

LE CONTRIBUABLE FACE A L'ADMINISTRATION FISCALE

PAR

Thierry LAMBERT

Maître de Conférences à l'Université de Paris XIII

« Qui marche dans l'intégrité marche en sécurité mais celui qui suit des voies tortueuses sera puni. » *Ancien Testament, Les Proverbes, Premier recueil Salomonien, 9^e proverbe, T.O.B. 1980.*

La locution « face à » place d'emblée les partenaires sur un pied d'inégalité : l'un doit obligatoirement se placer, se situer « vis-à-vis de » l'autre. C'est un lieu commun que de considérer le contribuable démuné et soumis face à l'énorme machine administrative qu'est l'administration fiscale ; dans ces conditions le contribuable n'a qu'une seule solution : accepter¹.

La relation administration fiscale-contribuable n'est pas aussi caricaturale que la présentation en est généralement faite. Le Code Général des Impôts par son Livre des Procédures Fiscales² règle, en droit, cette relation en fixant le cadre juridique des droits et devoirs des parties.

1. Les titres de certains ouvrages sont tout à fait significatifs à cet égard. Cf. : René Macart, *Garde à vous fisc!* Seuil, 1955, 206 p. ; Pierre Courtois, *Face au fisc*, Stock, 1976, 270 p.

2. Le Livre des Procédures Fiscales, qui regroupe les articles du Code Général des Impôts et des annexes relatives aux procédures suivies pour asseoir, contrôler ou recouvrer l'impôt ainsi que les garanties et voies de recours des contribuables, constitue la première étape d'une refonte complète du code précité.

La Haute Assemblée veille à l'application de ce dispositif et n'hésite pas à sanctionner les errements de l'administration quand celle-ci prend quelques libertés avec les procédures³. La relation entre les parties n'est toutefois pas réductible à l'application des dispositions législatives et réglementaires car l'administration fiscale a une représentation symbolique spécifique aux yeux du public. En effet, elle représente l'accaparement d'une partie du patrimoine de chacun sous la forme de l'impôt ; elle symbolise des pouvoirs étendus en matière de contrôle ; elle est l'archétype d'une administration puissante et structurée avec laquelle il est difficile d'entretenir un dialogue égalitaire. Les citoyens n'ont pas par l'impôt le sentiment de « contribuer » qui contient en soi un sentiment de spontanéité, d'activité et même une certaine fierté. L'idée généralement admise est : « on me prend quelque chose » ; ce sentiment ne peut être accompagné que de colère et de méfiance à l'encontre d'une administration chargée de cette besogne.

Dans ces conditions peut-on dire que le contribuable face à l'administration fiscale revit le combat de David contre Goliath ? (1^{re} Partie). Cette relation, et le rapport de force qui en découle, n'est pas indifférente à l'administration fiscale qui doit gérer les tensions, trouver des solutions pour lui permettre d'assurer son autorité et à travers elle, celle de l'Etat. C'est Salomon administrateur (2^e Partie).

I. — DAVID CONTRE GOLIATH

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. Ce rejet latent peut prendre des formes et un contenu politiques quand il se développe sur un terrain économique et social particulièrement propice. Le « mouvement Poujade » a été à cet égard tout à fait exemplaire⁴. Mais le plus souvent, ce rejet se résume à une attitude négative à l'égard des impôts ; attitude qui doit être nuancée au regard du type d'impôt en cause. Dans ce combat contre le titan il ne faut en aucun cas négliger l'aspect ludique. Echapper à l'impôt c'est échapper avant tout à la contrainte de l'Etat ; pour certains, la relation avec l'administration fiscale est vécue comme un jeu dont les règles sont connues et il n'est pas désagréable de se jouer d'une administration dont la réputation répressive n'est plus à démontrer.

3. Cf. le *Recueil de Jurisprudence Fiscale*.

4. Stanley Hoffmann, *Le Mouvement Poujade*, Colin, Coll. Cahiers F.N.S.P., n° 81, 1956, 417 p. ; Dominique Borne, *Petits Bourgeois en révolte ? Le Mouvement Poujade*, Flammarion, Coll. L'Histoire vivante, 1977, 250 p.

A) *Le rejet*

Le corps social, dans son ensemble, a tendance à rejeter ce qu'il ne perçoit pas comme étant immédiatement utile et se méfie des institutions qui contrôlent, qui obligent sans contrepartie directe. Comment ne pas être inquiet quand la presse titre : « la terreur fiscale est en marche »⁵, quand l'action administrative devient « l'inquisition »⁶ et que le contribuable est comparé à une « vache à lait »⁷? Le rejet se manifeste à l'encontre de l'impôt et, plus confusément, contre l'administration.

1) *Contre l'impôt*

Prélever signifie « prendre une part d'un total avant un partage »⁸. Il s'agit donc d'une amputation du patrimoine acquis par le travail, enrichi par de bons placements ou reçu par voie de mutation. L'impôt vient porter atteinte au droit de propriété au nom de la solidarité nationale — permettant une nouvelle répartition des richesses — et de l'intérêt général, afin que l'Etat puisse accomplir les missions qui lui sont dévolues.

Au nom de la liberté individuelle, des citoyens-contribuables peuvent remettre en question ces principes et par conséquent ne pas accepter le prélèvement fiscal. Certains, au nom du libéralisme économique, contestent les nécessités de l'intervention de l'Etat et par conséquent remettent en cause le besoin d'impôt pour alimenter le budget général de l'Etat⁹. D'autres contestent le principe de l'égalité aux termes duquel le prélèvement est opéré¹⁰. Quelque soit le motif invoqué il devient, dans ces conditions, légitime de résister à l'impôt et à l'administration chargée de préparer et d'exécuter le prélèvement.

Le rejet de l'impôt n'est pas réductible au montant du prélèvement opéré, il provient aussi des obligations que le contribuable doit remplir pour permettre le prélèvement. Le droit fiscal repose, pour l'essentiel, sur le principe déclaratif : le contribuable déclare la matière imposable, l'administration exerce son contrôle sous des formes variées. Le contribuable rejette plus facilement l'impôt sur le revenu qui l'astreint à certaines tâches répétitives qu'il ne rejette la T.V.A. où le consommateur final doit se contenter de payer. Nous ne pouvons que souscrire aux observations de Pierre Beltrame : « Ce rejet total de l'obligation fiscale n'apparaît

5. *Le Figaro-Magazine*, 9-10-1982.

6. *Le Point*, n° 596, 20-2-1984.

7. *Le Monde*, « Spécial salon de l'automobile », 5-10-1984.

8. *Le Petit Robert*, édition 1973.

