



Michel LE CLAINCHE

Directeur régional des finances publiques honoraire, ancien directeur des relations avec le public et de la communication des ministères financiers, docteur en droit

La mythologie de l'administration fiscale : permanences et renouvellements

Mots-clés : fiscalité - administration fiscale - révoltes fiscales - réforme fiscale - ministère des finances - Bercy - management public - administration numérique - participation des citoyens

Certains mythes fiscaux ont pour objet de renforcer la légitimité du pouvoir fiscal. Après une mythologie politico-juridique, anti-fiscale, principalement exogène, (mythes de la révolte fiscale, de la réforme fiscale, de l'administration contrôlée, de l'administration responsable) qui a tenté de compenser les rapports inégaux entre les contribuables et l'administration fiscale, des mythes modernes, gestionnaires et suscités par l'administration (les mythes de l'administration managériale, de l'administration numérique, de l'administration de service, de l'administration citoyenne), ont l'ambition de changer ces rapports, sans y parvenir.

¹ Pour Lévi-Strauss, *Mythologiques*, Plon, 1961-1974, le mythe est : « la production collective immémoriale, à partir des éléments immédiatement accessibles du quotidien (animaux, plantes, fonctions sociales), d'une explication globale cohérente aux contradictions majeures de l'existence encore non expliquées dans la société considérée (naissance et mort, paix et guerres, alternance jour-nuit, etc.) ».

² Mircea Eliade, *Mythes, rêves et mystères*, Gallimard, 1957, p.33 ; Roland Barthes, *Mythologies*, Le Seuil, 1957, p.193, pour qui le mythe est un système sémiologique.

Dans sa définition la plus fréquente, le mythe est un récit, d'origine sacrée, transmis par la tradition orale, accepté pour les membres du groupe, qui révèle des réponses aux questions fondamentales des origines du monde et du destin de l'homme.¹ On le trouve dans la littérature gréco-latine et dans les travaux des ethnologues sur les sociétés primitives. Mais, on peut découvrir des traces de mythes modernes dans la société contemporaine² sous forme de discours communément

admis comme fondateurs d'institutions ou de pratiques sociales et dont la signification profonde n'est pas explicitée.

Parmi les très nombreux mythes qui encombrant le droit public, en général, et le droit public financier, en particulier, certains sont relatifs à l'un de ses acteurs majeurs : le ministère des finances, ses services, ses agents ... L'importance de son rôle social, sa permanence, sa relative opacité concourent à entourer le ministère d'un halo irrationnel d'images, de clichés, de légendes, lar-

gement structurés par l'impôt et qui forment une mythologie ancienne et fonctionnelle. Elle n'est pas exclusivement juridique mais elle intéresse le droit public financier puisqu'elle met en scène l'exercice du pouvoir du ministère, notamment du pouvoir fiscal.

Cette mythologie peut se découvrir à travers des documents professionnels tels que les revues corporatistes (la Revue du Trésor), les autobiographies des agents³, les textes syndicaux, les textes émanant des écoles professionnelles, les discours spontanés des acteurs et diverses études d'opinion qui font apparaître le contenu des mythes, leurs expressions, leurs fonctions et leurs perspectives.

La « toute-puissance » de Bercy est-elle le mythe central qu'il convient d'analyser ? On connaît la plupart des clichés sur le ministère des finances qui viennent spontanément à l'esprit et qui sont relatifs à sa puissance : Bercy-forteresse, la technocratie de Bercy, l'inquisition fiscale, les pouvoirs des vérificateurs polyvalents...⁴ En fait, la toute-puissance de « Bercy » n'est pas un mythe, c'est une réalité toujours bien présente et durable. Elle s'est construite autour des rapports de pouvoir entre l'État financier et les citoyens-contribuables dont on peut penser qu'ils restent à la base du fonctionnement des administrations financières et de leur rôle social. Pour être acceptée et même intériorisée par le corps social, cette situation dominatrice a donné lieu à

des mythes compensatoires⁵ qui forment la mythologie du ministère des finances et que cette brève étude voudrait explorer en se centrant sur les rapports noués autour de l'impôt qui sont les plus significatifs. En somme, la mythologie des finances jouerait, à l'égard de la toute-puissance de Bercy, le même rôle que la mythologie grecque par rapport aux mystères du destin de l'humanité : Quelles origines ? Quelles finalités ? Quelles normes sociales ? Quelle liberté pour l'individu?... Elle a donc principalement une fonction de légitimation : faire que le rôle dominant de cet acteur sur l'ensemble de la société soit approprié, supporté, à défaut d'être véritablement accepté et compris.

Quelle est la pérennité de cette mythologie ? Construite autour des rapports de pouvoirs et des tentatives de légitimation stables jusqu'au XX^e siècle, elle peut paraître aujourd'hui démodée, dépassée, inutile. L'administration elle-même a suscité de nouveaux mythes pour relayer ceux légués par l'histoire et conforter son pouvoir.

