

L'essor de la contractualisation en droit fiscal

Mémoire de recherche présenté par Basile BOUDY

En vue de l'obtention du diplôme de :

Master 2 droit du patrimoine

Préparé sous la direction de Madame la Professeure

Marine MICHINEAU

Professeure de droit privé et de sciences criminelles

Juin 2025

L'essor de la contractualisation en droit fiscal

Mise en garde :

L'auteur de ce mémoire d'études est seul responsable des propos qui y sont tenus.

L'Université Paris-Nanterre décline toute responsabilité à cet égard.

Remerciements :

Je tiens à exprimer mes sincères remerciements à toutes les personnes qui m'ont soutenu et guidé dans la réalisation de ce mémoire de Master. Tout d'abord, je remercie chaleureusement mon directeur de mémoire, la Professeure Marine MICHINEAU, pour son encadrement, ses conseils éclairés et sa disponibilité constante.

Je suis également reconnaissant envers les membres du jury pour leurs remarques pertinentes et leur temps consacré à l'évaluation de ce travail. Merci aux enseignants du Master 2 Droit du patrimoine pour leurs enseignements enrichissants et leur soutien.

Je remercie également Carole MAUDET, inspectrice des finances au Service de la Sécurité Juridique et du Contrôle Fiscal (SJCF) ainsi que Monsieur Guilhem BLONDY, membre du Haut Conseil des finances publiques, pour les ressources mises à disposition et l'appui logistique qui ont grandement facilité la réalisation de ce mémoire.

Mes remerciements vont aussi à mes camarades de promotion pour leur camaraderie et les échanges fructueux que nous avons eus. Un immense merci à ma famille et à mes amis pour leur soutien moral et leurs encouragements sans faille.

Enfin, je tiens à remercier toutes les personnes, connues ou inconnues, qui ont contribué de près ou de loin à l'accomplissement de ce mémoire. Votre aide a été inestimable.

Sommaire :

<i>Abréviations :</i>	- 6 -
<i>Introduction</i>	- 8 -
<i>Partie 1 – Les transformations des principes fondamentaux du droit fiscal par la contractualisation</i>	- 12 -
Chapitre 1 – La remise en cause du principe de légalité de l’impôt	- 12 -
Chapitre 2 – L’affaiblissement du principe d’égalité devant l’impôt.....	- 21 -
<i>Partie 2 – Les mutations du cadre juridique et institutionnel d’un droit fiscal négocié</i>	- 31 -
Chapitre 1 – Une sécurité juridique accrue par une meilleure relation de confiance avec l’administration fiscale.....	- 31 -
Chapitre 2 – A l’épreuve de l’individualisme, la recherche d’un nouveau civisme fiscal	- 37 -
<i>Conclusion</i>	- 43 -
<i>Bibliographie</i>	- 45 -

Abréviations :

APD	Archives de philosophie du droit
BDCF	Bulletin des conclusions fiscales
BF	Bulletin fiscal Francis Lefebvre
BOI	Bulletin officiel des impôts
Bull.	Bulletin de la Cour de cassation
Bull. crim.	Bulletin de la chambre criminelle de la Cour de cassation
Cons. const.	Conseil constitutionnel
CAA	Cour administrative d'appel
Cass.	Cour de cassation
CE	Conseil d'État
CEDH	Convention européenne des droits de l'Homme
CGI	Code général des impôts
chron.	Chronique
Civ.	Chambre civile de la Cour de cassation
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
coll.	collection
Com.	Chambre commerciale de la Cour de cassation
concl.	conclusion
cons.	considérant
Crim.	Chambre criminelle de la Cour de cassation
crit.	critique
D. Dalloz,	Recueil Dalloz-Sirey
Dr. fisc.	Revue de droit fiscal
ECF	examen de conformité fiscale
éd.	édition
ESSoC	État au service d'une société de confiance
et a.	et autre(s)
s. et	suivants
fasc. F	fascicule
ibid.	au même endroit

infra	ci-dessous
JCP	La Semaine juridique
Leb.	Recueil des arrêts du Conseil d'État (Lebon)
LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
LPA	Les Petites Affiches
LPF	Livre des procédures fiscales
min.	ministre
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique
ONG	organisation non gouvernementale
ONU	Organisation des Nations unies
RCDIP	Revue critique de droit international privé
RDUE	Revue du droit de l'Union européenne
EIDF	Revue européenne et internationale de droit fiscal
Rép. civ.	Répertoire de droit civil Dalloz
RFDA	Revue française de droit administratif
RFFP	Revue française des finances publiques
RJF	Revue de jurisprudence et des conclusions fiscales
V.	voir

Introduction

A la fin du deuxième trimestre 2024, la dette publique française s'élevait à 3 228,4 milliards d'euros au sens de Maastricht soit 112% du produit intérieur brut (PIB) français¹ pour un déficit public de 6,1% selon France Trésor². Le PIB représente l'ensemble de la valeur ajoutée créée sur le territoire national et fixe ainsi l'assiette globale de l'impôt. Le 19 juin 2024, la Commission européenne plaçait la France sous le coup d'une procédure pour déficit excessif, pour ne pas avoir respecté le pacte de stabilité du Traité de Maastricht, lequel impose à chaque État membre de ne pas dépasser 3% du déficit public et 60% de la dette publique.

Pour résorber ce déficit qui pèse sur l'économie française, les politiques publiques disposent de deux leviers : la dépense publique et les recettes fiscales. C'est sur ce dernier levier que se cristallisent les tensions politico-sociales. En effet, le débat parlementaire, relatif au vote du projet de la loi finances pour l'année 2025, fut révélateur d'une réticence devant des hausses d'impôts, dans un pays dont le taux de prélèvement obligatoire s'élève déjà à 45,6% du PIB³, réticence révélatrice d'une aversion croissante pour l'impôt et d'une forte baisse du consentement à s'en acquitter.

Pour inverser cette tendance, le législateur et l'administration fiscale cherchent de nouveaux moyens de lever l'impôt. Ils font notamment usage de manière croissante de dispositifs d'ordre contractuel, ce qui constitue, dans une certaine mesure, une rupture avec les grands principes du droit fiscal⁴ et la vision autoritariste du fisc français.

Cette impulsion récente vers la contractualisation est un choix de politique juridique qui favorise le traitement contractuel des questions fiscales et une entrée dans le champ contractuel de données juridiques indisponibles. Il s'agit, plus précisément du remplacement

¹ INSEE, DGFîP, Banque de France. Comptes nationaux.

