

CONSEIL DES IMPOTS

LES RELATIONS ENTRE LES CONTRIBUABLES ET L'ADMINISTRATION FISCALE

RESUME DU
XXe RAPPORT
AU PRESIDENT DE LA REPUBLIQUE

Novembre 2002

Avertissement

Le présent document est destiné à faciliter la lecture et l'exploitation du rapport du Conseil des impôts.

Seul le texte du rapport lui-même engage le Conseil.

SOMMAIRE

	Pages
CHAPITRE INTRODUCTIF	
LES RELATIONS ENTRE LES CONTRIBUABLES ET L'ADMINISTRATION FISCALE : ETAT DES LIEUX	7
1 - Les contacts des contribuables avec l'administration sont nombreux et généralement appréciés	8
2 - Le sondage réalisé pour le Conseil des impôts, effectué auprès des seuls contribuables payant l'impôt sur le revenu, montre un intérêt plus vif pour les améliorations concrètes que pour les grandes réformes	8
3 - Le Conseil des impôts propose la suppression du décalage existant entre l'année de perception des revenus et celle de leur imposition	9
 CHAPITRE 1	
LA QUALITE DE LA NORME FISCALE	11
1 - Les conditions d'élaboration de la norme fiscale sont peu propices à l'amélioration de sa qualité	12
2 - La codification actuelle du droit fiscal ne garantit plus l'intelligibilité et l'accessibilité à la norme	13
3 - Le degré de sécurité juridique en matière fiscale est encore perfectible	13
4 - L'insuffisante qualité des textes fiscaux conduit à un contentieux fiscal important	14
5 - Le Conseil des impôts fait un certain nombre de propositions pour améliorer la qualité de la norme fiscale	14
 CHAPITRE 2	
L'ORGANISATION DE L'ADMINISTRATION ET DES JURIDICTIONS FISCALES	17
1 - L'administration fiscale est trop cloisonnée	18
2 - La réforme des structures a été envisagée mais demeure inachevée	18
3 - L'organisation du contentieux fiscal	19
4 - Propositions du Conseil des impôts pour rendre plus lisible l'organisation de l'administration	20

	Pages
CHAPITRE 3	
LES COMPORTEMENTS ADMINISTRATIFS FACE AUX CONTRIBUABLES	21
1 - La direction générale des impôts a conclu et appliqué un contrat d'objectifs et de moyens qui a amélioré ses relations avec les contribuables	22
2 - La modernisation du contrôle fiscal passe par la poursuite de l'évolution des comportements administratifs	22
3 - La culture du dialogue de l'administration est encore insuffisamment développée en cas de contrôle fiscal	23
4 – Les propositions du Conseil des impôts pour rééquilibrer les relations entre l'administration fiscale et les contribuables	23
Conclusion	25
Composition du Conseil des impôts	29

CHAPITRE INTRODUCTIF

**LES RELATIONS ENTRE LES
CONTRIBUABLES ET
L'ADMINISTRATION FISCALE :**

ETAT DES LIEUX

Le Conseil des impôts a analysé les attentes des contribuables, tant particuliers qu'entreprises, face à l'administration fiscale. Il a utilisé les résultats des enquêtes déjà existantes et fait réaliser un sondage pour son propre compte auprès d'un échantillon composé des seuls contribuables payant l'impôt sur le revenu.

1- Les contacts des contribuables avec l'administration sont nombreux et généralement appréciés

Les enquêtes existantes montrent une forte demande de relations, puisque deux contribuables particuliers sur cinq ont chaque année au moins un contact avec l'administration. Les contribuables privilégient les déplacements dans les services pour effectuer leurs démarches qui ont généralement pour objet de retirer des imprimés de déclarations et de demander la rectification d'erreurs.

Les particuliers se disent satisfaits de ces contacts. Toutefois, ils regrettent que l'administration soit difficile à joindre, que les dossiers ne soient pas traités rapidement, par la même personne, et que les situations personnelles ne soient pas suffisamment prises en compte.

Les entreprises ont encore plus de contacts avec l'administration qu'avec les particuliers. Leurs responsables doivent souvent se déplacer dans les services alors qu'ils préféreraient régler leurs problèmes en une seule fois, avec la même sécurité, et par téléphone. Ils se disent dans l'ensemble satisfaits des conditions et résultats des contacts.

Au total, les enquêtes indiquent que le jugement général porté par les usagers de l'administration demeure largement favorable mais que certaines attentes restent encore insatisfaites. Ainsi, le recours très fréquent aux déplacements, commun aux particuliers et aux entreprises, a pour double origine le manque de confiance des usagers dans les autres modes de relations et la complexité des formes d'organisation de l'administration. Ceci aboutit à des pertes de temps et d'efficacité, tant pour les contribuables que pour l'administration.