Les mythologies classiques et politico-juridiques auxquelles on a eu recours pour légitimer la toute-puissance se sont érodées mais fonctionnent encore (1) alors que de nouvelles mythologies gestionnaires tentent de poursuivre cette fonction de maintien du destin subordonné du citoyen-contribuable (2).

1 Les mythes politico-juridiques de limitation du pouvoir fiscal

L'histoire a inventé de multiples ruses pour, sinon faire accepter l'impôt, du moins, en atténuer le poids psychologique en donnant l'impression d'un encadrement du pouvoir fiscal. Celui-ci se réalise par la constitution d'une mythologie anti-fiscale qui relève principalement soit du domaine politique (A), soit du domaine juridique (B)⁶.

A. Les mythes de nature politique

Pour rendre le pouvoir fiscal moins illégitime et plus acceptable, différents mythes de nature politique introduisent l'idée qu'il a existé ou qu'il existera des limites au pouvoir fiscal, soit sous la forme primitive de la lutte tournée vers la restauration d'un passé mythifié : c'est le mythe de la révolution fiscale, soit sous la forme plus élaborée et plus douce d'un avenir pacifié : c'est le mythe de la réforme fiscale.

1. Le mythe de la révolte fiscale

La référence à la révolte fiscale vient tempérer la toute-puissance en laissant planer l'idée que certaines limites dans le fonds ou dans l'application de la législation ne peuvent être franchies et qu'un tel abus sera sévèrement sanctionné avant le retour à la situation antérieure.

L'histoire des révoltes fiscales sous l'Ancien régime, jusqu'à et y compris la grande révolution de 1789, est bien connue. Des révoltes, minoritaires et épisodiques, n'ont cessé d'agiter les villes et les campagnes : les jacques, les va-nu-pieds, les croquants... Ces révoltes sont devenues mythiques en ce sens qu'elles ont laissé une trace dans la mémoire collective et qu'elles ont été rejouées à chaque éruption anti-fiscale moderne⁷ (le mouvement Pujade contre les contrôles polyvalents, le Cid-Unati contre

³ Les n° de la Revue du Trésor depuis 1921 sont accessibles sur la base de données Gallica de la Bibliothèque nationale de France (<https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/cb34349169p/date.item>) ; *Vies de percepteurs, Fragments autobiographiques 1918-1993*, Morceaux choisis et commentés par Catherine Jumeau, CHEFF, 2001 ; *Hommes et femmes des impôts, récits autobiographiques, 1920-1990*, *Morceaux choisis et commentés* par J.-F. Costes, 2^e, CHEFF, 2004.

⁴ V. les n° 53, avril 1990, « Le ministère des finances » et 168, 2019, Bercy de la revue Pouvoirs ; J. P. Sereni, C. Villeneuve, *Le suicide de Bercy*, Plon ; 2002 : « Imaginez une gigantesque pyramide... En haut, une forteresse arc-boutée sur son pouvoir économique et politique... en bas, une myriade de bunkers... ».

⁵ Lévi-Strauss accorde une grande importance aux oppositions binaires entre mythes (le cru et le cuit, le jour et la nuit...), *Mythologiques*, Plon, 1961-1974, de même que René Girard, *La violence et le sacré*, Grasset 1972 p.441 (fête/anti fête ; violence maléfique/violence bénéfique...). Les mythologues avertis pourront vérifier si le « sacrifice fiscal » n'est pas le correspondant du « rite sacrificiel » dans lequel René Girard voit l'origine et l'explication de tous les mythes.

⁶ On ne retiendra pas à ce stade la notion de justice fiscale qui paraît être un idéal plus qu'un mythe car personne ne pense qu'elle a existé un jour. V. cependant *La justice fiscale (X^e-XX^e siècle)*, E. de Crouy-Chanel, C. Glineur, C. Husson-Rocheongar (dir.), Bruylant, 2020, notamment la préface d'Albert Rigaudière : « La justice fiscale... : un mythe, une représentation bien plus qu'un monde réglé ».

⁷ Nicolas Delalande, *Les batailles de l'impôt de 1789 à nos jours*, Le Seuil, 2014. Yves-Marie Bercé, *Croquants et nu-pieds, Les soulèvements paysans de France du XVI^e au XIX^e siècle*, Gallimard/Juliard, 1974.

Dossier

> Les mythes en droit public financier

l'extension de la TVA, les bonnets rouges contre l'écotaxe poids lourds, les gilets jaunes contre l'augmentation des taxes écologiques sur les carburants)⁸. La protestation fiscale a le plus souvent été un déclencheur auquel se sont agrégées assez rapidement des causes plus larges de mécontentement : les famines et les pénuries dans les campagnes sous la monarchie, les privilèges en 1789, la crise du petit commerce en 1954 et 1970, le difficile équilibre économique des petites entreprises bretonnes en 2014, le sentiment de déclassement des habitants de la « France périphérique » en 2018.