² France Trésor.

³ Eurostat.

⁴ Pour mémoire, le droit fiscal est la branche du droit qui régit les impôts : leur assiette, leur liquidation et leur recouvrement. L'impôt est un prélèvement obligatoire destiné à financer les dépenses budgétaires de l'État et de certains autres organismes publics, collectivités locales et établissements publics à vocation territoriale. V. CORNU, G. (1987). Vocabulaire juridique. 13e éd. PUF, p. 459, p.1128.

par un mode conventionnel de règlement, fondé sur la concertation et la négociation, de ce qui avait prévalu jusque-là, à savoir un mode unilatéral de décision procédant d'une autorité, débouchant sur la recherche consensuelle d'un accord entre les intéressés n'excluant pas, pour sa perfection, une phase finale de vérification⁵. En effet, comme le garantit l'article 34 de la Constitution de 1958⁶, l'impôt est du domaine réservé de la loi, ce qui exclut *de facto* des règles de droit fiscal le champ contractuel. Cependant, il faut entendre par « contractualisation » tout procédé résultant d'une sorte d'accord ou de négociation entre l'administration fiscale et le contribuable et sans que l'on puisse pour autant parler de contrat *stricto sensu*. Ce mouvement de contractualisation auquel on assiste depuis une quarantaine d'années se caractérise par un essor rapide et une expansion de son champ d'application.

D'une manière générale, le droit fiscal est régi par trois grands principes : le principe de légalité, le principe d'égalité et le principe de nécessité. A la différence du droit administratif, dans lequel le principe de légalité oblige l'administration à se soumettre au droit, en droit fiscal le principe de légalité découle directement du consentement à l'impôt et réside dans l'idée que l'essentiel des règles fiscales sont posées par la loi en vertu de l'article 34 de la Constitution⁷.

S'ensuit le principe d'égalité devant l'impôt, étroitement lié à l'idée de justice fiscale. Ce principe se décline à la fois sur le plan juridique et sur le plan politique. Le principe d'égalité devant la loi fiscale est posé par l'article 6 de la DDHC⁸, selon lequel tous les contribuables placés dans une même situation doivent être soumis au même régime fiscal, qu'il s'agisse de l'établissement de l'impôt, de son recouvrement ou du contentieux devant l'impôt. Quant au principe d'égalité devant les charges publiques, il est fondé sur l'article 13 de la DDHC⁹, selon

⁵ Ibid., p. 253.

⁶ Article 34 de la Constitution de 1958 : « La loi fixe les règles concernant : (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; »

⁷ COLLET, M. (2023). Droit fiscal. 11e éd. PUF, p. 20.

⁸ Article 6 DDHC : « La loi est l'expression de la volonté générale. [...] Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux [...] »

⁹ Article 13 DDHC : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. »

lequel le législateur doit veiller à ce que le montant de l'impôt soit proportionné aux facultés contributives des contribuables, et qui pose la notion politique de justice fiscale¹⁰.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel a pris le soin de préciser les critères de contrôle. Pour le principe d'égalité devant la loi fiscale, il s'agit de procéder à une comparaison entre deux situations¹¹ tandis que pour le principe d'égalité devant les charges publiques, il convient plutôt d'effectuer une appréciation intrinsèque de la situation du contribuable¹².

Quant au dernier principe régissant le droit fiscal, le principe de nécessité, il cristallise un peu moins les enjeux de la contractualisation du droit fiscal. Par combinaison des articles 13 et 14¹³ de la DDHC, il permet aux contribuables, par le biais de leurs représentants, d'estimer le caractère nécessaire d'un impôt au regard des objectifs politiques et économiques recherchés.

Or, l'essor de la contractualisation ne remet-il pas en question ces trois fondements traditionnels du système fiscal, en fragilisant, du même coup, le contrat social, lequel repose sur le contrat fiscal ? L'introduction de dispositifs négociés par l'administration fiscale et le législateur vise à sortir, en effet, de la vision traditionnelle d'un impôt imposé par voie unilatérale, au profit d'un impôt négocié non pas dans son montant, mais dans ses modalités de recouvrement, afin d'offrir au contribuable une meilleure sécurité juridique et une meilleure prévisibilité. Ce changement de vision semble remettre en cause le principe de légalité caractéristique de tout impôt (cf. Gaston Jèze), qui impliquait que l'imposition de celui-ci soit effectuée par voie d'autorité : par principe, l'impôt ne se négocie pas. Si, toutefois, des accords négociés sont prévus par la loi, il s'agit d'une prérogative exclusive du Parlement, en vertu de l'article 34 de la Constitution de 1958. Or ce à quoi on assiste, depuis plus d'un demi-siècle, c'est plutôt à un accroissement du pouvoir de l'administration fiscale et à une remise en cause du rapport d'autorité initial.

¹⁰ MASSART, T. (2015). Le principe d'égalité devant les charges publiques et la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés. Lexbase fiscal, (612).

¹¹ Conseil constitutionnel. (2010, 18 oct.). Décision n°2010-58 QPC. Procos et a. RJF 2011, n° 80

¹² Conseil constitutionnel. (2011, 21 janv.). Décision n°2010-88 QPC. Mme Boisselier. RJF 2011, n° 482.

¹³ Article 14 DDHC : « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. »

La contractualisation semble également remettre en cause le principe de légalité qui implique, on l'a vu, de traiter différemment les personnes placées dans des situations différentes, des personnes placées dans la même situation ne pouvant être traitées différemment que si l'intérêt général le justifie¹⁴. Or la contractualisation risque de créer des disparités entre les contribuables, avec le danger sous-jacent d'une justice fiscale à deux vitesses : certains pourraient bénéficier d'un recouvrement personnalisé tandis que d'autres resteraient soumis aux normes générales.

Si l'essor de ces mécanismes négociés manifeste aussi une mutation positive des relations entre l'administration fiscale et les contribuables se caractérisant par le passage d'un rapport de défiance à une relation de confiance, pour une meilleure sécurité juridique et une meilleure prévisibilité, il pose la question de la fragmentation et de l'hétérogénéité de ces dispositifs et partant, de tout le système fiscal.