2- Le sondage réalisé pour le Conseil des impôts, effectué auprès des seuls contribuables payant l'impôt sur le revenu, montre un intérêt plus vif pour les améliorations concrètes que pour les grandes réformes

Le sondage réalisé pour le Conseil des impôts auprès des contribuables payant l'impôt sur le revenu confirme que les contacts à distance pourraient avantageusement se substituer aux déplacements

et montre l'existence d'une forte demande de simplification des formulaires et du langage administratif. Il indique aussi que les demandes de rectification des erreurs commises par l'administration constituent une source très importante de contacts. Ces erreurs sont loin d'être exceptionnelles. Elles concernent principalement l'appréciation de la situation familiale et la localisation des contribuables.

Par ailleurs, le sondage du Conseil des impôts indique qu'un contribuable sur quatre se fait assister pour remplir sa déclaration de revenus et que le temps qu'il y consacre est, pour la plus grande partie des contribuables, inférieur à deux heures. Ceci peut expliquer que l'adhésion au projet de déclaration préremplie reste mesurée (58 % des contribuables s'y déclarant favorables et 25 % hostiles). Le sondage montre par ailleurs que les contribuables qui acquittent leur impôt par tiers provisionnels demeurent attachés à ce système, généralement par habitude.

L'enquête met également en évidence le faible intérêt que portent les contribuables aux réformes de fond qui auraient pour effet de modifier substantiellement les procédures administratives en vigueur. Ainsi, seuls deux tiers des personnes imposables sur le revenu ont entendu parler du système de la retenue à la source ; plus de la moitié ne savent pas qu'il permettrait d'établir l'impôt sur les revenus de l'année en cours. Aussi l'instauration de la retenue à la source n'est-elle souhaitée que par 42 % des contribuables concernés.

En définitive, l'intérêt des grandes réformes (prélèvement à la source, déclaration préremplie) n'apparaît pas nettement aux contribuables qui n'expriment qu'une adhésion modérée à ces projets. A l'inverse, la demande d'améliorations concrètes dans les relations avec l'administration (simplification du langage et des procédures, réduction du nombre d'erreurs, interlocuteur unique...) se révèle beaucoup plus forte.

3- Le Conseil des impôts propose la suppression du décalage existant entre l'année de perception des revenus et celle de leur imposition

Sans ignorer les difficultés d'un passage au système de la retenue à la source - qui est le mode de recouvrement de l'impôt sur le revenu dans la plupart des pays comparables à la France - le Conseil des impôts réaffirme qu'une telle mesure constituerait une

simplification importante tant pour les contribuables que pour l'administration. Pour l'heure, il préconise la suppression du décalage d'un an qui existe entre la perception du revenu et son imposition. Ceci mettrait fin aux situations difficiles dans lesquelles se trouvent les contribuables dont les revenus diminuent. Par ailleurs, sans impliquer l'instauration de la retenue à la source, la suppression du décalage d'un an entre l'imposition et la perception des revenus constituerait une étape importante vers ce système.

CHAPITRE 1

LA QUALITE DE LA NORME FISCALE

Les contribuables ont besoin de comprendre la loi fiscale pour en faire une bonne application en toute sécurité juridique. Or, la norme fiscale n'est pas toujours intelligible.

1. Les conditions d'élaboration de la norme fiscale sont peu propices à l'amélioration de sa qualité

Les exigences constitutionnelles « d'accessibilité et d'intelligibilité » de la loi sont difficilement compatibles avec la brièveté des délais imposés au législateur pour examiner les projets de lois et présenter des amendements. En effet, ces délais ne permettent pas une évaluation suffisante par le Parlement des nouvelles dispositions. Cette précipitation peut se révéler d'autant plus préjudiciable à la qualité de la norme fiscale que l'activité de lobbying exercée autour des parlementaires suscite parfois le dépôt tardif d'articles additionnels dont les difficultés de compréhension et d'application n'apparaîtront qu'ultérieurement.

L'introduction du droit communautaire dans le domaine fiscal n'a pas contribué à améliorer la qualité de la norme. Le droit communautaire a pris une place croissante dans la législation applicable et recouvre déjà toute la TVA. Il comporte des imperfections qui lui sont propres. Les textes communautaires sont souvent des textes de compromis dont l'intelligibilité est limitée en raison de leur longueur excessive et de la pratique des modifications ponctuelles et des renvois, d'autant plus gênante qu'il n'existe pas de codification communautaire.