9. Philippe Auberger, *L'Allergie fiscale*, Calman-Lévy, coll. Questions d'actualité, 1984, 244 p. ; Guy Sorman, *La solution libérale*, Fayard, 1984, pp. 119 ss.

10. Jean-Claude Martinez, *Lettre ouverte aux contribuables*, Albin Michel, coll. Lettre ouverte, 1985, 226 p.

que lorsqu'une forte imposition se combine avec une inadaptation du système fiscal au milieu socio-économique dans lequel il s'applique »¹¹.

Il ne faut pas sous-estimer la capacité de projection du désir économique et social. Beaucoup de contribuables ont protesté contre la mise en place de l'impôt sur les grandes fortunes et l'instauration d'une tranche d'imposition à 65 % pour l'impôt sur le revenu alors que la composition de leur patrimoine et l'importance de leurs revenus les situaient, ipso facto, hors du champ d'application de ces nouveaux dispositifs. Le contribuable est un être pensant et agissant doté d'une grande capacité de calcul économique et ayant une ardeur, plus ou moins développée, au gain. Dans ces conditions, « lorsqu'on veut majorer d'anciennes contributions ou en créer de nouvelles, il faut choisir avec soin les points de moindre résistance psychologique »¹² car le contribuable, comme la plupart des agents économiques, a une attitude qui n'est pas entièrement rationnelle ou irrationnelle.

Pour les gouvernements ce qui importe c'est le mécontentement général, celui qui engendre l'évasion et la fraude fiscales, le découragement dans le travail et le développement du travail au noir¹³. La contestation ponctuelle et circonstanciée de l'impôt sera traitée soit en accordant quelques avantages qui satisferont une catégorie sociale particulière soit par l'administration fiscale qui mettra en œuvre ses prérogatives de puissance publique pour soumettre le déviant.

Prélever l'impôt ne va pas sans peine car il est le révélateur des tensions fondamentales d'une société : « tension entre l'individu recherchant le bonheur individuel et la collectivité à laquelle il appartient ; tension entre la personne et les institutions qui gouvernent la société ; tension entre les groupes sociaux qui se partagent les richesses produites »¹⁴. Les résistances à l'impôt et son rejet sont si forts que, dès que les Pouvoirs Publics touchent à ce domaine, la violence des sentiments exprimés est tout à fait révélatrice de ces tensions. Le vote de l'impôt par les représentants de la Nation, condition de sa légalité, n'est pas suffisant pour assurer un consentement à l'impôt, d'autant qu'à bien des égards, la justice économique et sociale est ressentie comme une injustice au plan fiscal¹⁵. Il est indispensable, au minimum, que les contribuables croient de façon plus ou moins diffuse à la valeur du consentement parlementaire pour lever l'impôt. Mais il est important que les citoyens acceptent l'idée que l'impôt est une nécessité inéluctable pour l'économie,

11. Pierre Beltrame, « Les résistances à l'impôt et le droit fiscal », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 5, 1984, pp. 21-34.

12. Reynaud P.-L., « La psychologie du contribuable devant l'impôt », *Revue de Science et de Législation Financière*, 1947, pp. 394-411.

13. Philippe Barthélémy, Arnold Heertje, *L'Économie souterraine*, Economica, 1984, 145 p.

14. Jean Dubois, « Une psychanalyse du contribuable », *Projet*, 1972, pp. 145-154.

15. Charles Cadoux, « Du consentement à l'impôt », *Revue de Science Financière*, 1961, pp. 427-450.

l'État et leur bien-être¹⁶. Le contribuable ne ressent que très imparfaitement cette dimension économique de l'impôt qui ne satisfait pas, a priori, un besoin particulier. Dans l'ensemble, le prélèvement social pour la sécurité sociale est accepté d'autant plus facilement que cet organisme protège, « couvre » des assurés alors que le prélèvement fiscal est ressenti comme étant injuste voire insupportable¹⁷.

Des soucis d'efficacité économique et sociale ont conduit le législateur à introduire dans le processus d'application de la loi fiscale des éléments négociables afin d'assouplir le principe de légalité de l'impôt. Les contribuables imposés suivant l'un des régimes forfaitaires, par exemple, acceptent d'autant mieux l'impôt que l'assiette a été négociée préalablement avec les services fiscaux ; ce qui aboutit, en fait, à minimiser la matière imposable. L'impôt négocié est générateur d'inégalité de traitement, d'évasion et de fraude fiscale plus ou moins acceptées tacitement par l'administration fiscale et les pouvoirs politiques. Ce rejet viscéral et quasi-biologique de l'impôt trouve son prolongement dans le rejet de l'administration fiscale. Il peut se manifester sous une forme plus ou moins violente mais il s'exprime, le plus souvent, par des comportements de méfiance à l'égard de l'institution.

2) *Contre l'administration fiscale*

L'administration fiscale n'échappe pas aux critiques généralement formulées à l'encontre des administrations : lenteur, lourdeur, formalisme. De plus l'inefficacité de l'une de ses missions spécifiques, le contrôle fiscal, est très souvent reprochée en même temps que son omnipotence qui lui permet d'embrasser toute la société. Comme l'affirme, avec humour, Jean Tulard : « à la limite, on regrette le Père Soupe : son incapacité l'empêchait d'être nocif »¹⁸.

L'administration fiscale est considérée comme étant une entrave à la liberté du contribuable ou du citoyen-entrepreneur : elle oblige, vérifie et sanctionne le cas échéant. Le rejet de cette administration est d'autant plus manifeste qu'elle produit les normes à respecter et en maîtrise l'utilisation. L'administration peut tolérer, à l'intérieur de certaines limites, des comportements de rejet de l'impôt car elle dispose du pouvoir de déroger à l'application de la règle en aménageant son application. Ce pouvoir exorbitant et discrétionnaire traduit la capacité d'intégration de

16. Le Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget en présentant la notice relative à la déclaration des revenus de 1984 écrivait : « Les efforts consentis par les Français ont été utiles à notre pays (...) Il reste un point noir, le chômage. Tout sera fait pour qu'il recule en 1985. La baisse des impôts nous y aidera (...) ».

17. Jean Dubergé, « Résistance comparée à l'impôt et aux cotisations de couverture sociale », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 5, 1984, pp. 35-67.

18. Jean Tulard, « Heurs et malheurs de Messieurs les ronds de cuir », *Le Monde-Dimanche*, 30-3-1980.

cette administration et accroît la dépendance des administrés¹⁹. Chacun s'efforce de tirer profit de cette situation mais le contribuable prend peu à peu conscience du caractère inégalitaire de traitement qui lui est réservé. Il peut difficilement adhérer à une administration qui bafoue la règle et qui prend quelques libertés avec l'équité.