Sur un mode métaphorique, la littérature, le cinéma, les caricatures anti-fiscales jouent le même rôle d'exutoire qui permet aux mécontents de « mimer » la révolte. Par exemple, sur le contrôle fiscal, le cinéma des cinquante dernières années a régulièrement ridiculisé des inspecteurs-vérificateurs aux pouvoirs exorbitants mais pas très malins, terrorisant des chefs d'entreprises plutôt malhonnêtes⁹.

En dehors des périodes d'irruptions, l'idée d'une révolte fonctionne comme un mythe qui est censé donner un avertissement préventif aux gouvernants désireux de manier avec trop de zèle les armes de la législation fiscale et du contrôle. Aujourd'hui, la vive critique de l'impôt n'empêche pas le civisme fiscal « passif » du citoyen lambda, qui se traduit par les excellents taux de recouvrement spontané¹⁰.

Une autre mythologie anti-fiscale, moins radicale mais plus permanente, fonctionne pour atténuer le poids ressenti de l'impôt.

2. Le mythe de la réforme fiscale

L'annonce de la réforme fiscale, par les gouvernements ou par les experts, crée l'espoir d'une fiscalité plus juste, plus simple et plus supportable.

Au-delà des réformes fiscales ponctuelles, l'idée d'une réforme fiscale radicale qui changerait le système et assurerait un progrès notable vers la justice et la simplification fiscales est toujours vivace, même si le contenu des programmes varie¹¹. Il peut s'agir de l'impôt unique paré de toutes les vertus¹², de la « flat tax » sur les revenus qui, selon les néo-libéraux, permettrait de supprimer tous les régimes particuliers et autres niches fiscales, de l'impôt indolore¹³, de la taxation des riches, de la suppression de la fraude...

Il est probable que « la » réforme fiscale soit destinée à rester un rêve impossible, une utopie, un mythe. En ce sens, elle fonctionne comme la réforme administrative ou la modernisation de l'État par la réforme budgétaire¹⁴. Ses contours restent flous et ne feraient pas consensus s'ils étaient clairement explicités. Mais elle laisse espérer l'avènement d'un système plus juste. Son évocation aide à mieux supporter l'existant et dissimule l'impuissance des gouvernants et des contribuables à échapper aux rigidités du système en place.

Ces mythologies de la révolte et de la réforme fiscale restent lointaines et exceptionnelles. Elles sont relayées dans la vie quotidienne des usagers et des agents des finances par des mythologies plus complètement intégrées, par le droit, à la vie des services.

B. Les mythes de nature juridique

Dans l'exercice quotidien du pouvoir fiscal et financier, des mécanismes de régulation sont intervenus pour modérer la toute-puissance des fonctionnaires des finances et préserver les droits et libertés des usagers. Quel que soit leur perfectionnement, ils ont partiellement un aspect mythique, laissant supposer que l'administration est parfaitement contrôlée et tout-à-fait responsable, ce qui n'est pas toujours effectif.

1. Le mythe de l'administration contrôlée

L'encadrement du pouvoir fiscal est essentiellement juridique. De nombreux auteurs relèvent d'ailleurs que la conception la plus générale de la justice fiscale est principalement formelle et processuelle.¹⁵ Les piliers de ce système sont, en amont le consentement à l'impôt par des assemblées représentatives et le principe de légalité ; en aval, la procédure contradictoire et les contrôles.

⁸ Sur les bonnets rouges : M. Le Clainche, *L'écotaxe poids lourds en France (2007-2017), l'échec d'une innovation fiscale*, G&FP, n° 2019-2, p. 98.

Sur les gilets jaunes : N. Delalande : « *Gilets jaunes : les habits neufs de la révolte fiscale*, Le Monde 24 novembre 2018 ; G. Noirielle : *Les gilets jaunes replace la question sociale au centre du jeu politique*, Le Monde 28 novembre 2018 ; F. Cherbonnier, *Pour mettre fin à la jacquerie fiscale*, Les Echos, 6 décembre 2018 ; Roger-Pol droit : *Gilets jaunes, sommes-nous en 1848 ?* Les Echos, 1^{er} février 2019 ; Ludvine Bantigny et le dossier : *les intellectuels rouges s'écharpent sur les gilets jaunes*, Le Monde, 1^{er} mars 2019 ; *La victoire des vaincus. A propos des gilets jaunes*, E. Plenel, La découverte, 2019.

⁹ Quelques exemples : *Erotissimo* de Gérard Pires en 1969 avec Francis Blanche dans le rôle de l'inspecteur polyvalent Butor ; *Signes extérieurs de richesses* de Jacques Monet en 1983 avec Josiane Balasko, l'inspectrice-vérificatrice ; *Le dîner de cons* de Francis Weber en 1998 avec Jacques Villeret en agent des impôts gaffeur et Daniel Prévost dans le rôle du vérificateur.

¹⁰ P. Beltrame, *Le cadre renouvelé d'un principe juridique*, RFFP, 1995, n° 51, p.82 ; M. Bouvier, *L'impôt sans le citoyen ?*, LGDJ, 2019.