Les contribuables sont insuffisamment associés à la réflexion sur la norme fiscale pour pouvoir contribuer à l'amélioration de sa qualité. La consultation des entreprises, à travers leurs organisations professionnelles, est fréquente pour la préparation des textes sectoriels et pour l'élaboration des instructions administratives d'application de la loi, mais elle n'est ni formalisée ni systématique. La consultation des particuliers est rare, faute d'organismes représentatifs. C'est pourquoi il apparaît souhaitable que la consultation des contribuables soit véritablement organisée. Ceci permettrait d'éviter que des problèmes d'application apparaissent tardivement, après le vote de la loi ou la publication de l'instruction et qu'ils ne puissent être traités que par le contentieux.

2. La codification actuelle du droit fiscal ne garantit plus l'intelligibilité et l'accessibilité à la norme

Contrairement à ce que son intitulé pourrait laisser croire, le code général des impôts ne comprend pas la totalité des impositions.

Sa refonte n'a pas été envisagée dans le cadre des nouvelles procédures de codification. Pourtant, il est devenu largement inintelligible : le vocabulaire est parfois désuet et la rédaction souvent obscure. Par ailleurs, certains articles sont trop longs et ont perdu de leur cohérence. Enfin, la lecture directe de la loi applicable n'est plus possible en raison de l'usage systématique d'innombrables renvois.

3. Le degré de sécurité juridique en matière fiscale est encore perfectible

La revendication la plus courante en matière de sécurité fiscale concerne le besoin de stabilité de la norme. Même si la fiscalité doit pouvoir s'adapter aux évolutions économiques et sociales, l'exigence de sécurité fiscale est légitime. Elle s'exprime de manière particulièrement vive lorsqu'il s'agit de critiquer la rétroactivité de la loi fiscale, encore trop fréquente.

En effet, le principe de non rétroactivité n'est pas absolu en droit fiscal et connaît deux exceptions :

- la « petite rétroactivité » qui désigne l'application de droit des dispositions des lois de finances votées en fin d'année aux revenus perçus et aux résultats réalisés au cours de cette même année en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés ;

- les lois de validation.

Alors que la première forme de rétroactivité est surtout critiquée lorsqu'elle est défavorable aux contribuables, la seconde est moins bien comprise encore. Il convient toutefois de souligner que l'utilisation des lois de validation a été strictement encadrée par le Conseil constitutionnel. Celles-ci doivent respecter les décisions de justice passées en force de chose jugée et n'intervenir que dans un but d'intérêt général.

Le foisonnement de la doctrine administrative est un autre obstacle à la sécurité juridique des contribuables. En effet, on compte aujourd'hui plusieurs dizaines de milliers de pages de commentaires administratifs de la loi fiscale. En raison de leur exhaustivité, ces textes interviennent parfois de façon tardive et certains de leurs

développements ne concernent qu'une infime minorité de contribuables.

Par ailleurs, la doctrine administrative sort parfois de son objet. Alors qu'elle n'est en théorie qu'un simple commentaire de la loi destiné à en faciliter l'application, il peut arriver qu'elle s'en distingue. Ainsi, la doctrine peut anticiper la loi elle-même lorsqu'il faut limiter les effets économiques néfastes qui pourraient résulter d'un différé d'application des mesures nouvelles. Il peut aussi arriver que la doctrine administrative soit contraire à la loi et se révèle plus restrictive ou plus favorable que celle-ci pour le contribuable.

Malgré ses défauts, la doctrine publiée est essentielle dans le dispositif visant à assurer la sécurité juridique des contribuables. Elle constitue pour ces derniers une protection efficace puisque l'administration ne peut rehausser le revenu imposable d'un contribuable qui a appliqué la loi selon l'interprétation qu'elle en avait retenue dans ses instructions et circulaires.

4. L'insuffisante qualité des textes fiscaux conduit à un contentieux fiscal important

L'existence d'un contentieux important spécifique à certaines impositions met en évidence la complexité d'interprétation de la loi ou le caractère difficilement applicable de certaines dispositions fiscales. C'est particulièrement le cas en matière de fiscalité locale, où des dysfonctionnements dans le mode de calcul de certains impôts locaux expliquent le nombre important des réclamations effectuées par les redevables. Parallèlement, on observe que la simplification des règles régissant certains impôts se traduit par une diminution du contentieux les concernant.

La procédure contentieuse menée devant l'administration joue un rôle efficace puisque neuf réclamations sur dix aboutissent à une admission totale de la requête du contribuable. Elle permet de corriger rapidement les erreurs commises par l'administration. Toutefois, le taux de rejet des réclamations, qui a triplé au cours des vingt dernières années, souligne la complexité croissante de la loi fiscale.