L'administration fiscale et le contribuable bien informé des rouages administratifs et de la législation fiscale, ont des relations égalitaires où la négociation entre les parties a une grande place. Nous constatons que si « une entreprise publique devient contribuable, la relation fiscale ne se fait plus de suzerain à vassal, mais de citadelle administrative à féodalité du secteur public »²⁰. Cet arbre cache mal la forêt des petits contribuables pour lesquels il n'y a pas de compromis possible avec l'administration car ils n'ont rien à négocier. Ceux-là rejettent d'autant plus vite l'administration qu'ils en ignorent les rouages et ne voient en elle que l'opération de prélèvement effectuée sur leurs revenus. Dans ce cas le rejet de l'administration est assimilable au rejet de l'impôt : l'opinion publique évoque le fait que cette administration est injuste bien que ce soient les règles du système fiscal et l'impôt qui engendrent l'inégalité de traitement.

Le législateur a donné des garanties juridiques au contribuable pour lutter contre les pouvoirs régaliens de l'administration. Cette démarche n'est pas à négliger mais elle ne règle, en l'espèce, que très imparfaitement la relation administration-administré car à travers le rejet de l'administration fiscale c'est en fait le rejet du système fiscal dans son ensemble dont il est question. Les garanties du contribuable sont des procédures participatives utilisées davantage comme dispositifs de socialisation que comme moyen de discussion égalitaire entre les parties en présence. Elles servent avant tout à convaincre le contribuable de la pertinence des choix fiscaux et à éviter le rejet de l'administration en renforçant le consensus autour de celle-ci.

Quand le rejet de l'administration se manifeste sous des formes violentes et se solde par l'agression de ses agents, ce n'est pas que le législateur n'ait pas pris suffisamment de mesures répressives ; c'est que l'action administrative conjuguée au poids financier et psychologique de l'impôt sont insupportables pour le contribuable. Ces manifestations sont un rejet global de la loi fiscale et de l'administration chargée de la mettre en œuvre d'autant plus que « l'assimilation de l'administration à la loi contribue à asseoir sa légitimité et encourage l'obéissance des administrés aux commandements qu'elle émet »²¹. La légitimité de l'activité administrative est fondamentalement remise en cause car le principe de la légalité de l'impôt est remis en cause. Telle est la démarche d'un association

19. Jacques Chevallier, « L'Administration face au public, in *La communication administration-administrés*, P.U.F., coll. C.U.R.A.P.P., 1983, pp. 13-60.

20. Jean-Claude Martinez, « La protection de l'administration fiscale contre les contribuables », in *Mélanges Charlier*, éd. Emile Paul, 1981, pp. 447-473.

21. Danièle Loschak, « Le principe de légalité », *A.J.D.A.*, n° 9, 1981, pp. 387-392.

comme « La Ligue des Contribuables » qui, après avoir suspecté le fondement juridique de l'impôt, invite ses adeptes à « résister » à l'action administrative non seulement quand cette dernière opère des contrôles fiscaux mais aussi quand elle recense la matière imposable pour calculer l'impôt²².

Ce rejet du fisc n'est pas nouveau et l'histoire nous enseigne qu'il peut être générateur de révoltes qui aboutissent peu ou prou à une remise en cause de la légitimité du pouvoir politique et des institutions administratives dans leur ensemble²³. Actuellement ce rejet se manifeste, à quelques exceptions près, sous une forme latente et l'administration fiscale s'efforce de le canaliser et de le récupérer pour se transformer elle-même. Pour se faire, cette administration ne reste pas tout à fait cette forteresse assiégée que certains souhaitent ; elle laisse place à des échanges, à un dialogue organisé. Dans cet espace de liberté le contribuable développe des activités ludiques lui permettant d'échapper à la contrainte de l'État en se jouant d'une administration réputée répressive.

B) *Les aspects ludiques*

Dans le dédale des articles du Code Général des Impôts, le contribuable s'efforce de trouver la solution la plus avantageuse ou celle qui lui soit la moins préjudiciable. L'élaboration de combinaisons a un objectif précis : échapper à l'impôt ; ce jeu a d'autant plus d'intérêt qu'il se déroule avec un partenaire redoutable parce que bien formé et doté de la puissance publique.

1) *Echapper à la contrainte de l'Etat*

Ne pas remplir ses obligations fiscales ou se soustraire au service national, c'est rompre avec la solidarité nationale et échapper à la contrainte de l'Etat. On considère que cette contrainte n'est pas, pour des raisons diverses, légitime : échapper à l'impôt c'est résister à l'emprise d'un Etat dont le contribuable conteste la représentation. C'est ce qu'exprime en ces termes Jean-Claude Martinez : « le consentement indirect, exprimé par le Parlement, ne traduit plus la volonté des assujettis. L'impôt n'est plus ressenti comme consenti. Il est devenu étranger à la volonté de chacun »²⁴. Cette conception relève d'une critique du parlementarisme qui, selon cet auteur, n'est pas une fidèle représentation

22. François Bloch-Morange, *Manifeste pour 12 millions de contribuables*, Plon, coll. Tribune Libre, 1977, 89 p. ; *La révolte des contribuables*, Albatros/Le Figaro-Magazine, 1983, 140 p.

23. François Hincker, *Les Français devant l'impôt sous l'Ancien Régime*, Flammarion, coll. Questions d'histoire, 1971, 182 p.

24. Jean-Claude Martinez, « La légitimité de la fraude fiscale » in *Mélanges Paul Marie Gaudemet*, Economica, 1984, pp. 921-942.

de la volonté des citoyens. La légitimité parlementaire accordée au droit de lever l'impôt n'est que la traduction institutionnelle des rapports entre les citoyens et l'État ; par conséquent, le civisme fiscal s'exprime avant tout à travers le respect porté à l'État. En contestant l'impôt et le fisc le contribuable refuse les garanties que le droit lui offre et s'attaque, en fait, à la domination étatique appuyée sur le monopole de contrainte.

L'histoire des finances et de l'impôt, sur une période suffisamment longue, nous apprend que la construction d'un État fort et stable engendre l'existence d'un système fiscal et d'une organisation administrative très structurée ; par contre, quand ceux-ci sont attaqués par les citoyens-contribuables, la stabilité de l'État et sa structuration sont remises en question²⁵. Les contribuables et l'État entretiennent des rapports de nature dialectique ; d'ailleurs, la vivacité et l'universalité de l'hostilité fiscale « traduisent la peur du citoyen moderne de se voir complètement dépersonnalisé et réduit à l'impuissance par la croissance d'un État anonyme et sur-puissant »²⁶. Cette lutte contre l'État passe par la réduction des moyens financiers qui lui sont conférés et par une remise en cause de ses prérogatives de puissance publique. En donnant des garanties juridiques au contribuable, le législateur rogne, lentement, sur ces pouvoirs d'investissement et de contrôle au point que parfois l'efficacité de l'action administrative est sacrifiée au profit de la liberté du contribuable²⁷.

