

L'ACCES DES CONTRIBUABLES A L'INFORMATION FISCALE :

De l'action gouvernementale à la pratique administrative *

PAR

Dominique GOBEAUT

Diplômée d'études approfondies de science administrative

L'administration fiscale, plus que toute autre administration, est à la fois l'origine, le vecteur et la cible de comportements souvent irrationnels de la part des citoyens avec lesquels elle est en rapport. Disposant d'un monopole quasi-absolu sur l'assiette et la perception des Impôts, la Direction Générale des Impôts (D.G.I.) a pour mission essentielle d'alimenter le budget de l'Etat, au besoin en recourant à des méthodes coercitives ou inquisitoriales. A ces contraintes viennent s'ajouter la tradition du secret et l'obligation du formalisme, l'ensemble de ces facteurs contribuant à donner de la DGI l'image d'une force menaçante dotée de pouvoirs exorbitants¹.

Depuis les années 70, sous la pression sociale grandissante et, entre autres, sous l'impulsion de Valéry Giscard d'Estaing², la DGI a entrepris de mieux informer et de rassurer les contribuables, dans le cadre d'un

* Cette étude reprend les grandes lignes de la première partie d'un mémoire soutenu en mars 1987 pour le diplôme d'études approfondies de science administrative à la Faculté de droit et des sciences politiques et sociales d'Amiens.

1. J.C. Martinez, *Le statut de contribuable*, tome I, *L'élaboration du statut*, L.G.D.J., 1980, p. 151 et s.; J. Bloch-Morhange, *La révolte des contribuables. La fiscalité sous Mitterrand*, Le Figaro Magazine, Ed. Albatros, 1983, 140 p.

2. V. Giscard d'Estaing, *Démocratie Française*, Fayard, 1976, pp. 83-90.

mouvement général d'ouverture de l'administration. Trois axes sont perceptibles suivant deux options, l'une juridique, l'autre psychologique :

— En premier lieu, les contribuables estiment que l'administration dispose de pouvoirs trop étendus : la loi du 29 décembre 1977³ leur accorde des garanties supplémentaires, reprises dans une « Charte » ;

— En second lieu, ils ont le sentiment de ne pas être assez informés : la loi du 17 juillet 1978⁴ portant « diverses mesures d'amélioration des relations avec le public (...) » traite dans son Titre I de la liberté d'accès aux documents administratifs tandis que la loi du 11 juillet 1979⁵ instaure l'obligation de motivation des actes administratifs.

Enfin, comme depuis la dernière guerre mondiale la notion de « public relations » venue des pays anglo-saxons et francisée sous le terme de « relations publiques »⁶ connaît un important essor, l'action gouvernementale se base sur des concepts de sociologie et de psychologie sociale, voire sur des pratiques de « marketing » pour privilégier la communication et le dialogue.

Un ensemble de mesures dispersées, parfois floues ou incertaines, mais regroupées sous le terme générique de « mesures destinées à améliorer les relations avec le public » va permettre de répondre aux doléances des contribuables et de leur donner toute l'information qu'ils réclament. Dans ses relations avec des administrés parfois qualifiés d'« usagers », l'administration se voit assigner un triple objectif d'information, de simplification et de protection des citoyens : il s'agit de doter le bastion administratif de toute la transparence⁷ d'une « maison de verre ».

De la fermeture au dialogue, la mise en place de changements aussi profonds dans l'administration fiscale ne se déroule pas sans difficultés et avant d'aborder les mesures prises et leurs modalités d'application, il importe d'en présenter les acteurs.

A) *Les contribuables*

L'administration fiscale s'adresse à un type particulier d'administrés regroupés sous le terme générique de « contribuables ». Ce terme recouvre des réalités très différentes : est contribuable « toute personne astreinte au paiement des contributions, impôts, droits ou taxes dont le recouvrement est autorisé par la loi » selon une définition donnée par la DGI dans un manuel de formation des agents. Cette définition s'applique aussi bien aux personnes morales (sociétés) qu'aux personnes physiques (individus) et semble exclure les personnes non-imposables. Néanmoins celles-ci sont également, pour l'administration fiscale, des contribuables,

3. Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977, *J.O.* du 30 décembre 1977.

4. Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978, *J.O.* du 18 juillet 1978, p. 2851.

5. Loi n° 79-587 du 11 juillet 1979, *J.O.* du 12 juillet 1979, p. 1711.

6. J. Chaumely, D. Huisman, *Les relations publiques*, PUF, Que Sais-je ?, 1967, 128 p.

7. P.F. Divier, « L'administration transparente », *R.D.P.*, 1975, pp. 68-108.

dans la mesure où elles doivent elles aussi souscrire une déclaration ou payer des impôts locaux. Le contribuable est donc, plus largement, tout individu amené à établir des contacts avec l'administration fiscale en son nom ou au nom d'une personne morale. A priori, tout citoyen adulte et responsable est un contribuable potentiel et, comme le rappelait récemment le Directeur Général des Impôts, M. Baconnier, vingt-cinq millions de Français — et un bon nombre d'étrangers également — souscrivent une déclaration de revenus.

Il existe, en conséquence, une prédisposition à la révolte anti-fiscale en chaque administré, cette révolte pouvant demeurer latente ou larvée dans la majorité des cas et exploser lorsque des mesures particulières sont prises. Cela a été le cas en 1953 pour le « mouvement Poujade »⁸ ; de même le CID-UNATI, après 1970 s'est distingué par la violence de ses manifestations. Cependant les mouvements anti-fiscaux ont considérablement changé de nature et de clientèle : « la révolte contre l'impôt était il y a trente ans le thème de la révolte des "petits travailleurs" indépendants menacés par le développement et la modernisation du capitalisme (...). Elle est devenue le thème de mobilisation des groupes sociaux les plus dotés économiquement et les moins liés à l'appareil d'Etat (professions libérales, cadres supérieurs, majorité des chefs d'entreprise) »⁹. Il ne s'agit plus de mouvements tapageurs contre les « polyvalents » mais d'une crise de la communication entre administration et administrés qui se développe dans une « classe moyenne » dont le niveau culturel s'est considérablement élevé. Comme le note J.-C. Martinez¹⁰, il existe une « prise de "densité" du contenu sociologique de la notion de contribuable » ; ceux qu'il appelle des contribuables à « armes égales » sont les membres de professions structurées dans des organisations socio-professionnelles dont la représentativité est reconnue à la fois par le pouvoir politique et par l'administration. Il s'agit aussi de ceux qui n'hésitent pas à s'informer et à recourir à des conseils fiscaux dès que l'administration fiscale exerce une action contre eux. Cette nouvelle génération de contribuables utilise ses propres armes contre l'administration : connaissances techniques et procédures contraignantes. Néanmoins la majeure partie des contribuables, socialement ou culturellement défavorisés, demeure sous-informée de ses droits et obligations¹¹.