5. Le Conseil des impôts fait un certain nombre de propositions pour améliorer la qualité de la norme fiscale

Le Conseil des impôts a fait des propositions pour améliorer la qualité de la loi fiscale. Elles visent à moderniser les procédures

d'élaboration de la norme, à la rendre plus compréhensible et à renforcer sa sécurité juridique.

Pour moderniser les procédures d'élaboration de la norme fiscale, il est proposé d'améliorer la qualité du débat public en renforçant les moyens d'étude et de réflexion en matière de fiscalité. Par ailleurs, le Conseil recommande d'évaluer régulièrement la qualité de la loi fiscale par la production et la publication d'indicateurs de complexité, tels que, par exemple, l'évolution du volume des textes, l'évolution du nombre de réclamations contentieuses et les évaluations des coûts de gestion de l'impôt.

Pour rendre la loi fiscale plus compréhensible pour les contribuables, il est nécessaire de valoriser davantage les exposés des motifs. Ceci permettrait de mieux connaître la volonté du législateur et de faciliter les premiers commentaires administratifs qui pourraient être publiés rapidement.

Afin d'améliorer les conditions d'accès aux textes fiscaux, il est proposé de décider de la mise en place rapide d'une étude de faisabilité de la réécriture du code général des impôts et de mener une action vigoureuse de simplification après avoir identifié les chantiers prioritaires.

Mais il ne s'agit pas simplement d'améliorer la forme des textes fiscaux ; le fond des textes eux-mêmes doit parfois être modifié dans le sens d'une plus grande simplicité. Ainsi, le Conseil recommande de poursuivre le mouvement engagé de suppression des petits impôts à faible rendement, de simplifier les sanctions fiscales qui sont trop nombreuses et parfois inéquitables, d'indexer le taux des intérêts de retard sur le loyer de l'argent en retenant un taux sensiblement supérieur à celui du marché et de les rendre déductibles en cas de bonne foi du contribuable. Il est aussi proposé de réduire la taille des instructions administratives. Celles-ci devraient être plus générales et publiées plus rapidement pour traiter les cas les plus courants. Les situations plus complexes seraient analysées au cas par cas, lorsqu'elles seraient soumises à l'administration, la prise de position de cette dernière faisant l'objet d'une réponse publiée.

Enfin, le renforcement de la sécurité juridique en matière fiscale nécessite d'encadrer strictement la rétroactivité de la loi dans ce domaine, en précisant en particulier que la doctrine en vigueur au début d'un exercice fiscal est opposable à l'administration pour la durée de cet exercice, sauf si sa modification vise à prendre en compte

une intervention expresse du législateur. De manière moins formelle, un code de bonne conduite entre le Parlement et le Gouvernement pourrait être prévu. Il poserait des principes clairs pour l'application de la loi fiscale nouvelle aux situations en cours, en retenant notamment celui de l'impossibilité de remettre en cause avant leur terme des exonérations préalablement consenties. Le Conseil recommande également de préciser les conditions d'opposabilité des documents publiés par l'administration en dehors de ses instructions. En dernier lieu, il pourrait être prévu qu'en cas de contradiction entre la loi fiscale et les documents publiés par l'administration qui ne lui sont pas juridiquement opposables, le contribuable qui a appliqué les dispositions qui figuraient sur ces derniers ne puisse se voir réclamer aucune pénalité ou aucun intérêt de retard.

CHAPITRE 2

L'ORGANISATION DE L'ADMINISTRATION ET DES JURIDICTIONS FISCALES

1- L'administration fiscale est trop cloisonnée

Une conception trop rigide du principe ancien de séparation entre les ordonnateurs et les comptables a conduit à un cloisonnement excessif de l'administration fiscale qui se révèle peu commode pour les contribuables. Ainsi, chaque contribuable peut relever de six interlocuteurs fiscaux différents pour régler les situations fiscales les plus courantes. Cette réalité entraîne des difficultés récurrentes pour les contribuables, notamment lors d'un changement d'adresse ou de situation familiale. Elle engendre également des coûts de gestion de l'impôt importants pour l'administration.

2- La réforme des structures a été envisagée mais demeure inachevée

La mission, dite « mission 2003 », qui a été chargée en 1998 de préparer la réforme de l'administration fiscale, s'est réclamée d'une approche privilégiant l'intérêt de l'usager pour mieux prendre en compte les besoins de ce dernier. Elle a constaté que la qualité du service rendu par l'administration fiscale était perfectible en raison d'une organisation administrative, de procédures et de lois trop complexes.

Pour remédier à cette situation, la mission 2003 a proposé la mise en place d'un correspondant fiscal unique, la rénovation de l'informatique et la simplification des procédures fiscales. L'échec de la réforme qui aurait conduit à une administration fiscale unique n'a pas remis en cause le diagnostic initial et quelques projets d'ampleur inégale ont pu être mis en œuvre.

