

Les médiations fiscales

Propos introductifs

Nicolas MARTY

*Maître de conférences à l'Université de Montpellier
Centre de recherche et d'études administratives de Montpellier (CREAM)*

Les termes de « médiation fiscale » semblent, à première vue, surprendre, tant la matière fiscale, régaliennne par nature, traduit la manifestation de la puissance publique. Comme toute administration régaliennne, elle se prête donc peu au dialogue, à la discussion, à l'échange entre parties pour aboutir à une solution commune. Or c'est à un tel processus que renvoie l'idée de « médiation ».

Mais lorsqu'on s'y intéresse de plus près, ce mode alternatif de règlement des différends est, au contraire, d'une grande actualité en matière fiscale comme en témoigne la volonté des pouvoirs publics, au premier rang desquels le législateur (voir notamment la loi ESSOC).

Avant d'entrer davantage dans le sujet, on peut se demander pourquoi vouloir développer le recours à la médiation dans le domaine fiscal ?

Et, comme souvent, il faut se replonger dans les grands principes du droit fiscal pour trouver la réponse. C'est le principe du consentement à l'impôt qui est au cœur de cette problématique.

Ce principe, ancien, que l'on retrouve dans la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 à l'article 14 est souvent mis à mal et, d'ailleurs, particulièrement en ce moment.

Il faut donc revenir quelques instants sur des aspects importants de science administrative expliquant la relation toujours particulière qu'entretient le contribuable avec l'administration fiscale.

Les sentiments du contribuable vis-à-vis de l'administration fiscale sont multiples traduisant parfois une incompréhension, un rejet, une colère ou au contraire, une fierté de participer aux services publics et à leur financement. Ils sont souvent contradictoires d'ailleurs. On entend ainsi : « *moins d'impôts mais... davantage de services publics* » ou bien encore « *luttons davantage contre la fraude mais... diminuons les contrôles fiscaux* » ! Et, pour ajouter à la complexité de cette relation, ces sentiments peuvent varier selon le type même d'impôt.

Cette relation est finalement aussi complexe que l'est celle de l'individu avec l'argent puisque c'est bien de cela dont il est question. Plutôt que de se dire « *je participe au bien commun* », le contribuable a le sentiment inverse : « *on me prend quelque chose* ».

Sans entrer dans des réflexions sur la place respective de l'individualisme et de l'intérêt général dans la société française, il ne faut pas faire abstraction de ces aspects pour comprendre le besoin de dialogue, de réelle discussion « égalitaire » entre le contribuable et son administration.

La relation verticale classique ne s'y prête pas ; la relation qui se noue devant le Juge de l'impôt est souvent trop conflictuelle ; la médiation serait, au contraire, l'occasion de renouer ce dialogue égalitaire permettant ce fameux « consentement à l'impôt ».

La pédagogie de l'impôt passant, notamment, par un dialogue retrouvé, est donc indispensable pour comprendre et accepter ce « lointain » principe. Il est vrai que la complexité du système fiscal français peut constituer un frein et un rejet de la part du contribuable. D'ailleurs, on s'aperçoit que le dialogue « égalitaire » est souvent plus facile à mettre en œuvre lorsque le niveau de compétence fiscale du contribuable augmente (voir le rôle de l'expert-comptable ou de l'avocat).

Ce rejet de l'impôt n'est pas nouveau dans l'Histoire puisque de nombreuses révoltes sont nées de questions fiscales. Sans remonter à la Révolution française ou au poujadisme, l'actuelle crise dite des « Gilets jaunes » en est une énième manifestation.

Cette crise qui a débuté à propos d'une question de fiscalité écologique est d'autant plus grave qu'elle se développe dans un contexte plus global de crise de la puissance publique au plan administratif et de crise de la représentativité au plan politique. Or, c'est la Représentation nationale qui apporte son consentement à l'impôt. Le rejet de la représentativité entraîne donc, de fait, le rejet du consentement à l'impôt donné par les élus.

Le dialogue est alors à reconstruire directement entre l'administration fiscale et le contribuable, l'élu n'étant plus ce relai « accepté ».