8. S. Hoffmann, *Le Mouvement Poujade*, A. Colin, Cahiers de la FNSP, n° 81, 1956 ; M. Roy, *Les commerçants. Entre la révolte et la révolution*, Seuil, 1971.

9. E. Neveu, « Jalons pour une sociologie politique des discours anti-fiscaux », in *Regards sur la fraude fiscale*, Economica, 1986, p. 94.

10. J.C. Martinez, *op. cit.*, p. 46 et s.

11. Par exemple, les contribuables qui connaissent le mieux les possibilités de déduction des dons aux œuvres ne sont pas issus des couches sociales les plus défavorisées : si tout le monde donne aux pompiers, combien sont-ils à déduire ce don ? Quant à ceux dont les revenus sont si bas qu'ils sont non-imposables, à quoi leur sert de s'informer sur des déductions qui ne leur sont d'aucune utilité ?

B) *Les études impulsées par le pouvoir politique*

A la fois victime et vecteur de l'agitation anti-fiscale, l'administration fiscale se trouve au centre de la politique d'amélioration des relations avec le public. Il est patent qu'en la matière, c'est à l'administration et non aux contribuables qu'on demande de faire un effort. Cette situation est parfois ressentie comme injuste par les fonctionnaires et repose, en fait, sur le postulat de la puissance de l'administration. Les enquêtes menées et les actions conduites à partir de leurs conclusions tendent à confirmer ce postulat et le rapport de la Commission Aicardi est, en la matière, tout aussi éclairant que, précédemment, le rapport Egret¹².

Le Conseil Economique et Social avait chargé en 1978 M. Egret de présenter le rapport sur « l'amélioration des rapports entre l'administration et les contribuables et en particulier les non-salariés », préparé par la section des Finances. Les responsabilités dégagées n'épargnent ni l'élaboration de la loi fiscale (complexe, instable, imprécise, déloyale, etc.) ni son application (ignorance des contribuables, complexité des déclarations, difficultés des contacts avec les agents) ni ses conséquences (inégalité dans les recours, pénalités non proportionnées, modalités de paiement). Les causes les plus importantes de frictions relevées entre les contribuables et l'administration sont le manque d'information du contribuable — alors que « nul n'est censé ignorer la loi » — et l'impossibilité de se défendre qui en découle ainsi que les « rapports conflictuels et soupçonneux » notamment lors des vérifications. Les remèdes proposés peuvent se résumer ainsi : « législateur et administration doivent donner l'exemple le plus strict du franc-jeu, éduquer et informer le contribuable et préférer la prévention à la répression, multiplier les occasions de dialogue et de concertation, concentrer les efforts sur la fraude fiscale importante et intentionnelle ».

Dans le droit fil de cette réflexion, la Commission Aicardi devait publier en 1986 son rapport dans lequel, à partir des mêmes constats¹³, elle proposait cinquante-deux mesures à prendre à court ou à moyen terme.

C) *L'administration fiscale*

Après quelques réticences, face à un changement aussi profond de ses habitudes, l'administration fiscale a commencé à mettre en œuvre

12. G. Egret, Etude présentée par la section des Finances, « L'amélioration des rapports entre l'administration et les contribuables... », *J.O., Avis et rapports du C.E.S.*, n° 6, février 1979, pp. 181-222.

13. Il est notable que malgré dix années — au minimum — de « politique d'amélioration », les conclusions de deux commissions soient identiques. Il semble d'ailleurs, en la matière, que les discours électoraux actuels relèvent toujours les mêmes carences, les mêmes lourdeurs, les mêmes difficultés de relations, et ce, malgré les mesures prises... Cf. M. Aicardi, *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, La Documentation Française, 1986, 72 p.

sa politique d'amélioration des relations avec les contribuables et ce, semble-t-il, pour trois raisons. Tout d'abord, même si elle prend parfois ses distances et si elle rechigne à perdre son autonomie, l'administration demeure respectueuse — au moins dans les formes — du principe de subordination au pouvoir politique et l'amélioration des relations avec le public trouve son origine dans une suite de décisions politiques. Par ailleurs, après vingt ans de contestations anti-fiscales réprimées sans amélioration notable de l'attitude des contribuables, elle a pris conscience qu'il était plus difficile et plus coûteux de tenter d'imposer sa pratique que de convaincre son public du bien-fondé de ses actions. Enfin, une nouvelle génération de hauts fonctionnaires informés des recherches sociologiques sur l'administration et notamment en matière de relations humaines a pu influencer notablement le comportement des fonctionnaires qu'ils dirigent. En conséquence, et même si les actions engagées sont encore partielles, superficielles ou mal comprises, un réel effort peut être mis au compte de la bonne volonté de l'administration fiscale.

Les différents acteurs de la politique d'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables n'ont pas eu, d'emblée, une attitude cohérente et rationnelle et cette politique a vu son processus étiré sur plusieurs années. On peut même affirmer que, par le jeu des changements politiques, des influences réciproques de ces acteurs et par les réactions des contribuables, le déroulement de ce processus se poursuit et se construit chaque jour. Sa construction peut sembler cahotique et partielle mais de simples mesures ponctuelles prises en fonction des urgences politiques et sociales du moment, on est passé progressivement à un projet plus complet et plus global.