La direction des grandes entreprises constitue un véritable interlocuteur fiscal unique pour les vingt-deux mille plus grandes sociétés implantées en France. Décidée à la fin des années 1990 et mise en place au 1^{er} janvier 2002, elle permet à celles-ci de déclarer et de payer toutes les impositions dont elles sont redevables et leur offre l'avantage de pouvoir effectuer une compensation entre les impôts dus et les créances fiscales détenues sur l'Etat. Sa création s'est accompagnée de diverses mesures destinées à aider les entreprises dans leurs démarches : gestion personnalisée des procédures particulières auxquelles peuvent prétendre les entreprises, regroupement des contentieux fiscaux dans un même tribunal, services administratifs plus disponibles et plus compétents. Les entreprises relevant de cette direction portent une appréciation très favorable sur sa création.

Les autres expérimentations relatives à l'interlocuteur fiscal unique sont moins ambitieuses. Le rapprochement entre les services de la direction générale des impôts et ceux de la direction générale de la comptabilité publique - intranet commun, accueil commun - est de portée modeste. Par contre, les premiers rapprochements entre les centres et les recettes des impôts offrent plus de potentialités mais sont limités aux seuls impôts recouvrés par la direction générale des impôts. Ces dispositifs n'en constituent pas moins un progrès vers l'interlocuteur fiscal unique.

La refonte de l'informatique fiscale a accompagné ces réformes de structure. Trop orientée vers la gestion et trop peu vers l'utilisateur, ne disposant pas d'un identifiant fiscal fiable, l'informatique existante limite les progrès réalisables. C'est pourquoi le Conseil des impôts souligne l'importance de l'achèvement, dans les délais prévus, du projet Copernic qui doit conduire à un renouvellement complet de l'informatique fiscale à l'horizon 2008. Bâti sur la notion de « compte fiscal simplifié », ce projet permettra aux contribuables de consulter les données relatives à leur situation fiscale et d'effectuer à tout moment les opérations les plus courantes.

Concernant l'identifiant fiscal, le Conseil des impôts observe que la position restrictive exprimée par la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) concernant les conditions d'utilisation du numéro d'identification NIR aboutit à des complications supplémentaires, tant pour les contribuables qui devront utiliser plusieurs numéros d'identification que pour l'administration qui supportera un coût de gestion plus élevé.

3- L'organisation du contentieux fiscal

Le contentieux fiscal est partagé entre deux ordres de juridiction : le juge administratif est compétent pour les impôts directs et les taxes sur le chiffre d'affaires, et le juge judiciaire pour les droits d'enregistrement et l'impôt de solidarité sur la fortune. Ce partage ancien ne suscite pas de réelles critiques de la part des justiciables. Ceci résulte sans doute de ce que la jurisprudence a tendu à simplifier l'accès des contribuables au juge de l'impôt et du fait que l'attribution du contentieux des impôts nouvellement créés à chacun des deux ordres de juridiction a tenu largement compte de considérations purement pratiques. En outre, la jurisprudence des deux ordres de juridiction est généralement identique. Seuls quelques aspects marginaux laissent poindre des divergences. Celles-ci concernent le champ de compétence des commissions départementales des impôts

ou de conciliation et les possibilités de contestation des sanctions fiscales.

Au total, le principal reproche fait au contentieux fiscal, qu'il relève de l'une ou l'autre des juridictions, est son excessive longueur : une procédure poursuivie jusqu'au stade de la cassation peut s'étendre sur une durée de six à huit ans, voire davantage dans certains cas exceptionnels, rythme manifestement incompatible avec celui de la vie économique.

4- Propositions du Conseil des impôts pour rendre plus lisible l'organisation de l'administration

Le Conseil des impôts considère que l'achèvement de la refonte informatique est un préalable à toute réforme des structures. Cela suppose que les deux conditions suivantes soient réunies : le maintien des crédits affectés au projet selon le plan initial et la mise en place d'un identifiant fiscal fiable, qui fait aujourd'hui défaut.

Le Conseil des impôts propose diverses mesures pour améliorer l'organisation administrative et rendre plus simples les relations des contribuables avec leur administration fiscale :

- développer un dispositif permettant de mieux suivre les relations entre les administrations fiscales et les contribuables. Celui-ci comporterait un suivi statistique et la réalisation d'enquêtes d'opinion annuelles auprès des contribuables ;

- instaurer un interlocuteur fiscal unique pour toutes les entreprises. Cette mesure nécessite le transfert du recouvrement de l'impôt sur les sociétés de la direction générale de la comptabilité publique à la direction générale des impôts et implique la généralisation du rapprochement entre les recettes et les centres des impôts ;

- Rapprocher les cultures des administrations fiscales par des formations professionnelles communes aux agents de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique ainsi que par la mise en place de « passerelles » entre ces deux directions, sans préjudice de carrière pour les personnels concernés.