Le recours à des dispositifs négociés manifeste, de surcroît, qu'on ne consent plus à l'impôt pour les mêmes raisons : c'est désormais moins la légitimité du rapport unilatéral administration fiscale-contribuable qui prévaut que la vision d'un impôt-prix établi à un niveau acceptable. L'environnement socio-économique étant de plus en plus incertain, cette approche négociée semble, de fait, substituer l'impôt-prix à l'impôt « solidarité », ou du moins tendre vers un compromis entre ces deux visions. Toutes ces mutations posent la question de l'équilibre à trouver entre efficacité économique, justice distributive et maintien du lien social dans un contexte marqué, qui plus est, par une forte montée de l'individualisme.

Face à ces mutations profondes, tant des pratiques que des fondements du droit fiscal, se pose, en définitive, la problématique suivante : dans quelle mesure l'essor de la contractualisation en droit fiscal transforme-t-il les principes de légalité et d'égalité devant l'impôt, ainsi que le modèle traditionnel du consentement à l'impôt ?

Pour tenter d'apporter quelques éléments de réponse, nous tâcherons d'analyser plus en détail la teneur des transformations des principes fondamentaux du droit fiscal par la

¹⁴ Cf. Conseil d'État. (1974, 10 mai). Arrêt n°88032 et 88148. Denoyer et Chorques. Leb. 274.

contractualisation (Partie 1) et des mutations du cadre juridique et institutionnel d'un droit fiscal négocié (Partie 2).

Partie 1 – Les transformations des principes fondamentaux du droit fiscal par la contractualisation

En quoi la contractualisation, en introduisant une logique négociée dans un domaine historiquement unilatéral, transforme-t-elle les principes fondamentaux du droit fiscal, en remettant notamment en cause les principes de légalité de l'impôt (Chapitre 1) et d'égalité devant l'impôt (Chapitre 2.) ?

Chapitre 1 – La remise en cause du principe de légalité de l'impôt

L'essor de la contractualisation s'observe à travers l'émergence de dispositifs fiscaux négociés, tels que l'agrément et le rescrit (Section 1) et la contractualisation et la personnalisation des modalités de recouvrement de l'impôt (Section 2). En quoi ces nouvelles pratiques remettent-elles en cause le principe de légalité de l'impôt ?

Section 1 – L'émergence de dispositifs fiscaux négociés : le rescrit fiscal et l'agrément

Deux dispositifs permettent d'illustrer de manière significative l'essor de la contractualisation en droit fiscal : le rescrit fiscal (paragraphe 1) et l'agrément (paragraphe 2). Tous deux instaurent une logique de dialogue entre l'administration et le contribuable, traduisant un infléchissement du modèle unilatéral traditionnel, mais posent en retour la question de la compatibilité de ces pratiques avec le principe de légalité, pierre angulaire du système fiscal et expression du consentement démocratique à l'impôt.

Paragraphe 1 – Les rescrits fiscaux

Du latin « rescriptum », le rescrit désignait en droit romain la réponse écrite par laquelle l'empereur répondait aux questions de droit que lui adressaient les magistrats, gouverneurs de provinces ou particuliers.¹⁵ Aujourd'hui, le rescrit fiscal désigne « un avis émané d'une autorité consultée par une personne privée ou un organisme public sur l'interprétation ou l'application d'une norme »¹⁶.

Le rescrit et la doctrine administrative ont un champ d'application similaire, mais il existe une différence entre les deux, qui consiste en ceci : la doctrine administrative a un caractère unilatéral qui ne prévoit aucun échange entre l'administration et le contribuable, alors que le rescrit admet l'existence d'une dimension intersubjective d'inspiration contractuelle¹⁷.

Ce mécanisme du rescrit a été consacré par l'article L. 80 B, 1° du LPF par la loi « Aicardi » du 8 juillet 1987. Il permet de prémunir les contribuables de bonne foi qui en bénéficient contre toute hausse du taux d'imposition, quand bien même il serait illégal – on considère en effet que toute erreur de ce genre est imputable à l'administration. On observe ainsi l'existence d'une certaine prévalence de la doctrine administrative sur la loi fiscale, quand bien même elle serait *contra legem*.

Le rescrit fiscal a pour objet d'accroître la sécurité juridique, le souci du législateur étant d'apaiser les rapports entre les contribuables et l'administration fiscale en prévenant les difficultés¹⁸.

L'administration fiscale traite annuellement entre 18 000 et 20 000 rescrits fiscaux¹⁹.

Le rescrit *général*, consacré à l'article L. 80 B, 1° du LPF, permet de provoquer de la part de l'administration une prise de position expresse sur une question particulière. Depuis la

¹⁵ CORNU, G. (1987). Vocabulaire juridique. 13e éd. PUF, p. 1925

¹⁶ OPPETIT, B. (1998). *La résurgence du rescrit. Dans Droit et modernité*. PUF, p. 154.

¹⁷ ESCLASSAN, M.-C. (sept. 2024). *L'essor de la contractualisation en droit fiscal français*. RFFP, (167), p. 3.

¹⁸ COLLET, M. (2023). Droit fiscal. 11e éd. PUF, p. 201.

¹⁹ DGFIP. (2022). Rapport. p. 40.

loi n° 2008-776 du 4 août 2008, l'administration dispose de trois mois pour répondre à la question qui lui est soumise, dès lors que celle-ci est suffisamment précise et complète. Si le délai est dépassé, aucune sanction n'est cependant prévue.

A côté du rescrit général coexiste une liste de rescrits spécifiques, dans laquelle figurent les accords tacites.

L'article L. 80 B, 2° et suivants du LPF prévoit que le silence gardé pendant un délai de trois à six mois – selon les cas – équivaut à une réponse positive de l'administration. Il peut s'agir par exemple des cas où le contribuable souhaite vérifier son éligibilité à certains régimes fiscaux privilégiés (Crédit d'impôt recherche, régime d'amortissement...).

L'article L. 64 B du LPF, issu de la loi Aicardi du 8 juillet 1987, consacre le rescrit « anti-abus de droit » afin d'éprouver la licéité de tel ou tel montage fiscal. Le silence gardé par l'administration fiscale pendant un délai de six mois équivaut à la sécurisation du montage en cause, lequel échappera à la lourde sanction de l'abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF. En pratique, ce type de rescrit est peu utilisé, par crainte d'attirer l'attention de l'administration fiscale sur ces montages risqués²⁰.

La loi fiscale prévoit enfin des rescrits pour des opérations spécifiques, telles que le rescrit sur les prix de transfert ou encore le « rescrit contrôle ».

