La Revue du Trésor*, n° 6, Juin 2001, Etudes, p. 343 et s.

NIZET Jean-Yves, « Aux sources de l'idée de « retenue à la source », Chronique historique de finances publiques », *RFFP La souveraineté financière et fiscale : réalités et devenir ?*, n° 80, 2002, p. 323 et s.

NOEL Gilles, « La perméabilité de la procédure de vérification de comptabilité », *DF* n° 8, 2007, p. 201 et s.

OLLÉON Laurent, « L'autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien », *RJF*, Etudes et doctrine, Chronique, Mai 2002, p. 355 et s.

OLLÉON Laurent, « Intérêts de retard et convention européenne des droits de l'Homme : peut-on noyer un serpent de mer ? », *RJF* juin 2002, Études et doctrine, Chron., p. 447 et s.

OLLÉON Laurent, « Référé-suspension en matière fiscale : aux frontières du possible », *RJF*, Etudes et doctrine, Chronique, Juillet 2002, p. 547 et s.

OLLÉON Laurent, « L'être, le paraître et l'abus de droit, CE 29 janvier 2003 », *RJF*, Etudes et doctrine, Chronique, Avril 2003, p. 303 et s.

OLIEL Hervé, « Le médiateur fiscal, nouvel acteur de la procédure fiscale », *Les Nouvelles fiscales*, 1<sup>er</sup> mai 2003, n° 891, p. 4 et s.

ORSINI Gérard, « La coopération des administrations fiscales », *LPA*, 15 mai 2002, n° 97, Droit fiscal, p. 50 et s.

ORSONI Gilbert, « La doctrine et l'information du contribuable », *RFFP*, *Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 47 et s.

ORSONI Gilbert, « Le jeu des acteurs dans les processus de réforme », *RFFP*, *Budget et fiscalité : quelles réformes ?*, n° 60, 1997, p. 59 et s.

ORSONI Gilbert, « Les idéologies révolutionnaires et l'impôt. », *RFFP*, *Doctrines et idéologies fiscales*, n° 84, 2003, p. 11 et s.

OWENS Jeffrey, « Réformes fiscales : les principaux problèmes en jeu, Etude », *RFFP*, *Fédéralisme et finances publiques*, n° 20, 1987, p. 175 et s.

PANDO Annabelle, « La DGI poursuit sa course au rendement de l'impôt », *LPA*, 25 juin 2007, n° 126, Droit fiscal, p. 3 et s.

PANDO Annabelle, « Le médiateur du Minéfi : un recours en équité très sollicité en 2006 », *LPA*, 29 mai 2007, n° 107, Droit fiscal, p. 3 et s.

PANDO Annabelle et PERROTIN Frédérique, « Le collectif budgétaire accroît les avantages pour les particuliers mais renforce le contrôle », *LPA*, 19 janvier 2007 n° 15, Droit fiscal, p. 4 et s.

PARENT Bruno, « L'application du dispositif fiscal par la Direction générale des impôts (DGI) », *RFFP*, *Les zones d'exception fiscale*, n° 63, 1998, p. 73 et s.

PARENT Bruno, « Trente mesures pour améliorer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », *RFFP*, *Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005, p. 87 et s.

PARINI Philippe, « Bercy en mouvement: ouvrir les voies de la performance et de la qualité au ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie », *RFFP*, *Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005, p. 9 et s.

PASSERON Serge, « Les contribuables vus par les fonctionnaires des impôts », *RFFP*, *Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 81 et s.

PELLAS Jean-Raphaël, « L'influence du droit à un procès équitable sur le pouvoir de sanction fiscale », *LPA*, 01 juillet 1994, n° 78.

PELLETIER Marc, « L'autorité compétente, au sein de l'administration fiscale, pour déterminer le lieu d'imposition d'une société : entre originalité et incertitudes », *LPA*, 21 janvier 2003, n° 15, Droit fiscal, p. 12 et s.

PERDREAU Claude, « Nouvelles régulations économiques (NRE), le droit des sociétés commerciales qui sont aussi des contribuables vient d'être profondément modifié », *La Revue du Trésor*, n° 1, Janvier 2002, Etudes, p. 9 et s.

PERROTIN Frédérique, « Le juge réduit encore la frontière entre optimisation fiscale et abus de droit », *LPA*, 19 mars 2007, n° 56, Droit fiscal, p. 3 et s.

PERROTIN Frédérique, « Lutte contre l'évasion fiscale : des nouveautés substantielles pour les entreprises », *LPA*, 24 novembre 2006, n° 235, Droit fiscal, p. 3 et s.

PHILIP Loïc, « L'évolution récente de la jurisprudence constitutionnelle en matière fiscale », *DF* n° 23, 1998, p. 730 et s.

PHILIP Loïc, « Réflexions, à partir d'un cas pratique, sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale », *RFFP, L'Administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 119 et s.

PHILIP Loïc, « Le contrôle de la constitutionnalité des lois fiscales en France », *RFFP, L'Union européenne et les finances publiques nationales*, n° 68, 1999, p. 159 et s.

PHILIP Loïc, « Le procès équitable dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *RFFP, Le procès équitable en droit fiscal*, n° 83, 2003, p. 11 et s.

PHILIP Patrick, « Vers un principe général de modulation des pénalités fiscales ? », *LPA*, 02 janvier 2006, n° 1, Droit fiscal, p. 3 et s.

PHILIP Patrick, « L'état de la jurisprudence sur la vérification de comptabilité : un encadrement confirmé », *DF* n° 7, Etudes – Rapports – Projets, 2003, p. 279 et s.

PHILIP Patrick, « Le droit de communication de l'Administration fiscale et l'information du contribuable », *DF* n° 21, Etudes – Rapports – Projets, 2003, p. 720 et s.

PHILIP Patrick, « Le droit de communication et l'utilisation d'éléments obtenus par l'Administration fiscale dans le cadre de procédures distinctes, face aux garanties du contribuable », *DF* n° 29, 1999, p. 1001 et s.

PHILIP Patrick, « La demande de justifications en matière d'impôt sur le revenu (LPF, art. L. 16) : obligations de l'Administration et du contribuable », *DF* n° 48, 1999, p. 1451 et s.

PHILIP Patrick, « La frontière entre la vérification personnelle et la vérification de comptabilité – le contrôle du juge, l'intervention du législateur et le respect des droits de la défense », *DF* n° 16, 1998, p. 531 et s.

PIERRET Christian, « La politique fiscale à l'égard des entreprises depuis 1981 », *RFFP, L'entreprise et l'impôt*, n° 9, 1985, p. 21 et s.

PINAUD Pierre-François, « Les transformations du vocabulaire financier (1789-1800), quelques exemples d'enrichissements et de détournements pendant la période révolutionnaire », *La Revue du Trésor*, n° 5, Mai 2001, Etudes, p. 249 et s.

PLAGNET Bernard, « Égalité ou inégalité des entreprises devant le droit fiscal », *RFFP, L'entreprise et l'impôt*, n° 9, 1985, p. 5 et s.

PRETOT Xavier, « Le juge administratif et le principe d'égalité devant l'impôt, Chronique fiscale », *RFFP, Pluriannualité et stratégies financières des collectivités locales*, n° 53, 1996, p. 199 et s.

PRETOT Xavier, « La notion d'imposition de toutes natures », *RFFP, Nouvelle gouvernance financière publique : grands enjeux de demain*, spécial n° 100, 2008, p. 145 et s.

PUPIER Alain, « Une solution au problème de recouvrement : la vente des certificats d'impôts non payés, Etudes », *RFFP, La fiscalité des professions libérales*, n° 37, 1992, p. 129 et s.

QUILLEVERE Guy, « Un avis à tiers détenteur n'est pas une mesure conservatoire », *DF* n° 11, 2006, p. 639 et s.

RAIMBAULT DE FONTAINE Sophie, « Du principe d'indépendance des contentieux pénal et fiscal à l'unité des procédures fiscale et répressive », *RFFP, Les principes et les règles des finances publiques en question*, n° 51, 1995, p. 113 et s.

RAIMBAULT DE FONTAINE Sophie, « Pour une protection renouvelée de la confiance légitime en droit fiscal, Étude », *RFFP, L'Union européenne et les finances publiques nationales*, n° 68, 1999, p. 227 et s.

RAYNAUD Pierre-Louis, « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *RSLF*, 1947 (1<sup>ère</sup> partie) et 1948 (2<sup>ème</sup> partie).

RIBES Didier, « Les progrès de l'égalité devant l'impôt. A propos des décisions du Conseil Constitutionnel 99-424 DC et 2000-437 DC, Etude », *RFFP, La loi organique relative aux finances publiques*, n° 76, 2001, p. 215 et s.

ROBERT Dominique, « Regard sur la réforme interrégionale à la direction générale des impôts », *RFFP, Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005, p. 115 et ss.

ROCHÉ Jacques, « L'Administration fiscale face aux mutations du monde moderne », *RFFP, Où en est l'impôt*, n° 1, L.G.D.J, 1983, p. 102 et s.

ROSSIGNOL Jean-Luc, « Le fisc et l'effeuilleuse suédoise », *LPA*, 26 février 2003, n° 41, p. 4 et s.

ROSSIGNOL Jean-Luc, « Bien mal acquis ne profite jamais... sauf au fisc : une variante », *LPA*, 25 avril 2007, n° 83, p. 3 et s.

ROSSIGNOL Jean-Luc, « Attention transaction ! Du recours à la transaction lors d'un litige avec l'administration fiscale », *LPA*, 17 février 2003, n° 34, p. 6 et s.

ROUX TRESCASES Isabelle, « Le MINEFI en ligne: les technologies de l'information et la communication à l'appui de la modernisation du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie », *RFFP, Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005, p. 185 et s.

RUEDA Frédérique, « Le juge de l'impôt foncier et la modernité au XIXe siècle, Etude », *RFFP, La gestion de fait*, n° 66, 1999, p. 131 et s.

SABIRAU-PEREZ Marie-Agnès, « La notion fiscale de simulation à l'épreuve du droit civil », *Gazette du Palais*, 04 octobre 2005, n° 277, Fiscal, p. 2 et s.

SAIZEAU Jean-Michel, « Le pôle national d'assistance au recouvrement contentieux (PARC) à Châtelleraut (Vienne) », *La Revue du Trésor*, n° 2, Février 2004, Finances publiques, p. 92 et s.

SCHIELE Pascal et LIEVRE Amélie, « Les nouvelles compétences de la DGI en matière d'impôt sur les sociétés : un progrès pour les entreprises », *DF n° 20, Etudes – Rapports – Projets*, 2004, p. 852 et s.

SERANDOUR Yolande, « L'abus de droit selon la CJCE : à propos de l'arrêt Halifax », *DF n° 16*, 2006, p. 846 et s.

SERLOOTEN Patrick, « Liberté de gestion et droit fiscal », *DF n° 12*, 2007, p. 301 et s.

SID AHMED Karim, « Stère et autre c. Roumanie ou une application timorée de l'article 6-1 à la matière fiscale par la cour européenne », *DF n° 9*, 2007, p. 223 et s.

SIERACZEK-ABITAN Manon, « La Commission des infractions fiscales : une garantie illusoire accordée aux contribuables », *Gazette du Palais*, 08 août 2000, n° 221, p. 2 et s.

SIQUIER Delphine, « La sécurité des entreprises face au contrôle fiscal : journées annuelles du Club Fiscal des Experts-Comptables », *Les Nouvelles fiscales*, 1<sup>er</sup> avril 2003, n° 889, p. 20 et s.

SOBADIA Eve et SIERACZEK Manon, « La responsabilité solidaire des époux au paiement de l'impôt sur le revenu : la nécessaire refonte d'une disposition obsolète », *DF n° 17-18*, 2006, p. 883 et s.

SPINDLER Jacques, « L'impôt dans l'affiche politique : regard d'un économiste », *RFFP, Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 109 et s.

SPITZ Pierre-Éric, « Sanctions fiscales et droits de la défense, Chronique fiscale », *RFFP, Les droits d'enregistrement*, n° 42, 1993, p. 193 et s.

SPRINGER Bernard, « L'évolution du recrutement des personnels de la Direction générale des impôts », *RFFP, L'Administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 19 et s.

TARDIVON Gérard, « La coopération internationale de la Direction générale des impôts et du Service de la législation fiscale », *RFFP, L'Administration fiscale*, n° 15, 1986, p. 151 et s.

TAUGOURDEAU Jean-Pierre, « Le recouvrement des créances de l'État étrangères à l'impôt et au domaine », *RFFP, Le recouvrement*, n° 7, 1984, p. 37 et s.

TIXIER Gilbert, « Le contentieux fiscal international », *RFFP, Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 115 et s.

TIXIER Gilbert et HAMONIC-GAUX Anne-Gaël, « Primauté de la convention fiscale sur le droit interne et portée de la clause de non-discrimination », *LPA*, 21 avril 1997, n° 48, Droit fiscal, p. 11 et s.

TOUBOULIC Yves et LIBERTO Marie-Sabrina, « Les pôles de recouvrement contentieux », *La Revue du Trésor*, n° 6, Juin 2001, Études, p. 337 et s.

TOURNIE Gérard, « A propos des vices de procédure en droit fiscal, Chronique fiscale », *RFFP, Transparence et finances publiques*, n° 40, 1992, p. 193 et s.

TOURNIE Gérard, « Conventions fiscales et droit interne, Chronique fiscale », *RFFP, Le financement des organisations internationales*, n° 52, 1995, p. 193 et s.

TOURNIE Gérard, « Chronique d'une réforme fiscale annoncée, Chronique fiscale », *RFFP, Nouvelles missions d'intérêt public : quels contrôles ?*, n° 56, 1996, p. 197 et s.

TREMEUR Muriel, « La commission des infractions fiscales », *LPA*, 22 décembre 1995, n° 153, Droit fiscal, p. 20 et s.

TRISTRAM Frédéric, « La fiscalité, un instrument stratégique », *Les Notes Bleues de Bercy*, 16 au 31 octobre 2005, n° 298, p. 1 et s.