Il faut donc recréer le consentement à l'impôt par une meilleure pédagogie fiscale. Comme le dit le professeur Thierry Lambert, « *le genre humain redoute rarement ce qu'il comprend, et encore moins ce en quoi il croit* » (« Le contribuable face à l'administration fiscale », in J. Chevallier (dir.), *Psychologie et science administrative*, PUF, coll. CURAPP, 2, 1985). La restauration du dialogue entre le contribuable, l'usager des SP, d'un côté, et l'administration fiscale de l'autre est essentielle. Cette restauration passe notamment par des moments d'échanges moins conflictuels, plus égalitaires.

Les médiations fiscales sont au cœur de cette problématique. Elles constituent des mécanismes permettant d'absorber des tensions naissantes évitant ainsi le recours au Juge.

Mais de quoi parle-t-on exactement ? Qu'est-ce que la « médiation » ?

C'est un mode alternatif de règlement des différends qui répond toutefois à des critères particuliers permettant de le différencier des autres que sont la conciliation, l'arbitrage, la transaction.

La transaction est un contrat par lequel les parties mettent fin à un litige né ou à naître en se faisant des concessions réciproques. Elle peut être l'issue d'un processus de médiation. Toutefois, d'une part, la présence d'un tiers n'est pas requise, d'autre part, la condition tenant aux concessions réciproques est indispensable.

En matière fiscale, la transaction est un procédé régulièrement utilisé mais dans un cadre très précis.

L'arbitrage quant à lui est un procédé par lequel un tiers règle le différend qui oppose deux ou plusieurs parties en exerçant la mission de nature juridictionnelle qui lui a été confiée par celles-ci et qui s'achève par une sentence, laquelle s'impose aux parties et revêt un caractère quasi-juridictionnel.

Écarter ces deux outils et les distinguer de la médiation est chose aisée. Il en va autrement de la distinction conciliation-médiation.

La doctrine et le Conseil d'État dans son Étude de 2010 (*Développer la médiation dans le cadre de l'Union européenne*) s'accordent tout de même pour estimer que la conciliation est un processus fondé sur la recherche d'un accord des parties. Elle est menée soit par les parties seules, soit avec l'aide d'un tiers alors appelé conciliateur qui a un simple rôle de facilitateur.

La médiation poursuit le même objectif : le règlement d'un litige par accord entre les parties. La différence réside dans l'intervention formelle d'un tiers, appelé médiateur, qui est dans ce cas nécessaire et systématique et qui exprime un avis. Il exprime celui-ci après examen d'une situation en droit et en équité. Il ne juge pas, mais propose une solution de règlement amiable, que les parties sont libres d'accepter ou de refuser.

Le Conseil d'État dans son Étude de 2010 a retenu plusieurs conditions pour définir ce que doit être un « médiateur » (Étude, p. 26) :

- un tiers : le médiateur doit être extérieur aux parties, lesquelles expriment leur accord sur son choix,
- rôle de facilitateur du médiateur : il n'a pas pour mission d'imposer lui-même des solutions aux différends mais uniquement d'aider au rapprochement des points de vue entre les parties (il peut donc donner son avis mais ne décide pas),
- critère de l'indépendance. Ce critère va plus loin que la « simple » impartialité : le médiateur ne doit pas être lié à l'une des parties par des rapports d'ordre hiérarchique ou financier susceptibles d'entacher objectivement ou subjectivement son impartialité ou la présomption d'impartialité nécessairement à l'accomplissement de sa mission.

La définition proposée par le Conseil d'État est donc la suivante : « *le médiateur est un tiers impartial, indépendant, compétent et probe qui est sollicité, par les parties d'un commun accord, en vue de mener avec toute la diligence requise, le processus de médiation dont il a été chargé par les parties à un différend. Le recours à un médiateur peut également être ordonné par le juge avec l'accord des parties, dans le cadre du règlement du litige qui lui est soumis* » (Étude préc., p. 26).

La médiation est le processus faisant intervenir un médiateur avec pour mission d'aider les parties à trouver un accord mettant fin à un différend.

En toute hypothèse, il apparaît donc clairement que le recours hiérarchique (peu importe son nom) ne saurait constituer une médiation faute d'en remplir les critères : le supérieur n'est pas un tiers ; il n'est pas organiquement indépendant et son rôle n'est pas de faciliter le

rapprochement entre les parties puisqu'il est lui-même une partie dans la mesure où il appartient à l'administration fiscale.

Une fois que l'on sait à quoi s'en tenir d'un point de vue théorique, venons-en aux différents acteurs qui pourraient être concernés par ce processus en matière fiscale.