I. — LES MESURES ADOPTEES

A) *Des décisions ponctuelles au projet global*

Le rapport Egret soulignait que : « jusqu'à la création de la direction générale pour les relations avec le public du ministère du budget et de l'économie, (...) il s'agissait plus de répondre à quelques demandes ponctuelles que de chercher à modifier fondamentalement les comportements réciproques de l'administration et des contribuables »¹⁴.

Ces décisions ont été prises notamment en matière de vérifications, périodes critiques où l'exacerbation des tensions entre agents des impôts et contribuable atteint son apogée¹⁵ : « l'intensification des contrôles fiscaux fut en général suivie de mesures destinées à apaiser les contribuables en leur donnant de nouvelles garanties »¹⁶. La « Charte du Contri-

14. Rapport Egret, *op. cit.*, p. 200.

15. Th. Lambert, *Vérification fiscale personnelle*, Economica, 1984, 182 p.

16. Rapport Egret, *op. cit.*, p. 191.

buable Vérifié », créée en 1974, regroupe ces mesures ponctuelles en suivant le déroulement d'une vérification, sous une forme claire et pratique. Hors des vérifications, la Direction Générale des Impôts (DGI) a su également bien faire accepter certaines réformes de la fiscalité en déployant une stratégie d'information « tous azimuts ». Par exemple, en 1968, pour expliquer les incidences de l'extension de la TVA au commerce de détail, des actions spécifiques d'information ont été menées tant par voie de presse et d'affichage qu'à la radio et à la télévision mais aussi par des conférences avec les organisations professionnelles. Dans le même ordre d'idées, l'administration a participé, à la demande d'organismes divers, à des salons ou des expositions comme les « Semaines de l'Administré » organisées par l'Institut Technique des Administrations Publiques (en 1965, 1966 et 1968) ou le « Salon International de l'Équipement des Commerces et des Métiers » (en 1967, 1971, 1973, 1975...). Enfin, entrent dans la catégorie des décisions ponctuelles les amnisties fiscales de 1952, de 1970, de 1981 ainsi que celle de 1986. Réponses au coup par coup à des problèmes particuliers, ces mesures, prises dans leur ensemble, ne constituent pas une politique cohérente.

Par contre, en examinant les mesures prises depuis 1974 pour l'amélioration des relations entre l'administration et les administrés, il apparaît nettement que les mesures spécifiques à l'administration fiscale font partie d'un projet global en vue de produire certains effets.

« L'acceptation de l'impôt, la conscience de sa nécessité, la "bonne volonté" en matière fiscale (...) apparaissent comme une des conditions de la cohésion et de l'équilibre de la société... »¹⁷, et le premier effet recherché réside dans cette nécessité de l'acceptation de l'impôt. « Entre autres causes, l'adhésion à l'impôt dépend d'un rapport de droit et de fait entre l'administration à qui incombe la tâche difficile d'asseoir et recouvrer l'impôt et les contribuables »¹⁸. Reconnaître que l'administration ne fait qu'appliquer la loi, admettre que les agents du fisc font correctement leur travail, accepter de participer à sa propre imposition, s'informer, comprendre, dialoguer ne sont que des formes diversifiées de consentement à l'impôt. Certes, celui-ci est constitutionnellement reconnu et exercé sous forme déléguée et chaque année, par les parlementaires, lors du vote de la Loi de Finances. Mais cette forme de consentement a perdu de sa force : d'une part les parlementaires ne peuvent appréhender la fiscalité dans son ensemble et leur consentement ne peut se faire en toute plénitude, d'autre part leur acquiescement est soit déterminé par des stratégies politiques extérieures (votes par groupes et non individuels et librement consentis), soit extorqué (utilisation de l'article 49-3 de la Constitution). Par ailleurs, la remise en cause de la représentativité du Parlement, par ceux qu'il est censé représenter, permet d'affirmer que les contribuables ne se sentent pas engagés à payer un impôt auquel ils n'ont

17. L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, coll. Thémis Droit, PUF, 1984, p. 589.

18. Rapport de la Commission Aicardi, *op. cit.*, p. 13.

aucunement le sentiment d'avoir consenti, non plus qu'à accepter une administration dont le pouvoir leur semble, suivant le même raisonnement, arbitraire. C'est pourquoi un consentement direct à l'impôt, non pas, comme le voudraient certains, « par voix de referendum »¹⁹ — par « voie » de referendum —, mais plutôt par accord tacite, viendrait avantageusement remplacer l'opposition traditionnelle : on ne peut rejeter durablement celui qui recherche le dialogue de préférence à l'affrontement. Rétablir une sorte de civisme fiscal serait donc le premier des effets escomptés de cette politique d'amélioration des relations avec les contribuables.

Le second effet est induit par le premier : si les contribuables renoncent à l'opposition anti-fiscale systématique pour adopter des pratiques dialogales, l'efficacité de l'administration fiscale en sera grandement améliorée. Ce n'est pas un hasard si Jean Le Garrec avait fait des relations avec les usagers une des « conditions de la modernisation de l'administration »²⁰. L'ensemble des procédures est mieux accepté, plus rapide et engendre moins de contentieux lorsque les contribuables se sentent écoutés, d'où pour l'administration un appréciable gain de temps et une économie d'efforts, d'autant plus nécessaires qu'elle réduit ses effectifs.

En complément de ces effets pratiques, l'administration fiscale cherche également à améliorer son image de marque ; le changement peut sembler symbolique, il s'agit néanmoins d'une préoccupation constante qui apparaît comme une motivation complémentaire de l'efficacité : « non seulement le travail à tous les niveaux ne peut qu'en être facilité, mais l'image de la Direction Générale des Impôts, Administration moderne, soucieuse de satisfaire son public dans l'accomplissement du devoir fiscal, en sera améliorée »²¹.

Compte tenu de l'ensemble des acteurs, de leurs besoins, des effets recherchés, les mesures adoptées depuis 1974 et surtout depuis 1977 suivent un schéma relativement logique qu'il convient d'examiner.