TROTABAS Louis, « Les rapports de droit fiscal et du droit privé », *Recueil Dalloz*, Hebdomadaire de Jurisprudence 1926, chron. p. 8 et s.

TROTABAS Louis, « Essai sur le droit fiscal », *Revue de science et de législation financières*, 1928, t. XXVI, p. 201 et s.

TROTTIER Thierry et MEIER Eric, « Taxe d'équarrissage et aides d'Etat : les contribuables sont tombés sur un os ! », *DF* n° 21-22, 2006, p. 1047 et s.

TUNCQ Eric, « Répartir et prélever l'impôt au XVI et au début du XVII siècle : le rôle et les moyens des différentes institutions financières », *La Revue du Trésor*, n° 1, Janvier 2002, Etudes, p. 22 et s.

TUNCQ Eric, « Communiqué : [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) – le portail fiscal, Informations », *Revue du Trésor*, n° 1, Janvier 2002, p. 79 et s.

TUROT Jérôme, « Quand le juge fiscal réveillera l'adage « Contra non valentem... » », *DF* n° 27, 2007, p. 9 et s.

URI Pierre, « Les points forts du débat fiscal », *RFFP, Où en est l'impôt*, n° 1, LGDJ, 1983, p. 9 et s.

VALEMBOIS Anne-Laure, « La sécurité juridique : une constitutionnalisation en marche mais non aboutie (Bilan de la jurisprudence constitutionnelle de 2005) », *LPA*, 13 juin 2006 n° 117, Droit constitutionnel, p. 7 et s.

VALETTE Bernard, « Quelles perspectives pour la médiation administrative ? », *LPA*, 13 juillet 1999, n° 138, Contentieux administratif, p.12 et s.

VALLÉE Laurent, « La non exécution d'une transaction du fait du contribuable ne peut avoir pour effet de rouvrir la procédure contradictoire », *DF* n° 9, 2006, p. 545 et s.

VALLÉE Laurent, « L'héritier d'un tiers responsable du paiement de l'impôt peut contester un refus de décharge gracieuse », *DF* n° 10, 2006, p. 594 et s.

VAPAILLE Laurence, « Le principe de sécurité juridique : réalité et avenir en droit administratif français », *LPA*, 10 août 1999, n° 158, Droit administratif, p. 18 et s.

VAUTIER Jean-Hugues, MOCH Stéphane, « Renseignements administratifs et fiscalité, Etude », *RFFP, La Poste et les Télécommunications : nouveau régime financier*, n° 35, 1991, p. 143 et s.

VEDEL Georges, « Présentation », *RFFP, Où en est l'impôt*, n° 1, L.G.D.J, 1983. p. 1 et s.

VERCLYTTE Stéphane, « La limitation de la durée de la vérification concerne l'ensemble des impositions d'une même période », *DF* n° 20, 2006, p. 1002 et s.



VERCLYTTTE Stéphane, « Les requêtes contre les jugements en matière de taxe sur les logements vacants relèvent de la compétence de la cour administrative d'appel », *DF* n° 25, 2006, p. 1254 et s.

VER HULST Christian Cyril, « Procédure et fraude fiscales », *Gazette du Palais*, 30 août 2001, n° 242, p. 2 et s.

VEROT Celia, « Le droit de communication peut s'exercer sur tout document détenu par un des services de la DGI », *DF* n° 14, 2006, p. 770 et s.

VEROT Celia, « La preuve que des revenus taxés d'office comme d'origine indéterminée se rattachent à une catégorie précise n'entraîne pas la décharge totale de l'imposition », *DF* n° 25, 2006, p. 1250 et s.

VIEILLARD Guillaume, « Le contrôle fiscal des prix de transfert », *LPA*, 06 juin 2006, n° 112, p. 17 et s.

VIGNERON Bernard, « Convention européenne des droits de l'homme et contentieux judiciaire de l'impôt », *LPA*, 06 juillet 1994, n° 80, Droit fiscal, p. 29 et s.

WAUQUIER Jean-Paul, « La compensation : une simple opération comptable ? », *La Revue du Trésor*, n° 7, Juillet 2001, Etudes, p. 418 et s.

WILSON Michel et MENGUY Michel, « Démarche qualité : le contrat de confiance », *La lettre du cadre territorial*, n° 272, 1<sup>er</sup> avril 2004, Dossier, p. 32 et s.

YNDEN-ALLART Claude, « La réclamation préalable vue sous l'angle de la pratique administrative », *RFFP, Le contentieux fiscal*, n° 17, 1987, p. 37 et s.

X, « La politique budgétaire et fiscale. Questions à Christian Sautter », *RFFP, Budget et fiscalité : quelles réformes ?*, n° 60, 1997, p. 13 et s.

X, « L'unité des services fiscaux : la notification d'un changement d'adresse à l'un vaut pour les autres », *Le quotidien juridique*, 16 octobre 1997, n° 83, Fiscalité.

X, « Le devoir de bonne foi de l'administration fiscale », *Le quotidien juridique*, 25 juin 1996, n° 51, Fiscalité.

X, Sursis de paiement : cas de l'absence d'un rejet explicite par le comptable des garanties offertes, *Les Nouvelles fiscales*, 1<sup>er</sup> septembre 2003, n° 897, p. 19 et s.

X, Référé-suspension et sursis de paiement : clarification...de la complexité, *Les Nouvelles fiscales*, 15 novembre 2003, n° 902, p. 4 et s.

X, Abus de droit rampant : contrat dont l'Administration écarte les clauses, *Les Nouvelles fiscales*, 15 novembre 2003, n° 902, p. 17-18.

X, 5 ans de procédures pénale, administrative et fiscale en 700 décisions : de 1995 à 1999, la jurisprudence et les textes commentés les plus pertinents, *JurisClasseur, Procédures*, 2001, 457 p.

X, L'avis à tiers détenteur : quand le Trésor poursuit les...débiteurs du contribuable, *BF*, Juin 2001, p. 383 et s.

X, Procédures de redressement, *BF*, Juin 2001, p. 409.

X, La retenue à la source de l'impôt sur le revenu, *BF*, Avril 2002, p. 244 et s.

X, Accès aux documents administratifs, informations statistiques de la direction générale des impôts, instruction du 13 août 2002, Textes et commentaires, *BF*, Octobre 2002, p. 731 et s.

X, Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale, Étude, Chronique, *BF*, Février 2003, p. 63 et s.

X, Nouveaux délais de paiement : le temps presse, *La lettre du cadre territorial*, n° 230, 1<sup>er</sup> avril 2002, p. 40 et s.

X, Alerte : État : l'administration fiscale...contestée, *La lettre du cadre territorial*, n° 230, 1<sup>er</sup> avril 2002, p. 74 et s.

X, Vers une « cannibalisation » du sursis de paiement par le référé-suspension, *Les Nouvelles fiscales*, 15 mars 2003, n° 888, p. 4 et s.

X, La simplification des obligations fiscales, *BF*, Etudes, Janvier 2004, p. 25 et s.

X, Contrôle – Recouvrement – Contentieux et Organisation de l'Administration, *BF*, Études, Février 2004, p. 82 et s.

X, Le transfert aux services du Trésor des missions d'information et de conseil des centres départementaux d'assiette de la Direction générale des Impôts en matière de fiscalité directe locale, *La Revue du Trésor*, n° 3/4, Mars – Avril 2004, p. 183 et s.

X, Une lettre d'un contribuable datée de juillet 1975 : de l'illustration d'un axiome Shadock suivant lequel « plus ça change et plus c'est la même chose », *La Revue du Trésor*, n° 10, Octobre 2002.

X, Remboursement – intérêts moratoires - notion de dégrèvement au sens de l'article L. 208 du LPF, CE 13 décembre 2002, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s., Caisse régionale de Crédit agricole mutuel Pyrénées-Gascogne, *RJF*, Mars 2003, n° 378, p. 281-282.

X, Textes officiels : impôts : Loi n° 2003-710 du 1er août 2003 d'orientation et de programmation pour la ville et la rénovation urbaine : article 45 modifiant l'article L. 247 du LPF relatives à la remise gracieuse des impôts directs par l'administration fiscale, *Mémorial des percepteurs et receveurs des maires*, n° 10, Octobre 2003, p. 258.

X, Circulaire relative à la maîtrise de l'inflation normative et à l'amélioration de la qualité de la réglementation, *Le courrier juridique des Finances et de l'Industrie, la documentation française, Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, Direction des affaires juridiques*, n° 23, septembre et octobre 2003, p. 26 et s.

X, Le conciliateur fiscal départemental, *Mémorial des percepteurs et receveurs des maires*, n° 11, Etudes, Novembre 2003, p. 285 et s.

X, L'Administration centrale est réorganisée, Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, *DF* n° 49, 1998, comm. 1094, p. 1538 et s.

X, Les pouvoirs fiscaux des administrations infranationales, Paris, *OCDE*, Coll. Etudes de politique fiscale, 1999, 87 p.

X, La rétroactivité de la loi fiscale face au principe de la sécurité juridique, *DF* n° hors série, Novembre 1996.

X, Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale, XX<sup>ème</sup> rapport du Conseil des impôts, Etudes – Rapports – Projets, *DF* n° 4, 2003, p. 115 et s.

X, Loi fiscale, rétroactivité et sécurité juridique : quelle conciliation ? – Compte rendu du colloque organisé par le CEFEP au Sénat le 2 mars 1999, *DF* n° 17, 1999, p. 622 et s.

X, Sur les conséquences du non-respect de l'échéancier de paiement convenu dans le cadre d'une transaction, *DF* n° 21-22, 1999, comm. 444.

X, Refus et retrait d'agrément, CE 19 mars 2001, 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> s.-s., SA Eurpal France, Décisions du mois, *RJF*, Juin 2001, p. 575 et s.

X, Champs d'application respectifs de la Loi et de la doctrine : doctrines successives indissociables, *RJF*, Janvier 2001, p. 10 et s.

X, Garantie contre les changements de doctrine, Décisions du mois, *RJF* n° 1416, Novembre 2001, p 957 et s.

X, Fiscalité dérogatoire. Pour un réexamen des dépenses fiscale., XXI<sup>ème</sup> Rapport du Conseil des impôts, Etudes – Rapports – Projets, *DF* n° 47, 2003, p.1462 et s.

X, L'amélioration des relations entre les contribuables et l'Administration fiscale, Compte rendu du colloque organisé par la CCIP et le Conseil des impôts, le 15 septembre 2003, Etudes – Rapports – Projets, *DF* n° 9, 2004, p. 485 et s.

X, PME de croissance : les avantages fiscaux des « Gazelles », *BF* Octobre 2007, Dossier PME, p. 706 et s.

X, L'administration fiscale multi-accès et multi-services, *Les Notes Bleues de Bercy*, 16 au 31 mars 2003, n° 249, p. 1 et s.

X, La concurrence fiscale et l'entreprise, *Les Notes Bleues de Bercy*, 16 au 31 octobre 2004, n° 279, p. 29 et s.

X, La déclaration de revenus 2004 : simplicité, respect et équité, *Les Notes Bleues de Bercy*, 1<sup>er</sup> au 15 mars 2005, n° 286, p. 1 et s.

X, La lutte contre la fraude : un enjeu économique majeur, *Les Notes Bleues de Bercy*, 16 au 31 mai 2005, n° 291, p. 1 et s.

X, Dossier impôts sur le revenu 2006 : déclaration préremplie, *Les Notes Bleues de Bercy*, mai 2006, n° Hors série, p. 1 et s.

X, Sanctions fiscales : garanties, *RJF*, Juin 2007, décision n° 720, p. 571 et s.

X, Abaissement du seuil de l'obligation de télédéclaration et télérèglement ; Suppression du poids des déchets collectés de l'assiette de la taxe d'abattage, *DF* n° 1-2, 2006, p. 120-121.

X, Institution d'une majoration en cas de défaut, retard de déclaration IR, *DF* n° 1-2, 2006, p. 138 et s.

X, Intérêts de retard – Intérêts moratoires, *DF* n° 5, 2006, p. 135.

X, Cahier des instructions fiscales ; contrôle des comptabilités informatisées, *DF* n° 7, 2006, p. 161 et s.

X, Procédure de rectification, *DF* n° 11, 2006, p. 633 et s.

X, Cahier des instructions fiscales, *DF* n° 11, 2006, p. 241 et s.

X, L'administration n'a pas à s'expliquer sur des rectifications figurant dans un redressement antérieur, *DF* n° 12, 2006, p. 680 et s.

X, Irrégularité des poursuites non précédées de la notification d'un avis de mise en recouvrement, *DF* n° 12, 2006, p. 688.

X, Cahier des instructions fiscales, *DF* n° 12, 2006, p. 261.

X, Rapport annuel du conseil d'état : Sécurité juridique et complexité du droit, *DF* n° 13, 2006, p. 691 et s.

X, Doctrine administrative, *DF* n° 13, 2006, p. 694 et s.

X, L'accord du trésorier payeur général sur la date de mise en recouvrement du rôle n'est pas une condition de la régularité de la procédure d'imposition, *DF* n° 13, 2006, p. 732 et s.

X, Cahier des instructions fiscales, *DF* n° 13, 2006, p. 285 et s.

X, L'obligation de l'administration de communiquer les rôles généraux des impôts directs locaux aux collectivités locales ne s'étend pas aux rôles supplémentaires, *DF* n° 14, 2006, p. 772 et s.

X, Une proposition de rectification relative à l'IR n'interrompt pas la prescription de la CSG et du prélèvement social, *DF* n° 14, 2006, p. 773 et s.

X, Référé : condition d'urgence non remplie en présence d'un patrimoine immobilier représentant plusieurs fois le montant des impositions, *DF* n° 14, 2006, p. 777 et s.

X, Irrecevabilité de la demande de suspension de l'impôt devant le juge d'appel lorsque le jugement n'est pas susceptible d'appel, *DF* n° 14, 2006, p. 778 et s.