Le Conseil des impôts souhaite que les délais de jugement en matière fiscale soient raccourcis. Il encourage pour cela l'utilisation la plus large possible de la procédure de demande d'avis qui a montré qu'elle permettait une clarification rapide du droit.

CHAPITRE 3

LES COMPORTEMENTS ADMINISTRATIFS FACE AUX CONTRIBUABLES

1- La direction générale des impôts a conclu et appliqué un contrat d'objectifs et de moyens qui a amélioré ses relations avec les contribuables

Le contrat d'objectifs conclu par la direction générale des impôts avec la direction du budget constitue une forte innovation dans la gestion publique. Il a privilégié l'amélioration de la qualité du service rendu aux usagers et conduit à la mise en place de cinq indicateurs permettant de la mesurer - réception sur rendez-vous, pas d'appel téléphonique sans réponse, envoi des formulaires à domicile, réponses d'attente systématiques et levée de l'anonymat - Malgré les réticences parfois soulevées par cette démarche, les premiers résultats obtenus apparaissent encourageants et montrent que la qualité de service offerte par la direction générale des impôts a sensiblement progressé au cours des dernières années.

2- La modernisation du contrôle fiscal passe par la poursuite de l'évolution des comportements administratifs

Le contrôle fiscal s'exerce sous différentes formes : contrôle sur pièces, contrôle fiscal externe, exercice du droit de visite ou de saisie et du droit d'enquête. Plus de 60 % des droits rappelés proviennent de l'exercice du contrôle fiscal externe. Ils concernent principalement les rappels d'impôt sur les sociétés et sont concentrés sur un petit nombre de contrôles, souvent conduits auprès de grandes entreprises. Le montant total des droits rappelés est important. Leur baisse depuis deux ans s'explique par un changement de convention statistique qui ne retient plus les redressements de TVA auto liquidée, dès lors qu'ils ne causent aucun préjudice au Trésor. Il faut toutefois noter que le taux de recouvrement des impositions faisant suite à contrôle fiscal demeure faible et n'atteint que 67 % au terme de cinq années suivant la mise en recouvrement.

Les droits du contribuable contrôlé sont garantis par des règles légitimement très protectrices. Elles sont reprises dans la « charte du contribuable » qui rappelle le caractère contradictoire de la procédure et décrit les possibilités de recours hiérarchiques offertes au contribuable vérifié.

Toutefois, la bonne application des garanties nécessite un changement de comportements des services de contrôle. Consciente de cette situation, la direction générale des impôts s'est engagée dans un processus de modernisation s'appuyant à la fois sur « l'application mesurée de la loi fiscale » et une amélioration de la qualité des

contrôles. Cette dernière repose sur les principes suivants : clarification des objectifs du contrôle, mise en place d'indicateurs de performance, action renforcée sur la grande fraude et allègement des contraintes pour les contribuables vérifiés.

Les enjeux de cette modernisation sont d'importance : selon les enquêtes menées auprès des entreprises et confirmées par leurs organisations représentatives, les contrôles fiscaux ne sont pas bien ressentis, surtout par les petites et moyennes entreprises. Les critiques émises laissent apparaître une vraie demande de dialogue dans le cadre d'un débat réellement contradictoire pendant, et à l'issue du contrôle. Ce jugement doit toutefois être tempéré par l'analyse des statistiques du contentieux fiscal lié aux contrôles : en effet, plus d'un contrôle sur deux ne donne pas lieu à observations du contribuable et moins d'un sur dix débouche sur un contentieux juridictionnel.

3- La culture du dialogue de l'administration est encore insuffisamment développée en cas de contrôle fiscal

Les recours internes prévus par la charte du contribuable constituent des garanties essentielles qui s'imposent à l'administration. En pratique, leur portée est réduite par le fait qu'ils tendent souvent à confirmer la position de l'administration.

Les commissions départementales associant représentants des contribuables et de l'administration sont, par leur composition, des institutions uniques en droit fiscal français. Largement sollicitées pour porter un avis sur les divergences d'appréciation des faits constatés en cas de contrôle, elles voient leur avis presque systématiquement suivi par l'administration fiscale. Leur rôle demeure néanmoins réduit en raison de l'étroitesse de leurs compétences.