B) *Les mesures en vigueur*

Les droits des contribuables sont garantis suivant deux modalités complémentaires : d'une part un renforcement des procédures protectrices a été effectué ; d'autre part il s'est établi, à leur profit, un véritable droit à l'information.

19. Solution proposée par J.C. Martinez dans *Lettre ouverte aux Contribuables*, Albin Michel, 1985, p. 141 et s. Le Professeur Martinez cite, en la matière, l'article 3 de la Constitution en usant du mot « voix ». Nous préférons utiliser le mot « voie », plus conforme à la rédaction du texte original...

20. J. Le Garrec, Introduction au Rapport annuel sur *la Fonction Publique de l'Etat en 1985*, La Documentation Française, 1986, p. 13.

21. X..., « L'action de la D.G.I. en matière de relations publiques », *Revue de la D.G.I.*, n° 39, septembre 1976, p. 8.

1) *Les garanties de procédures*

— La « Charte du Contribuable Vérifié », remise systématiquement à compter de l'année 1975 à tous les chefs d'entreprises faisant l'objet d'une vérification²², a constitué le premier document reprenant sous une forme claire et exhaustive l'ensemble des garanties de procédure accordées aux contribuables. Remaniée en décembre 1985, cette « Charte » est devenue une brochure intitulée « Les Droits du Contribuable Vérifié ». Complètement refondue et complétée, elle est redevenue une « Charte » depuis 1987. Les principales garanties de procédure qu'elle explicite sont maintenant assez bien connues et commentées²³ : envoi d'un avis de vérification portant sur les mêmes impôts et la même période, limitation de la durée des vérifications, opposabilité d'une interprétation par l'administration fiscale, etc. Il est intéressant de signaler que cette Charte a été mise au point à l'origine, par le Comité des usagers auprès du Ministère des Finances, présidé par M. Hoffer et qu'elle constitue le résultat d'une authentique concertation entre l'administration fiscale et les contribuables. Rédigée dans un style à la fois pédagogique, rassurant et persuasif, elle met l'accent sur la notion de civisme fiscal et la nécessité du contrôle, contrepartie évidente du système déclaratif français.

— La loi du 29 décembre 1977²⁴ a accru ou clarifié les garanties de procédure accordées aux contribuables ; elle a créé ou modifié trois Commissions dont la Commission des infractions fiscales et le Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes. Enfin, elle a également précisé la nature des pouvoirs de l'administration et renforcé la protection des contribuables.

— La loi du 11 juillet 1979²⁵ sur la motivation des actes administratifs vient, quant à elle, astreindre l'administration à l'obligation de motiver ses actes. Certes cette obligation portait déjà sur les redressements opérés, impliquant d'indiquer la nature, les motifs et le montant des redressements de manière que le contribuable soit suffisamment éclairé pour prendre position en toute connaissance de cause ; par contre, les pénalités encourues suite à ces redressements n'étaient portées à sa connaissance que s'il demandait « les conséquences éventuelles de son acceptation » ou une transaction. La loi de 1979 oblige l'administration à motiver

22. La plupart des media ont vu dans l'envoi obligatoire de la Charte, prévu par la loi du 8 juillet 1987, une « création » (*Le Monde*, 3-7-1987), une innovation (*Science et Vie de l'Economie*, n° 32, octobre 1987). Certaines revues spécialisées ont repris cette idée (*Le Quotidien Juridique*, n° 139, 2 décembre 1987) : c'est oublier que la Charte était déjà remise obligatoirement, sur les instructions de la DGI, alors même que le Conseil d'Etat en estimait facultatif l'envoi (*CE*, 20 mars 1985, n° 45 589) ; les mêmes remarques peuvent s'appliquer à l'envoi de l'avis d'absence de redressements.

23. On peut se la procurer désormais sur simple demande en dehors de toute vérification.

24. Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977, *J.O.*, 30 décembre 1977.

25. Loi n° 79-587 du 11 juillet 1979, *J.O.*, 12 juillet 1979, p. 1711.

également les pénalités, de préférence par une notification particulière, et seule cette motivation permet juridiquement d'interrompre la prescription des pénalités.

— La loi de Finances pour 1987 a repris neuf mesures préconisées par la Commission Aicardi dont huit en matière fiscale. Trois de ces mesures se rapportent aux procédures de vérification, les cinq autres ont pour objet d'améliorer les garanties du contribuable.

— Enfin, la loi du 8 juillet 1987²⁶ est venue modifier à nouveau les procédures fiscales et douanières.

Il est difficile de mesurer la portée effective de mesures relativement disparates et dont l'application est tantôt d'ordre général tantôt limitée à quelques cas précis, oscillant entre des effets psychologiques et un contrôle strict. Néanmoins on peut dégager trois types d'impacts produits sur les pratiques administratives : certaines de ces mesures n'ont fait que confirmer une routine préexistante, d'autres ont une portée plus psychologique que pratique, la plupart ont sans doute réellement contribué à amoindrir les pouvoirs de l'administration. Dans les mesures qui confirment des pratiques administratives, il est possible de classer la motivation des actes administratifs ; la plupart des décisions prises étant susceptibles de faire grief, elles faisaient déjà l'objet d'une motivation. Néanmoins la loi vient sur ce point préciser l'obligation et l'étendre ce qui, notamment en matière de pénalités, n'était pas superflu. Parmi les mesures dont l'impact est surtout psychologique, la Charte tient une place de choix : si les contribuables sont satisfaits d'en disposer, peu d'entre eux l'utilisent réellement pendant la vérification. Par contre, l'obligation d'envoi d'une mise en demeure avant la taxation d'office, la possibilité de soulever un moyen nouveau devant le juge, la nouvelle procédure de rectification d'office et les nouvelles modalités d'administration de la preuve sont des garanties effectives pour le contribuable et répondent à des situations parfois dramatiques — engendrées par une application sans nuances de ces dispositions — par un rééquilibrage des droits et obligations de chacun des protagonistes.