L'on peut ici distinguer deux grandes catégories d'acteurs :

- des acteurs propres à la matière fiscale,
- des acteurs de « droit commun » qui peuvent aussi intervenir en matière fiscale.

Pour chacun, il faudra s'interroger sur sa qualification ou non de « médiateur ». Sommes-nous dans un véritable processus de « médiation » fiscale ?

Il faut écarter d'emblée les termes qui pourraient être employés par les textes. C'est-à-dire qu'il ne faut pas s'attacher à la dénomination retenue mais à sa véritable fonction et à sa place dans le processus administratif. C'est d'ailleurs ce sur quoi insiste la loi du 18 novembre 2016 de modernisation de la justice du XXIème siècle en son article 5 insérant un article L. 213-1 dans le CJA : « *la médiation s'entend de tout processus structuré, quelle qu'en soit la dénomination* ».

Revenons donc sur ces deux séries d'acteurs :

1. Les acteurs propres à la matière fiscale.

Plusieurs acteurs peuvent participer à ce processus de dialogue contribuable-administration afin de tenter d'éviter un conflit donnant lieu à la saisine du Juge. Pour autant, s'inscrivent-ils dans un processus de « médiation fiscale » ?

Il ne s'agit ici que de pistes de discussion et de réflexion. Tous ces points seront bien évidemment étudiés tout au long de cet après-midi d'échanges :

- recours auprès du **supérieur hiérarchique du vérificateur** : il ne peut s'agir de médiation compte tenu de la position hiérarchique de cet acteur,
- saisine de l'**interlocuteur départemental** : l'interlocuteur est un supérieur hiérarchique du chef de brigade et du vérificateur. Sa saisine est d'ailleurs facilitée par la loi ESSOC et elle pourra désormais être une instance collégiale.
Ainsi que le souligne le professeur Gilles Noël (*J.-Cl. Procédures fiscales*, Fasc. 216-10), l'ambiguïté quant à son rôle vient d'une note du 5 janvier 2001 relative à la qualité du contrôle fiscal externe dans laquelle le directeur général des impôts résumait ainsi l'esprit dans lequel devait se dérouler la saisine de l'interlocuteur départemental : « *L'interlocution (...) doit pleinement remplir son rôle de médiation et de conciliation* ». S'agit-il pour autant de médiation ? Non dans la mesure où l'interlocuteur demeure inséré dans la hiérarchie administrative. Ce n'est pas un tiers indépendant.
- saisine du **conciliateur fiscal départemental** (institution généralisée en 2004 avec environ 70 000 demandes par an) : ce conciliateur appartient également à la hiérarchie

administrative et n'est donc pas un véritable tiers indépendant. Il a pu être qualifié un peu trivialement par le professeur Noël de « *service après-vente* » pour éviter que le contribuable ne fasse un contentieux (*J.-Cl. Procédures fiscales*, Fasc. préc.).

La Cour des comptes critique, elle aussi, l'ambiguïté de son positionnement qui est source de confusion pour le contribuable : « *Y recourir relève donc du recours hiérarchique et non de la médiation proprement dite* » (Rapport thématique de la Cour des comptes, « Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises », févr. 2012). Preuve en est, sa capacité à réformer la décision prise à l'échelon local.

- saisine des **commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, des commissions départementales de conciliation et de la commission nationale** : les rôles respectifs de ces commissions sont très limités principalement à des appréciations de fait qui permettent difficilement de les regarder comme de véritables lieux de médiation. L'aspect discuté devant elles n'est qu'un point très précis d'un différend fiscal souvent bien plus large.
- saisine du **Médiateur des ministères économiques et financiers** : créé en 2002. Il a vocation à accueillir les réclamations concernant le fonctionnement des services, après une première démarche infructueuse du contribuable auprès du service en cause (selon le rapport 2018 : environ 1 800 demandes recevables par an dont 74% concernent la matière fiscale).
Contrairement aux acteurs précédents dont le rôle dans la médiation fiscale – vous l'aurez compris – ne nous a pas convaincu, il en va autrement pour le Médiateur de Bercy qui n'est pas intégré dans la hiérarchie de l'administration fiscale et se présente comme un tiers indépendant pouvant proposer des solutions en équité.