Les autres formes de dialogue entre l'administration et les contribuables sont nécessairement limitées aux situations prévues par la loi : la procédure de transaction est réservée aux pénalités et le champ d'intervention du Médiateur de la République demeure restreint en matière fiscale.

4- Les propositions du Conseil des impôts pour rééquilibrer les relations entre l'administration fiscale et les contribuables

Le Conseil des impôts souhaite que l'évolution de l'administration fiscale vers une administration de service se poursuive. C'est pourquoi il propose les mesures suivantes :

- conforter la culture de qualité de service au sein de l'administration fiscale. Pour cela, il est nécessaire de sensibiliser davantage les agents à cette exigence au cours de leur formation et de développer un système d'évaluation prenant en compte cet aspect ;

- lutter contre le sentiment d'infériorité du contribuable face à l'administration. Ceci suppose de simplifier et clarifier le langage administratif tout en développant une approche individualisée de l'usager.

Le Conseil des impôts estime par ailleurs qu'il faut favoriser les solutions non contentieuses de règlement des conflits, ce qui implique :

- une amélioration des conditions du dialogue entre le contribuable contrôlé et l'administration, qui ne pourra être obtenu qu'en réaffirmant le caractère contradictoire de la procédure et en rendant obligatoire le débat oral et contradictoire préalable à l'envoi de la notification de redressement. A cet égard, la substitution de l'expression « proposition de rectification de votre imposition » à celle de « notification de redressement » correspondrait mieux au caractère contradictoire de la procédure ;

- une meilleure efficacité des recours internes à l'administration.

Dans cette perspective, il est proposé de rendre à l'épreuve de fiscalité relative à l'accès au grade d'inspecteur principal des impôts un niveau d'exigence technique élevé, qui constitue la principale garantie de l'efficacité du recours hiérarchique.

De même, il est proposé de désigner comme interlocuteur un directeur reconnu pour sa haute technicité, ses qualités d'écoute et ses capacités décisionnelles, comme c'est déjà le cas dans quelques directions régionales et départementales des impôts. Ce choix offrirait un double avantage : l'interlocuteur présenterait aux yeux du contribuable une plus grande apparence d'objectivité ; il serait aussi plus enclin à ne pas persister dans un redressement dont les chances de succès devant le juge seraient incertaines et qui risquerait d'encombrer inutilement le contentieux.

Enfin, il est proposé d'accroître le champ de compétence des commissions départementales des impôts pour favoriser le rapprochement des points de vue sur toutes les questions qui relèvent de l'appréciation des faits.

CONCLUSION

Les administrations fiscales font partie des administrations de l'Etat dont les relations avec leurs usagers se sont longtemps exercées sur la base du principe d'autorité. Au cours des années récentes, elles se sont toutefois engagées dans une mutation culturelle visant à fonder sur une plus grande confiance réciproque le consentement des contribuables à payer leurs impôts.

Le Conseil des impôts a voulu contribuer à cette évolution en cherchant comment continuer à améliorer les relations entre l'administration et les contribuables sans, pour autant, réduire l'efficacité de l'administration fiscale. Au fur et à mesure que ses travaux ont progressé, le Conseil a constaté que, loin d'être antinomiques, la recherche de l'efficacité administrative et celle de l'amélioration des relations entre les contribuables et leur administration fiscale constituent des objectifs remarquablement complémentaires.

Les axes de réflexion proposés par le Conseil s'articulent autour de trois thèmes : celui de la norme fiscale, c'est-à-dire de l'ensemble des textes qui s'imposent aux contribuables en matière de fiscalité ; celui de l'organisation même de l'administration en charge de la fiscalité ; et celui de l'interaction entre les comportements des agents de l'administration et ceux des contribuables.

Notre droit fiscal est indiscutablement trop complexe pour être bien compris par les contribuables. Il convient de commencer à y remédier en étudiant d'urgence comment pourrait être réécrit notre code général des impôts, devenu progressivement quasi-illisible. Par ailleurs, les objectifs poursuivis par le législateur en matière fiscale gagneraient à être mieux précisés dans des exposés des motifs plus étoffés de la loi fiscale. La doctrine de l'administration, c'est-à-dire ses commentaires et ses instructions précisant la portée de la législation, pourrait voir ainsi son importance réduite.

Elle devrait, à tout le moins, être mise à disposition des contribuables sous une forme plus compréhensible et dans des délais plus courts. Enfin, la sécurité juridique serait mieux assurée si la rétroactivité de la loi fiscale était plus strictement limitée.