La loi n°2004-1485 du 30 décembre 2004 a introduit l'article L.80 B 7° consacrant le mécanisme d'accord préalable sur les prix de transfert, qui vise à conforter les groupes de sociétés sur le bénéfice imposable déterminé par ces prix de transfert. En effet, le bénéfice des groupes de sociétés est en partie déterminé par le prix auquel ces sociétés vendent ou achètent certaines prestations à d'autres entités des groupes auxquelles elles appartiennent. Ce type de rescrit permet à ces groupes d'obtenir un accord sur la méthode de détermination des prix de transfert. On estime que l'administration fiscale délivre annuellement une dizaine d'accords préalables sur les prix de transfert par an²¹.

²⁰ DGFIP. (2020). *Rapport*. p. 12 : existent 20 à 50 demandes par an selon les années.

²¹ *Ibid.* : il y en a eu 16 en 2019.

La loi Essoc du 10 août 2018 a consacré deux catégories nouvelles de rescrits pour les contribuables faisant l'objet d'un contrôle fiscal approfondi. L'article L. 80 B 10° du LPF permet au contribuable de solliciter la position de l'administration sur un point spécifique du contrôle. Et l'alinéa 2 de l'article 80 A du LPF a introduit le rescrit-abstention, qui permet une prise de position du contrôleur « en toute connaissance de cause » sur des points spécifiques objets du contrôle « y compris tacitement par une absence de rectification ». Cette prise de position implicite est opposable à l'administration et son efficacité est tirée de l'article 49 du même code, qui impose au contrôleur de préciser l'ensemble des points contrôlés quand bien même ceux-ci n'auraient pas conduit à une rectification.

Le rescrit fiscal illustre la question de l'acceptation de la contrainte fiscale et du consentement à l'impôt : ceux-ci apparaissent pouvoir perdurer moyennant une prise en compte de plus en plus fine des situations particulières, prise en compte qui s'inscrit dans le droit.

Cette évolution apparaît cependant remettre en cause le principe de légalité, en raison de l'opposabilité de ces rescrits, même s'ils sont contraires à la loi. Cette pratique revient, en effet, à admettre un régime dérogatoire. Et si la contractualisation du rescrit fiscal avait été suggérée par le Conseil d'État en 2008 – « Le Conseil d'État recommande de transformer le rescrit fiscal en véritable contrat pour lui donner davantage de crédibilité et en faire un élément de l'attractivité du territoire »²² –, certains auteurs y voient le signe d'une perte de légitimité de la loi fiscale, celle-ci cherchant l'adhésion formelle et personnelle des contribuables pour tenter d'enrayer la baisse du consentement à l'impôt chez les citoyens²³.

Si le rescrit fiscal révèle une volonté de sécurisation juridique au moyen d'une interprétation individualisée de la norme, l'agrément fiscal, quant à lui, manifeste une contractualisation finalisée autour d'objectifs économiques, fondée sur une logique d'engagements réciproques. Dès lors, il convient d'analyser en quoi ce second dispositif, bien que formellement unilatéral, participe lui aussi à la remise en cause du principe de légalité, en introduisant une gestion différenciée et potentiellement discrétionnaire de la norme fiscale.

²² Conseil d'État. (2008). *Le contrat, mode d'action publique et de production des normes. Rapport public*. Doc. fr., p. 224.

²³ PERES, C. (2009, janv.). *Du contrat public en général et du "rescrit fiscal contractuel" en particulier*. RDC, p. 17.

Paragraphe 2 – Les agréments

L'agrément fiscal est un procédé de type conventionnel, par lequel l'administration fait bénéficier une entreprise d'avantages fiscaux, à charge pour cette dernière de respecter les engagements qu'elle prend de favoriser, par sa politique et ses investissements, la poursuite des objectifs du Plan, de l'aménagement du territoire et du développement régional²⁴. On peut ainsi considérer l'agrément comme un accord par lequel l'administration fiscale octroie un régime dérogatoire à une entreprise, celle-ci s'engageant, en contrepartie, à investir dans des secteurs clés de l'économie.

L'agrément doit faire l'objet d'une demande préalable adressée au ministre de l'Économie, celui-ci pouvant en déléguer l'instruction à son administration. En cas de refus de cette dernière, le demandeur peut solliciter un réexamen de sa demande par un recours gracieux ou hiérarchique ou bien par un recours contentieux pour excès de pouvoir formé auprès du juge administratif.

Bien que la jurisprudence du Conseil d'État ait toujours refusé d'y reconnaître un procédé formellement contractuel²⁵, l'agrément constitue une sorte de convention entre le contribuable et l'administration : en contrepartie d'un avantage fiscal, celui-ci s'engage à remplir les engagements qu'il prend en vertu d'un programme d'activité établi par la sphère publique. Son caractère contractuel, réside, effectivement, dans le fait qu'à l'article 1649 nonies du CGI, la loi fiscale consacre l'exception d'inexécution, qui permet à l'administration de retirer l'agrément lorsque le contribuable méconnaît ses engagements.

A la question de la marge de manœuvre dont dispose l'administration dans son choix d'accorder ou non un tel agrément, la décision du Conseil constitutionnel du 30 décembre 1987²⁶ donne quelques éléments de réponse. Elle rappelle l'essence de l'article 34 de la Constitution de 1958, selon lequel « il n'appartient qu'à la loi de déterminer le champ d'application d'un avantage fiscal ». Le pouvoir conféré au ministre se limite donc à s'assurer que les termes de la demande d'agrément répondent bien aux conditions posées par la loi,

²⁴ CORNU, G. (1987). Vocabulaire juridique. 13e éd. PUF, p.139.

²⁵ Conseil d'État. (1967, 10 mars). Arrêt n°64.509. Min. c/ Sté Samat. Leb. 112

²⁶ Conseil constitutionnel. (1987, 30 décembre). Décision n°87-237. Loi de finances pour 1988, cons. 11.

« conformément à l’objectif poursuivi par le législateur ». Par conséquent, le pouvoir du ministre ne peut en aucun cas être discrétionnaire.