Se jouer de l'État, 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 culturel²⁸. Cette violence symbolique est d'autant plus refusée qu'elle se traduit dans les faits par une violence non masquée : le prélèvement d'une partie du patrimoine dans une société qui a fait du droit de propriété un principe intangible — semble-t-il — de son organisation économique et sociale. Le contribuable déviant est celui qui n'adhère pas au consensus développé autour de l'appareil de l'État et ne croit pas en la légitimité de son pouvoir. Les valeurs qui lui sont proposées ne sont pas les siennes et il développe une logique propre fondée sur d'autres valeurs. Dans ces conditions l'action des groupes de pression s'étend d'une manière segmentée et hétérogène pour retirer, au nom d'intérêts particuliers, un profit personnel des relations entretenues avec le pouvoir politique ou l'administration fiscale. Dès lors il est indispensable que la contrainte de l'État soit négociable pour retrouver un minimum de cohésion, de solidarité et d'homogénéité dans le corps social.

25. Gabriel Ardant, *Histoire de l'impôt* : Livre 1 : *De l'Antiquité au XVII^e siècle*, 1971, 634 p. ; Livre 2 : *Du XVIII^e siècle au XXI^e siècle*, 1972, 870 p. Fayard, coll. Les grandes études historiques.

26. Jean Dubois, *op. cit.*

27. Pierre-François Racine, « Contrôle fiscal et libertés publiques », *Bulletin Fiscal Francis Lefèbvre*, mai 1984, pp. 275-284.

28. Jacques Chevallier, « L'intérêt général dans l'administration française », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, n° 4, 1985.

Le jeu qui se déroule entre les contribuables et l'Etat, c'est l'intérêt bien compris de chacun car « le développement de l'intégration sociale passe par l'extension des solidarités partielles ; et la diffusion de l'idéal communautaire effectuée dans le cadre de chaque institution favorise l'adhésion à l'ordre global »²⁹. Par le renforcement continu de ses moyens et techniques de contrôle, l'Etat cesse peu à peu d'opérer en tant qu'instance symbolique au profit d'un travail toujours plus minutieux de recherche de la discipline. Les contribuables s'efforcent d'autant plus d'échapper à cette emprise que l'impôt est la principale servitude devant laquelle, de tous temps, l'assujetti a tenté de se dérober tout en reconnaissant son inéluctable nécessité.

Toute innovation en matière fiscale est tenue, par hypothèse, pour une aggravation de la charge fiscale au profit d'un Etat qui englobe toute la société. En cherchant à échapper à l'impôt le contribuable s'efforce de limiter l'emprise de l'Etat au nom de sa liberté individuelle. La partie est inégalitaire beaucoup moins en raison des pouvoirs de contrainte dont dispose l'administration, qu'au regard de la capacité de celle-ci à « épouser le terrain » en s'adaptant aux stratégies de rupture développées par le contribuable. Dans ce jeu où les règles non écrites sont changeantes le contribuable peut retirer une certaine satisfaction et même une certaine jouissance à l'idée de se jouer de l'administration fiscale.

2) *Se jouer de l'administration*

En échappant à la contrainte de l'Etat, le contribuable refuse d'adhérer au potentiel symbolique qui s'en dégage ; se jouer de l'administration c'est ne pas accepter et contourner le potentiel coercitif déployé à tous les stades de l'action administrative : recensement de la matière imposable, contrôle administratif et recouvrement de l'impôt. Pour participer à cette action, dont les aspects ludiques sont à souligner, il est indispensable que le contribuable connaisse les règles du jeu et qu'il soit en mesure de ne pas les respecter. Le principe déclaratif, laissant à chacun le soin de déclarer ses revenus, est une condition indispensable pour que s'organise le libre jeu administration-contribuable.

Se jouer de l'administration fiscale n'implique pas obligatoirement un raisonnement basé sur le profit économique. Cela peut être le refus d'accepter toutes les contraintes administratives qu'elles soient liées au fisc, à la police, aux P.T.T. ou à toute autre administration. Ce jeu peut devenir l'une des entreprises les plus subversives puisque la faveur du public transforme souvent les héros en mythes sans grand rapport avec la réalité. Frauder sur les taxes, malmener et, à l'occasion, assassiner les

²⁹ Jacques Chevallier, « Réflexions sur l'idéologie de l'intérêt général », in *Variations autour de l'idéologie de l'intérêt général*, P.U.F., coll. C.U.R.A.P.P., 1978, pp. 11-45.

collecteurs d'impôts pour puiser à pleines mains dans leurs caisses, ridiculiser le pouvoir en s'en prenant aux puissants et en épargnant les humbles : les agissements de Louis Mandrin s'inscrivent dans le contexte d'une fiscalité lourde et inégalitaire, celle de l'Ancien Régime³⁰. Aujourd'hui les Mandrin ne sont pas légion et les contribuables préfèrent biaiser avec l'administration en jouant sur le droit fiscal lui-même. Le Code Général des Impôts condense de façon spécifique les rapports sociaux, il est porteur des valeurs économiques et sociales de la société. En droit fiscal, comme dans d'autres branches du droit, « les rapports entre l'ordre juridique et l'ordre social doivent être pensés en termes d'inclusion : l'ordre juridique ne constitue pas un ensemble distinct, mais un sous-ensemble de l'ordre social, auquel il est génétiquement et structurellement lié »³¹. Les contribuables qui, individuellement ou collectivement, cherchent à se soustraire à l'emprise administrative sont ceux qui, par leur nombre et leur représentation, forment l'ossature de l'ordre social. Dès lors, s'ils ne respectent pas l'ordre juridique, c'est avant tout parce qu'ils cherchent à en changer les règles. Le droit fiscal est changeant car le législateur s'efforce, en permanence, d'intégrer l'évolution de ces rapports économiques et sociaux entre les contribuables et l'Etat ; ne pas respecter les règles est, dans certaines limites, facteur de progrès.

Les logiques développées de part et d'autre ont peu de chance de se rencontrer. L'administration intrinsèquement contraint ; elle classe et agit dans une perspective globalisante — dont le moteur est l'idéologie de l'intérêt général qui justifie tout et explique tout — sans jamais définir son contenu ; le contribuable pour sa part ne voit que son intérêt particulier par rapport à un profit plus ou moins immédiat à retirer. Le divorce est — a priori — irrémédiable ; le contribuable fait tout pour échapper à l'administration quand son intérêt particulier ne coïncide pas avec l'intérêt général. Le contribuable voit dans l'administration fiscale une sorte de machine infernale destinée à le broyer puis à le rejeter après lui avoir fait payer son écot auquel il ne comprend pas grand chose³². Face à une administration qui paraît puissante, complexe et se soucie fort peu des états d'âme vis-à-vis de l'impôt, les sentiments éprouvés par le contribuable sont généralement la méfiance et l'agressivité latente ou manifeste.