X, Aucune décision juridictionnelle préalable n'est nécessaire à l'examen d'une demande fondée sur la non-conformité de la législation française à la réglementation européenne, *DF* n° 16, 2006, p. 869 et s.

X, La demande de remboursement d'un crédit d'impôt formation est une réclamation contentieuse et peut se voir opposer les délais de l'article R196-1 du LFP, *DF* n° 16, 2006, p. 870.

X, L'administration ne peut demander que de revenus imposés dans les revenus mobiliers soient imposés en tant que revenus d'origine indéterminée, *DF* n° 16, 2006, p. 870-871.

X, La validation rétroactive de procédures d'ESFP par l'article 86 de la loi du 30 décembre 1997 ne méconnaît pas l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel de la convention EDH, *DF* n° 17-18, 2006, p. 892 et s.

X, Le défaut de saisine de la commission de conciliation sur la valeur de parts de SCI retenue pour l'assiette de l'ISF entraîne la nullité de la procédure d'imposition, *DF* n° 17-18, 2006, p. 908.

X, Dégrèvement pour vice de forme suivi d'une nouvelle mise en recouvrement, *DF* n° 17-18, 2006, p. 909.

X, Le contribuable qui accepte une transaction renonce nécessairement à ses demandes de saisine de la CDI et de l'interlocuteur départemental, *DF* n° 17-18, 2006, p. 909 et s.

X, Il incombe au juge national de soulever d'office le moyen tiré de la non-conformité du droit interne à une directive communautaire, *DF* n° 17-18, 2006, p. 910 et s.

X, Création de quinze nouvelles zones franches urbaines (ZFU), *DF* n° 19, 2006, p. 936-937.

X, Dès le jour du prononcé du jugement de redressement judiciaire, la proposition de rectification ne peut être notifiée qu'à l'administrateur chargé d'une mission complète d'administration, *DF* n° 19, 2006, p. 953.

X, La CDI n'est pas compétente pour connaître du bien-fondé du report d'un déficit commercial, *DF* n° 19, 2006, p. 965.

X, Mise en cause de la responsabilité du commissaire aux comptes et de l'expert comptable à la suite d'un redressement fiscal, *DF* n° 20, 2006, p. 1014 et s.

X, Demande de remise au lieu de transaction portant sur une pénalité non définitive, *DF* n° 21-22, 2006, p. 1059.

X, L'irrégularité d'un ESFP n'affecte pas des impositions procédant d'une vérification de comptabilité, *DF* n° 23, 2006, p. 1101.

X, Motivation insuffisante d'une proposition de rectification en l'absence d'indication du mode de calcul de la plus-value imposée, *DF* n° 23, 2006, p. 1105.

X, Le contribuable ne peut invoquer une position formellement prise par le service pour lui refuser l'exonération d'un autre impôt, *DF* n° 23, 2006, p. 1105 et s.

X, Comité consultatif pour la répression des abus de droit. Rapport annuel 2005, *DF* n° 25, 2006, p. 1209 et s.

X, Responsabilité de l'État à l'égard d'une commune à raison de défaillance dans la mise en œuvre des procédures d'assiette d'impôts locaux, *DF* n° 25, 2006, p. 1257 et s.

X, Contrôle fiscal : La limitation à trois mois de la durée de la vérification de comptabilité ne s'applique ni aux SCI ni à une SARL exerçant une activité civile, *DF* n° 10, 2006, p. 585-586.

X, Rapport du conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude et son contrôle*, *DF*, n° 16, 19 avril 2007, p. 434.

X, L'administration est fondée à invoquer les clauses d'un contrat de mariage, *DF* n° 26, 2007, p. 28.

X, Le litige statuant en matière de recouvrement d'impôt est délimité par le contenu de la demande préalable, *DF* n° 26, 2007, p. 43.

X, Dispositions fiscales du projet de loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, *DF* n° 27, 2007, p. 3 et s.

X, Vérification : durée en fonction du chiffre d'affaires considéré (LPF, art. L. 52), *DF* n° 27, 2007, p. 38 et s.

X, Lorsqu'il se prononce sur un recours en excès de pouvoir, le tribunal administratif ne statue pas en premier et dernier ressort, *DF* n° 27, 2007, p. 41 et s.

X, En l'absence de constitution de garanties, le sursis de paiement fait uniquement obstacle aux actes de poursuites ayant pour effet immédiat de déposséder le contribuable, *DF* n° 27, 2007, p. 42 et s.

X, Fusion DGI/DGCP – L'avènement de la DGFIP se poursuit durant l'été, Etude, *Mémorial des percepteurs et receveurs*, n° 5, mai 2008, p. 233 et s.

X, Contrôle fiscal – La visite et la saisie domiciliaires se mettent en conformité avec la CEDH, Textes officiels, *Mémorial des percepteurs et receveurs*, n° 5, mai 2008, p. 246 et s.

## FINANCES PUBLIQUES

BELKEBIR Linda, « Le programme ACCORD : quel bilan ? », Etude, *RFFP, La formation des textes financiers* n° 87, 2004, p. 315 et ss.

BELTRAME Pierre, « Quelques réflexions sur l'informatique et la gestion des finances publiques », *RFFP, Informatique et finances publiques*, n° 11, 1985, p. 21 et ss.

BINTZ Denise, « La certification qualité du réseau des missions d'expertise économique et financière du Trésor public », *La Revue du Trésor*, n° 7, Juillet 2001, Études, p. 411 et s.

CHATELAIN Jean, « Donation et dation en droit public financier », *RFFP, Le recouvrement*, n° 7, 1984, p. 91 et s.

DUBOURDIEU Pierre, « L'informatique dans les services extérieurs du Trésor », *RFFP, Informatique et finances publiques*, n° 11, 1985, p. 53 et s.

HENNINOT J-P, « La normalisation des technologies de l'information et de communication (TIC) », *Les Notes Bleues de Bercy*, 1<sup>er</sup> au 15 juillet 2004, n° 274, p. 12 et s.

JEAN-PIERRE Didier et MELIN-SOUCRAMANIEN Ferdinand, « La responsabilité de la puissance publique en matière fiscale, Chronique fiscale », *RFFP, La gestion de la fiscalité locale*, n° 50, 1995, p. 181 et s.

MAGNET Jacques, « La responsabilité des comptables », *RFFP, Le recouvrement*, n° 7, 1984, p. 69 et s.

MEHL Lucien, « Les enjeux du développement de l'informatique dans les finances publiques », *RFFP, Informatique et finances publiques*, n° 11, 1985, p. 5 et s.

MORDACQ Franck, « La modernisation en marche », *RFFP, Mettre en œuvre la loi organique relative aux lois de finances*, n° 82, 2003, p. 37 et s.

MORDACQ Franck, « La Direction de la Réforme budgétaire: une direction de projet à Bercy pour mettre en œuvre la LOLF », *RFFP, Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005, p. 27 et s.

MORDACQ Franck, « Modernisation et réforme de l'État, au service des finances publiques », *RFFP, Nouvelle gouvernance financière publique : grands enjeux de demain*, spécial n° 100, 2008, p. 303 et s.

MUSCA Xavier, « La direction générale du Trésor et de la Politique économique: une direction stratégique pour renforcer l'expertise du MINEFI dans le domaine de la politique économique nationale et internationale », *RFFP, Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005, p. 59 et s.

NÉGRIN Olivier, OLIVA Eric et ISAR Hervé, « Chronique de finances publiques n° I », *LPA*, 10 mars 2003, n° 49, Finances publiques, p. 4 et s.

ORSONI Gilbert, « Les nouveaux instruments de la politique du Trésor », *RFFP, Cinq ans d'histoire des finances publiques en France : 1983-1987*, n° 22, 1988, p. 115 et s.

PARINI Philippe, « Les adaptations des administrations financières », *RFFP, Finances publiques : scénarios pour demain. Colloque 20 ans de la RFFP*, n° 87, 2004, p. 197 et s.

SANDOZ Jean-Marie, « La communication dans les services locaux », *RFFP, Administration de l'impôt et communication*, n° 57, 1997, p. 133 et s.

SOMET Jean-François, « Transparence et performance dans le budget du Minéfi », *RFFP, Réformes au MINEFI : adaptations ou mutation ?*, n° 89, 2005, p. 35 et s.

SOUZY Jean-Pierre, « Le projet ACCORD », *Les Notes Bleues de Bercy*, 16 au 31 octobre 2002, n° 239, p. 1 et s.

X, NTIC : y a-t-il un pilote dans l'avion ?, *La lettre du cadre territorial*, n° 223, 1<sup>er</sup> décembre 2001, p. 20 et s ;

X, Finances, budgets, fiscalité : comment (mieux) communiquer ?, *La lettre du cadre territorial*, Dossiers d'experts, Communication, DE 423.

## DROIT INTERNATIONAL

MICHEL Valérie, « Fonction de juger, réciprocité et Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme », *RTDH*, 01/10/2003, n° 56, p. 1379 et s.

## C) ÉCONOMIE

ARTUS Patrick, « Prélèvements obligatoires : quels effets sur l'économie ?, Quelles pistes de réforme ? » *DS* n° 3, 1997, p. 219 et ss.

EUZÉBY Alain, « L'incidence des prélèvements obligatoires », *RFFP, Économie et finances publiques*, n° 55, 1996, p. 81 et ss.

PERELMAN Sergio, « La mesure de l'efficacité des services publics », *RFFP, Économie et finances publiques*, n° 55, 1996, p. 65 et ss.

OCDE, Fiscalité et économie : analyse comparative des pays de l'OCDE, Paris, *OCDE*, Coll. Etudes de politique fiscale de l'OCDE, 2002, 87 p.

OCDE, Mesurer les charges fiscales : quels indicateurs pour demain ?, Paris, *OCDE*, 2000.

## D) HISTOIRE

Joël CORNETTE, « Voyage au cœur de l'État des finances », *L'Histoire*, n° 196, février 1996, p. 28 et s.

## VI – CONCLUSIONS DES COMMISSAIRES DU GOUVERNEMENT / RAPPORTEURS PUBLICS ET NOTES DE JURISPRUDENCE

AUSTRY Stéphane, « La mise en demeure de souscrire une déclaration doit-elle comporter les motifs de l'assujettissement à l'impôt ? », CE 18 octobre 2002, *BDCF*, n° 2, Janvier 2003, p. 5 et s.

BONNET André, note sous CAA Marseille, 27 Juin 2006, « Défaut de notification au contribuable de la convocation à la réunion de la CDI », *DF* n° 20, 2007, p. 523.

BONNET André, note sous CAA Marseille, 4 Juillet 2006, « Imposition d'activité professionnelle à la suite d'un ESFP », *DF* n° 20, 2007, p. 519.

BOUTEMY Bernard et MEIER Eric, note sous TA Paris, 15 mars 2006, « LBO, fusion rapide et abus de droit », *DF* n° 12, 2007, p. 319.

BOUTEMY Bernard et MEIER Éric, note sous CE, 6 avril 2007, « Procédure et application des pénalités pour mauvaise foi », Clermont, req. n° 269402, Lextenso, Lettre d'actualité juin 2007.

COLLIN Pierre, « Les contribuables n'ont aucun droit au maintien d'un avantage fiscal qui ne résulte que d'une tolérance administrative », CE 25 juin 2003, *DF*, n° 3, 15 janvier 2004, p. 180 et s.

COLLIN Pierre, note sous CE, 10 février 2006, « Application des intérêts moratoires dès le jugement mettant fin au sursis de paiement », *DF* n° 11, 2007, p. 289.

COURTIAL Jean, « Délai spécial de reprise, omissions ou insuffisances révélées par une réclamation ou une instance », CE sect. 21 décembre 2001, Etudes et doctrine, conclusions, *RJF*, Mars 2002, p. 211 – 216, Décisions du mois, n° 308 et 309, p. 251 et s.

GLASER Emmanuel, note sous CE, 7 février 2007, « Notification à la société mère d'un groupe du redressement des résultats des filiales », *DF* n° 12, 2007, p. 317.

GLASER Emmanuel, note sous « Taxation d'après les éléments du train de vie : preuve contraire », *DF* n° 19, 2007, p. 497.

GOULARD Guillaume, « L'Administration ne peut recourir à la procédure de répression des abus de droit à l'encontre d'un contribuable qui s'est conformé aux termes d'une instruction administrative contraire à la loi », *DF* n° 18, 1998, comm. 393 et 398, p. 602 et s. et 606 et s.

GOULARD Guillaume, « Une loi modifiant le délai de reprise en matière d'IR n'est applicable qu'aux impositions dont le fait générateur s'est produit après son entrée en vigueur », *DF* n° 37, 1998, comm. 773.

GOULARD Guillaume, « Le principe des droits de la défense s'applique-t-il au contribuable qui n'a pas souscrit de déclaration », CE, 2 juillet 2003, *BDCF* n° 119, Octobre 2003, p.11 et s.

GUEGUEN Christine, note sous Cass. com., 31 octobre 2006, « Notion d'acte révélateur faisant courir la prescription abrégée », *DF* n° 7, 2007, p. 194.

HERVOUET Christophe, note sous CAA Nantes, 20 avril 2006, « Cession de titres n'ayant pas un but exclusivement fiscal », *DF* n° 13, 2007, p. 353.

LOLOUM François, « La doctrine administrative relative à la prescription du droit de reprise de l'Administration constitue une interprétation d'un texte fiscal au sens de l'article L. 80 A du LPF », *DF* n° 16, 1998, comm. 332.

MARTEL Maurice, « L'article 6-1 peut-il être invoqué lorsque la validité de l'imposition repose sur une loi rétroactive ? », *DF*, n° 28, 1999, comm. 561.

MITJAVILE Marie-Hélène, note sous CE, 23 août 2006, « La pénalité ne peut frapper une personne non partie au contrat », *DF* n° 7, 2007, p. 190.

ROUSSELLE Pascale, « La garantie de l'article L. 80 B du LPF exige-t-elle que le contribuable soit le destinataire du document contenant la prise de position de l'administration ? », CAA Nancy, 27 novembre 2003, *BDCF* n° 40, Mars 2004, p. 55 et s.