L'administration s'est donc vue, en matière de procédures, encadrée par des dispositions plus strictes ; ces mesures ont été complétées par des textes visant à instituer, au bénéfice des contribuables un droit à l'information.

2) *Les garanties d'un droit général à l'information*

L'administration fiscale recourt de plus en plus largement à l'informatique et à la bureautique, ne faisant en cela que suivre — avec un certain retard — le mouvement général de modernisation de l'administration. Mais cette informatisation « tous azimuts » présente des dangers quant au respect de la vie privée et des droits des personnes. Aussi

26. Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, *J.O.*, 9 juillet 1987.

des garanties particulières ont-elles été créées, donnant aux administrés un droit d'accès et de rectification sur les données informatisées et les fichiers les concernant. Ce droit d'accès apparaît comme une des modalités d'un droit plus général d'accès aux documents administratifs, c'est-à-dire à l'information.

— La loi du 6 janvier 1978, relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés²⁷ devrait être de plus en plus utilisée par les contribuables du fait de l'introduction de l'informatique dite « répartie » à la DGI²⁸. La loi prévoit deux types de dispositions ayant pour but de protéger les droits des citoyens : d'une part en obligeant les détenteurs des informations à prendre certaines précautions lors de la collecte et de la conservation des données, d'autre part en instituant un droit d'accès et un droit de rectification²⁹ ; le respect de ces prescriptions fait l'objet d'une surveillance par la Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés (CNIL). L'administration fiscale est, bien entendu, concernée au plus haut point par cette loi, du fait de la multiplication de ses fichiers internes (gestion du personnel) ou des fichiers de contribuables.

— Plus générale, la loi du 17 juillet 1978 portant « diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal »³⁰, organise dans son Titre I la liberté d'accès aux documents administratifs. Cette loi a été modifiée par la loi du 11 juillet 1979 « relative à la motivation des actes administratifs et à l'amélioration des relations entre l'Administration et le public »³¹. Elle garantit à toute personne qui en fait la demande la liberté d'accès aux documents administratifs de caractère non nominatif et le droit des intéressés à avoir communication des documents administratifs de caractère nominatif les concernant, sous réserve de l'application particulière de la loi du 6 janvier 1978. Une Commission d'Accès aux Documents Administratifs (CADA) a été instituée, qui veille à la liberté d'accès et émet des avis lorsqu'elle est saisie par une personne ayant rencontré des difficultés pour se faire communiquer des documents³². Les restrictions légales demeurent cependant importantes et concernent particulièrement l'administration fiscale puisqu'elle peut détenir des documents couverts soit par le secret des délibérations du gouvernement, soit

27. Loi n° 78-17 du 6 janvier 1978, *J.O.*, 7 janvier 1978, p. 227.

28. « Répartie », par opposition à l'informatique « de masse », signifie, grosso modo, que chaque Centre des Impôts sera doté de matériels de micro-informatique.

29. Sur cette loi voir : J. Frayssinet, *La bureaucratie*, Berger-Levrault, 1981, pp. 306-314 ; A. Roux, *La protection de la vie privée dans les rapports entre l'Etat et les particuliers*, Economica, 1983, 279 p., « Secrets administratifs et fichiers », *Actes*, n° 30, 1981.

30. Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978, *J.O.*, 18 juillet 1978, p. 2851.

31. Loi n° 79-587 du 11 juillet 1979, *J.O.*, 12 juillet 1979, rectificatif *J.O.* 13 juillet 1979.

32. Les administrations peuvent également demander l'avis de la CADA ; si certaines ne s'en privent pas, la DGI n'y a jamais recours (un seul cas recensé, par un Centre des Impôts), signe qu'elle se sent parfaitement capable d'interpréter et d'appliquer la loi sur la Communication des Documents Administratifs...

par le secret de la Défense Nationale et de la politique extérieure (par la gestion du domaine public par exemple) mais aussi des documents pouvant porter atteinte à la monnaie et au crédit public, au déroulement des procédures engagées devant les juridictions, au secret en matière commerciale et industrielle. Enfin, la principale restriction porte sur « les documents dont la communication pourrait porter atteinte à la recherche, par les services compétents, des infractions fiscales et douanières » car l'inexistence de cette restriction entraînerait l'impossibilité dans la plupart des cas d'un contrôle fiscal efficace.

Malgré ces limites, et bien que la possibilité de refus de communication soit importante³³, l'adoption des deux lois de 1978 ouvre aux contribuables des perspectives d'information jusqu'alors inconnues ; encore faut-il que ceux-ci utilisent ces possibilités sans craindre d'attirer par-là même l'attention — voire les foudres — du fisc. Il faut également, pour que cette information ne demeure pas un droit purement théorique et abstrait, que l'administration « joue le jeu » et ne détourne pas les textes à son profit. Il semble sur ce point que les modalités pratiques de ce droit ont fait l'objet d'une certaine organisation, toujours perfectible mais réelle.

II. — L'ORGANISATION DE L'INFORMATION A LA DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

A) *La structuration*

L'administration fiscale a pour habitude d'informer sur des points particuliers les contribuables ; ces pratiques ont été homogénéisées à l'échelon national et de nouvelles directives ont été diffusées en la matière. La Direction Générale pour les Relations avec le Public (DGRP), devenue récemment un simple service de la DGI³⁴, a impulsé la majeure partie de ces directives³⁵.

33. Sur la communication du rapport de vérification (refusée par l'administration fiscale) ,deux types d'arrêts contradictoires ont été rendus dernièrement, respectivement par le T.A. de Lyon (24 avril 1986, req. n° 33 423 et 33 516, *M. Bertin et S.O.S. Défense*, req. n° 31 477, *S.O.S. Défense*) et par le T.A. de Nice (16 janvier 1987 et 22 juin 1987, n° 1496-86 III). Voir sur ce point la chronique de N. Calderaro, in *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, n° 12/87 de décembre 1987, pp. 581-583. Voir également Th. Lambert, note sous T.A. de Lyon, 24 avril 1986, *Le Quotidien Juridique*, n° 124, 6 novembre 1986, pp. 3-9.