Certains prennent un malin plaisir à renverser ce colosse aux pieds d'argile quand celui-ci prend quelques libertés avec les garanties accordées au contribuable ou les procédures en matière d'imposition. Les plus hautes juridictions veillent au respect de la légalité et n'hésitent pas à sanctionner l'administration fiscale, pour faute lourde, quand

30. Yves Jacob, *Mandrin, le voleur d'impôts*, Tallandier, 1983, 351 p.

31. Jacques Chevallier, « L'ordre juridique », in *Le droit en procès*, P.U.F., coll. C.U.R.A.P.P., 1983, pp. 7-49.

32. Jean Dubergé, *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*, P.U.F., 1961, 230 p.

celle-ci ne respecte pas l'ensemble des procédures³³. Quelques contribuables, et leurs conseils bien informés, jouent cette carte en attendant que l'administration sombre dans la faute de procédure : il n'est pas désagréable de prendre en faute une administration chargée, notamment, de réprimer.

En se jouant de l'administration fiscale le contribuable assume, peut-être, quelques désirs masochistes mais il espère retirer un profit financier non négligeable. Pour l'administration ce jeu est une forme de participation à l'action administrative qui évite une remise en cause radicale des choix politiques. En laissant se développer des fonctions ludiques dans ses rapports avec le contribuable, l'administration fiscale joue le rôle du paratonnerre qui attire la foudre et canalise l'énergie pour ensuite la disperser sans danger.

II. — SALOMON ADMINISTRATEUR

Une administration efficace, juste, sage mais sans être laxiste ; c'est l'administration du roi Salomon, souhaitée par tous. Ce modèle d'administration idéal est d'une portée générale qui ignore les contradictions inhérentes à l'institution administrative et à la relation administration-administré. L'administration fiscale a des fonctions ambivalentes : elle est à la fois un service public, c'est-à-dire au service du public, et une institution répressive quand elle exerce le contrôle fiscal des contribuables et assujettis. L'administration doit gérer quotidiennement, et souvent avec le contribuable, cette contradiction. Celui-ci perçoit l'administration fiscale à la lumière de ces deux fonctions dont l'antagonisme n'est, en fait, qu'apparent.

A) *Un service public*

La Direction Générale des Impôts est une institution administrative qui remplit une mission de service public dans l'intérêt général : déterminer équitablement l'impôt à payer par les contribuables pour alimenter le budget de l'Etat. Cette administration s'efforce avant tout de justifier cette nécessité et d'expliquer le sens de sa démarche. Ce souci pédagogique d'explication engendre des modalités particulières de socialisation des contribuables. La greffe doit prendre et le contribuable doit adhérer au modèle qui lui est proposé, ce sont les conditions à remplir indispensables pour éviter le rejet.

33. Jean Gaeremynck, « Responsabilité de la puissance publique en matière fiscale », *Revue de Jurisprudence Fiscale*, n° 12, 1984, pp. 707-709.

1) *Un souci pédagogique*

Le genre humain redoute rarement ce qu'il comprend, et encore moins ce en quoi il croit. Le pouvoir politique a tout intérêt à faire ratifier ses choix et l'administration se fait un devoir de faire comprendre son action quotidienne ; elle recherche le consensus autour des valeurs qu'elle véhicule et souhaite l'adhésion des contribuables. Dans cette entreprise l'administration doit expliquer que l'impôt est nécessaire et que l'action administrative est un mal inévitable ; c'est ce qu'exprime en ces termes le Directeur Général Adjoint des Impôts : « les missions de la Direction Générale des Impôts sont pourtant essentielles à la vie de l'Etat, et l'administration fiscale a jusqu'à ce jour assumé les tâches exceptionnelles qui lui sont confiées. Elle demeure l'un des piliers essentiels de la Nation »³⁴.

L'administration fiscale se trouve devant deux difficultés incontournables : comment expliquer un système fiscal complexe et décrié de toutes parts ? Comment justifier son action considérée généralement de façon répressive ? Le contribuable n'a pas confiance en son administration et préférera consulter un notaire, un conseil fiscal ou un comptable pour remplir sa déclaration spéciale relative aux plus-values qu'il vient de réaliser plutôt que de se rendre au centre des impôts où un agent, compétent, l'aidera gratuitement dans cette tâche. Cette situation n'est pas seulement liée à une méconnaissance du fonctionnement des services, elle traduit un état d'esprit empreint de méfiance. Dès lors, c'est à l'administration fiscale d'aller vers le contribuable sans voir — a priori — dans celui-ci un fraudeur en puissance ou un contestataire. Il ne faut pas seulement expliquer l'impôt, il faut aussi expliquer l'administration par des échanges réciproques car « mettre l'administration en situation de transparence, c'est diminuer les tensions (...), c'est la mettre plus à portée de ces derniers, en définitive, c'est l'humaniser »³⁵. L'administration fiscale a mis en place un système de relations avec son environnement pour satisfaire le mieux possible les aspirations d'un public hétérogène. Pour la personne physique retraitée, après quarante ans de bonnes et loyales déclarations, recevoir une demande de justifications de certains éléments de la déclaration de revenu global peut être vécu comme étant attentatoire à son honneur alors que pour le fraudeur-chronique ou une entreprise, c'est tout au plus un dossier supplémentaire à traiter. La Direction Générale des Impôts, service public, doit s'adapter au contribuable auquel elle s'adresse mais il est difficile de distinguer, a priori, le pêcheur de celui qui n'a pas pêché³⁶.

34. Jacques Roche, « L'administration fiscale face aux mutations du monde moderne », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 1, 1983, pp. 102-115.

35. Paul Sabourin, « Réflexions sur les rapports des citoyens et de l'administration », *Dalloz, Chronique*, 15-3-1978, pp. 61-67.

36. André Boyer, « Fraude fiscale : que celui qui n'a jamais pêché... », *Le Monde*, 8-5-1979.

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 environnement³⁷. Cette relation a pour point de départ les préoccupations du contribuable en raison de la complexité de la législation fiscale. L'administration n'hésite pas, par exemple, à rédiger des guides pratiques dont la clarté et la concision sont tout à fait exemplaires³⁸. A cela s'ajoutent les brochures et dépliants diffusés très largement dans les centres des impôts et perceptions. La typographie adoptée, l'utilisation de schémas et de couleurs, un style volontairement dépouillé de toutes aspérités techniques font de ces documents des outils pédagogiques à destination d'un large public. La mise en place de très importantes structures d'accueil ou de services de renseignements téléphonés, durant la période de souscription de la déclaration de revenu global, procèdent de la même analyse : la D.G.I. est un service public qui s'efforce d'expliquer et de mettre en œuvre une législation rendue peu intelligible aux profanes. Certains contribuables découvrent, à cette occasion, cette administration sous un jour qu'ils n'auraient pas même imaginé tant est imprégnée dans l'inconscient populaire l'image d'une administration aux pouvoirs exorbitants, chargée de détrousser le pauvre contribuable isolé et démuné.