L'organisation actuelle de notre administration fiscale reste marquée par la distinction ancienne entre les services chargés de déterminer la base imposable et ceux chargés de recouvrer l'impôt. Ceci conduit trop souvent les contribuables à des démarches inutilement nombreuses. L'échec du projet de réforme visant à unifier ces services ne remet pourtant pas en cause la légitimité de l'objectif d'amélioration des relations avec les contribuables. Les récentes déclarations du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, tendant à rattacher le paiement de tous les impôts dus par les sociétés à la direction générale des impôts et à sécuriser le numéro d'identification fiscale, vont dans le sens souhaité par le Conseil des impôts. Celui-ci approuve les démarches engagées par le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie à cette fin. Il préconise d'approfondir encore ces réformes pour aboutir à terme à un interlocuteur fiscal unique pour toutes les catégories de contribuables, y compris les particuliers. Il convient aussi de souligner que l'amélioration des relations de l'administration avec les contribuables nécessite que les juridictions compétentes en matière fiscale deviennent plus accessibles et que leurs jugements soient rendus plus rapidement.

Toutes ces évolutions ne pourront faire sentir pleinement leurs effets que si les agents de l'administration continuent à mieux intégrer dans leurs comportements le souci de la qualité du service rendu aux contribuables. Le contrat d'objectifs et de moyens conclu entre la direction du budget et la direction générale des impôts incite fortement cette dernière à respecter des normes de qualité, et apparaît donc à cet égard comme une innovation particulièrement opportune. Une telle démarche est inévitablement plus difficile dans le domaine du contrôle fiscal. Néanmoins, tout en

considérant le contrôle comme une des missions fondamentales de l'administration, le Conseil des impôts souhaite que la bonne foi de l'écrasante majorité des contribuables soit mieux prise en compte par l'administration, dont la fermeté à l'égard des fraudeurs avérés doit évidemment être maintenue. C'est pourquoi il propose diverses mesures visant à améliorer les conditions du dialogue entre l'administration et le contribuable contrôlé.

Enfin, concernant l'impôt sur le revenu des particuliers, le Conseil réaffirme l'intérêt qu'il y aurait à rapprocher le moment du paiement de l'impôt de celui de la perception des revenus sur lesquels il est assis. Le système actuel conduit en effet à payer l'impôt sur les revenus de l'année précédente, ce qui peut être une source de difficultés importantes lorsque la situation financière du contribuable a changé de façon significative et non (ou mal) prévue : chômage, départ en retraite,.... Le Conseil tient à souligner que la suppression de ce décalage d'un an n'implique pas nécessairement l'instauration d'une retenue à la source.

Au total, l'amélioration des relations entre les contribuables et leur administration fiscale passe par une évolution progressive des comportements. Pour sa part, l'administration en est aujourd'hui consciente, et doit accompagner cette évolution avec détermination pour ce qui est de la gestion de ses personnels. Le Conseil des impôts, quant à lui, souhaite que soit encouragée cette émergence d'une culture de la qualité, garantie principale de la pérennité d'un service public au service du public.

Le présent rapport a été arrêté et délibéré par le Conseil des impôts composé de :

M. François LOGEROT, premier président de la Cour des comptes, président du Conseil des impôts,

*M. André BARILARI, inspecteur général des finances,
M. Michel BOUVIER, professeur agrégé des universités,
M. Michel DELAHOUSSE, inspecteur général des finances,
M. André GAURON, conseiller maître à la Cour des comptes,
Mme Chantal LARDENNOIS, conseiller à la Cour de Cassation,
Mme Monique LIEBERT-CHAMPAGNE, conseiller d'Etat,
M. Pascal MAZODIER, inspecteur général de l'INSEE,
M. Pierre PAUGAM, conseiller maître à la Cour des comptes,
M. François ROGER, conseiller à la Cour de Cassation,
M. Philippe TURQUET de BEAUREGARD, conseiller d'Etat,
Membres du Conseil des impôts.*

Le projet, présenté par le rapporteur général, *M. Christophe STRASSEL, conseiller référendaire à la Cour des comptes*, a été adopté au cours de la séance du 10 octobre 2002.

Les études dont le rapport constitue la synthèse, ont été effectuées par :

*M. Pierre HANOTAUX, inspecteur des finances,
M. François KRUGER, conseiller référendaire à la Cour des comptes,
M. Olivier LINDENMEYER, inspecteur des finances,
M. Vincent MAHE, maître des requêtes au Conseil d'Etat,
Rapporteurs,*

M. Philippe DAUTRY, administrateur des services de l'Assemblée Nationale, Chargé d'études.

Le secrétariat du Conseil des impôts a été assuré par :

*M. Jean-Pierre COSSIN, conseiller référendaire à la Cour des comptes, secrétaire général du Conseil des impôts,
Mme Madeleine GALLO, attachée au secrétariat général du Conseil des impôts.*