SCHRAMECK Olivier, note sous CC, 30 décembre 1996, n° 96-385 DC, « Le principe d'égalité devant l'impôt », 1997, *AJDA*, n° 2, p. 161 et s.

VALLÉE Laurent, A-t-on droit à des intérêts moratoires quand l'administration fiscale vous rend un trop-perçu ?, CE, 13 décembre 2002, *BDCF* Mars 2003, p. 56 et s.

VALLÉE Laurent, Le sursis de paiement est-il accordé implicitement si le comptable ne répond pas ?, CE, 29 janvier 2003, *BDCF* n° 56, Avril 2003, p. 41 et s.

VALLÉE Laurent, « Motivation du redressement remettant en cause l'exonération d'une plus-value », CE, 6 Novembre 2006, *DF* n° 20, 17 mai 2007, p. 520.

VALLÉE Laurent, « Saisine tardive du tribunal administratif et suspension de la prescription de l'action en recouvrement », CE, 6 novembre 2006, *DF* n° 16, 2007, p. 448.

VALLÉE Laurent, « Application des critères de l'abus de droit dégagés par l'arrêt Janfin », CE, 28 février 2007, *DF* n° 14, 2007, p. 386.

VALLÉE Laurent, « Communication aux parties du moyen d'ordre public tiré de l'incompétence de l'auteur d'une circulaire administrative », CE, 14 juin 2006, *DF* n° 52, 2006, p. 826.

VERCLYTTE Stéphane, note sous CE, 3 novembre 2006, Recours pour excès de pouvoir contre le rejet de la demande en décharge de la responsabilité solidaire prononcée au pénal, *DF* n° 4, 2007, p. 90.

VERCLYTTE Stéphane, note sous CE, 11 août 2006, Utilisation de la procédure d'enquête en cas de fausse facturation, *DF* n° 17-18, 2007, p. 476.

VEROT Célia, note sous CE, 4 août 2006, Conséquences de l'annulation par l'autorité judiciaire d'opérations de visite et saisie, *DF* n° 11, 2007, p. 286.

X, note sous Cass. com., 28 novembre 2006, Erreur dans l'indication du délai de réponse à une demande d'éclaircissements, *DF* n° 12, 2007, p. 320.

X, note sous Cass. com., 31 octobre 2006, Vérification de comptabilité et taxe sur les conventions d'assurances, *DF* n° 4, 2007, p. 88.

X, note sous CAA Lyon, 22 mai 2006, Rectification d'une erreur dans un dégrèvement et information du contribuable, *DF* n° 7, 2007, p. 195.

X, note sous CA Versailles, 29 juin 2006, Déqualification en donation d'une vente consentie moyennant obligation de soins, *DF* n° 10, 2007, p. 259.

X, note sous CAA Marseille, 23 juin 2005, Notification de décision n'indiquant pas le délai de distance de 4 mois, *DF* n° 10, 2007, p. 260.

X, note sous CEDH, 23 février 2006, Application fiscale de l'article 1<sup>er</sup> du protocole annexé à la CEDH, *DF* n° 9, 2007, p. 224.

X, note sous Cass. com., 12 Décembre 2006, Inopposabilité aux associés du titre exécutoire délivré à l'encontre de la société, *DF* n° 20, 2007, p. 524.

X, note sous CE, 20 décembre 2006, Durée excessive de la procédure devant la juridiction administrative, *DF* n° 16, 2007, p. 444.

## VIII – RAPPORTS ET PUBLICATIONS DE DIVERS ORGANISMES

Gilles CARREZ, *Rapport d'information sur l'application des mesures fiscales contenues dans les lois de finances*, n° 3631, 6 juillet 2011.

Commission FOUQUET, Commission FOUQUET, *Instructions fiscales. Propositions pour améliorer la sécurité juridique en matière fiscale*, Rapport à Mme le Ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, Avril 2010.

Commission FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au ministre du Budget, des comptes publics et de la fonction publique, La Documentation française, 2008.

Premier rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude fiscale et sociale*, 2006.

Bruno GIBERT, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, Rapport au ministre d'État, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, septembre 2004, 89 p.

Vingtième rapport du Conseil des impôts au Président de la République, *Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, vingtième rapport au Président de la République, Paris, Les éditions de l'Imprimerie des journaux officiels, 2002, 293 p.

Rapport du Comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics sur la période 1999-2000, 2002.

Caisse des dépôts et consignations, *Partenariat public – privé et collectivités territoriales*, La Documentation française, 2002, 295 p., Coll. Les séminaires de la Caisse des dépôts.

Dix-huitième rapport du Conseil des impôts au Président de la République, *L'imposition des revenus*, 2000.

Rapport au ministre du Budget, DUCAMIN Bernard, BACONNIER Robert, BRIET Raoul, *Etudes des prélèvements fiscaux et sociaux pesant sur les ménages*, La Documentation française, Collection des rapports officiels, 1996.

Rapport de la commission présidée par STOFFAES Christian, *Services publics, question d'avenir*, Commissariat général du plan, Ed. Odile Jacob, La Documentation française, août 1995.

Centre de droit des obligations (URA-CNRS 1471) de l'Université Paris I et le Centre de droit des obligations de l'Université catholique de Louvain, *La protection de la partie faible dans*



*les rapports contractuels : comparaisons franco-belges*, réunissant les rapports présentés lors de journées tenues de 1993 à 1995, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, 1996, 676 p.

Commission d'accès aux documents administratifs, *L'accès aux documents administratifs*, Paris, La Documentation française, 1993, 66 p.

Comité des affaires fiscales, *Droits et obligations des contribuables : description de la situation légale dans les pays de l'OCDE*, Paris, OCDE, 1990, 115 p.

Dictionnaire permanent de gestion fiscale, *Un nouvel interlocuteur pour les contribuables : le conciliateur fiscal départemental*, Bulletins spéciaux, 8496, Editions législatives.

International bureau of fiscal documentation, Confédération fiscale européenne, *La protection du contribuable : 1959-1989*, Amsterdam : International bureau of fiscal documentation, 1989, 225 p.

DGFIP, *Bulletin officiel des impôts*.

DGFIP, *Bulletin officiel de la comptabilité publique*.

DGCP, *Rapports annuels*.

DGI, *Rapports de performance*.

DGFIP, *Rapports d'activité*.

Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, *Rapports annuels*.

Comité consultatif des abus de droit, puis Comité de l'abus de droit fiscal, *Rapports annuels*.

## **IX – COLLOQUES, CONFÉRENCES, SALONS ET SÉMINAIRES**

« La consultation préalable des autorités fiscales par les contribuables », Colloque I.F.A, Londres, 1965, Cahiers de droit fiscal international, vol. 50 b, second sujet, rapport général.

« Le dialogue entre l'administration fiscale et le contribuable jusqu'au dépôt des déclarations fiscales », Colloque I.F.A, 34<sup>ème</sup> Congrès international de droit financier et fiscal, Paris, 1980, Cahiers de droit fiscal international, vol. LXV a, premier sujet, rapport général.

« L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », Actes du colloque de la Société française de droit fiscal, PUF, Coll. Université d'Orléans, Tome 9, 1989, p. 157 et s.

« L'administration des finances sous l'Ancien Régime », Colloque tenu à Bercy, les 22 et 23 février 1996, Editions du comité pour l'histoire économique et financière de la France, Animation de la recherche, Imprimerie nationale, L.G.D.J Diffusion, Paris 1997.

« Finances publiques : scénarios pour demain ? », Les 20 ans de la Revue Française de Finances publiques, Colloque organisé par Michel BOUVIER et Marie-Christine ESCLASSAN, Paris, les 29 et 30 janvier 2004.

« La sécurité juridique en questions », Journée d'études organisée par le centre de recherche Droits, Libertés et Territoires de la Faculté de Droit et Science politique, Université Lumière Lyon II, 12 mars 2004 à l'Institut des Sciences de l'Homme à Lyon.

« Réformer les finances publiques pour une meilleure gouvernance et démocratie », Première Université de Printemps des Finances publiques, organisée par la Revue Française de Finances publiques, Michel BOUVIER et Marie-Christine ESCLASSAN, à Paris, les 27, 28 et 29 avril 2004.

Le salon du livre politique et technique, au Novotel de Coucouronnes, le 10 juin 2004, organisé par l'Union des maires de l'Essonne. La première conférence avait pour thème : « E-administration et démarche qualité ».

« La nouvelle donne des relations entre l'administration fiscale et les entreprises : concertation et contractualisation », Colloque, *DF* n° 9, 2006, p. 507 et s.

« Fraude fiscale : du contrôle à la répression », Colloque organisé par le Centre d'Etudes et de Recherches en Finances publiques et Fiscalité – CERFF – et le Centre de Droit Pénal de l'Université Jean Moulin Lyon 3, 10 octobre 2006, *DF* n° 3, 2007, p. 1 et s.

# INDEX JURISPRUDENTIEL

## I – JURISPRUDENCE EUROPÉENNE

### A) COUR DE JUSTICE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES, COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE (CJCE, CJUE)

CJCE, 15 juillet 1964, aff. C-6/64, Costa, *Rec. CJCE* 1964, p. 1141 (primauté du droit communautaire, réciprocité).

CJCE, 16 juin 1993, aff. C-325/91, France c/ Commission, § 26., *Rec. CJCE* 1993, p. I-3283 (sécurité juridique, clarté et précision des règles de droit et des actes individuels).

CJCE, 13 avril 2000, W.N., C-420/98, *DF*, 2000, n° 57, comm. 560, p. 1000 et s. (assistance administrative, échange spontané d'information).

CJCE, 21 février 2006, aff. C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd, *Rec. CJCE* 2006, p. I-01609, *RJF* mai 2006, n° 648 (fraude à la loi, acte fictif, atténuation des charges fiscales).

CJCE, 15 mars 2007, aff. C-, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, *RJF* juin 2007, n° 779 (doctrine administrative contraire au droit communautaire).

CJCE, 11 octobre 2007, aff. C-451/05, Société Élixa (Européenne et Luxembourgeoise d'investissements), *Rec. CJCE* 2007, I, p. 8251 (convention d'assistance administrative, lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales).

CJCE, 18 décembre 2008, aff. C-349-07, Sopropé-Organizações de Caçado Lda c/ Fazenda Pública, *veille bimestrielle* n° 22, p. 90, *Observatoire du droit européen*, Service de documentation et d'Études, Cour de Cassation, février 2009, p. 36 (principe du contradictoire, respect des droits de la défense).

### B) COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME (CEDH)

CEDH, 24 octobre 1989, H. c/ France, série A, n° 162 (application de la CESDH au droit fiscal : art. 6 § 1 CESDH, responsabilité de l'Administration).

CEDH, 24 février 1994, Bendenoun c/ France, *RJF* avril 1994, n° 503 (application de la CESDH au droit fiscal : art. 6 § 1 CESDH, pénalités).

CEDH, 23 octobre 1997, National and Provincial Building Society, *Rec.* 1997-VII, p. 13. (sécurité juridique, art. 6 § 1 CESDH).

CEDH, 23 septembre 1998, Malige c/ France, *RJF* novembre 1998, n° 1384 (application de la CESDH au droit fiscal : pleine juridiction, contrôle en droit et en fait).

CEDH, 28 octobre 1999, Zielinski, Pradal et Gonzalez et a. c/ France, *Rec. CEDH* 1999-VII, (sécurité juridique, art. 6 § 1 CESDH)

CEDH, 12 juillet 2001, Ferrazzini c/ Italie, *RJF* 1/02, n° 128 (application de la CESDH au droit fiscal : art. 6 § 1 CESDH, inapplication, contestation de l'imposition).

CEDH, 23 février 2006, *DF* n° 9, 2007, p. 224 (application de la CESDH au droit fiscal : article 1<sup>er</sup> du protocole annexé à la CESDH, application).

CEDH, 21 février 2008, *Ravon et a. c/ France*, *DF* 2008, n° 12, comm. 227, note RAVON et LOUIT, (visites domiciliaires fiscales, perquisitions fiscales, droit de recours suffisant auprès d'un juge).

CEDH, 24 juillet 2008, *André et autres c./ France*, (article 6 de la CESDH et 8 relatif au respect de la vie privée, disproportion entre la visite et les atteintes), *Veille bimestrielle des arrêts de la CEDH, Table analytique 2008, Observatoire du droit européen de la Cour de cassation*, n° 20, p. 31.

## II – JURISPRUDENCE CONSTITUTIONNELLE

Cons. const., 22 juillet 1980, déc. n° 80-119 DC, *Rec.* p. 46 (sécurité juridique : dispositions de validation, respect des décisions de justice passées en force de chose jugée).

Cons. const., 30 décembre 1982, déc. n° 82-155 DC, *Rec.* 1982, p. 88 (application du droit européen : sanction administrative, punition, garanties du droit pénal).

Cons. const., 29 décembre 1984, déc. n° 84-184 DC, *RDP*, 1985, p. 651, PHILIP (principe de nécessité de l'impôt, rétroactivité des normes fiscales, motif d'intérêt général, dans la limite du respect des droits de la défense).

Cons. const., 29 décembre 1988, déc. n° 88-250 DC, *Rec.* p. 267 (sécurité juridique : dispositions de validation, respect du principe de non-rétroactivité de la loi pénale, sanctions, prescriptions légalement acquises).

Cons. const., 28 décembre 1990, déc. n° 1990-285 DC, *JO* du 30 décembre 1990, p. 16609, *Rec.* p. 95 (recouvrement de l'impôt : rôle de l'Administration fiscale).

Cons. const., 20 janvier 1993, déc. n° 92-316 DC, *Rec.* p. 14 (libertés individuelles et informatique : données personnelles, examen particulièrement attentif, respect de la liberté individuelle prévue par la législation relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés).

Cons. const., 28 décembre 1995, déc. n° 95-369 DC, *Loi de finances pour 1996*, *Rec.*, p. 257 (sécurité juridique : rétroactivité fiscale, dispositions de validation, enjeu financier, absence de privation de garanties légales des exigences constitutionnelles).