Cette décision a été vivement critiquée pour son manque de réalisme²⁷. En effet, l’octroi du mécanisme d’agrément repose intrinsèquement sur la situation subjective du demandeur, au regard des engagements qu’il prend. Cette pratique soulève plusieurs questions relatives au respect du principe de légalité, la règle de droit devant être abstraite, générale et impersonnelle²⁸. Bien que le ministre ne délivre, en principe, ces agréments que dans le cadre prévu par la loi, il est à craindre qu’en pratique, il favorise telle ou telle entreprise en usant de son pouvoir discrétionnaire. En août 2004, le ministre de l’Économie Nicolas Sarkozy avait par exemple été critiqué pour avoir accordé un agrément à la société Vivendi-Universal, prévoyant une réduction fiscale de 500 millions d’euros, en contrepartie de la création de 2 500 emplois sur 5 ans sur le territoire français. D’aucuns avaient dénoncé une politique fiscale partisane²⁹. Ce n’est pas tant la rupture du principe de légalité qui est dénoncée ici que l’absence de contrôle des pratiques d’agrément ; car plus que l’agrément en tant que tel, ce sont ses dérives qui constituent une infraction à ce principe.

Ce qui ressort de l’étude de ces deux mécanismes du rescrit fiscal et de l’agrément, c’est que leur existence ne remet pas en cause directement le principe de légalité. L’usage qui en est fait, en revanche, souligne la nécessité d’un contrôle efficace de l’administration fiscale, notamment par des audits annuels de la Cour des comptes, afin d’éviter toute dérive et partant, l’affaiblissement du respect de ce principe. L’essor de ces mécanismes manifeste également qu’il est de plus en plus fait appel au pouvoir réglementaire, certes dans un cadre légal, mais avec un risque accru de dérives partisans et d’écarts par rapport aux objectifs fixés par le législateur. Cela illustre toute la difficulté du moment à concilier les besoins de financement de l’État avec une relation de confiance entre les contribuables et l’administration fiscale.

²⁷ Elle l’a été notamment par Olivier Fouquet, ancien président de la Section des finances du Conseil d’État en charge de vérifier les critères d’attribution des agréments. V. FOUQUET, O. (1988, 24 févr.). *Conclusions sur Conseil d’État*, Arrêt n° 76.603, SGP du Rouvray.

²⁸ CABRILLAC, R. (2023). *Introduction générale au droit*. 15e éd. Dalloz, p. 8.

²⁹ *Le Monde*. (2004, 4 sept.), p. 15.

Cette évolution vers ce qu'on pourrait appeler une bilatéralisation des relations fiscales soulève aussi la question de la personnalisation du recouvrement de l'impôt.

Section 2 – La contractualisation et la personnalisation du recouvrement de l'impôt

Pour étudier cet aspect de contractualisation et de personnalisation du recouvrement, il convient tout d'abord de comprendre la notion de recouvrement.

Le législateur a l'obligation de déterminer le régime de chaque imposition selon sa compétence³⁰. Il est ainsi de son ressort de préciser l'assiette de l'impôt, c'est-à-dire la consistance de la matière imposable³¹, l'identité des contribuables, c'est-à-dire les critères relatifs aux personnes légalement redevables de l'impôt³². Il détermine également le fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire l'acte ou l'évènement faisant naître l'obligation fiscale – par exemple, le 31 décembre de chaque année pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) ou la vente d'un bien immobilier pour l'impôt sur les plus-values immobilières. Il fixe aussi le taux permettant de déterminer la part de l'assiette devant être prélevée au titre de l'impôt. L'ultime étape est celle du recouvrement de l'impôt, qui est l'opération d'encaissement.

Nous avons analysé la teneur de la contractualisation *a priori* avec notamment les rescrits et les agréments. Reste à étudier la contractualisation *a posteriori*, qui se concrétise par des accords avec l'administration sur les modalités de recouvrement. Il s'agit principalement de remises gracieuses et de transactions, qui se différencient entre elles par ceci : la remise gracieuse peut porter sur le principal de la créance fiscale alors que la transaction ne peut porter que sur des pénalités. Nous nous limiterons ici à l'analyse de la remise gracieuse.

³⁰ Conseil constitutionnel. (2009, 18 mars). Décision n°2009-578. Loi de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion.

³¹ COLLET, M. (2023). *Droit fiscal*. 11e éd. PUF, p. 29.

³² *Ibid.*

La remise gracieuse consiste en la possibilité, pour l'administration fiscale, de consentir à un abandon de créance, portant « non seulement sur des droits en principal pour les seuls impôts directs mais aussi des pénalités, des frais de poursuites et des intérêts, et ce sous réserve que l'imposition soit devenue définitive »³³. En ce qui concerne les remises sur le principal, elles ne sont permises que lorsque l'impôt est direct, régulièrement établi et que le contribuable est en situation de gêne ou d'indigence³⁴. L'administration fiscale peut également décider d'une remise sur les majorations et amendes, dès lors que l'imposition, objet du recouvrement, est rendue définitive.

Cette possibilité laissée à l'administration fiscale d'abandonner une créance, tant en son principal qu'en ses accessoires (pénalités, intérêts), apparaît remettre en cause un des éléments fondamentaux de l'impôt, si l'on s'en tient à la définition classique de Gaston Jèze, pour qui l'impôt est « une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité à titre définitif et sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques »³⁵, les termes « par voie d'autorité » renvoyant à l'article 34 de la Constitution de 1958 selon lequel « la loi fixe [...] les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Les remises gracieuses illustrent parfaitement, de fait, la tension toujours grandissante entre la nécessaire souplesse de l'administration fiscale et l'obligation d'un même cadre légal applicable à tous.

Cette souplesse n'est pas sans risque. Certes, la remise gracieuse permet un règlement accéléré des conflits en prenant en compte la situation personnelle du contribuable. Mais cette marge de manœuvre octroie un pouvoir discrétionnaire important car la notion de citoyen en « situation de gêne ou d'indigence » demeure floue et la remise des pénalités n'est soumise à aucune condition et aucune limite. Le professeur Gaston JEZE pointait dès 1936 ce risque, en rappelant qu'un « pouvoir discrétionnaire [...] ne va pas sans inconvénient » car il peut être

³³ LAMARQUE, J., NEGRIN, O., & AYRAULT, L. (2016). Droit fiscal général. 4e éd. LexisNexis, p. 798.

³⁴ LPF, art. L. 247, 1° : L'administration peut accorder sur la demande du contribuable des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence.

³⁵ JEZE, G. (1936-1937). Cours de finances publiques. LGDJ, p. 38.

« exercé sans impartialité et sous des influences inavouables »³⁶. Laurent RICHER dénonce même une « justice sans juge³⁷ ».