34. Par décret n° 87-27 du 15 janvier 1987, *J.O.*, 18 janvier 1987, p. 669. Ce décret a transformé une Direction dotée d'une certaine autonomie en un simple service de la DGI ; conséquence de la réduction des dépenses de fonctionnement de l'Etat, cette décision peut aussi s'analyser comme une volonté de reprise en mains du personnel, voire de remise en cause des objectifs.

35. Sur la DGRP, voir : P. Mouterde, « Une administration de mission : la direction générale pour les relations avec le public du ministère de l'Economie et des Finances », *Revue Administrative*, 1978, p. 445 et s.

La DGRP a été créée par un décret du 6 mai 1977 et chargée d'une triple mission : animer et coordonner l'action des services du ministère en matière de relations avec leurs publics, développer les procédures de déconcentration des décisions, procéder à une réflexion sur l'adaptation des moyens aux objectifs de la politique économique et financière. La première de ces missions couvre les domaines de l'information, de l'accès aux procédures économiques et financières ainsi que leur simplification, la formation des personnels en matière de relations avec le public, les procédures d'accueil et de consultation des usagers. L'information consiste à « expliquer dans un langage accessible à un large public, les décisions économiques et financières »³⁶ et à « développer des actions d'information auprès de l'ensemble des relais d'opinion »³⁷.

Les relais d'opinion bénéficient d'une information générale grâce à la diffusion des communiqués, allocutions ministérielles ou conférences de presse par les bureaux de presse, mais aussi par des programmes audiovisuels (films en 16 mm, diaporamas et vidéo). Au niveau régional, ce sont les Centres d'information des relais d'opinion et de la presse qui proposent cette information tant aux journaux qu'aux organismes professionnels, chambres consulaires, syndicats, associations, etc. Par ailleurs, des publications à large diffusion sont rédigées par le service de l'information, parmi lesquelles les Notes Bleues (17 000 exemplaires diffusés), plusieurs bulletins et des dépliants à grand tirage.

En dehors des relais d'opinion, d'autres actions ont été lancées par la DGRP à destination des usagers. Certaines de ces actions sont très simples : présentation des services économiques et financiers dans l'annuaire téléphonique, informations dans les journaux locaux, adaptation des locaux et organisation des services d'accueil³⁸. L'une de ces innovations, malgré son apparente modestie, a prouvé depuis sa création son incontestable utilité ; on a créé une « fiche de visite » qui évite au contribuable de se déplacer une seconde fois s'il ne s'était pas adressé dès l'abord au service compétent, mais aussi qui sert de réclamation, lui évitant d'écrire dans le cas d'un contentieux. D'autres actions nécessitent l'installation d'une infrastructure plus importante comme les Centres de renseignements par téléphone ou les Centres interministériels de renseignements administratifs (CIRA) et les expériences « A.V.S. » (Administration à votre service). Enfin la DGRP a eu la surprenante — parfois contestée — initiative de faire appel à des personnes extérieures à l'administration fiscale pour mener des campagnes d'information (étudiants en

36. Par l'intermédiaire des correspondants et des Comités spécialisés permanents.

37. Par l'intermédiaire également des Comités régionaux (15) et départementaux (68) et des Centres d'information des relais d'opinion et de la presse (CIRP).

38. *Information Services*, Bulletin mensuel d'information destiné aux agents des services extérieurs du Ministère de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, n° 59, mai 1986. Suite à la campagne « Faites aboutir une idée », voir l'enquête réalisée par C. Wiener en décembre 1984 et son intervention au colloque *Psychologie et Science Administrative*, CURAPP, PUF, 1985, pp. 141-143.

droit, retraités des administrations financières). La plupart de ces initiatives trouvent leur origine dans une expérience menée en 1977, l'opération « Bretagne » dont les résultats peuvent se résumer ainsi : une augmentation de 50 % à 100 % des usagers reçus, le plafonnement du nombre des réclamations (qui augmentaient auparavant de 20 % par an) et une forte proportion d'usagers satisfaits d'après le sondage effectué.

Par ailleurs, l'une des dernières mesures intervenues a été la levée de l'anonymat des fonctionnaires, décidée au début de l'année 1985. Son principal objectif est d'ordre psychologique en « dépouillant... — un peu — les services administratifs de l'aura du mystère qui les entoure aux yeux des non-initiés et en facilitant la recherche de l'interlocuteur compétent »³⁹. A la DGI, cette mesure n'a fait que formaliser une pratique générale, elle n'a donc rencontré que peu de réticences.

Ces mesures indiquent une volonté d'ouverture de l'administration au public en général, et particulièrement, par une prise en compte par l'administration fiscale des doléances des contribuables. Cependant l'image de la DGI s'impose toujours, dans l'inconscient collectif, comme celle d'une administration policière, disposant de pouvoirs exorbitants⁴⁰, d'un « monstre aveugle et sourd »⁴¹, contre lequel les contribuables sont démunis. Mais, paradoxalement, lorsqu'on interroge, non plus des présidents d'associations de défense et autres ligues, mais des visiteurs au sortir d'un centre des impôts, il appert que 80 % environ d'entre eux se déclarent totalement ou très satisfaits de l'accueil reçu dans les services de base⁴². Ce paradoxe n'est qu'apparent car le public n'est pas semblable : si l'« Administration » est rejetée tant qu'elle reste une entité lointaine et par-là même, étrange et redoutable, il semble que les relations nouées avec ses agents lui donnent une dimension plus humaine et que, plus les contacts sont fréquents, meilleure est l'appréciation portée sur l'accueil.

B) Des fonctionnaires au service des contribuables

L'administration fiscale découvre une nouvelle justification de la notion de service public en se mettant au service du public en même temps qu'elle humanise ses procédures car « le système fonctionne par l'homme et peut-être pour l'homme »⁴³.

L'organisation de l'accueil, empirique à ses débuts, s'est rationalisée en privilégiant deux pôles : l'orientation dans les locaux, nécessitant des structures adaptées, et la réduction du nombre des démarches, par une

39. *Information Services*, n° 49, mai 1985.