Cons. const., 9 avril 1996, déc. n° 96-375 DC, *RJC* p. I-668 (sécurité juridique : dispositions de validation, but d'intérêt général).

Cons. const., 30 décembre 1996, déc. n° 96-385 DC, *AJDA*, n° 2, 1997, p. 161 et s. (principe d'égalité devant l'impôt).

Cons. const., 19 novembre 1997, déc. n° 97-390 DC, *Rec.* p. 254 (sécurité juridique : dispositions de validation, non contraires à la Constitution, motif de validation de rang constitutionnel).

Cons. const., 30 décembre 1997, déc. n° 97-395 DC, *RJF* février 1998, n° 182 (abus de droit).

Cons. const., 18 décembre 1998, déc. n° 98-404 DC, *Rec.*, p. 315 (sécurité juridique : dispositions de validation, but d'intérêt général suffisant).

Cons. const., 21 décembre 1999, déc. n° 99-422 DC, *RJF* février 2000, p. 90 (sécurité juridique : dispositions de validation, portée limitée).

Cons. const., 21 avril 2005, déc. n° 2005-512 DC, *JO* 24 avril 2005, p. 7173 (sécurité juridique).

Cons. const., 29 septembre 2005, déc. n° 2005-530 DC, *Rec.* p. 168 (sécurité juridique).

Cons. const., 15 décembre 2005, déc. n° 2005-528 DC, *JO* 20 décembre 2005, p. 19561 (sécurité juridique).

Cons. const., 29 décembre 2005, déc. n° 2005-530 DC, *JO* 31 décembre 2005, p. 20705 (sécurité juridique).

Cons. const., 29 décembre 2005, déc. n° 2005-531 DC, *JO* 31 décembre 2005, p. 20730 (sécurité juridique).

Cons. const., 3 mars 2009, déc. n° 2009-577 DC, *DF*, 16 avril 2009, n° 16, p. 39 et s. (principe d'égalité devant l'impôt et compétence du législateur).

Cons. const., 18 mars 2009, déc. n° 2009-577 DC, *DF*, 16 avril 2009, n° 16, p. 39 et s. (principe d'égalité devant l'impôt et compétence du législateur).

### III – JURISPRUDENCE ADMINISTRATIVE

#### A) CONSEIL D'ÉTAT

CE, 21 février 1913, Compagnie générale parisienne de tramways, *Rec. CE*, p. 248 (responsabilité de l'Administration fiscale : faute lourde, champ d'application négatif, casuistique).

CE, 13 mars 1925, Clef, *RDP* 1925, p. 274 (responsabilité de l'Administration fiscale : régime spécial de responsabilité).

CE, 15 février 1935, Société française de constructions mécaniques, *Rec. CE* 1935, p. 205 (transaction fiscale : caractère définitif, irréversible, imposition illégale, principe de légalité de l'impôt).

CE Ass., 29 janvier 1954, Institution Notre-Dame du Kreisker, *Rec. CE* 1954, p. 64 (conditions d'invocation de la doctrine administrative).

CE, 27 mai 1957, Kresnopolski, *Rec. CE* 1957, p. 348 (doctrine administrative : autorité compétente, pouvoir normatif).

CE, Sect., 10 mars 1967, n° 64509, Société Samat et compagnie, *Rec. CE* 1967, p. 113 (agrément).

CE, Sect., 5 octobre 1973, n° 82836, *DF* 1974, n° 3, comm. 36 (pénalités).

CE, 4 décembre 1974, *RJF* février 1975, p. 61 (application de la doctrine administrative, identité de situation du contribuable).

CE, Sect., 21 mars 1975, Ministre des finances c/ Sieur X, *Rec. CE* 1975, p. 217 (abus de droit).

CE, 21 mai 1976, n°94052, *DF* 1976, n° 25, comm. 878, Concl. LATOURNERIE (débat oral et contradictoire, vérification de comptabilité).

CE, 11 mai 1977, *RJF* juillet-août 1977, 268, n° 432 (transaction fiscale : respect des engagements, inexécution intégrale, pénalités, contentieux).

CE, Sect., 19 décembre 1979, Meyet, *Rec. CE* p. 485 (égalité des usagers).

CE, 16 juin 1982, *Rec. CE* 1982, tables, p. 653 (frais réels, pièce d'une habitation à usage professionnel, intérêts d'emprunt déductibles, relations Administration fiscale-contribuable).

CE, 28 septembre 1983, Société Établissement Prévost, *Rec. CE* 1983, p. 377 (transaction fiscale : acceptation, caractère définitif de la transaction).

CE, 21 janvier 1984, Ville de Bastia, *Rec. CE* 1984, p. 22 (responsabilité de l'Administration fiscale : opérations détachables des opérations d'assiette et de recouvrement, faute simple).

CE, 21 juin 1985, n° 41313, SARL Sud Transports, *DF*, 1985, n° 46, comm. 2015 (procédure de taxation d'office, absence d'exigence de mise en demeure, TVA).

CE, 7 février 1986, Commune de Tallard, *DF*, 1986, n° 28, comm. 1332 (responsabilité de l'Administration fiscale : opérations détachables des opérations d'assiette et de recouvrement, faute simple).

CE plén., 4 juillet 1986, Société Publmod – photo, *Rec. CE* 1986, p. 188 (doctrine administrative : publicité, équivalence des formes).

CE plén., 18 mars 1988, Ministre c./ M. Firino-Martell, *DF*, n° 41, 1988, comm. 1159 (doctrine administrative non rapportée).

CE, 4 mai 1988, *LPA*, 1988, p. 127 (transaction fiscale : acceptation, caractère définitif de la transaction).

CE, 4 décembre 1989, Suhubiette, *RJF* février 1990, n° 109 (application du droit européen : respect des biens et de la propriété, recouvrement de l'impôt).

CE, 1<sup>er</sup> juin 1990, Boix, (application du droit européen : art. 8 CESDH, respect de la vie privée et du domicile, demande d'éclaircissements ou de justifications).

CE, Ass., 29 juin 1990, *Rec. CE* 1990, p. 171 (procédure, contestation sur l'assujettissement de l'impôt, fraude fiscale).

CE Sect., 27 juillet 1990, Bourgeois, *Rec. CE* 1990, p. 242 (responsabilité de l'Administration fiscale : erreurs dans la saisie et le traitement informatisé des déclarations et dans l'exécution d'opérations, procédures d'établissement et de recouvrement de l'impôt, faute de nature à engager la responsabilité de l'État).

CE, 31 octobre 1990, *Rec. CE*, p. 309 (responsabilité de l'Administration fiscale : régime de responsabilité, casuistique).

CE 14 novembre 1990, Cypel, *BGFE* 1990, 24, p. 11 (transaction fiscale : exécution, extinction des prérogatives de l'Administration fiscale et du contribuable).

CE, 12 décembre 1990, Dumas, *DF*, 1991, n° 27, comm. 1388 (transaction fiscale : réserves, acceptation).

CE, 13 mai 1991, Commune de Garges-Lès-Gonesse, *DF*, 1992, n°5, comm. 158 (responsabilité de l'Administration fiscale : difficultés particulières, erreurs, pas de faute lourde).

CE, Sect., Avis du 9 octobre 1992, Abihilali, *Rec. CE* 1992, p. 363 (fraude à la loi, acte fictif, atténuation des charges fiscale).

CE, 15 décembre 1993, Miquel, *RJF* février 1994, n° 167 (application du droit européen : art. 8 CESDH, procédure de vérification de comptabilité).

CE, 29 décembre 1993, Syndicat des professionnels de la télématique conviviale, *DF*, 1994, n° 13, comm. 637, p. 600 et s. (application du droit européen : art. 10 CESDH, respect de la liberté d'expression).

CE, 30 novembre 1994, SCI Résidence Dauphine, *DF*, 1995, n° 8, comm. 319 (application du droit européen : respect des biens et de la propriété, suppression, exonération temporaire).

CE, avis, 31 mars 1995, SARL Auto-Industrie Méric, *RJF* février 1995, n° 623 (application du droit européen : art. 6 § 1 CESDH, phase juridictionnelle du litige).

CE, avis, 5 avril 1996, Houdmond, *RJF* juin 1996, n° 607 (application du droit européen : pleine juridiction, contrôle en droit et en fait).

CE, 6 mai 1996.

CE, 24 novembre 1997, M. Brun, *DF*, 1998, n° 8, comm. 125, (Charte du contribuable vérifié : opposabilité à l'Administration).

CE, 29 décembre 1997, Commune d'Arcueil, *AJDA* 1998, n° 2, 180 (responsabilité de l'Administration fiscale : faute lourde, détermination de l'assiette, pas de difficultés particulières, pas d'indemnisation systématique).

CE, Ass., Avis, 8 avril 1998, Société de distribution de chaleur de Meudon et Orléans, *Rec. CE*, 1998, p. 170 (abus de droit).

CE, avis, 8 juillet 1998, Fattell, *RJF* août-septembre 1998, n° 970 (application du droit européen : pleine juridiction, contrôle en droit et en fait).

CE, 8 juillet 1998, n° 159135, Association Église de scientologie, *RJF* août-septembre 1998, n° 973 (procédure de rectification, nature, contradictoire).

CE, 16 juin 1999, Tripot, *RJF* août-septembre 1999, comm. 1049 (responsabilité de l'Administration fiscale : indemnisation, liquidation judiciaire, procédure de contrôle manifestement fautive).

CE, Sect., 1<sup>er</sup> octobre 1999, Association pour l'unification du christianisme mondial, *Rec. CE* 1999, p. 286 (abus de droit).

CE, 20 octobre 2000, SA Comelec, *RJF* janvier 2001, n° 58 (Charte du contribuable vérifié : garantie essentielle).

CE, 26 février 2001, Ministre c/ Anzalone, *RJF* mai 2001, n° 619 (modification de la doctrine administrative, tolérance administrative).

CE, 9 mai 2001, n° 210944, Entreprise personnelle Transports Freymuth, *Rec. CE* 2001, tables p. 855 (principes de l'*estoppel* et de confiance légitime).

CE Ass., 26 octobre 2001, Ternon, *Rec. CE* 2001, p. 497 (sécurité juridique).

CE, Sect., 21 décembre 2001, *RJF* mars 2002, n° 308 et 309, p. 251 et 252 (délai spécial de reprise).

CE, avis, 12 avril 2002 SA Financière Labeyrie, *RJF* juin 2002, n° 673 (application du droit européen : art. 6 § 1 CESDH, inapplication, majorations, intérêts de retard, réparation pécuniaire).

CE, 18 octobre 2002, *BDCF*, janvier 2003, p. 5 et s. (mise en demeure, motifs).

CE 13 décembre 2002, Caisse régionale de Crédit agricole mutuel Pyrénées-Gascogne, *BDCF* mars 2003, p. 56 et s. ; *RJF*, Mars 2003, n° 378, p. 281 et s. (remboursement, intérêts moratoires, Administration fiscale, trop-perçu).

CE, 29 janvier 2003, *BDCF* avril 2003, p. 41 et s. (sursis de paiement, accord implicite, absence de réponse).

CE, 25 juin 2003, *DF*, 2004, n° 3, p. 180-184, (avantage fiscal, tolérance administrative).

CE, 2 juillet 2003, *BDCF* octobre 2003, p.11 et s. (droits de la défense, absence de déclaration).

CE, 24 novembre 2003, *Rec. Leb.*, (amélioration des relations Administration fiscale-contribuable).

CE, 5 juin 2002, n° 219840, Simoens, *DF* 2002, n° 41, comm. 810, Concl. COURTIAL (procédure particulière applicable aux impositions locales déclaratives, contradictoire, droits de la défense).

CE, 10 août 2005, Ministre c/ Chatelus, *DF*, 2006, n° 9, n° 222, p. 545 (transaction fiscale : acceptation, fin de la procédure contradictoire, caractère définitif).

CE, 16 novembre 2005, n° 262941, SA Cap Gemini Telecom Media France, *DF* 2006, n° 13, comm. 297, Concl. VALLÉE (procédure particulière applicable aux impositions locales déclaratives, protection amoindrie, contradictoire).

CE, 10 février 2006, *DF*, 2007, n° 11, p. 289 (intérêts moratoires, application, sursis de paiement).

CE, 6 mars 2006, Commune de Kourou, *BDCF*, 2006, n° 6, Concl. OLLÉON.

CE Ass., 24 mars 2006, Société KPMG, *Rec. CE*, p. 154 (sécurité juridique).

CE 14 juin 2006, *DF*, 2006, n° 52, p. 826 (doctrine administrative : moyen d'ordre public, incompétence de l'auteur, circulaire administrative).

CE, 6 juin 2007, n° 283873, SAS Bariau Leclerc, *RJF* octobre 2007, n° 1065 (procédure particulière applicable aux impositions locales déclaratives, protection amoindrie, contradictoire).

CE, 7 juillet 2006, n° 282354, Charles River Laboratoires Clinical Services, (validité de la doctrine administrative au regard du droit communautaire).

CE, 4 août 2006, *DF*, 2007, n° 11, p. 286 (procédure de visites domiciliaires et de saisies : annulation, opérations, autorité judiciaire).

CE, 11 août 2006, *DF* n° 17-18, 2007, p. 476 (procédure d'enquête, fausse facturation).

CE, 23 août 2006, *DF* n° 7, 2007, p. 190 (pénalités, personne non partie au contrat).

CE, 27 septembre 2006, n° 260050, Janfin, *DF* 2006, n° 47, comm. OLLÉON, étude 65 « Fraude à la loi et abus de droit », FOUQUET ; *RJF* décembre 2006, n° 1583, p. 1083, Chron. BÉNARD ; *BGFE* 6/06, p. 1, Chron. D'HIEUX-LARDON et LEFEBVRE, (procédure de répression des abus de droit, assiette de l'impôt, atténuation des charges fiscales, but exclusivement fiscal).