Se pose également la question de l'encadrement de ce pouvoir discrétionnaire qui permet d'accorder des dérogations sur mesure. En effet, l'action de l'administration est dévolue par la loi. Mais l'administration, en tentant de répondre à la diversité des situations qu'elle est conduite à appréhender, risque de morceler l'unité du droit en multipliant l'octroi de ces dérogations. C'est face à l'érosion du consentement à l'impôt que le législateur a accru les pouvoirs de l'administration, afin de lui permettre une meilleure flexibilité. Mais il n'a pas pour autant mis en place de véritables contre-pouvoirs, en plus des conditions d'exercice encadrées par la loi. Certes, le refus de remise gracieuse d'une dette fiscale peut être contesté par un recours pour excès de pouvoir devant le juge administratif³⁸. Il n'en demeure pas moins que le caractère flou des termes de l'article L. 247-1 du LPF associé aux modalités d'exercice très flexibles de ces dérogations dénote une carence de ce contrôle, notamment en ce qui concerne les remises de pénalités. Une telle souveraineté de l'administration illustre bien aussi la tendance actuelle à ne modifier qu'à la marge le droit fiscal par des mesures qui ne viennent qu'en réaction aux circonstances du moment et ont donc pour effet indirect d'accroître la diversité des régimes fiscaux³⁹. Avec ce pouvoir qui lui est donné, l'administration fiscale qui, par le passé, avait fait preuve d'une certaine rigidité, semble aujourd'hui tendre à l'excès inverse, avec la multiplication des modulations et dérogations qui lui sont permises.

En définitive, l'émergence de dispositifs négociés et la personnalisation du recouvrement octroient une marge de manœuvre étendue à l'administration fiscale avec un risque non négligeable de rupture, non seulement du principe de légalité, mais aussi du principe d'égalité devant l'impôt.

³⁶ JEZE, G. (1936). Cours de finances Publiques. LGDP.

³⁷ RICHER, L. (1997). Les modes alternatifs de règlement des litiges et le droit administratif. AJDA, pp. 3-9.

³⁸ Conseil d'État. (2017, 20 septembre). Arrêt n° 394564. Sté Turbo's Hoët Parts France. RJF 2017, n°1244.

³⁹ BOUVIER, M. (2024, sept.). Quelle légitimité de l'impôt ? Quelle légitimité de l'État fiscal ? Quel nouveau modèle fiscal pour quel nouvel État ?. RFFP, p. 20.

Chapitre 2 – L’affaiblissement du principe d’égalité devant l’impôt

L’essor de la contractualisation remet aussi en cause le principe fondamental d’égalité devant l’impôt, à cause des inégalités de traitement *a priori* (Section 1) et *a posteriori* auxquelles il donne lieu, soulevant le danger d’une justice fiscale à deux vitesses (Section 2).

Section 1 – L’impact des accords fiscaux sur les inégalités de traitement

Les accords négociés, par leur caractère subjectif, sont susceptibles d’être source d’inégalité entre les contribuables. Sont plus particulièrement en cause les *rulings*⁴⁰ accordés aux multinationales en matière de prix de transfert.

Comme vu précédemment, l’article L. 80 B, 7° du LPF⁴¹ permet à un contribuable de demander un accord préalable sur les prix de transfert (APP) afin de valider la méthode de détermination de ces prix. Cette disposition a été essentiellement prise à l’intention des sociétés multinationales.

On distingue deux sortes d’APP :

- l’accord préalable bilatéral, qui donne la possibilité à un contribuable de demander à l’administration fiscale française de conclure avec une autorité fiscale étrangère un accord bilatéral ou multilatéral sur la méthode d’établissement des prix de transfert. Il est destiné à éviter la double imposition⁴² ;
- l’accord préalable unilatéral, qui est aussi un rescrit en matière de prix de transfert.

⁴⁰ Traduction anglaise du rescrit fiscal

⁴¹ Art. L. 80 B, 7° LPF : Lorsque l’administration a conclu un accord préalable portant sur la méthode de détermination des prix mentionnés au 2° de l’article L. 13 B (prix de transfert), soit avec l’autorité compétente désignée par une convention fiscale bilatérale destinée à éliminer les doubles impositions, soit avec le contribuable.

⁴² LAMARQUE, J., NEGRIN, O., & AYRAULT, L. (2016). Droit fiscal général. 4e éd. LexisNexis, p. 559.

Les APP bilatéraux ne constituent pas véritablement des traités, au sens de l'article 55 de la Constitution. Ce sont plutôt des actes de gouvernement, à la différence de l'APP unilatéral qui se rapproche de la notion de contrat⁴³. Ces deux types d'accord s'inscrivent dans un programme de lutte contre l'optimisation fiscale agressive, concerté au niveau de l'Union européenne. Instauré par la directive du 8 décembre 2015⁴⁴, il institue un échange automatique d'informations relatives aux décisions fiscales anticipées transfrontalières. Cette transparence permet aux États membres d'identifier les risques de montages abusifs. Mais cette directive maintient une asymétrie regrettable entre la transparence requise des grandes entreprises et celle requise des contribuables « ordinaires ». Cette directive censée lutter contre l'optimisation fiscale agressive a également pour effet paradoxal de renforcer le privilège des gros acteurs économiques et de renforcer par la même occasion un ordre fiscal inégalitaire.

En matière de rescrits, notamment sur les APP, le risque de remise en cause du principe d'égalité revêt plusieurs aspects⁴⁵.

Se pose tout d'abord, un problème de lisibilité du droit. Avec l'émergence de huit types de rescrit, s'opère une fragmentation et une hétérogénéité du régime juridique qui nuit à la lisibilité du droit. L'égalité de fait n'est plus assurée sur l'accessibilité à la sécurité juridique. En effet, face à la complexité du droit fiscal, seules les sociétés ayant les moyens de recourir à un service juridique performant ou de faire appel à des cabinets d'avocats fiscalistes ont accès à une compréhension suffisante du dispositif et peuvent en retirer les avantages escomptés, à la différence des TPE et PME, qui n'ont pas les moyens financiers nécessaires pour mener des négociations aussi complexes.

On n'a pas ici affaire à une inégalité en droit, mais à une inégalité de fait, la complexité du système fiscal dans son ensemble tendant à s'accroître, à cause de l'absence de réformes

⁴³ CEFEP. (2006, 9 mars). La nouvelle donne des relations entre l'administration fiscale et les entreprises : concertation et contractualisation.