40. Ph. Auberger, *L'allergie fiscale*, Calmann-Levy, 1984, pp. 73-83.

41. J. Bloch-Morhange, *La révolte des contribuables*, Ed. Albatros, Le Figaro Magazine, 1983, p. 71.

42. Sondage effectué dans huit C.D.I. de Paris et de Province, in *La lettre de la DGI*, n° 31, 15 juillet 1984.

43. R. Draï, « Science administrative et relations humaines », *Bull. I.I.A.P.*, 1975, n° 36, pp. 7-38, p. 32.

simplification de celles-ci. Lors de la rénovation de son parc immobilier, la DGI intègre désormais la notion d'accueil et d'orientation du public. Les nouveaux locaux apparaissent plus accueillants et aérés ; à leur entrée, les contribuables trouvent généralement un hall comportant une « banque » avec une hôtesse et une salle d'attente, souvent décorée de photographies et de plantes vertes. Des panneaux indiquent de façon succincte les services par étages et par numéros de portes et des dépliants d'information de plus en plus nombreux et complets sont à la disposition de ceux qu'on peut déjà appeler des usagers plus que des contribuables. Bien avant la levée de l'anonymat des fonctionnaires, ont été disposés sur les portes des bureaux le nom, le grade et la fonction des agents qui les occupent. Des boxes de réception permettent de discuter avec les contribuables en préservant l'intimité nécessaire à l'entretien.

Si quasiment chaque agent des Impôts a l'occasion de recevoir des contribuables ou simplement de les orienter en les croisant dans les couloirs (ne serait-ce que pour suivre les directives concernant la sécurité), quelques-uns d'entre eux sont choisis pour tenir ce rôle et certains reçoivent une formation spécifique. On peut cependant regretter, en la matière, le peu d'importance donné à cette formation et à la motivation de l'agent : ainsi que le souligne J. Dubergé, « nombre de directeurs des services fiscaux jugent si subalternes les tâches de relations publiques, qu'au lieu d'y affecter les agents les plus doués pour nouer des contacts humains, y placent les derniers arrivés »⁴⁴. Hormis ces personnels « spécialisés », d'autres agents ont vocation à renseigner les contribuables, à recueillir leurs doléances et réclamations : c'est ce travail qu'on appelle « la réception » en général. Au plan quantitatif, ce sont les contrôleurs d'assiette qui remplissent la majeure partie de ces fonctions : en période de pointe (sortie de l'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation, de la taxe professionnelle), ils peuvent recevoir entre 80 et 150 personnes par jour, parfois plus lorsque des erreurs en série ont été commises. D'autres assument la réception des contribuables en fonction de leurs spécialisations : inspecteurs et contrôleurs des inspections spécialisées renseignent ainsi « leurs » contribuables.

Il est certain que cette structuration de l'accueil pourrait demeurer rigide et inefficace si la personnalité des agents ne venait apporter au système la souplesse nécessaire. De fait, si peu de contribuables repartent insatisfaits de l'accueil, c'est aussi parce que les agents conservent une certaine initiative : aucun formalisme intempestif ne fige les dialogues qu'ils élaborent librement. Ainsi, malgré quelques lacunes, dues essentiellement à un manque de formation spécifique, l'organisation de l'accueil a été pensée en fonction des contribuables : même s'il demeure mécontent sur le fond de la réponse donnée, l'utilisateur se déclare en général satisfait de la façon dont on l'a reçu.

44. J. Dubergé, « Psychologie sociale de l'impôt et relations publiques en matière fiscale », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 15, 1986, p. 105.

Par ailleurs, l'accueil passif des contribuables n'est pas la seule modalité d'information de ceux-ci ; l'administration fait aussi l'effort d'aller à leur rencontre quand elle l'estime nécessaire. Il ne s'agit pas d'une démarche incohérente et dispersée, visant à la fois tous les publics mais plutôt de s'adresser au plus grand nombre, pour des informations simples et courantes, par des actions « grand public » et de cibler, par des actions spécialisées, des publics particuliers.

— Les actions « grand public » sont de trois types : permanentes, ce sont les jours de réception organisés de manière immuable par les Centres des Impôts, périodiques, c'est-à-dire revenant à intervalles réguliers mais réparties au cours de l'année, ponctuelles, quand l'actualité fiscale s'y prête.

Les jours de réception sont organisés par chaque Centre des Impôts en fonction des priorités du calendrier fiscal mais il existe obligatoirement un jour de réception par semaine. Cette action tient à la fois de l'accueil passif et de la rencontre avec le contribuable, la tendance dominante dépendant beaucoup des capacités de l'agent chargé de la réception. Si certains se laissent « assiéger », d'autres au contraire ont le réflexe inverse d'aller au devant des besoins des contribuables en les incitant (par téléphone par exemple) à venir s'expliquer face à face ou, lors d'une rencontre, en examinant l'ensemble des points délicats d'un dossier y compris ceux que le contribuable n'avait pas relevés. D'un extrême à l'autre on trouve une grande diversité de comportements, la règle restant cependant, pour la majorité, de répondre aux attentes formulées ou informelles des contribuables.

Le pourcentage de contribuables satisfaits est plus élevé dans le cadre des actions périodiques que sont, entre autres, les campagnes d'information au moment de la souscription des déclarations à l'impôt sur le revenu. Ces campagnes se déroulent tous les ans pendant la deuxième quinzaine de février : pendant cette période, le personnel se relaie pour recevoir tous les jours les contribuables en difficulté pour remplir leurs obligations fiscales. Une diffusion plus large qu'à l'habitude des dépliants fournis par la DGI, ainsi que leur commentaire, est organisée à cette occasion. Cette campagne demande une organisation minutieuse car, pour donner un exemple, celle qui s'est déroulée du 17 février au 3 mars 1986 (revenus de 1985) a permis de recevoir dans les 841 Centres des Impôts de France 1 500 000 personnes et de donner 1 380 000 renseignements par téléphone⁴⁵. Cette campagne a présenté la particularité de donner la priorité aux personnes handicapées et d'associer, par un programme spécial, les services du Minitel. Au plan humain, ces réceptions apparaissent parfois comme une corvée aux fonctionnaires pour qui cette tâche est nerveusement épuisante, mais ils reconnaissent que l'information donnée à cette occasion est bien reçue et qu'elle peut faciliter leurs autres travaux.