Le souci d'expliquer n'est pas gratuit ; il s'agit de convaincre pour emporter l'adhésion. Cette démarche peut avoir un effet pervers car une fois informé, le contribuable est mieux à même de se défendre et le citoyen peut remettre en cause le système fiscal ou les choix qui ont présidé à sa mise en place. La démocratie a tout à gagner car, si au plan politique elle inclut la participation du citoyen aux institutions, au plan administratif elle suppose l'insertion du citoyen dans les rouages de l'administration. La pédagogie administrative n'est pas tant de se faire aimer que de se faire comprendre. Adaptée au contribuable, elle ne peut être pleinement réalisée avec efficacité que si celui-ci est en mesure de recevoir les messages et de les intégrer, sans même s'en rendre compte, dans sa propre pratique. Le succès de l'opération dépend de son degré de socialisation vis-à-vis de l'action administrative.

2) *Le contribuable : un être socialisé*

L'essentiel de la socialisation du contribuable est inclus dans le principe général du droit fiscal français : le principe déclaratif. Le contribuable remplit de façon rituelle ses obligations fiscales en souscrivant chaque année sa déclaration de revenu global. Généralement cette

37. Roger Mougiot, « Les problèmes des relations publiques dans l'administration », *Revue Administrative*, n° 117, 1967, pp. 335-337.

38. Cf. par exemple : *Guide fiscal du créateur d'entreprise*, La Documentation Française, 1982, 101 p. ; *Guide fiscal des associations et autres organismes sans but lucratif*, La Documentation Française, 2^e édition, 1983, 103 p.

démarche est parfaitement intégrée dans les mécanismes de sa socialisation générale au point que les sanctions fiscales prévues à l'encontre des contrevenants sont peu utilisées pour obtenir le comportement discipliné.

Les déclarations fiscales, comme l'ensemble des formulaires administratifs, sous une apparence d'objectivité, de rigueur et d'égalité de traitement des administrés se prêtent à une multitude de manipulations³⁹. Tout se passe comme si l'administration fiscale, plutôt que de consulter ses dossiers, s'en remettait au contribuable pour obtenir des informations qu'elle possède déjà. En fait elle contraint le contribuable à faire un effort supplémentaire qui n'est pas inutile puisqu'il vise à obtenir un comportement d'acquiescement au processus de socialisation par des « automatismes ». L'existence de demandes non inscrites dans la réglementation, comme le numéro de sécurité sociale dans la déclaration de revenu global, correspond de fait à une forme d'abus de pouvoir dont l'objectif est de renforcer l'emprise administrative sur le contribuable. Comme l'observait Romain Laufer à propos de la déclaration de revenus, « la conception du formulaire passe de l'ancienne conception qui en fait essentiellement l'aboutissement du processus législatif à une conception qui tend à le considérer comme un mode de communication, voire le mode essentiel de relation avec le public »⁴⁰. L'objectif est de faire participer le contribuable au processus de sa propre socialisation : le formulaire en est l'un des moyens et le support privilégié car sous son apparence technique et mécanique il laisse la place à l'intervention de l'agent de l'administration. Ce dernier surveille, rappelle à l'ordre et éventuellement sanctionne.

Cette liberté de déclarer dont jouit le contribuable peut se transformer en une « ardente obligation ». A la participation souhaitée peut se substituer la participation contrainte. Le problème de la participation du citoyen-contribuable à l'administration fiscale n'est en réalité qu'une partie des rapports entre l'Etat et l'individu mais l'action administrative reposant sur le principe déclaratif, permet de prendre des décisions plus facilement individualisables. Dans ces conditions la participation du contribuable est d'autant plus facilement réalisable qu'elle revêt un caractère direct⁴¹. Le contribuable concourt à son propre isolement par cette pudeur qui consiste à taire, généralement, le montant d'impôt qu'il paie ou à ne pas parler du contrôle fiscal dont il fait l'objet de peur d'être identifié au fraudeur qu'il peut admirer mais vis-à-vis duquel il veut garder une certaine distance.

39. Françoise Gallouedec-Genuys, *Le dialogue écrit administration-administrés*, La Documentation Française, Institut Français des Sciences Administratives, 1981, 238 p.

40. Romain Laufer, « Management du formulaire », in *Le dialogue écrit administration-administrés*, op. cit., pp. 79-91.

41. Jean-Pierre Ferrier, « La participation des administrés aux décisions de l'administration », *R.D.P.*, 1974.

La participation du contribuable n'est jamais totale car les services fiscaux sont, juridiquement, les seuls compétents pour déterminer l'impôt à payer. Toutefois, le contribuable peut être associé pour avis ou à la prise de décision elle-même : il s'agit de la « participation-consultation » ou de la « participation-décision »⁴². Cette participation est codifiée, institutionnalisée au point que le contribuable doit se plier à certaines obligations pour en bénéficier. Les contribuables qui sont imposés, par exemple, suivant les régimes forfaitaires d'imposition doivent se plier au rituel de la discussion avec l'agent de l'administration pour déterminer le bénéfice imposable. Ils se plieront d'ailleurs d'autant plus facilement à cette obligation qu'ils en tirent un profit financier substantiel ; cette « inégalité par l'impôt »⁴³ favorise l'adhésion au système fiscal et à la structure administrative chargée de le mettre en œuvre.

La représentation socio-professionnelle des contribuables dans les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires permet d'entretenir un dialogue avec l'administration au sein d'une structure dont l'objectif est, de façon non juridictionnelle, de vider un litige. Le principe de cette participation n'est pas remis en question car les parties ont tout intérêt à trouver un terrain d'entente, à canaliser et à institutionnaliser les tensions qui peuvent résulter de la relation administration-administré, à l'occasion de la détermination d'un bénéfice non salarié imposable.

La socialisation des contribuables s'effectue notamment par la médiation de ces structures par lesquelles circule l'information entre les parties ; le dialogue se poursuit dans le but d'adapter la décision administrative à chaque contribuable et en s'efforçant d'obtenir l'adhésion de celui-ci à la décision finale que prend l'administration. Le contribuable ainsi socialisé n'échappe pas au corollaire du principe déclaratif c'est-à-dire, l'exercice du contrôle administratif.