⁴⁴ Conseil de l'Union Européenne. (2015, 8 décembre). Directive (UE) 2015/2376 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal

⁴⁵ ESCLASSAN, M.-C. (2024). L'essor de la contractualisation en droit fiscal français. RFFP, (167), p. 3

d'ampleur et de la superposition de dispositifs toujours plus complexes⁴⁶. L'effet pervers, c'est un système fiscal à deux vitesses : les multinationales bénéficient d'une fiscalité sur mesure que d'aucuns perçoivent comme dérogatoire ; et les autres ont une fiscalité que l'on pourrait dire de droit commun. Il crée un profond sentiment d'injustice, qui fragilise la légitimité de l'impôt et, incidemment, le consentement à l'impôt.

Le second risque de rupture d'égalité devant l'impôt réside dans le fait que les rescrits offrent aux contribuables un niveau disparate de sécurité juridique, avec des niveaux de protection différenciés selon la catégorie de rescrits. En effet, pour la première catégorie qui regroupe le rescrit général, la réponse de l'administration doit intervenir dans les trois mois, mais le défaut de réponse n'est pas assorti de sanction – pour l'administration. Quant aux rescrits spécifiques, mis à part le rescrit valeur et l'APP, ils appartiennent au deuxième groupe qui suit une règle différente : le silence de l'administration au bout de trois mois vaut acceptation – même chose pour le rescrit abus de droit, mais au bout de six mois. Le rescrit valeur et l'APP constituent le troisième groupe et bénéficient d'une protection spéciale.

On a par conséquent, pour l'usage du même dispositif, un niveau de sécurité inégal selon le type de rescrit, chacun des trois types s'adressant à des contribuables différents. Et là encore, les rescrits bénéficiant d'une protection accrue étant destinés généralement aux grandes sociétés voire aux entreprises multinationales.

Si l'on peut critiquer le caractère dérogatoire des *rulings* accordés aux multinationales, il est néanmoins nécessaire d'en comprendre le sens en resituant dans son contexte l'adoption du dispositif des APP. On considère que près de 80% du commerce mondial est réalisé par des sociétés multinationales⁴⁷. Face à la nécessité de lever l'impôt, chaque État cherche à attirer ces dernières pour promouvoir l'activité économique et pérenniser son système fiscal. Cette situation a fait émerger une concurrence accrue entre États, y compris au sein de l'Union européenne, avec par exemple l'affaire des LuxLeaks en 2014, lorsque l'État luxembourgeois s'est mis à octroyer quasi-automatiquement des *rulings* aux multinationales⁴⁸. Cette action avait

⁴⁶ BOUVIER, M. (2024). Quelle légitimité de l'impôt ? Quelle légitimité de l'État fiscal ? Quel nouveau modèle fiscal pour quel nouvel État ?. RFFP, (167), p. 20.

⁴⁷ CNUCED. (2013, février). Rapport.

⁴⁸ MICHEL, A. (2014, 5 novembre). Évasion fiscale : tout sur les secrets du Luxembourg. Le Monde.

été considérée comme une aide déguisée de l'État luxembourgeois qui faussait la concurrence. C'est à la suite de cette affaire que l'Union européenne a adopté la directive de 2015 sur l'obligation d'information concernant les *rulings* octroyés à des multinationales. Toutefois, ce type d'accord représente aussi pour le fisc français une dépense fiscale conséquente : elle avoisinait cinq milliards d'euros en 2019⁴⁹. La ligne de crête est donc difficile à tenir : il s'agit de lutter contre le dumping fiscal tout en renforçant l'attractivité de la France⁵⁰, mais sans pour autant créer un régime fiscal dérogatoire, au risque de renforcer un sentiment déjà présent d'injustice et d'iniquité fiscale.

Le véritable enjeu n'est pas tant l'inégalité de fait ou de droit résultant de tels accords mais le sentiment d'injustice fiscale qui en résulte pour les autres, lié à l'impression qu'existe un impôt sur mesure pour les grandes entreprises, dont les avantages sont le plus souvent inaccessibles aux PME/TPE et aux contribuables ordinaires. Cette impression fait courir le risque d'une érosion de la confiance entre les contribuables et l'administration à cause de ce sentiment d'injustice fiscale qu'elle génère. Dans la mesure où l'adhésion à la contribution aux charges publiques repose sur la conviction que l'effort fiscal est équitablement réparti⁵¹, l'impôt résultant d'une négociation privilégiée entre l'administration fiscale et les entreprises multinationales perd son caractère de « dette citoyenne »⁵² pour n'être perçu que comme étant un simple coût d'opportunité pour ces entreprises.

L'une des affaires les plus révélatrices de ce sentiment d'injustice a été l'affaire Apple en Irlande, rendue célèbre par l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne rendu le 10 septembre 2024⁵³. Entre 1991 et 2014, l'Irlande avait accordé à la multinationale Apple un *Tax*

⁴⁹ Conseil d'analyse économique. (2019). Fiscalité internationale des entreprises : quelles réformes pour quels objectifs ?, p. 1.

⁵⁰ INSEE. (2023). Mondialisation et firmes multinationales : les multinationales emploient 42,2% des actifs en France et représentent 55,2% de la valeur ajoutée brute créée chaque année en France.

⁵¹ BOUVIER, M. (2014, sept.). Quelle légitimité de l'impôt ? Quelle légitimité de l'État fiscal ? Quel nouveau modèle fiscal pour quel nouvel État ?. RFFP, p. 20.

⁵² BOUVIER, M. (2019). L'impôt sans le citoyen ? Le consentement à l'impôt, un enjeu crucial pour la démocratie. LGDJ.

⁵³ Cour de Justice de l'Union Européenne. (2024, 10 sept.). Arrêt n° C-465/20 P. Comm. c/ Irlande (Apple). RJF 2024, n° 882.

ruling permettant à deux filiales du groupe de déclarer la majeure partie de leurs bénéfices dans les entités dites « sans résidence » afin d'échapper à l'imposition sur le marché européen.

En 2016, la Commission européenne a considéré que cet accord constituait une aide de l'État s'élevant à 13 milliards d'euros et qu'une somme de même montant devait être recouvrée auprès de la société Apple. Le Tribunal de première instance ayant annulé la condamnation de la Commission, cette dernière a fait appel devant la CJUE (Cour de Justice de l'Union européenne). Cette dernière a annulé la décision de première instance et confirmé que les avantages fiscaux accordés constituaient bien une aide d'État illégale selon le droit de l'Union européenne. Cette affaire a eu un fort retentissement médiatique⁵⁴ et a mis en lumière la capacité de négociation exorbitante des grandes entreprises, que n'avaient pas les autres contribuables. Pour lutter contre cette inégalité de traitement, l'Union européenne a renforcé la transparence en matière d'APP et elle contrôle désormais, par le biais de la Commission, les *rulings* accordés aux multinationales.