45. Sources DGI.

Dans les campagnes d'information ponctuelles, le travail à accomplir est moins lourd et plus gratifiant : participer à une Foire-Exposition ⁴⁶ permet, par exemple, de rencontrer les contribuables dans des conditions très différentes de la routine habituelle et il s'agit plus, dans ce cadre, de faire connaître la DGI, ses attributions, son organisation et ses conditions de recrutement et de carrière que de donner des renseignements purement fiscaux.

— Cependant, les informations données au public le plus large, si elles sont nécessaires, ne sont pas suffisantes : certaines lois nouvelles sont d'application délicate comme le fut le remplacement de la patente par la taxe professionnelle en 1976 ⁴⁷ et nécessitent une information plus « ciblée ». En général, et dans le cadre de la politique de déconcentration, chaque mesure nouvelle peut être traitée localement par les Directions des services fiscaux. Le cas s'est produit à Amiens lors de la levée de l'anonymat des fonctionnaires, lorsque la DSF, créant l'événement, fit visiter l'Hôtel des Impôts par un équipe de reportage de FR3 Picardie, afin de démontrer, avec une légère ironie, que cet anonymat n'était pas pratiqué antérieurement à la loi.

— De façon moins anecdotique, les agents des Impôts se rendent sur les lieux où ils peuvent rencontrer les personnes qui ne peuvent ou ne souhaitent pas se déplacer au Centre des Impôts, dans les mairies par exemple. Par ailleurs, des agents de cadre A sont détachés pour animer des réunions d'information dans les organismes consulaires ou auprès de professionnels de la fiscalité tels que les experts-comptables ou les conseils juridiques et fiscaux. Quelques-uns donnent régulièrement des cours de fiscalité. Enfin, il convient de noter que, dans le cadre des Centres de gestion agréés et des Associations de gestion agréées, les inspecteurs des Impôts qui y sont affectés ont à remplir une tâche de renseignement très spécialisée en même temps qu'ils assument un rôle de promoteurs de l'image de marque de la DGI.

Ainsi, du quantitatif au qualitatif, l'administration offre à des publics variés des prestations modulées dont l'impact est d'autant plus fort que le public est plus restreint. Cet effort d'information fait l'objet d'études attentives, parfois commandées par la DGI ou d'autres administrations ⁴⁸ et dont les résultats peuvent être utilisés pour impulser de nouvelles mesures plus affinées.

46. La presse locale s'en est fait l'écho, voir à ce propos : J. Goffinon, « Les administrations à l'honneur », *Le Courrier Picard*, 5 juin 1986.

47. Sur ce sujet, voir Th. Lambert, *Impôts Directs Locaux*, 2^e édition, Economica, 1987, 329 p.

48. Par exemple, Ch. Musselin, « Les relations avec le public dans les administrations financières », in *Politiques et Management Publics*, vol 2, n° 2, 1984, pp. 25-40 ; F. Rangeon, « Le public face à l'administration », in *La communication administration-administrés*, CURAPP, PUF, 1983, pp. 61-94.

*
**

Sous peine de faire preuve d'un angélisme excessif, il ne faut cependant pas considérer que l'administration fiscale est devenue transparente, parfaitement fonctionnelle et satisfait l'ensemble des contribuables tout en apportant aux fonctionnaires un épanouissement exceptionnel et une carrière dynamique.

Globalement, la « machine » administrative fonctionne relativement bien eu égard à l'ampleur des tâches accomplies.

Une analyse plus en profondeur, ou de l'intérieur, montre des lignes de fracture : les comportements se modifient, l'amélioration des relations avec le public devient un moyen de pression plutôt qu'un but à atteindre, l'information passe au second plan. Il est, en effet, demandé à des agents, non formés psychologiquement⁴⁹, de se comporter avec tact et délicatesse, d'informer le contribuable sur ses droits et de respecter ceux-ci dans la forme et dans l'esprit ; dans le même temps, les mêmes agents se voient assigner comme objectif d'intensifier le contrôle fiscal tant en quantité qu'en qualité et de faire montre, à cette occasion, de fermeté, de pugnacité, de ténacité. Par ailleurs, les effectifs sont réduits, l'organisation et les méthodes de travail sont modifiées, la hiérarchie est renforcée. Des objectifs contradictoires sont ainsi assignés à des agents qui, même mus par la plus grande bonne volonté du monde — ce qui n'est pas toujours le cas — ne sont pas à même d'y faire face.

Cette contradiction entre le discours officiel et la pratique sur le terrain ne peut que créer un malaise et une réaction. L'objectif recherché — l'amélioration des relations avec le public — devient un enjeu de pouvoir : la qualité des contacts avec le public permet de faire pression sur une hiérarchie qui ne dispose, sur ce plan, d'aucun dispositif de contrôle. Pour retrouver son pouvoir, cette hiérarchie oscille entre deux pôles : nier l'importance des relations avec le public ou renforcer son emprise sur les agents par un contrôle renforcé du travail quantifiable. Dans les deux cas, le schéma de l'organisation hiérarchique s'oppose à l'instauration d'un dialogue au sein de l'administration elle-même. Par voie de conséquence, le « dialogue » établi entre le fonctionnaire et le contribuable se limite à un double monologue faute pour au moins l'un des interlocuteurs de disposer de son libre-arbitre⁵⁰ ; le besoin d'information complète, intelligible et utile pour le contribuable risque dès lors de ne pas être satisfait.

49. J. Dubergé, « Psychologie sociale de l'impôt et relations publiques en matière fiscale », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 15, p. 99, note 13.

50. Sur la notion de dialogue voir M. Buber, *Je et Tu*, Ed. Aubier, 1938 ; *La vie en dialogue*, Ed. Aubier, 1959.