¹¹ La réforme fiscale en France, J.-C. Oderzo, RdT, 1999, n°8-9, p.518, qui rend compte d'une conférence de Loïc Philip et Michel Charasse et interroge : « La réforme fiscale est-elle un mythe ou une réalité ? »

¹² Ainsi, dans les années cinquante, l'industriel Eugène Schueller promettait la suppression de l'impôt sur le revenu grâce à l'impôt unique sur l'énergie. v. la communication de Christophe de la Marlière.

¹³ Il s'agirait de l'impôt répercuté par un redevable apparent et retenu à la source sur le contribuable réel (C. David, *Techniques de prélèvement et rapport des citoyens avec les prélèvements obligatoires*, in la revue Pouvoirs, n°23, L'impôt, 1982). De même, Jean Dubergé démontrait la préférence des Français pour l'impôt indirect dans *Les Français face à l'impôt : Essai de psychologie fiscale*, p.275, LGDJ, 1990 ; ce qui n'est plus vrai aujourd'hui car les Français sont parfaitement conscients du poids et de l'injustice des impôts indirects (Enquête Dircom, non publiée).

¹⁴ V. M. Le Clainche, *Réformes budgétaires et réformes de l'État*, introduction, RFAP, n° 117, 2006, p.5 et M. Le Clainche, *Peut-on transformer le management public par la réforme budgétaire ? Les exemples de la RCB et de la Lolif*, G&FP, n°5-2016, p.64.

¹⁵ V. *La justice fiscale (X^e-XXI^e siècle)*, E. de Crouy-Chanel, C. Glineur, C. Husson-Rochecongar, Bruylant, 2020, spécialement les contributions de Hughes Rabault *Stabilisation du système fiscal par le droit. Sens d'une juridicisation de la fiscalité*, p.217 et Audrey Rosa, *L'intérêt relatif des juristes pour la justice fiscale* p.379.

Ces dispositifs sont relativement efficaces mais restent imparfaits. L'étiologie du consentement à l'impôt a été longuement analysé¹⁶ et résulte de nombreux facteurs : déclin du Parlement, mauvaise qualité du débat parlementaire à laquelle la LOLF n'a pas remédié, montée des corporatismes et des égoïsmes, succès des théories de l'impôt-échange contre celle de l'impôt-solidarité. Le poids de l'administration dans la production de la norme fiscale n'y est pas étranger. La procédure des questions prioritaires de constitutionnalité a révélé les imperfections de la législation fiscale. D'un point de vue sociologique, les principes de légalité et d'égalité restent très imparfaitement appliqués.¹⁷

Cependant, les administrations financières ont perfectionné les contrôles (audits, inspection générale des finances, contrôles internes comptables, analyse des risques, contrôles de gestion, évaluations de politiques publiques). Ils sont particulièrement nécessaires dans les domaines financiers. Mais leur expansion récente, qui va de pair avec une codification croissante des processus, est plus un signe des illusions des administrations centrales sur leur capacité à maîtriser l'action des services que d'une perfection de l'ordre administratif. Elle crée de la défiance et du désarroi sans apporter beaucoup plus de sécurité.

Le contrôle juridictionnel de l'administration fiscale est lui aussi relativement perfectionné. Mais les « affaires » et les procédures amiables conclues avec des sociétés multinationales, si elles ont pour effet d'améliorer l'effectivité des sanctions, sont mal comprises et, s'ajoutant aux révélations de fraudes, ruinent la confiance des citoyens dans le système.

L'effectivité de l'encadrement juridique de l'administration est donc en partie réelle, en partie mythique. Cette situation contrastée est encore plus évidente si on se focalise sur la question de la responsabilité.

2. Le mythe de l'administration responsable

La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics est l'un des dispositifs les

plus anciens et les plus sophistiqués d'encadrement juridique de la fonction financière.

La responsabilité des comptables publics fait l'objet d'une législation précise, d'une application minutieuse et surtout d'une jurisprudence abondante des juridictions financière¹⁸. Mais le dispositif est complexe, sur bien des points trop subtil pour servir de guide à l'action des comptables, souvent rendu inopérant et tient peu compte du comportement habituel des acteurs et des enjeux. Formaliste et détaché des réalités, il n'est pas favorable à une bonne gestion des organismes publics qui demande de plus en plus rapidité, souplesse et initiative¹⁹.

Pourtant ce dispositif artificiel a imprimé aux comptables publics une culture de l'exactitude juridique et comptable. Au sein de l'ancienne direction de la comptabilité publique, cette responsabilité fonctionnait comme un véritable mythe. Le dispositif tenait une large place dans l'enseignement de l'École du Trésor et dans les colonnes de la Revue du Trésor où son poids effectif est toujours très exagéré. Ce système a toujours été largement critiqué et fait aujourd'hui l'objet de projets de réformes. Quant à l'administration fiscale, elle a longtemps bénéficié d'un régime de responsabilité très limitée qui n'a pris fin que très récemment (CE Krupa, section n° 306.225 21 mars 2011).