CE, 3 novembre 2006, *DF* n° 4, 2007, p. 90 (recours pour excès de pouvoir, rejet de la demande en décharge, responsabilité solidaire, pénal).

CE, 6 novembre 2006, *DF* n° 16, 2007, p. 448 (instance, suspension, prescription de l'action en recouvrement).

CE, 6 novembre 2006, *DF* n° 20, 17 mai 2007, p. 520 (motivation, redressement, exonération).

CE 20 décembre 2006, *DF* n° 16, 2007, p. 444 (durée de la procédure juridictionnelle : durée excessive).

CE, 29 décembre 2006, Société Bank of Scotland, *DF* 2007, n° 4, comm. 87, Concl. SENERS, note FOUQUET (fraude à la loi).

CE, 7 février 2007, *DF* n° 12, 2007, p. 317 (notification, groupe, redressement).

CE, 28 février 2007, Ministre c/ Persicot, *RJF* mai 2007, n° 599 (fraude à la loi, définition de l'abus de droit, but exclusivement fiscal).

CE, 5 mars 2007, SELARL Pharmacie des Chalonges, *RJF* mai 2007, p. 479 (fraude à la loi, but exclusivement fiscal).

CE, Sect., 6 avril 2007, Louis Clermont c/ Ministre, *Lextenso*, Lettre d'actualité, juin 2007, (pénalités, mauvaise foi).

CE, 21 mai 2007, *RJF* août-septembre 2007, n° 953 (contentieux, charge de la preuve, facture, pièce justificative, comptabilité).

CE, 4 février 2008, n° 296651, Guidez, *DF* 2008, n° 14, comm. 250, Concl. ESCAUT, note GUICHARD et RAU.

CE, 27 juin 2008, n° 305702, SCI Ingrid, *DF* 2008, n° 44-45, comm. 563, Concl. OLLÉON (contradictoire, sanctions fiscales).

CE, 27 octobre 2008, n° 294160, Ministre c./ Planet, *DF* 2008, n° 52, comm. 647, Concl. GLASER (contradictoire, preuve, méthode indiciaire).

CE, 30 décembre 2009, M. de Beaufort, *MPR* n° 3, mars 2010, p. 189 et s. (interruption de la prescription de l'action en recouvrement, manifestation de la volonté de l'Administration).

CE, 13 janvier 2010, Commune de Mantes-la-Ville, *RJF*, 2010, n° 4, comm. 372 (responsabilité de l'État, distinction faute simple et faute lourde).

CE, 1<sup>er</sup> avril 2010, SAS Marsadis, *DF*, 2010, n° 17, p. 39 et s. (estoppel, contentieux fiscal).

CE, 26 mai 2010, *MPR* n° 7 & 8, juillet & août 2010, p. 482 et s. (principe du contradictoire, commission des infractions fiscales, dossier d'instruction du dépôt d'une plainte contre un contribuable, non communicable au juge pénal).

## B) COURS ADMINISTRATIVES D'APPEL

CAA Paris, 21 février 1997, M. Bouillon, *DF* 1997, n° 29, comm. 840 (procédure d'imposition d'office, absence de contradictoire, décret du 23 novembre 1993).

CAA Nancy, 27 novembre 2003, *BDCF* n° 40, mars 2004, p. 55-56 (doctrine administrative : destinataire, prise de position formelle de l'Administration).

CAA Marseille, 23 juin 2005, *DF* n° 10, 2007, p. 260 (notification, délai de distance de quatre mois).



CAA Versailles, 12 avril 2005, n° 02VE03805 (responsabilité de l'État, faute simple, impôts directs locaux).

CAA Bordeaux, 2 février 2006, n° 02BX01047, Rémy-Malterre, *DF* 200-, n° 21-22, comm. 421 (remise gracieuse impossible, impositions principales non définitives).

CAA Nantes, 20 avril 2006, *DF* n° 13, 2007, p. 353 (abus de droit ou fraude à la loi : cession de titres, but non exclusivement fiscal).

CAA Lyon, 22 mai 2006, *DF* n° 7, 2007, p. 195 (erreur de l'Administration fiscale : rectification, dégrèvement, information du contribuable).

CAA Marseille, 27 juin 2006, *DF* n° 20, 2007, p. 523 (commissions, défaut de notification, réunion de la CDI).

CAA Marseille, 4 Juillet 2006, *DF* n° 20, 2007, p. 519 (ESFP, imposition d'activité professionnelle).

CAA Nantes, 3 décembre 2007, Société Aprochim (doctrine administrative contraire au droit communautaire, rétroactive de la loi fiscale, espérance légitime).

CAA Nantes, 30 novembre 2009, n° 07NT03308 (conciliateur fiscal départemental, réclamation).

CAA Marseille, 21 janvier 2010, Mme Péronnet, *MPR* n° 3, mars 2010, p. 195 et s. (opposabilité de la doctrine fiscale relative au recouvrement de l'impôt).

CAA Bordeaux, 31 mai 2010, n° 09BX01132 (conciliateur fiscal départemental, agent de l'Administration).

CAA Lyon, 25 août 2011, n° 09LY02264, inédit au *Recueil Lebon* (conciliateur fiscal départemental).

## C) TRIBUNAUX ADMINISTRATIFS

TA Nancy, 14 juin 2005, n° 04-1438 (responsabilité de l'État, faute simple, agrément, retrait).

TA Paris, 15 mars 2006, *DF* 2007, n° 12, p. 319 (LBO, fusion, abus de droit).

TA Pau, 20 juillet 2006, n° 03-1140, (responsabilité de l'État, faute simple, impôts directs locaux).

## IV – JURISPRUDENCE JUDICIAIRE

### A) COUR DE CASSATION

Cass. civ., 14 juin 1946, *D.*, 1947, n° 3, p. 425 (assiette de l'impôt, convention).

Cass. crim., 4 janvier 1988, n° 86-95.644, *Bull. crim.* 1988, n° 3, p. 4 (droit pénal fiscal, droits de la défense, avis de vérification, délai raisonnable, assistance d'un conseil, garantie essentielle).

Cass. crim., 26 mars 1990, n° 89-82.637, M. Blanchet, *Bull. crim.* 1990, n° 131, p. 352 ; *D.* 1990, n° 20, p. 127 (application de la CESDH, commission des infractions fiscales, plainte, moyen présenté après défense au fond, condamnation pénale pour fraude fiscale, peines accessoires ou complémentaires).

Cass. com., 20 novembre 1990, n° 89-16.473, M. Dosimoni, *Bull. civ.* 1990, IV, n° 288, p. 200 (application de la CESDH, moyen non soulevé dans le recours préalable).

Cass. crim., 28 janvier 1991, n° 90-81.606, (principe du contradictoire, commission des infractions fiscales, dossier d'instruction du dépôt d'une plainte contre un contribuable, non communicable au juge pénal).

Cass. com., 9 février 1993, n° 91-21.699, M. Feingold, *Bull. civ.* 1993, IV, n° 56, p. 37 (application de la CESDH, visites domiciliaires, saisie).

Cass. com., 4 janvier 1994, n° 91-15.601, *Bull. civ.* 1994, IV, n° 8, p. 6 ; *DF* 1994, n° 27, comm. 1339, p. 1126 (contrôle fiscal, défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications, charge de la preuve, application de la CESDH).

Cass. com., 16 mai 1995, n° 93-14.196, *Bull. civ.* 1995, IV, n° 142, p. 127 (application de la CESDH, droit à un tribunal indépendant, droit au respect des biens, décret annulé, loi de validation).

Cass. civ. 1<sup>ère</sup>, 24 octobre 1995, n° 94-05.075, *D.* 17 octobre 1996, n° 36, p. 513, note MASSIP (application du droit européen : droits de la défense, principe du contradictoire, assistance d'un avocat, accès au dossier judiciaire, droit de saisir la CEDH, procès équitable).

Cass. crim., 21 mars 1996, *Bull. crim.* 1996, n° 131, p. 377, *JCP G* 1996, n° 27, IV, n° 1400, p. 180 (droit pénal fiscal, avis de vérification : délai de sept jours, assistance d'un expert comptable dès le premier jour).

Cass. Plén., 14 juin 1996, n° 93-21.710, M. Kloeckner, *Bull. civ.* 1996, Ass. Plén., n° 5, p. 9 ; *RJF* août/septembre 1996, n° 1118, comm. 631 (application du droit européen : art. 6 § 1 CESDH, applicabilité devant les juridictions civiles statuant en matière fiscale, procès équitable, rétroactivité).

Cass. com., 29 avril 1997, n° 95-20.001, M. Ferreira, *Bull. civ.* 1997, IV, n° 110, p. 96 ; *LPA*, 1<sup>er</sup> décembre 1997, n° 144, p. 6, note TIXIER et HAMONIC GAUX (application du droit européen, sanction fiscale, punition, pleine juridiction).

Cass. crim., 24 septembre 1998, n° 97-81.123, *Bull. crim.* 1998, n° 237, p. 692 (Administration fiscale, partie civile, irrecevabilité du pourvoi, défaut de pourvoi du Ministère public).

Cass. crim., 19 janvier 2000, n° 98-86.728, *Bull. crim.* 2000, n° 36, p. 98 (nullité de la procédure, fraude fiscale, saisie de pièces régulièrement communiquées par l'autorité judiciaire à l'administration fiscale).

Cass. com., 22 février 2000, n° 97-17.945, Société centrale immobilière du 71 rue Albert, *Bull. civ.* 2000, IV, n° 38, p. 33 ; *RJF* 5/00, n° 739 (application du droit européen, pleine juridiction, sanction fiscale proportionnée au comportement du contribuable).

Cass. crim., 21 juin 2000, n° 99-84.102, *Bull. crim.* 2000, n° 240, p. 709 (avis de vérification : date d'envoi, nullité de la procédure, fraude fiscale, droits de la défense, charte des droits et obligations du contribuable vérifié).

Cass. crim., 20 septembre 2000, n° 99-81.810, *Bull. crim.* 2000, n° 273, p. 805 (Administration des Impôts, plainte, appel, absence de recours du ministère public).

Cass. crim., 31 octobre 2000, n° 99-86.980, *Bull. crim.* 2000, n° 325, p. 962 (saisine de la commission des infractions fiscales, compétence du secrétaire d'État au budget).

Cass. crim., 14 décembre 2000, n° 99-87.015, *Bull. crim.* 2000, n° 381, p. 1181 (délit principal de fraude fiscale, plainte préalable de l'Administration, procédure fiscale antérieure, recel de fraude fiscale).

Cass., crim., 11 février 2004, n° 02-84.472, *Bull. crim.* 2004, n° 37, p. 150 (déclaration de revenus, défaut, fraude fiscale, procédure).

Cass. civ. 1<sup>ère</sup>, 6 juillet 2005, n° 01-15.912, M. Golshani c/ gouvernement de la République islamique d'Iran, *Bull. civ.* 2005, n° 302, p. 252 (Estoppel, arbitrage international, applicabilité, droit français).

Cass. com., 13 décembre 2005, n° 02-10.359, Société Élixa (Européenne et Luxembourgeoise d'investissements), *Bull. civ.* 2005, IV, n° 249 (convention d'assistance administrative, lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, renvoi devant l'ex-CJCE).

Cass. com., 31 octobre 2006, n° 04-10.766, *Bull. civ.* 2006, IV, n° 209, p. 232 ; *DF* 2007, n° 4, p. 88 (vérification de comptabilité, droit de contrôle, taxe sur les conventions d'assurances).

Cass. com., 31 octobre 2006, Mme Mégret, *Bull. civ.* 2006, IV, n° 208, p. 231 ; *DF* 2007, n° 7, p. 194 (droit de reprise, prescription abrégée).

Cass. com., 31 octobre 2006, n° 05-14.254, Société Audit Sud-Est (ASE), *RJF*, 2/07, n° 240 (abus de droit, apport-cession d'un immeuble, droit de mutation applicables aux ventes d'immeubles).

Cass. com., 28 novembre 2006, n° 05-11.671, Époux Bailly, *Bull. civ.* 2006, IV, n° 231, p. 255 ; *DF* n° 12, 2007, p. 320 (contrôle, demande d'éclaircissements ou de justifications, délai de réponse du contribuable, sanction, droits de la défense).

Cass. com., 12 décembre 2006, n° 04-14.241, *DF* 2007, n° 20, p. 524 (titre exécutoire, associé, inopposabilité, société, recouvrement de l'impôt, avis à tiers détenteur).

Cass. com., 19 décembre 2006, n° 05-17.835, Société Paradoxe BDV, *RJF*, 6/07, n° 766 (abus de droit, revente d'un immeuble, marchand de biens, but exclusivement fiscal).

Cass. Ass. Plén., 21 décembre 2006, n° 00-20493, SA L. P., *D.* 2007, n° 12, p. 835 (procès équitable, CESDH, accès au juge).

Cass. com., 20 mars 2007, n° 05-20.599, Société Distribution Casino France, *RJF* août-septembre 2007, comm. 993 (abus de droit, droits de mutation à titre onéreux, apport-cession d'un fond de commerce, actes fictifs ayant pour seul objectif d'éluider l'impôt).

Cass. com., 3 avril 2007, n° 06-10.702, Société Portimmo, *RJF* août-septembre 2007, comm. 995 (abus de droit, cessions d'immeubles, SCI, délai de revente, actes fictifs ayant pour seul objectif d'éluider l'impôt).

Cass. com., 15 mai 2007, n° 06-14.262, Mme Saunier, épouse Streck, *RJF* août-septembre 2007, comm. 994 (abus de droit, apport de la nue-propriété de valeurs mobilières à une société civile, donation-partage, caractère fictif de la société).

Cass. com., 8 avril 2008, n° 02-10.359, Société Élixa (Européenne et Luxembourgeoise d'investissements), *Bull. civ.* 2008, n° 78, p. 87 (convention d'assistance administrative, lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales).

Cass. com. 18 novembre 2008, n° 07-19.762, Ministre c./ Cts Marie, *DF* 2009, n° 4, comm. 91, note MAUBLANC (débitaire solidaire, contradictoire, procédure de rectification).