B) *L'exercice du contrôle*

Le législateur a doté l'administration fiscale de moyens juridiques adaptés aux différents types de contrôle à mettre en œuvre. Les contrôles fiscaux visent à rétablir, équitablement, la situation et à se montrer suffisamment dissuasifs pour les fraudeurs et ceux qui, par intérêt ou goût du risque, le sont potentiellement. Le dernier rapport du Conseil des Impôts nous apprend qu'après avoir baissé en 1978⁴⁴, les résultats des contrôles fiscaux ont un peu augmenté jusqu'en 1981 puis se sont

42. J.-P. Lukaszewicz, « La participation des contribuables à l'administration fiscale », *Revue de Science Financière*, 1975, pp. 315-341.

43. Christian Debrie, Pierre Charpentier, *L'inégalité par l'impôt*, Seuil, coll. Economie et Société, 1973, 191 p.

44. Année des élections législatives.

très nettement accrus en 1982 et 1983, résultat affiché d'une volonté de lutter contre la fraude fiscale⁴⁵. L'action administrative permettant le contrôle n'est pas réductible à l'utilisation du droit fiscal : cette entreprise concourt à la normalisation du contribuable déviant par son contrôle social.

1) *Du droit au non-droit*

En matière de fraude fiscale l'imagination humaine n'a quasiment pas de limites tant est forte la volonté d'échapper à l'impôt. Certains voient dans le fisc un ennemi personnel auquel ils reprochent volontiers de contrôler leurs moyens d'existence, de leur prendre une partie de leurs revenus et finalement de peser sur leur liberté. Dès lors la fraude fiscale est un phénomène qui concerne tout le corps social⁴⁶ et l'article 1741 du Code Général des Impôts peut faire du fraudeur un délinquant et même un escroc. Tout contrôle fiscal s'inscrit dans une procédure juridique déterminée et le Livre des Procédures Fiscales joue le rôle du « livre des bonnes conduites juridiques » dans la relation administration-administré.

Le déroulement des opérations présente à la fois des phases écrites et orales. Ces dernières sont en quelque sorte le contact physique qu'entretient le contribuable avec l'administration. Les parties ont un intérêt commun : que le contrôle se déroule sans problèmes dans un périmètre acceptable pour chacun⁴⁷. Dans ce contexte de bonne intelligence des intérêts réciproques, tout est négociable et le droit sera, en dernier ressort, adapté aux faits. L'administration fiscale dispose à la fois d'une norme à appliquer et des moyens permettant d'en atténuer la portée ou de se soustraire à son application. Ces « tolérances administratives »⁴⁸ sont d'autant plus facilement mises en œuvre qu'elles sont spécifiques à chaque espèce. L'administration tolère car elle a le pouvoir de fixer les règles du jeu. Elle peut, par exemple, renoncer à engager des poursuites correctionnelles à l'encontre d'un fraudeur notoire, elle peut reconnaître la validité d'un acte juridique qui aurait pu être qualifié d'abus de droit, parfois elle autorise une écriture comptable particulière qui n'est pas régulière au regard du Plan Comptable Général. Il est indispensable que l'administration fiscale ait la capacité de tolérer pour être acceptée à l'occasion d'un contrôle fiscal ; de plus elle est de ce fait reconnue comme disposant d'un réel pouvoir d'appréciation de chaque espèce. Vérificateur et vérifié sont invités à rentrer dans ce jeu subtil, aux règles écrites ou non mais

45. François Chauvel, Thierry Lambert, Didier Pelissier, « Le bilan fiscal du gouvernement », *Revue Politique et Parlementaire*, n° 901, 1982, pp. 44-54.

46. Maurice Denuzière, *Enquête sur la fraude fiscale*, Lattès, 1973, 195 p.

47. Thierry Lambert, *Vérification fiscale personnelle*. Economica, coll. IFEX, 1984, pp. 19-24.

48. Lucile Tallineau, « Les tolérances administratives », *A.J.D.A.*, n° 1, 1978, pp. 3-38.

connues par tous, des concessions réciproques. L'administration fiscale dispose d'un pouvoir discrétionnaire⁴⁹ d'appréciation qui est non réductible à sa dimension juridique.

Le Code Général des Impôts organise parfois les conditions à réunir pour permettre la recherche d'un accord : il en va ainsi en matière de « remises et transactions à titre gracieux »⁵⁰. Le législateur et l'administration ont fixé le cadre juridique général et les modalités pratiques du déroulement de la relation administration-administré à la recherche d'une entente. La portée générale du dispositif fait l'économie d'une réelle appréciation du contenu laissant à chacun le soin d'apprécier la situation au regard des intérêts en cause. L'objectif de cette démarche est d'éviter l'intervention juridictionnelle qui, après de longs et laborieux débats, dira le droit. En donnant à l'administration la capacité d'atténuer les amendes fiscales, les pénalités ou les majorations d'impôts, le législateur souhaite que l'administration recherche, à moindres frais, l'accord du contribuable. Dans cette opération ce dernier a tout le loisir de mesurer ce qu'il peut gagner entre ce qu'il doit réellement et ce qu'il va payer : il en tire profit et, surtout, satisfaction. Pour bénéficier de ces dispositions le contribuable doit accepter les grilles de comportement prédéterminées qui lui sont proposées ; il lui est interdit d'innover car l'administration ne pourrait pas traiter sa demande.

Quelque soit la capacité d'adaptation de l'administration dans un cadre juridique aux contours un peu flous, il ne faut pas oublier que le droit « est d'abord la manifestation de la domination étatique appuyée sur le monopole de la contrainte »⁵¹. Dans ces conditions quand l'accord hors droit n'est pas rendu possible du fait des exigences, jugées inacceptables, du contribuable, l'administration applique les dispositions du Code Général des Impôts et n'hésite pas à demander l'intervention du juge pour sanctionner le fraudeur. Cette démarche se veut exemplaire et l'administration fiscale n'hésite pas à en faire une très large publicité : c'est en quelque sorte « la pédagogie par l'exemple ». Ce retour au droit est une occultation de l'échec des tentatives faites par l'administration pour éviter ce dernier recours. Ce passage du droit au non droit, et vice versa, est le reflet de choix alternatifs. Le contrôle fiscal est une occasion privilégiée pour l'administration de mieux connaître le contribuable en tant qu'agent économique mais aussi en qualité de citoyen confronté à l'emprise de l'administration.

