

ADMINISTRATION FISCALE

L'UTILITÉ DU CONCILIEUR FISCAL DÉPARTEMENTAL



Patrick Cocheteux

Docteur en droit
Chargé de cours

Université
de Lille 2

Tout contribuable peut désormais saisir le conciliateur fiscal de son département pour quelque problème que ce soit avec la direction générale des impôts. Reste à savoir comment cela fonctionne concrètement.

Après le rapport [1] du Conseil des impôts en 2002 concernant les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, celle-ci a décidé de mettre en place un conciliateur au sein de chaque département. La généralisation de l'expérimentation a eu lieu en 2004 et, actuellement, tous les contribuables, particuliers ou entreprises, peuvent saisir cette autorité pour l'examen d'un certain nombre de problèmes relationnels ou techniques avec la DGI [2] ou la DGCP.

Toute entreprise crée un poste de médiateur interne pour fidéliser sa clientèle et évidemment l'administration fiscale n'en a pas besoin. La question est de savoir à quelle nécessité répond le fisc avec la création du conciliateur (1^{re} partie) et comment celui-ci remplit sa mission (2^e partie).

PARTIE I. DE LA NÉCESSITÉ DU CONCILIEUR FISCAL

La médiation est un objet de politique publique et, en matière fiscale, elle trouve un intérêt dans le consentement à l'impôt, surtout quand celui-ci devient plus compliqué ou plus lourd à supporter. Au-delà de la nécessité médiatique du conciliateur est donc posée la question de sa nécessité juridique.

OBLIGATION MÉDIATIQUE DU CONCILIEUR FISCAL

■ **Nécessité médiatique du conciliateur.** Voulant céder à un phénomène de mode, l'administration fiscale a donc mis en place un conciliateur mais il est remarquable de constater que le législateur a mis tout ce temps pour s'apercevoir que les relations administration/administrés réclamaient cet intermédiaire. En matière de contrôle fiscal sur place, l'interlocuteur départemental avait en effet déjà été créé. Ce dernier a toutefois montré ses limites dans certaines affaires [3] fiscales largement médiatisées.

Néanmoins, là où la conciliation n'était pas prévue, elle a maintenant été introduite : recours après processus gracieux, ou refus de remise de pénalités ou de délais de paiement par exemple.

En fait, le fisc a souhaité introduire la conciliation pour se positionner

dans le cadre des débats très ordinaires que l'on retrouve en matière de gestion fiscale, à savoir : respect de l'égalité de traitement contre l'inégalité, préférence du consensus à la confrontation, puissance publique contre l'incivisme fiscal. La conciliation créée par l'administration a une fonction sociale que les techniques juridiques ordinaires de recours devant le juge de l'impôt ont perdue car elles empruntent un langage que le citoyen n'entend plus [4] et un processus entièrement juridique trop long dont le citoyen préfère s'abstenir. La faute en revient tout entière à l'administration qui n'a cessé de densifier les textes et aux juges administratifs qui ont souvent pris le parti de l'État contre le citoyen.

■ **Le conciliateur fiscal est institutionnel.** Le conciliateur fiscal est un outil institutionnel car il a été créé par l'institution fiscale DGI. Il vient d'en haut. La personne, appartenant à la DGI ou la DGCP, désignée pour son expérience et ses compétences techniques, peut apporter une solution à un différend opposant l'institution à l'utilisateur de ses services. Aujourd'hui, le nombre d'entreprises, d'administrations, de services publics qui s'attribuent un médiateur dans leur personnel va croissant. Le système judiciaire n'est pas non plus étranger à cette pratique : un médiateur judiciaire (consacré par la loi n° 95-125

du 8 février 1995) peut être nommé par le juge, préalablement au jugement d'un litige, pour tenter de parvenir à un règlement amiable entre les parties. Si ce foisonnement répond à un véritable besoin d'améliorer des relations et d'éviter les contentieux, il correspond également à une volonté du fisc de se donner "une meilleure image de marque". De sorte que le médiateur institutionnel doit être rentable et fournir une solution rapidement. En outre, les risques de bureaucratisation ou même de politisation ne sont pas négligeables : représentant un certain pouvoir de fait, il peut être tenté d'en abuser (et de devenir "un juge-bis" par exemple) contrairement à la nature d'une fonction qui se doit d'être indépendante vis-à-vis des deux parties.

REDONDANCE JURIDIQUE DU CONCILIATEUR

■ Inutilité juridique du conciliateur.

Sa saisine est en effet souvent inutile. La première question qui vient à l'esprit est celle de savoir si la mission du médiateur de la République ne suffisait pas et donc quelle nécessité il y avait de créer un organe administratif supplémentaire.

Étymologiquement, le conciliateur est "celui qui procure, qui ménage quelque chose", c'est aussi celui qui intervient comme un arbitre. Son but est de rapprocher des personnes en désaccord. Le médiateur est, quant à lui, une personne juridique ayant pour tâche d'aider à résoudre les conflits survenus entre les particuliers et l'administration, qui est habilitée à faire des recommandations aux autorités compétentes pour régler les problèmes et à suggérer des propositions pour améliorer le service.