Cass. com., 15 décembre 2009, n° 09.10235, M. Laurent, *MPR* n° 4, avril 2010, p. 267 (commandement de payer, lisibilité des nom, prénom et signature du signataire, grief).

## B) COURS D'APPEL

CA Paris, 4 mai 1979, Siejka c/ Delle Sladek, *Revue critique*, 1980, p. 313 note SEWON-DEPITRE, in Jean-François LACHAUME, « Jurisprudence française concernant le droit international public — Année 1980 », *Annuaire français de droit international*, Vol. 26, 1980, p. 817.

CA Versailles, 29 juin 2006, *DF* n° 10, 2007, p. 259 (abus de droit, donation, obligation de soins).



# INDEX

(Les chiffres indiqués renvoient aux numéros de pages)

<b>A</b>	
Abus de droit fiscal .....	133
Administrations fiscales .....	31
histoire .....	29
<i>Agrément fiscal</i> .....	299
Assistance administrative.....	241, 248
Assujetti.....	33

  

<b>B</b>	
Bénéficiaires indirects .....	34
Bienveillance .....	343
Bonne foi .....	95
Bureaux d'accueil et d'orientation .....	165

  

<b>C</b>	
Centre de documentation économique et budgétaire	167
Centres d'informations des relais d'opinion et de la presse.....	167
Centres et associations de gestion agréés .....	167
Charte.....	240, 254, Voir Contractualisation
Marianne.....	255
Charte des droits et obligations du contribuable vérifié .....	108
Civisme fiscal .....	96, 123, 136
Clarté des lois .....	140
Client .....	35
Cognition .....	121
Comité de l'abus de droit fiscal .....	209
Comité pour l'Histoire économique et financière de la France .....	161
Commission centrale des impôts directs .....	187
Commission communale des impôts directs.....	187
Commission de conciliation .....	116
Commission de conciliation et d'expertise douanière	187
Commission départementale de conciliation .....	144, 185
Commission départementale des impôts directs.....	144
Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.....	116, 144, 186
Commission départementale mixte paritaire .....	144
Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires .....	186
Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires .....	116
Commissions communales des impôts directs .....	143
Commissions fiscales .....	175
Commissions intercommunales des impôts directs....	144
Communication.....	165
Compensation .....	393
Condition de réciprocité .....	399
<i>Complexité du système fiscal</i> .....	147
Compliance .....	95
Confiance légitime .....	408
Conseil des impôts .....	36, 167
Conseil des prélèvements obligatoires .....	121, 167
Consentement à l'impôt .....	80, 81, 96
Consentement de l'impôt .....	80, 81
Contentieux administratif .....	17, 176, 177, 341, 438
Contentieux juridictionnel .....	341, 381
Contractualisation.....	24, 163, 240

conventions fiscales internationales .....	241
Contradictoire .....	202
débat oral et contradictoire .....	215
Contrat .....	309, 310
Contribuables	
Définition .....	32
Contribution .....	32
Contrôle fiscal.....	99, 103
prises de positions formelles .....	111
rescrit .....	110
sur demande .....	109
voies de recours .....	116
Convention .....	309
fiscale internationale .....	240
Convention communautaire du 23 juillet 1990.....	241
Convention européenne de sauvegarde des droits de	
l'homme et des libertés fondamentales .....	241
Conventions fiscales internationales.....	<i>Voir</i>
Contractualisation	

## D

Débat oral et contradictoire .....	104
Déclaration de revenus pré-remplie .....	329
Déclaration Universelle des Droits de l'Homme.....	242
Défaillance.....	97
Défenseur des droits .....	174
Dégrèvements et restitutions d'office.....	342
Dégrèvements et restitutions d'office.....	348
Délai de réclamation .....	373
Demandes de renseignements.....	99
Démocratie fiscale .....	96
Déviante.....	121
Direction de la législation fiscale.....	31
Direction des relations avec les publics et la	
communication .....	166
Direction générale des Finances publiques	
Définition .....	31
Direction générale pour les relations avec le public... 145,	
166	
Direction pour les grandes entreprises .....	170
Dispositions de validation .....	151
Dispositions de validations.....	150
Doctrine administrative fiscale	
définition.....	220
publication .....	233
technique de communication .....	221

Droit à l'information .....	141
Droit à la compréhension	
contribuable .....	140
Droit d'enquête.....	98
Droit de communication .....	98
Droit de saisie et de visites domiciliaires .....	98
Droit de saisies et de visites domiciliaires.....	107

## E

Egalité fiscale.....	153
Estoppel .....	407
Etalement du paiement de l'impôt .....	330
Evaluation d'office .....	212
Evasion fiscale .....	132
Examen contradictoire de la situation fiscale personnelle	
.....	100

## F

<i>Fisc</i> .....	27
Flagrance fiscale.....	132
Forfaits fiscaux .....	323
forfait agricole .....	323
forfaits dits « contractuels » .....	324
Formalisme .....	96
Fraude fiscale .....	101
carrousel .....	131

## G

Garantie essentielle .....	261
----------------------------	-----

## I

Impôt	
définition .....	24
recouvrement .....	90
Individu .....	36
inégalité .....	21, 50, 337, 439
Intérêts de retard.....	376
Intérêts moratoires .....	376
Interlocuteur fiscal unique.....	169, 170
Introduction <i>a posteriori</i> de moyens nouveaux.....	401

<b>J</b>	
Justice fiscale	
équité .....	124, 154
<b>L</b>	
<i>Lisibilité des lois</i> .....	141
<b>M</b>	
Médiateur .....	169
Conciliateur fiscal départemental .....	175, 182
Médiateur de la République .....	174, 175
Médiateur des Ministères économique et financier .....	177
Médiateur du Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du Ministère du budget, des comptes publics, et de la réforme de l'Etat .....	174
Méfiance .....	121
Mensualisation .....	92
<b>P</b>	
Paiement étalé de l'impôt	
contrat .....	331
<i>Pénalités fiscales</i> .....	130
Plan ADELE .....	194
Pouvoir discrétionnaire .....	21, 119, 278, 313, 334
Prix de transfert .....	311
accord préalable bilatéral .....	316
accord préalable unilatéral .....	317
accords préalables .....	311
procédure simplifiée d'accord préalable .....	317
rescrit « prix de transfert » .....	319
Procédure d'abus de droit fiscal .....	209
Procédure générale de rectification contradictoire .....	206
Procédures d'imposition d'office .....	211
Procédures fiscales .....	102, 104
Procès équitable	
délai raisonnable .....	247
droit à un .....	247
Projet COPERNIC .....	194
<b>R</b>	
Réciprocité	
alliance .....	108
conventionnelle .....	310
définition .....	37
instrument .....	287
intersubjective .....	165
positive .....	154
symétrique .....	339, 341, 381
vengeance .....	108
Réclamation préalable .....	368
Recouvrement .....	<i>Voir Impôt</i>
Rectification .....	97
Redevable .....	33
Régimes économiques douaniers .....	326
Remise gracieuse .....	343
Représentativité fiscale .....	81
Résistances à l'impôt	
anachorésis .....	127
associations de contribuables .....	127
contentieux .....	127
évasion fiscale .....	127
fraude fiscale .....	127
grève de l'impôt .....	127
incivisme fiscal .....	128
Mouvement NICLOUD .....	126
Mouvement POUJADE .....	126
refus du paiement de l'impôt .....	127
Responsabilité .....	382
Administration fiscale .....	382
contribuable .....	382
Faute lourde .....	383
Faute simple .....	383
Intérêts moratoires .....	391
irresponsabilité .....	383
Lien de causalité .....	389
Préjudice .....	389
Rétroactivité des lois .....	141, 149, 150
grande rétroactivité .....	141
petite rétroactivité .....	141
Rôle .....	90
préfet .....	90
<b>S</b>	
Sacrifice .....	86
Sanctions fiscales .....	105, 152
amendes .....	130
intérêt de retard .....	130
majorations de droits .....	130
pénalités .....	129, 130
sûretés .....	131
Secret .....	121
Sécurité juridique .....	147, 159
<i>accessibilité de la loi</i> .....	147
Conseil des prélèvements obligatoires .....	152
exigence .....	147
<i>intelligibilité de la loi</i> .....	147
Service de la communication .....	166
Service de la communication et des relations avec le public .....	166

Substitution de base légale .....	401
Substitution de motifs .....	401
Sursis de paiement .....	202, 216
Système déclaratif .....	96

**T**

Taxation d'office.....	212
Technologies de l'information et de la communication	
.....	193
<i>Télépaiement</i> .....	130
TIPI.....	333
Transaction.....	355

Concessions réciproques .....	358
Transaction fiscale .....	356

**U**

Unilatéralité .....	71
Usager .....	34

**V**

Vérification.....	95
-------------------	----



# TABLE DES MATIÈRES

(Les chiffres indiqués renvoient aux numéros de pages)

<b>Avant-propos</b>	<b>7</b>
<b>Table des principales abréviations</b>	<b>13</b>
<b>Sommaire</b>	<b>17</b>
<b>Introduction générale</b>	<b>19</b>
Section 1 – Un lien visible entre l’Administration fiscale et le contribuable : l’impôt	24
§ 1 - Les Administrations fiscales, de la pluralité à l’unité ?	26
§ 2 - Les contribuables, de l’impersonnalité à l’individualité	32
Section 2 – Un lien invisible entre l’Administration fiscale et le contribuable : la réciprocité	37
§ 1 – La réciprocité en droit international, ou « la réciprocité de vengeance »	45
§ 2 – La réciprocité en droit des obligations, ou « la réciprocité d’alliance »	52
<b>Première partie - La réciprocité systématique : vers une unilatéralité réduite</b>	<b>69</b>
<b>Titre 1 – L’absence présumée de la réciprocité</b>	<b>73</b>
Chapitre 1 – La réciprocité objective inhérente au système fiscal	75
Section 1 - La réciprocité issue du principe de légalité fiscale	76
§ 1 – La réciprocité dissimulée dans la création de l’impôt	77
A) De la réciprocité matérielle entre l’État, l’Administration fiscale et le contribuable : le contenu de l’obligation fiscale	77
B) De la réciprocité d’application entre l’Administration fiscale et le contribuable : la mise en œuvre de l’obligation fiscale	83
§ 2 – La réciprocité disséminée dans la collecte de l’impôt	84
A) L’obligation de sacrifier : le paiement de l’impôt	86
B) L’obligation de percevoir : le recouvrement de l’impôt	90
Section 2 – La réciprocité issue du principe de l’égalité fiscale	93
§ 1 – La réciprocité de vengeance des procédures fiscales	95
A) La compliance et la vérification	95
B) La défaillance et la rectification	97
§ 2 – La réciprocité d’alliance dans les procédures fiscales	102
A) L’offre renouvelée des procédures fiscales	103
B) L’offre renouvelée des contrôles fiscaux	108
CONCLUSION DU CHAPITRE 1	117
Chapitre 2 – La réciprocité subjective acquise par le système fiscal	119
Section 1 – Une réciprocité psychologique négative : une traditionnelle inimitié	120
§ 1 – La cause : une cognition erronée	121
A) Une tradition de méfiance de l’Administration fiscale	121
B) Une tradition de déviance du contribuable	123
§ 2 – La conséquence : des comportements exacerbés	124

A) Les résistances du contribuable _____	125
B) Les sanctions de l'Administration _____	128
Section 2 – La recherche de réciprocité psychologique positive : une nouvelle rationalité _____	134
§ 1 – « L'hétérotopie » : une compréhension partagée _____	135
A) À destination de l'Administration : le nouveau civisme fiscal _____	136
B) À destination du contribuable : l'éducation fiscale _____	140
§ 2 – L'utopie : des idéaux revendiqués _____	147
A) La sécurité fiscale _____	148
B) La justice et l'équité fiscales _____	153
CONCLUSION DU CHAPITRE 2 _____	158
CONCLUSION DU TITRE 1 _____	160
<b>Titre 2 – La prégnance avérée de la réciprocité _____</b>	<b>163</b>
Chapitre 1 – La réciprocité dialogique fondée sur les acteurs _____	165
Section 1 – L'identification des interlocuteurs _____	168
§ 1 – La visibilité des interlocuteurs _____	169
A) L'Administration fiscale : de l'interlocuteur unique au médiateur et à l'arbitre pluriels _____	169
B) Le contribuable : les grandes catégories _____	188
§ 2 – La virtualité des interlocuteurs _____	193
A) L'usage croissant des technologies de l'information et de la communication par l'Administration fiscale _____	193
B) L'utilisation massive des technologies de l'information et de la communication par le contribuable _____	198
Section 2 – La corrélation entre le contradictoire et le comportement du contribuable _____	202
§ 1 – Le plein contradictoire et la coopération _____	203
A) Du droit d'être entendu et du devoir de contrôle _____	204
B) Dans les procédures de rectification dites contradictoires _____	205
§ 2 – Le contradictoire partiel et la lutte _____	211
A) Dans les procédures d'office _____	211
B) Dans les procédures d'urgence ? _____	215
Section 3 – L'interaction de la doctrine administrative fiscale _____	220
§ 1 - Une technique de communication externalisée _____	221
A) Un service rendu aux agents de l'Administration et au contribuable _____	222
B) L'opposabilité réciproque asymétrique de la doctrine administrative _____	225
§ 2 - Une technique de communication facilitée _____	227
A) La consultation des projets de doctrine fiscale _____	227
B) La publication de la doctrine fiscale _____	230
CONCLUSION DU CHAPITRE 1 _____	235
Chapitre 2 – La réciprocité institutionnelle fondée sur les outils _____	239
Section 1 – La réciprocité par la convention _____	240
§ 1 – La réciprocité par le système fiscal international _____	241
A) <i>Compliance</i> fiscale et assistance administrative _____	242
B) Connaissance fiscale et transparence administrative _____	244
§ 2 – La réciprocité dans les procédures amiables et d'arbitrage de règlement des litiges _____	248
A) Les procédures amiables, fondées sur une obligation de moyen _____	248
B) La convention d'arbitrage de l'Union européenne, des procédures amiables particulières fondées sur une obligation de résultat _____	251
Section 2 – La réciprocité par la charte _____	254
§ 1 – Une réciprocité forte : la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié _____	256
A) Une réciprocité asymétrique initiée par l'Administration _____	257
B) Une réciprocité asymétrique encouragée par la jurisprudence ? _____	259
§ 2 – Une réciprocité faible : la Charte du contribuable et la Charte des contrôles douaniers _____	266
A) La Charte du contribuable, un ersatz de la charte du contribuable vérifié _____	266
B) La Charte des contrôles douaniers, un ersatz de charte fiscale _____	269
CONCLUSION DU CHAPITRE 2 _____	274
CONCLUSION DU TITRE 2 _____	275
CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE _____	277