L'encadrement juridique, même perfectionné, ne suffit donc pas à compenser le mythe de la toute-puissance des finances.

Les mythes relatifs à la conception politique de l'impôt (la révolte fiscale, la réforme fiscale) ou à sa mise en œuvre dans le cadre du droit (l'administration contrôlée, la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics) constituent une mythologie qui entretient des illusions sur les limitations du pouvoir fiscal. Son efficacité va en s'atténuant en raison du décalage croissant avec l'évolution de la société. C'est pourquoi des mythes nouveaux apparaissent avec plus ou moins de succès.

mythes sont d'origine administrative et apparaissent dans le discours des agents ou des responsables des administrations financières. Alors

¹⁵ V. La justice fiscale (X^e-XXI^e siècle), E. de Crouy-Chanel, C. Glineur, C. Husson-Rochecongar, Bruylant, 2020, spécialement les contributions de Hughes Rabault *Stabilisation du système fiscal par le droit. Sens d'une juridicisation de la fiscalité*, p.217 et Audrey Rosa *L'intérêt relatif des juristes pour la justice fiscale*, p.379.

¹⁶ M. Bouvier, *L'impôt sans le citoyen ?*, LGDJ, 2019 ; André Barilari, *Le consentement à l'impôt*, Les Presses de Science Po, 2000 ; Laure Dominici, *Vers une nouvelle forme du consentement à l'impôt*, G&FP n° 6-2020

¹⁷ A. Spire, *Faibles et puissants face à l'impôt*, Raisons d'agir, 2012.

¹⁸ Ce n'est pas un dispositif exclusivement fiscal puisqu'il s'applique principalement au contrôle des opérations de dépenses mais il fonctionne aussi pour les recettes. Il est surtout très structurant de la mentalité des agents de l'ancienne DGCP, aujourd'hui intégrés à la DGFIP. En sens inverse, la figure mythologique des agents des impôts est celle du vérificateur des comptabilités d'entreprises dont la légende vante la liberté d'action et même la solitude.

¹⁹ V. les communication de Stéphanie Damarey et Philippe Masquelier ; M. Le Clainche, *Responsabilité des comptables publics et management public*, G&FP, n° 5-2017, p.98 ; Florent Gaullier-Calus, *La responsabilité financière des gestionnaires publics*, LGDJ, 2020 ; M Le Clainche et F. Gaullier-Camus, *La responsabilité des gestionnaires publics : quelles réformes ?*, G&FP, n° 3-2020, p.46.

2 Les mythes gestionnaires de transformation du pouvoir fiscal

L'usure de la mythologie classique laisse la place à des discours de légitimation plus modernes et plus facilement acceptables. Ces nouveaux

Dossier

> Les mythes en droit public financier

que les précédents étaient plutôt reliés à des principes politico-juridiques limitant le pouvoir fiscal, les nouveaux mythes fiscaux sont plutôt portés par des tentatives de rééquilibres des relations entre les contribuables et le pouvoir fiscal par des modes de gestion innovants. Le discours officiel a tenté de forger de nouvelles mythologies managériales qui sont dans l'air du temps (A). De nouvelles mythologies participatives pourraient leur succéder (B).

A. Les mythes managériaux

Le discours officiel a tenté de fonder la légitimité de l'administration sur des bases plus modernes. Mais le succès de cette nouvelle mythologie n'est pas assuré. Les tentatives de légitimation du pouvoir fiscal par la notion d'administration performante ou d'administration numérique ont une portée encore incertaine.

1. Le mythe de l'administration performante

Ce mythe s'est progressivement installé en réaction aux crises qui ont secoué le ministère depuis les années 90 et avec les progrès du management public.

La grande grève de 1989 avait été suivie d'un effort de meilleure gestion au ministère et particulièrement à la direction générale des impôts dont le caractère bureaucratique avait été particulièrement dénoncé²⁰ : généralisation des démarches « diagnostic-plan d'action », valorisation des « directeurs-patrons », premiers indicateurs et tableau de bord, notamment dans le contrôle fiscal. Après l'échec de la fusion entre la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique, marqué par la grève de 1999, les deux directions ont fortement progressé dans leur mode de gestion : direction par objectifs, projets de service, audit, nouvelle informatique avec Copernic à la DGI et Hélios à la DGCP, démarches partenariales, déclaration préremplie, nouveaux moyens de paiement. Dans les années 2000, la LOLF et la révision générale des politiques publiques (RGPP) ont diffusé les leçons et les outils du *New Public Management*. Après 2008, la fusion est en partie réussie par un savant dosage de gestion traditionnelle et de management moderniste (indicateurs, dialogue de gestion animé par les délégués interrégionaux, démarches expérimentales, réingénierie de processus, distinction *front office/back office*, centres de services partagés, modulation des primes...).