Le conciliateur mis en place entre le fisc et le contribuable appartient à la hiérarchie administrative [5] et n'est donc pas un véritable arbitre indépendant. Il se renseigne auprès du service administratif visé par le contri-

buable mécontent mais il ne lui donne pas de directives. Enfin, il occupe une fonction de post-contentieux ou post-gracieux suite à une décision administrative déjà prise. Il s'agit donc d'une mission de "service après-vente" pour éviter que le contribuable ne fasse un contentieux : contentieux devant le juge de l'impôt ou recours pour excès de pouvoir en cas de gracieux. Il agit donc pour le compte de l'administration mais pas vraiment pour le compte du contribuable et il n'est souvent pas très utile de le saisir. Sa mission est en effet seulement relationnelle, communicante et explicative. Si le contribuable possède un conseil, celui-ci donnera la même satisfaction.

En cas de volonté du contribuable de saisir une autorité avant d'engager une action juridictionnelle, la saisine d'un parlementaire posant une question au ministre des Finances ou la saisine directe du ministre [6] comme autorité hiérarchique paraît bien plus efficace. En effet, la réponse parlementaire possède une valeur juridique devant laquelle l'administration s'incline et le recours hiérarchique a depuis toujours une autorité certaine. Des considérations de fait peuvent d'ailleurs ici jouer un rôle important : proximité d'élections, incidence d'une décision sur l'emploi par exemple.

PARTIE II. MISSION DU CONCILIATEUR FISCAL

Quitte à observer la montée en puissance du conciliateur fiscal, toujours saisi de plus en plus d'affaires par les contribuables, il faut comprendre que le médiateur a une fonction de régulateur dans les matières où il intervient.

■ **Matières où le conciliateur peut être saisi.** Le conciliateur reçoit les demandes des contribuables qui ont déjà fait l'objet d'une première démarche auprès des services de l'administration fiscale en terme d'as-

“Le conciliateur mis en place entre le fisc et le contribuable appartient à la hiérarchie administrative et n'est donc pas un véritable arbitre indépendant.”

siette ou de paiement de l'impôt. Son intervention après une première décision oblige l'organe administratif qui l'a rendue à informer le contribuable de la saisine possible. La mention relative à cette possibilité doit donc être portée sur toutes décisions de rejet partiel ou total rendues en matière contentieuse ou gracieuse (demande de délais de paiement, demandes de remise de majoration, de frais de poursuites ou d'intérêts moratoires). Dès lors que l'autorité administrative n'a pas statué sur une demande gracieuse dans le délai de quatre mois, elle est réputée avoir rejeté celle-ci (décret 2001-907 du 3-10-2001 art. 2).

Si, au terme de cette première démarche, le contribuable estime que sa demande n'a pas été traitée de façon satisfaisante, il peut s'adresser au conciliateur. Celle-ci sera appréciée suivant la situation financière et patrimoniale du redevable, son attitude coopérative au cours du contrôle, la nature isolée ou non de l'infraction, les justifications plus ou moins pertinentes avancées. En prenant l'exemple d'une déclaration de succession qui n'aurait pas été déposée et réglée dans les délais, plus la réaction du contribuable sera tardive et plus l'allègement de pénalité sera tenu.

Le conciliateur reçoit également les demandes concernant des engagements pris en matière de qualité de service qui n'ont pas été respectés : par exemple, celui de répondre aux demandes de rendez-vous ou aux demandes de renseignements téléphoniques des contribuables.

Quels que soient le ou les services compétents, le conciliateur traite l'ensemble des demandes.

Toutefois, trois situations ne relèvent pas de sa compétence. Il s'agit :

■ des procédures de vérification de comptabilité ou d'examen de situation fiscale personnelle ;

■ des litiges relatifs à la publicité foncière (Conservation des hypothèques) ;

■ des demandes ayant déjà fait l'objet d'une requête auprès du président de la République, du Premier ministre, du ministre, des directeurs généraux de l'administration fiscale, du médiateur de la République, des parlementaires et élus locaux.

Il est notable de constater que l'ensemble du contrôle fiscal sur place est situé hors du champ d'intervention du conciliateur. Il existe néanmoins en ce domaine l'interlocuteur départemental. L'avis de vérification mentionne le nom des supérieurs hiérarchiques du vérificateur (inspecteur départemental ou principal et interlocuteur spécialement désigné) auxquels le contribuable peut s'adresser en cas de difficultés (D. adm. 13 L-1311 n° 12). La création du conciliateur correspond en fait à l'observation que si la matière du contrôle fiscal sur place permettait une certaine médiation avec l'intervention possible des Commissions [7] TCA (taxe sur le chiffre d'affaires) et impôts directs ou Commission de conciliation pour les droits d'enregistrement, rien en revanche n'avait été prévu pour les situations plus courantes d'assiette et de recouvrement.

■ **Effets de la saisine du conciliateur.** La saisine du conciliateur ne dispense pas du paiement des sommes réclamées et n'interrompt pas les délais de recours contentieux.