**Seconde partie - La réciprocité topique : vers un équilibre renouvelé \_\_\_\_\_ 281**

**Titre 1 – La réciprocité-protection dans la procédure d'imposition \_\_\_\_\_ 285**

Chapitre 1 – Un commencement de sécurité : les instruments réciprocaires \_\_\_\_\_ 287

Section 1 – Le rescrit fiscal, un accord source de transparence réciproque \_\_\_\_\_ 287

§ 1 – Une réciprocité positive au sens anthropologique \_\_\_\_\_ 288

A) Une réciprocité renforcée par une offre multiple de rescrits \_\_\_\_\_ 289

B) Une réciprocité atténuée par la faible demande globale de rescrits \_\_\_\_\_ 292

§ 2 – Une réciprocité positive au sens juridique \_\_\_\_\_ 294

A) D'une réciprocité non conventionnelle... \_\_\_\_\_ 294

B) ...À une réciprocité positive ? \_\_\_\_\_ 296

Section 2 - L'agrément fiscal, un échange de volontés réciproques \_\_\_\_\_ 299

§ 1 – La réciprocité liée aux finalités de l'agrément \_\_\_\_\_ 300

A) Un choix de l'État et du contribuable \_\_\_\_\_ 300

B) Un nécessaire contrôle de l'Administration \_\_\_\_\_ 301

§ 2 – La réciprocité liée à la procédure d'agrément \_\_\_\_\_ 302

A) De la réciprocité d'alliance... \_\_\_\_\_ 302

B) ... À la réciprocité de vengeance ? \_\_\_\_\_ 304

CONCLUSION DU CHAPITRE 1 \_\_\_\_\_ 306

Chapitre 2 – L'aboutissement de la sécurité : des dispositifs contractualistes ? \_\_\_\_\_ 309

Section 1 – Les accords relatifs aux prix de transfert \_\_\_\_\_ 311

§ 1 - La réciprocité contractuelle : la liberté encadrée des comportements \_\_\_\_\_ 313

A) Le choix du contribuable et le contrôle de l'Administration \_\_\_\_\_ 313

B) Les conventions conclues entre le contribuable et l'Administration fiscale \_\_\_\_\_ 315

§ 2 – Une réciprocité légalisée : l'opposabilité encadrée des comportements \_\_\_\_\_ 318

A) La création du rescrit « prix de transfert » : l'opposabilité à l'Administration \_\_\_\_\_ 319

B) Le non-respect des règles liées aux prix de transfert : l'opposabilité au contribuable \_\_\_\_\_ 320

Section 2 - Les « contrats consensuels » relatifs à la matière fiscale \_\_\_\_\_ 321

§ 1 – En amont du processus d'imposition \_\_\_\_\_ 323

A) Les forfaits fiscaux \_\_\_\_\_ 323

B) Les régimes économiques douaniers \_\_\_\_\_ 325

§ 2 – En aval du processus d'imposition \_\_\_\_\_ 327

A) La déclarations de revenus pré-remplie \_\_\_\_\_ 327

B) L'étalement du paiement de l'impôt \_\_\_\_\_ 330

CONCLUSION DU CHAPITRE 2 \_\_\_\_\_ 334

CONCLUSION DU TITRE 1 \_\_\_\_\_ 336

**Titre 2 – La réciprocité-proportion dans la procédure contentieuse \_\_\_\_\_ 339**

Chapitre 1 – Un mode de résolution du gracieux et du précontentieux : la réciprocité asymétrique \_\_\_\_\_ 341

Section I – Les mesures non contentieuses : des actes unilatéraux aux effets réciproques \_\_\_\_\_ 342

§ 1 – Un double bénéfice équitable \_\_\_\_\_ 343

A) L'expression de la bienveillance de l'Administration : les remises gracieuses d'impositions dues \_\_\_\_\_ 343

B) La correction des erreurs de l'Administration : les dégrèvements et restitutions d'office d'impositions indues \_\_\_\_\_ 348

§ 2 – Un double bénéfice encadré \_\_\_\_\_ 350

A) L'Administration soumise au juge \_\_\_\_\_ 350

B) L'Administration soumise à la loi \_\_\_\_\_ 352

Section 2 – Une mesure gracieuse originale : le contrat de transaction \_\_\_\_\_ 355

§ 1 – La réciprocité dans l'exécution des obligations \_\_\_\_\_ 357

A) La réciprocité par la forme : le contrat \_\_\_\_\_ 357

B) La réciprocité d'application : l'acceptation et l'exécution \_\_\_\_\_ 359

§ 2 – La réciprocité dans l'inexécution des obligations \_\_\_\_\_ 361

A) L'interdépendance des obligations \_\_\_\_\_ 361

B) La « réserve de réciprocité » \_\_\_\_\_ 365

Section 3 – La procédure précontentieuse : la réclamation préalable \_\_\_\_\_ 368

§ 1 – Une ultime réciprocité dialogique \_\_\_\_\_ 369

A) La cause : un échange précontentieux	369
B) L'effet : une opposabilité des résultats	371
§ 2 – Une nouvelle réciprocité temporelle	372
A) L'asymétrie du délai de réclamation et du délai de reprise ?	373
B) L'équivalence des intérêts de retard et des intérêts moratoires	376
CONCLUSION DU CHAPITRE 1	378
Chapitre 2 – Un mode d'organisation du contentieux juridictionnel : la réciprocité symétrique	381
Section 1 – De l'obligation mutuelle de réparer un dommage causé par sa faute : la responsabilité fiscale	382
§ 1 – La responsabilité réciproque de l'Administration fiscale et du contribuable	382
A) L'absence initiale de responsabilité, une absence de réciprocité ?	382
B) L'application du régime de droit commun, une réciprocité d'application ?	383
§ 2 – La réciprocité dans la mise en cause de la responsabilité de l'État	389
A) La réciprocité comme lien de causalité : de la faute au préjudice	389
B) La réciprocité comme curation : de l'action à la réparation ?	391
Section 2 – De la faculté réciproque d'apurer des dettes croisées : les compensations fiscales	393
§ 1 – La réciprocité de la procédure : un apurement croisé simultané	393
A) Un apurement croisé de créances/dettes réciproques	394
B) Un apurement simultané de créances/dettes réciproques	395
§ 2 – L'absence de réciprocité dans la procédure : un apurement inégalitaire assoupli	396
A) L'exclusivité du comptable public	397
B) L'exclusion de la condition de réciprocité des créances	399
Section 3 – De la faculté réciproque de modifier la cause d'une imposition : la substitution de base légale contre l'introduction de moyens nouveaux	401
§ 1 – La substitution de base légale, une réciprocité en faveur de l'Administration	401
A) À imposition due, discrétion de l'Administration	401
B) À discrétion de l'Administration, limitations du législateur et du juge	403
§ 2 – L'introduction de moyens nouveaux : une nouvelle réciprocité en faveur du contribuable	405
A) Une introduction <i>a posteriori</i> commune	405
B) Vers l'introduction du principe de l'estoppel en droit interne ?	407
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	411
CONCLUSION DU TITRE 2	413
CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE	415

**Conclusion générale** \_\_\_\_\_ - 417 -

**Annexe** \_\_\_\_\_ - 431 -

**Bibliographie** \_\_\_\_\_ **435**

I – ENCYCLOPÉDIES ET DICTIONNAIRES	435
II – OUVRAGES GÉNÉRAUX (COURS, MANUELS, TRAITÉS)	435
A) DROIT	435
DROIT ADMINISTRATIF et LIBERTÉS PUBLIQUES	435
DROIT DES OBLIGATIONS	436
DROIT FISCAL	436
DROIT INTERNATIONAL	436
FINANCES PUBLIQUES	437
HISTOIRE DU DROIT	437
II – OUVRAGES SPÉCIALISÉS	437
A) ANTHROPOLOGIE, ETHNOLOGIE, PSYCHOLOGIE, SOCIOLOGIE	437
B) DROIT	437
DROIT ADMINISTRATIF	437
DROIT DES OBLIGATIONS	438
DROIT FISCAL	439
FINANCES PUBLIQUES	441
HISTOIRE DU DROIT	441
LIBERTÉS PUBLIQUES	441
PHILOSOPHIE DU DROIT	441

C) ÉCONOMIE	441
III – THÈSES	442
A) DROIT	442
DROIT ADMINISTRATIF	442
DROIT COMMUNAUTAIRE	442
DROIT DES OBLIGATIONS	442
DROIT FISCAL	443
DROIT INTERNATIONAL	445
IV – MÉLANGES	445
V – ARTICLES	447
A) ANTHROPOLOGIE, ETHNOLOGIE, PHILOSOPHIE, PSYCHOLOGIE, SCIENCE ADMINISTRATIVE, SOCIOLOGIE	447
B) DROIT	448
DROIT ADMINISTRATIF	448
DROIT FISCAL	449
FINANCES PUBLIQUES	469
DROIT INTERNATIONAL	470
C) ÉCONOMIE	470
D) HISTOIRE	470
VI – CONCLUSIONS DES COMMISSAIRES DU GOUVERNEMENT / RAPPORTEURS PUBLICS ET NOTES DE JURISPRUDENCE	470
VIII – RAPPORTS ET PUBLICATIONS DE DIVERS ORGANISMES	472
IX – COLLOQUES, CONFÉRENCES, SALONS ET SÉMINAIRES	473
<b><i>Index jurisprudentiel</i></b>	<b>475</b>
I – JURISPRUDENCE EUROPÉENNE	475
A) Cour de Justice des Communautés Européennes, Cour de Justice de l'Union Européenne (CJCE, CJUE)	475
B) Cour Européenne des Droits de l'Homme (CEDH)	475
II – JURISPRUDENCE CONSTITUTIONNELLE	476
III – JURISPRUDENCE ADMINISTRATIVE	477
A) Conseil d'État	477
B) Cours administratives d'appel	480
C) Tribunaux administratifs	481
IV – JURISPRUDENCE JUDICIAIRE	481
A) Cour de cassation	481
B) Cours d'appel	483
<b><i>Index</i></b>	<b>485</b>
<b><i>Table des matières</i></b>	<b>489</b>

## **Fiscalité et réciprocité**

### **Vers une mutation des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable**

Essence même des rapports sociaux, la réciprocité est le principe fondamental qui gouverne les échanges entre les êtres humains et qui permet de définir l'équilibre de leurs relations. Protéiforme et fonctionnelle, elle demeure une notion délicate à circonscrire puisqu'elle s'inscrit à la fois dans la coopération et la lutte, qu'il s'agisse de la sociologie ou du droit.

Cet équilibre ne peut rimer avec égalité dès lors qu'il s'agit d'étudier les relations entre l'Administration et les usagers. En effet, les individus n'agissent pas sous couvert d'un voile d'ignorance et les Administrations préservent les intérêts de l'État. Le hiatus affiché, il est incarné essentiellement par l'unilatéralité et la légalité du droit fiscal. Le caractère réciprocaire n'est pas exclu pour autant. Dérivé adapté du principe d'égalité, la réciprocité serait un concept juridique et anthropologique au service de chacun, en proportion.

À l'origine des valeurs et des structures humaines, de l'organisation de la famille jusqu'à celle de la société, la réciprocité imprègne tant le système fiscal que des instruments plus particuliers. Conformément à sa double nature, elle peut revêtir la forme de la « vengeance » – compliance et vérification, défaillance et rectification... – à l'instar du droit international, mais également la forme de « l'alliance » - Chartes, contrôle, transaction... -, à l'instar du droit des obligations. Stabilisatrice, la réciprocité participe donc du renouvellement de ces relations à tous les stades des procédures fiscales – imposition, contrôle et contentieux – dans le sens d'un équilibre obligatoirement différencié, générateur d'échange de bons procédés dans la préservation asymétrique, ou simplement différée, des intérêts de chacun.

Administration fiscale – Contribuable – Système fiscal - Réciprocité – Amélioration des relations - Civisme fiscal – Instrumentation – Contractualisation

## **Taxation and reciprocity**

### **Towards a shift in tax Administration and taxpayer relationships**

Essence of social relations, reciprocity is the fundamental principle which governs human exchanges and defined the balance of their relationships. Protean and functional, it remains a delicate notion, between cooperation and struggle, in sociology but also in law.

This balance cannot rhyme with equality when we study public relations: people don't act behind a veil of ignorance and Administrations must work for public interest. The hiatus displayed, it is embodied basically in the unilateralism and legality of tax law. The reciprocal character is not excluded from these relations; from equality, it could be the anthropological and legal concept, serving each one, proportionally.

Source of the human values and structures, from the family organization to the society organization, reciprocity colours both tax system that more special instruments. In accordance with its double nature, it may be in the form of “revenge” – tax compliance and tax inspection, failure to fulfil tax obligations and tax adjustment... – like in international law, but also in the form of “alliance” – Charters, tax audit, transaction... – like in contract law. Stabilizer, reciprocity is related to the renewal of these relations at all stages of the tax procedures – taxation, control, litigation – in the sense of a necessarily differentiated balance, which leads to an exchange of goods in the asymmetric conservation, or simply deferred, of the interests of each one.

Tax Administration – Tax payer – Tax system – Reciprocity – Improvement of Public relations – Tax compliance – Instrumentation – Contracting process