Ces appropriations successives d'outils managériaux ont créé une véritable mythologie de l'ad-

ministration performante dont la DGFIP est présentée comme un modèle²¹. Elle se heurte à certaines limites au sein du corps social, que relaie la réticence des syndicats. La DGFIP offre alors, selon les secteurs, le visage le plus moderniste (l'identifiant unique de Copernic, la déclaration préremplie) ou le plus traditionnel (la gestion des bases des impôts locaux, les trésoreries en milieu rural). Et, dans les faits, les rapports entre les gestionnaires et leurs hiérarchies et les relations des contribuables avec l'administration ont peu changé.

C'est un nouveau mythe, celui de l'administration numérique qui va, peut-être, faire bouger les lignes.

2. Le mythe de l'administration numérique

Le numérique va modifier profondément les processus internes de gestion et les relations avec les contribuables²². Aux rigidités de l'informatique lourde, vont se substituer de nouveaux systèmes décentralisés, agiles, interconnectés et, parfois même transparents.

L'essor des téléprocédures est la manifestation la plus tangible de l'administration numérisée : d'abord, une simple dématérialisation des déclarations et des paiements, puis une réorganisation complète des processus (par exemple la vente en ligne de timbres fiscaux ou le prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu) et même le recours à l'intelligence artificielle (expériences de détection de la fraude potentielle à partir de gisements de données ou de contrôle automatisé de la dépense publique). Avec le numérique, la productivité est notablement augmentée, les processus sont en principe plus simples, le regroupement de services dispersés et la délocalisation de certaines fonctions deviennent possibles. La transparence est même renforcée avec la mise en commun des données du contribuable et celles de l'administration dans un compte fiscal unique et avec la communication progressive des codes-sources des modes de calcul des principaux impôts (politique d'*open data*).

Le mythe d'une administration simplifiée, transparente, réactive, efficace et moins coûteuse, dont l'administration fiscale serait le prototype, commence à émerger de même que celui d'un prélèvement fiscal totalement automatisé, indolore et inconscient. Mais, les services des impôts des particuliers et les centres de renseignements téléphonés sont toujours submergés par les demandes d'assistance et de renseignements. Si la simplification des formalités progresse, la complexité de la législation fiscale et financière est plutôt facilitée par sa mise en œuvre automati-

²⁰ Jean Choussat, inspecteur général des finances, avait comparé le ministère, et particulièrement la DGI, à l'armée rouge ! *Rapport sur l'amélioration du dialogue social et la modernisation de la gestion du ministère de l'économie, des finances et du budget*, avril 1990.

²¹ P. Parini : « La création de la DGFIP est une réforme emblématique de l'État » in *La DGFIP, Orientations stratégiques*, RFFP n° 112, novembre 2010 ; M.Le Clainche, *La création de la direction générale des finances publiques : une transformation de l'administration fiscale ?* in *Les transformations de l'administration fiscale*, Nicolas Guillet (dir.) L'Harmattan, 2011.

²² *La stratégie numérique de la DGFIP*, M.Le Clainche, G&FP n° 5-2016, p.64

sée²³. Par ailleurs, ces progrès ont fait un peu l'im-passe sur la fracture numérique. Les syndicats se plaignent aussi du fait que le numérique a pour contrepartie les suppressions d'emploi et les restructurations territoriales.

Cependant, les idéologies managériales et technicistes ont eu rapidement tendance à épuiser leurs effets avec le recul pris par rapport au New Public Management et aux risques de la société numérisée.

B. De nouvelles mythologies « participatives »

Peut-on envisager des mythologies de remplacement ? La crise du consentement à l'impôt pourrait faire émerger de nouvelles pistes à l'initiative de l'administration qui recherche une nouvelle légitimation de son action : l'administration de service, voire même l'administration citoyenne.

1. Le mythe de l'administration de service

Le mythe de l'agent-conciliateur qui aide les administrés est ancien et donne le beau rôle aux agents. Il est répandu dans la littérature interne et a été longtemps incarné par le percepteur rural²⁴ longuement célébré dans la Revue du Trésor et, dans une moindre mesure, par le contrôleur des contributions directes en tournée de mutation puis par le vérificateur départemental. Le percepteur rural est un fonctionnaire loyal chargé de faire appliquer les règles financières toujours plus nombreuses et plus complexes mais, en plus, il sait faire preuve d'humanité et exerce de nombreuses attributions de services et de conseil. Il pense que ces efforts sont incompris des politiques, de l'opinion et même de sa hiérarchie.