Le conciliateur s'engage à répondre au contribuable dans les trente jours pour l'informer soit de sa décision, soit de l'état du traitement de sa demande pour les dossiers plus complexes. Une réponse d'attente est alors donnée au contribuable.

Dans la pratique des services fiscaux ou du Trésor, on a remarqué que la saisine du conciliateur intervient souvent de manière prématurée : soit parce que le service interrogé au premier chef n'a pas encore répondu à la réclamation du contribuable, soit parce que celui-ci a saisi une autre autorité excluant le conciliateur, soit parce que le contribuable fait l'objet

« La création du conciliateur correspond en fait à l'observation que si la matière du contrôle fiscal sur place permettait une certaine médiation [...], rien en revanche n'avait été prévu pour les situations plus courantes d'assiette et de recouvrement. »

d'un contrôle sur pièces en cours. Les contribuables demandent souvent l'association de leurs problèmes d'assiette avec une difficulté de paiement, et l'approche globale que doit avoir le conciliateur pour leur répondre peut être source de difficultés. Ainsi le recours contentieux est en général doublé d'un recours gracieux au terme duquel le contribuable s'étonne de l'application d'une règle fiscale le concernant et demande à être écarté du paiement par bienveillance. Par exemple, la demande d'exonération de la redevance audiovisuelle s'accompagne de la justification de faibles ressources pour éviter de la payer. L'effet principal attendu par le contribuable est la satisfaction de sa revendication. Dans certains cas, cela ne pose aucun problème, citons pour exemples : les erreurs dans les prélèvements automatiques ou la mensualisation, les différends consécutifs à un changement de situation personnelle. Les demandes de délais de paiement obtiennent également un avis favorable dans le sens d'un rééchelonnement des échéances si elles sont appuyées d'arguments précis et non de vagues promesses. En revanche, comme il faut s'y attendre, les contentieux faisant suite à une imposition supplémentaire ne connaissent pas les taux les plus larges de succès pour le redevable. Celui-ci peut donc préférer utiliser la procédure de conciliation s'il est en possession d'une bonne argumentation, jurisprudence à l'appui, pour déterminer l'issue de la conciliation. Sinon, le recours au tribunal administratif présente les meilleures garanties.

■ **Conclusion.** Avec l'intervention du conciliateur, les services des impôts ou du Trésor ont souvent l'impression de faire double travail et il convient de les saisir donc avec diplomatie et justesse des arguments. De plus, la saisine ayant lieu en même temps pour un grand nombre de redevables puisque les échéances d'IR [9] ou de

TH concernent tout le monde, il est possible que le délai de trente jours pour la réponse ne soit pas suffisant. Bref, en d'autres termes, ce que le législateur a voulu comme mécanisme de fluidité des relations entre administration et administrés a parfois la vertu inverse de celle attendue.

Parallèlement, le comportement du contribuable change aussi. Avec un mode de relation plus construit et plus courant que la simple interpellation de l'administration, l'administré contribuable se considère comme un consommateur de droit fiscal qui rend son identité plus forte et porteuse de reconnaissances variées. ■

[1] Cf. « Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale : 20^e rapport au président de la République », La documentation française.

[2] DGI : direction générale des impôts (service des impôts des entreprises ou centre des impôts des particuliers) ; DGCP : direction générale de la comptabilité publique (percepteurs).

[3] Cf. Dossier André Le Meignan condamné pour fraude fiscale par la justice pénale mais où la justice administrative a dégrévé l'ensemble des redressements sans que la situation ne soit apparue suffisamment grave à l'interlocuteur départemental et la commission des infractions fiscales pour abandonner les poursuites sans fondement.

[4] L'accessibilité et l'intelligibilité de la loi sont pourtant des objectifs de valeur constitutionnelle en vertu des décisions du Conseil constitutionnel n° 99-421 DC du 16 décembre 1999 (JO du 22 décembre p. 19041) et n° 2001-455 DC du 12 janvier 2002 (18 janvier p. 1053). Le rapport Cousin donne un exemple patent d'inintelligibilité du CGI : la pénalité prévue à l'article 1831 du CGI (pénalité sanctionnant certaines infractions relatives aux obligations déclaratives qui incombent aux marchands de biens réalisant certaines opérations immobilières) est illisible à elle seule car le dispositif de l'article 1831 renvoie à l'article 852 du même code, qui lui-même fait référence à son article 257 ! (Rapport J.-Y. Cousin sur les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, op. cit., p. 12-13, n° 1064, 2003).

[5] Il appartient soit à la DGI, soit à la DGCP mais le contribuable n'en est généralement pas informé.

[6] Aucun recours hiérarchique n'est possible contre les décisions du ministre (toutefois, en cas de faits nouveaux, une requête peut être présentée devant la même autorité).

[7] Rappelons que la commission de l'article 1651 CGI (IDTCA) et 1653 A CGI (droits d'enregistrement, ISF) est compétente pour des questions de fait (art. L59A LPF).

[8] Cf. V de Briant et Y. Palau, « La médiation », Nathan Université, Coll. 128, p. 54.

[9] IR : impôt sur le revenu et TH : taxe d'habitation.