2) *Contrôle fiscal, contrôle social*

Le contrôle fiscal vise à vérifier la sincérité des éléments déclarés par les contribuables et, le cas échéant, à réparer les omissions ou les

49. Jean-Claude Ricci, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1977, 389 p.

50. Articles L 247 à L 251 et R 247-1 à R 247-14 du Livre des Procédures Fiscales.

51. Danièle Lochak, « Le principe de l'égalité », *op. cit.*

inexactitudes. Pour ce faire l'administration utilise les éléments en sa possession et, conformément à l'exercice de son droit de communication⁵², sollicite des informations auprès de tiers qui ne peuvent pas se dérober aux interrogations du fisc. L'administration sera amenée à examiner le train de vie du contribuable, c'est-à-dire à s'insérer dans la logique et les mécanismes de sa vie privée. Identifier les sources de revenus et connaître l'emploi qui en est fait, sont les deux branches d'un même ciseau.

Le fisc s'efforce d'expliquer son action et de la justifier au nom de la lutte contre la fraude fiscale. Le législateur, pour sa part, tend à accorder de plus en plus de garanties juridiques aux contribuables vérifiés d'autant que « la jurisprudence s'efforce de faire triompher une éthique fiscale fondée sur le respect de la liberté individuelle, et sur la juste et équitable application de la loi »⁵³. A travers le contribuable c'est l'agent économique, le citoyen, l'individu qui est vérifié. Pour tenir compte de la spécificité de chacun l'administration doit connaître le contribuable dans les relations qu'il entretient avec son environnement.

L'ensemble des procédures mises en œuvre à cette occasion sont précises et individualisables, le vérificateur chargé de les mettre en œuvre doit, en réalité, les adapter à chaque contribuable vérifié. Pour connaître les mouvements financiers d'un contribuable l'administration a recours parfois à l'établissement fort complexe d'une balance de train de vie ou d'enrichissement alors que dans d'autres cas le seul examen des comptes bancaires suffit à dégager des conclusions. Le Conseil d'Etat, par exemple, estime qu'un contribuable n'apporte pas la preuve de l'exagération de l'évaluation par l'administration de ses bénéfices non commerciaux, notamment en se référant à sa comptabilité alors que l'administration a utilisé une méthode extra-comptable⁵⁴. Sur le plan juridique l'administration a « le choix des armes » pour exercer le contrôle au nom de l'efficacité et du réalisme du droit fiscal.

Le contribuable vérifié est symboliquement en position de soumission vis-à-vis de l'administration : il doit être disponible, capable de se justifier à tout moment et se plier aux sollicitations de l'administration. En faisant acte d'allégeance au fisc, le contribuable adhère aux valeurs et à l'ordre qui lui sont proposés. Pour que le contrôle ne soit pas vécu comme un drame, il est indispensable que le contribuable soit totalement socialisé et qu'il accepte les règles du jeu qui lui sont proposées ; l'une des subtilités de celles-ci étant qu'il peut lui-même en atténuer la portée en adoptant un comportement de collaboration sinon d'adhésion. Cette attitude souhaitée est facilitée par l'action administrative elle-même car le fonctionnaire

52. Thierry Lambert, « L'exercice du droit de communication par la Direction Générale des Impôts », *La Revue du Financier*, n° 36, 1984, pp. 16-21.

53. André Heilbronner, « Les garanties nouvelles du contribuable », *Etudes et Documents du Conseil d'Etat*, 1964, pp. 31-38.

54. C.E. 17-12-1984, req. : 43 024 7° et 8° sous-sections, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, n° 2, 1985, p. 158.

chargé du contrôle devient « un gendarme social, chargé de réprimer, mais aussi de conseiller et de manager des intérêts privés »⁵⁵.

Cette intervention déborde le plus souvent la stricte mission de service public car le vérificateur fait office de chargé d'études qui prépare la décision du contribuable-acteur économique. L'administration ne voit aucun inconvénient à cette intervention car elle permet de mieux connaître le contribuable et favorise, à moyen ou long terme, l'exercice du contrôle.

Les encouragements prodigués par l'administration pour favoriser l'adhésion des contribuables non salariés aux centres de gestion agréés précèdent de cette analyse. Dans ces structures un représentant de l'administration fiscale nommé fait office de conseiller technique et, à ce titre, informe les adhérents et oriente leurs décisions dans le sens souhaité par l'administration. Ces incitations, qui n'ont pas d'équivalent à l'étranger, devaient permettre une meilleure connaissance des revenus en accordant, en contrepartie, la réduction de 20 % accordée aux salariés.

Le dernier rapport du Conseil des Impôts porte un jugement mitigé sur l'efficacité de ces centres en estimant que « des progrès restent à accomplir »⁵⁶. Le succès limité de ces centres tient au fait que les contribuables sont méfiants à l'encontre d'une institution où il y a un représentant de l'administration ; de plus certains centres sont très loin d'avoir la réputation de sérieux et d'efficacité qu'on leur attribue généralement. Le contrôle social des contribuables se trouverait facilité si ceux-ci acceptaient, de leur plein gré, de rentrer dans des structures que l'administration connaît bien pour y déléguer des représentants. Actuellement nous sommes aux balbutiements de cette démarche qui heurte l'individualisme et le caractère profondément secret de tout contribuable. Dans ces conditions il est difficile pour les Pouvoirs Publics d'imposer ces structures, il est préférable de donner des avantages fiscaux suffisamment motivants pour favoriser l'adhésion. La carotte est parfois plus efficace que le bâton ; elle a l'avantage de sauvegarder l'apparence quant à la liberté de choix.

*
**

Le contribuable face à l'administration fiscale est dans une position très inconfortable car il est coupé du corps social tout en étant soumis à des règles de portée générale que l'administration s'efforce d'adapter à son cas. En plaçant le contribuable au centre de son action administrative, le fisc développe des stratégies qui visent à l'envelopper pour obtenir le comportement souhaité. Les développements de la démocratie nécessitent que le contribuable, comme certains le souhaitent, soit doté d'un véritable statut⁵⁷ qui aurait l'avantage de clarifier ses rapports avec le fisc. Au nom

55. Thierry Lambert, *Vérification fiscale personnelle, op. cit.*, p. 163.

56. *Le Monde*, 23-3-1985.

57. Jean-Claude Martinez, *Le statut du contribuable*, tome 1 : *L'élaboration du statut*, L.G.D.J., coll. Bibliothèque de Science Financière, 1980, 394 p.

de l'efficacité de l'action administrative et de la capacité de l'institution à socialiser et à contrôler le contribuable-citoyen-individu les Pouvoirs Publics préfèrent laisser à l'administration fiscale le soin de régler cas par cas la relation avec le contribuable. L'émiettement actuel des statuts et des situations repose sur la liberté pour chaque contribuable de trouver des réponses à l'emprise administrative. Peu de gens ont le sentiment d'être piégé par cette idéologie de l'individualisme-libertaire face à l'impôt et à l'administration fiscale.