Ce mythe a pris, après les grèves de 1999, une nouvelle forme, plus collective, dans le discours officiel : celui de l'administration de service. Les incontestables progrès des politiques d'information et d'accueil et des droits du contribuable (charte du contribuable vérifié, rescrit, droit à l'erreur, relation de confiance avec les entreprises...) ont explicitement pour but de mieux faire accepter l'impôt, notamment par les petites entreprises. On a ainsi laissé entendre que la posture du conseil se substituerait à celle du contrôle²⁵ sans aller toutefois jusqu'à promouvoir le « contribuable-client » qui heurterait trop la culture traditionnelle.²⁶

C'est encore un mythe plus qu'une réalité. Le mythe de l'agent-conciliateur correspond à un modèle de relations et d'organisation largement

dépassé. Quant à l'administration de service, elle est en grands progrès mais certains de ces dispositifs (tels que l'interlocuteur départemental, le rescrit à l'application très limitée pendant de nombreuses années ou aujourd'hui, les vérifications « préventives ») ont une portée plus symbolique et superficielle qu'effective. D'ailleurs, ce nouvel habit de l'administration fiscale ne fait pas l'unanimité. Introduisant des différences de traitement entre catégories de contribuables, elle est contraire à la tradition d'égalitarisme formel très sensible en cette matière ; abolissant la distanciation traditionnelle avec les usagers, elle suscite de fortes réticences en interne.

C'est pourquoi l'administration et ses agents s'efforcent de jouer sur un autre levier qui part du comportement du contribuable : l'administration citoyenne.

2. Le mythe de l'administration citoyenne

La situation de contribuable, réel ou potentiel, est un des attributs de la citoyenneté, même si les liens entre les deux notions se sont distendus²⁷. Une partie de la réponse à la crise du consentement a été la promotion du « civisme fiscal »²⁸. Une étape ultérieure serait celle de la « participation des citoyens ».

Une des tentatives pour surmonter l'apparente contradiction entre la volonté de normaliser les relations avec les contribuables sans pour autant renoncer au caractère régalién de la mission a été l'utilisation de la notion nouvelle de « compliance » à la fin des années 90. Cette notion a été interprétée non comme la simple « conformité », mais comme imposant à l'administration un devoir de bien orienter son action en distinguant le contribuable présumé de bonne foi du fraudeur délibéré²⁹. D'un côté, les politiques d'accueil, d'assistance et de services aux contribuables, de l'autre, une meilleure efficacité de la lutte contre la « grande fraude » (réorientation et régionalisation progressives du contrôle fiscal, création de la direction des grandes entreprises, réaménagement des pénalités, organisation d'une répression judiciaire de la fraude fiscale, *data mining*, coopération fiscale internationale et lutte contre l'optimisation fiscale des multinationales). L'idée est d'encourager le civisme fiscal par une politique bien dosée et ciblée de facilitation d'un côté et de répression de l'autre.

Si le premier volet se concrétise par l'administration numérique, la lutte contre la grande fraude tarde à porter ses fruits. Les résultats du contrôle fiscal ont diminué depuis 2015, sauf en 2019, et le *data mining* produit pour le moment de résul-

²³ M. Le Clainche, *Quarante ans de simplifications au ministère des finances : d'une approche juridique à une approche managériale*, G&FP n° 5-2019, p. 90.

²⁴ V. Marcel Montpezat, *Journal d'un percepteur*, publié en 1952 et réédité par le Comité pour l'histoire économique et financière de la France en 1992 ; les récits issus des concours autobiographiques et la revue du Trésor, par exemple : *Le rôle social du percepteur*, Jules Guiraud, RdT 1928, n° 5, p.253, *La fonction perceptoriale* par Bourreau, receveur principal, RdT 1936, n° 4, p.211, *Grandeurs et servitudes des agents du fisc* par M.Durand, TPG du Tarn-et-Garonne RdT 1960, n° 11 p.361, *Du percepteur à l'inspecteur du trésor*, N. Dentinger, RdT 1993, n° 7, p. 417.

²⁵ Quelques exemples : En 2004, est lancé un programme à l'appellation significative : « PVFI : Pour vous faciliter l'impôt ». En 2019, Gérard Darmanin lance la « nouvelle relation de confiance » avec les entreprises qu'il qualifie de « partenariat fiscal » (G&FP, n° 3-2019, p. 63).

²⁶ RdT n° 2, février 2005, *Des services publics performants, c'est possible*, J.-J. François évoque expressément le contribuable-client. En sens contraire, Beltrame Pierre, *Avant-propos in Administration de l'impôt et communication*, RFFP, n° 57, 1997, p. 7.

²⁷ V. un sondage Ipsos, Le Monde, Fondafip, réalisé en novembre 2018, au début de la crise des gilets jaunes : 54 % de réponses positives à la question : « Quand vous payez des impôts, avez-vous le sentiment de faire un acte citoyen ? » ; 74 % expriment le sentiment de « contribuer plus que de bénéficier du système ». Le Monde, *La grande défiance des Français*, 23 novembre 2018, p. 6.

²⁸ V. *La modernisation de la gestion et du calcul de l'impôt est-elle un facteur d'amélioration du civisme fiscal ?* Maxime Gauthier et Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt, Michel Bouvier, in La DGFiP : orientations stratégiques, RFFP, n° 112, novembre 2010, p.13 et p. 25.