2. Les acteurs de « droit commun » de la médiation

Il s'agit là des acteurs qui ne relèvent pas de l'administration fiscale ou qui ne sont pas spécialisés dans les différends fiscaux. Il s'avère que ceux-ci remplissent mieux les conditions de la « médiation » fiscale :

- le **Défenseur des droits** : autorité constitutionnelle indépendante prenant la suite, entre autres, du Médiateur de la République. Sur l'ensemble de ses saisines, 3,6 % des affaires en 2018 (5,7% pour les délégués du défenseur) concernaient la matière fiscale.
- le **médiateur des entreprises** : médiateur « généraliste » créé par la loi ESSOC (art. 36 issu d'un amendement de l'Assemblée nationale) saisi en cas de différend entre les entreprises et les administrations. Il intègre donc, dans son champ potentiel de compétence, la médiation fiscale. Il s'agit pour l'instant d'une expérimentation avec un décret d'application du 26 octobre 2018, l'Occitanie n'étant pas concernée.
- Enfin, la **Médiation dans le cadre du dispositif prévu par la loi du 18 novembre 2016 de modernisation de la justice du XXI^{ème} siècle** : les litiges fiscaux entrent pleinement dans ce dispositif. Le Juge comme les parties peuvent être à l'origine d'un processus de médiation.
Pour autant, alors que l'on a un véritable dispositif de médiation fiscale, les réticences semblent venir de l'administration fiscale elle-même comme en témoigne la récente

question parlementaire en ce sens (Question écrite n° 08319 de M. Jean-Louis Tourenne publiée dans le JO Sénat du 27/12/2018 - page 6685).

En réponse, le Secrétaire d'État reconnaît la pleine application de ce dispositif aux litiges fiscaux et fait état de la conclusion de conventions entre plusieurs directions régionales ou départementales des finances publiques avec le tribunal administratif de leur ressort. « *Ces conventions visent à organiser le recours à la médiation dans les litiges de proximité, dès lors que le débat ne porte pas sur une question juridique de principe que seul le juge peut trancher* ». Par ailleurs, les services de la DGFIP reçoivent des tribunaux des propositions de médiation : « *celles-ci sont examinées au cas par cas et appellent une réponse positive chaque fois que la médiation paraît de nature à faciliter la solution du litige* ».

Il sera donc intéressant d'avoir l'éclairage du Tribunal et des différentes DDFIP représentées, sur d'éventuelles conventions signées en ce sens.

Il est à noter ici que le Médiateur de Bercy peut être désigné médiateur par un TA dans le cadre d'une médiation J21. Il y a d'ailleurs eu à ce propos une rencontre en décembre 2018 entre le médiateur de Bercy et les référents médiation des TA.

Arrivé au terme de ces propos introductifs, plusieurs questions se posent ; plusieurs paradoxes apparaissent.

De très nombreux outils sont à la disposition des contribuables. Le but clairement affiché est d'éviter au maximum le contentieux qui est la manifestation ultime d'un dialogue rompu, d'une incompréhension ou, tout au moins, de réserver le contentieux aux seuls litiges qui le nécessitent véritablement.

1^{er} paradoxe : La plupart des outils propres à l'administration fiscale ne correspondent pas à de la véritable « médiation » en ce qu'ils s'inscrivent, pour la plupart, dans le champ du recours hiérarchique au sens traditionnel du terme. L'administration fiscale semble donc vouloir « maîtriser » le dénouement du différend sans avoir recours à un véritable tiers indépendant.

2^{ème} paradoxe : Tout en saisissant le conciliateur ou le médiateur, le demandeur est incité à saisir en même temps le juge afin de préserver ses droits au recours contentieux. En effet, nombreux sont les mécanismes qui n'ont pas d'effets sur les délais de recours contentieux. Il est donc difficile de renouer un dialogue rompu, d'accorder des parties à l'amiable si le contribuable est contraint de saisir le Juge, ne serait-ce qu'à titre conservatoire.

3^{ème} paradoxe : Les véritables outils de médiation fiscale ne sont pas finalement les outils proposés par l'administration fiscale elle-même (hormis le Médiateur de Bercy) mais les outils de « droit commun » que sont le Défenseur des droits ou la médiation « J21 ». Outils pour lesquels on ressent une certaine réticence de l'administration fiscale comme s'il y avait une crainte que le différend ne lui échappe.

Les échanges de cet après-midi sont donc extrêmement prometteurs tant ces questions intéressent tous les acteurs de la chaîne.

L'on ne peut qu'espérer que ces craintes soient finalement écartées. Ce serait la relation contribuable-administration qui en ressortirait grandie et l'on ne pourrait que s'en féliciter !