²⁹ Philippe Dufresnoy, *Civisme fiscal et « compliance » : la gestion de la relation aux contribuables dans l'OCDE*, RdT, n° 5, mai 2006, p. 245 ; IGPDE, *Le civisme fiscal, entre valeurs républicaines et outil de recouvrement*, RdT, n° 6, juin 2008.

Dossier

> Les mythes en droit public financier

tats modestes.³⁰ Pour l'instant, ces efforts sont donc peu convaincants.

Les résultats du « grand débat » et de la convention citoyenne pour le climat ont montré un grand intérêt des citoyens pour les questions fiscales. Mais l'opinion globale des Français sur la fiscalité est bien difficile à cerner³¹. Elle apparaît variable et contradictoire. Pour l'instant, les budgets participatifs concernent, au niveau local, plutôt le volet « dépenses » que le volet « recettes » des budgets. L'« administration citoyenne »³², qui remplirait ses fonctions d'intérêt général en suscitant leur adhésion « proactive », est un programme d'avenir, une utopie mais pas encore une mythologie mobilisatrice.

Elle se heurte à bien des résistances : la permanence des comportements « régaliens », l'attachement des citoyens à une conception traditionnelle des services publics et au principe d'égalité, les réticences des organisations syndicales face aux innovations des nouveaux managers qui cachent parfois de mauvaises intentions et la permanence d'une grande fraude internationale mal réprimée.

Conclusion

En définitive, la recherche permanente de mythes pacificateurs de la relation avec les contribuables ne remet pas fondamentalement en cause la toute-puissance du pouvoir fiscal puisque la fonction répressive est entièrement préservée et même rendue plus efficace. C'est d'ailleurs très heureux et la mise en évidence des mythes fiscaux ne constitue pas une critique de l'administration. Elle vise seulement à expliciter et à relativiser des présupposés non démontrés et présentés parfois de manière péremptoire et indiscutable. Ainsi, les mythes politico-juridiques, qui donnent l'impression d'une limitation du pouvoir fiscal, ne doivent pas interdire la recherche d'améliorations concrètes des rapports entre

l'administration et les contribuables ; de même que les mythes gestionnaires, qui tendent à présenter l'administration sous un jour plus humain, peuvent être analysés en grande partie comme une opération de marketing. Même si les services rendus aux usagers ont effectivement été améliorés, même si les formalités ont été notablement simplifiées par la dématérialisation, les rapports entre l'administration fiscale et les contribuables sont toujours très déséquilibrés et la législation fiscale est toujours perçue comme complexe. Les mythes aident donc à supporter les duretés de la condition de contribuable mais ne les suppriment pas. Selon la formule prêtée au Doyen Vedel : « La vraie cause du malaise fiscal, c'est l'impôt ».

L'exploration, même superficielle, des mythologies fiscales est donc riche de leçons pour le droit public financier : elle exprime son particularisme, son normativisme, sa prétention à encadrer la société, son conservatisme face aux évolutions de l'action publique, sa mutation sous l'influence des idéologies managériales et participatives, ses espoirs d'un droit moins déséquilibré et d'une administration plus proche des citoyens.

Cette mythologie n'est pas spécifique à l'administration fiscale. Mais celle-ci, par son organisation, par les moyens dont elle dispose, par son influence sur la vie quotidienne des ménages et des entreprises, par sa prétention à servir de modèle, est tout-à-fait emblématique du double visage actuel de l'administration française entre archaïsmes et modernité³³.

Ce sujet mériterait de plus amples débats et des recherches plus systématiques, plus scientifiques et plus objectives car il est probable que l'auteur de cette étude, « observateur embarqué » dans l'administration pendant plus d'un demi-siècle, a construit sa propre mythologie du ministère et de ses équipes. ■

³⁰ V. Rapport Nougéin et Carcenac, Sénat, n° 668, 22 juillet 2020.

³¹ Le Grand débat national en 2019 a fait apparaître une forte attente de réduction des dépenses publiques et des impôts alors que le baromètre de l'Institut Paul Delouvrier fin 2019 fait apparaître qu'une majorité de sondés préfère une augmentation des prestations de service public et des impôts à l'inverse (v. Chronique repères d'actualités de décembre 2019, G&FP n° 2020-1, p.118). La convention citoyenne pour le climat a multiplié les propositions de nouvelles taxations. (v. même chronique juin 2020, G&FP n° 2020-4, p.151).

³² X. Cabannes, J. F. Boudet (dir.), *Finances publiques citoyennes*, LGDJ, 2017. *Les finances publiques citoyennes*, entretien avec A. Barilari et X. Cabannes, G&FP, n° 2-2019, p.5 ; J. Germain, *La citoyenneté financière dans la pensée de Jürgen Habermas*, G&FP n° 6-2020.

³³ Michel Le Clainche, *La conception des réformes administratives et financières entre 1968 et 2018 : approches juridiques et managériales*, thèse Lyon 3 Jean Moulin, 2019.