Si les accords *a priori* remettent en cause le principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques, tant en droit à cause de protections différenciées selon le type de rescrit, qu'en fait à cause du pouvoir de négociation exorbitant des grandes entreprises, notamment les multinationales, le risque d'une justice fiscale à deux vitesses se trouve encore accru par un régime dérogatoire *a posteriori*, avec notamment la pratique des mécanismes contentieux négociés.

⁵⁴ MEDIAVILLA, L. (2023, 10 novembre). Revers judiciaire pour Apple dans le litige fiscal du siècle. Le Figaro.

Section 2 – Risques d’une justice fiscale à deux vitesses

L’essor de la contractualisation du droit fiscal est encore plus massif en ce qui concerne les mécanismes négociés *a posteriori* lors des contentieux fiscaux. Avec la remise gracieuse, les deux mécanismes les plus révélateurs sont la transaction fiscale et la convention judiciaire d’intérêt public.

La transaction fiscale tire son inspiration de l’article 2044 du Code civil, lequel dispose que la transaction est le contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître⁵⁵. Selon certains auteurs, l’objet de la transaction fiscale est plus restreint qu’en droit civil mais ses effets n’en sont pas moins radicaux, au regard de sa nature contractuelle⁵⁶. Ce principe de la transaction a été admis en droit fiscal par l’ordonnance du 14 septembre 1822 mais sa pratique a toujours été très encadrée⁵⁷.

Depuis 2004⁵⁸, la transaction fiscale ne peut plus porter que sur la sanction fiscale et les intérêts de retard et à condition que ces sommes ne soient pas définitives. En principe, la transaction ne peut pas avoir pour objet le principal de la dette fiscale mais cette interdiction n’est pas toujours respectée par l’administration fiscale⁵⁹. L’article L. 251 du LPF⁶⁰ prévoit par ailleurs qu’une transaction fiscale conclue ne peut permettre de remettre en cause les sanctions prévues par l’accord ni même les droits en principal, ce qui constitue une remise en cause flagrante du principe d’égalité devant la loi et devant le juge fiscal. En effet, la transaction s’apparentant à un abandon de créance, les contribuables bénéficiant d’un tel mécanisme bénéficient de fait d’un régime de faveur, comparé aux contribuables qui suivent le droit commun et paient intégralement les pénalités et les intérêts de retard qui leur sont demandés en sus du principal.

⁵⁵ Art. 2044 C.Civ.

⁵⁶ LAMARQUE, J., NEGRIN, O., & AYRAULT, L. (2016). Droit fiscal général. 4e éd. LexisNexis, p. 551.

⁵⁷ COLLET, M. (2023). Droit fiscal. 11e éd. PUF, p. 209.

⁵⁸ Loi de finances pour 2004. (2003, 30 déc.). Article 35.

⁵⁹ Conseil d’État. (2014, 10 févr.). Arrêt n°361424. Deloison. RJF 2014, n°490.

⁶⁰ Art. L. 251 LPF : Lorsqu’une transaction est devenue définitive après accomplissement des obligations qu’elle prévoit et approbation de l’autorité compétente, aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l’objet de la transaction ou les droits eux-mêmes.

Le principe de la transaction repose, en réalité, sur des concessions réciproques. D'une part, l'administration fiscale s'engage à atténuer la sanction en réduisant le montant des intérêts dus et en renonçant également à toute poursuite ultérieure devant le tribunal. D'autre part, le contribuable s'engage à verser au Trésor une somme en plus du principal et il renonce à son tour à toute procédure contentieuse née ou à naître. Cet effet extinctif du droit au recours illustre la nature contractuelle de la transaction fiscale. Le rapport d'information de l'Assemblée nationale sur les procédures de poursuite des infractions pénales de 2018 définissait explicitement la transaction fiscale comme un contrat conclu entre l'administration fiscale et le contribuable, ayant pour effet d'éteindre le litige⁶¹. Ce caractère contractuel a été reconnu à plusieurs reprises par la jurisprudence administrative et judiciaire⁶², qui a qualifié la transaction d'agrément⁶³, voire d'offre de transaction⁶⁴. Toutefois, en vertu de l'article L. 251 du LPF, le caractère contractuel ne s'exprime qu'une fois les engagements remplis.

Certains auteurs se montrent d'une grande sévérité à l'égard d'un tel dispositif : pour certains il « relève de l'horreur, [...] contrarie les grands principes du droit fiscal, celui de l'égalité, celui de la légalité et celui de la prohibition du contrat dans les relations entre le fisc et le contribuable »⁶⁵. Il est vrai que la transaction revient à un abandon de créance ; et le montant de cet abandon dépend fortement de la puissance de négociation du contribuable, favorisant, encore une fois, les grandes entreprises qui ont les moyens de s'offrir le recours à un service fiscal performant, ce que ne peuvent se permettre ni les PME/TPE, ni le contribuable ordinaire. Il est vrai également que la personnalisation du traitement fiscal constitue une rupture nette du principe d'universalité de l'impôt⁶⁶, qui renforce le sentiment d'injustice fiscale et crée, là encore, un système à deux vitesses avec une justice fiscale négociée pour les puissants et une justice fiscale de droit commun. Plus grave encore, la transparence de la procédure demeure très limitée, malgré l'institution, par la loi du 29 décembre 1997, d'un Comité du contentieux

⁶¹ Assemblée nationale. (2018). Rapport d'information n° 982 sur les procédures de poursuite des infractions fiscales. p. 48.

⁶² Cour de Cassation (Ch. Crim.). (1983, 18 avr.). Arrêt n°81-92.517 et 82-90.081. Bull. crim., n°106.

⁶³ Conseil d'État. (1990, 12 déc.). Arrêt n°112316. Dumas. RJF 1991, n°135.

⁶⁴ Conseil d'État. (2009, 4 mars). Arrêt n°295288. Société réseaux publics et services. RJF 2009, n°489.

⁶⁵ de LA MADIÈRE, C. (2006). La transaction, regard fiscal. Dans MALLET-BRICOUT, B. & NOURISSAT, C. (dir.). La transaction dans toutes ses dimensions. Dalloz, p. 169.

⁶⁶ ROSA, A. (2018). La contractualisation et le contribuable. RFDA, pp. 236-249.

fiscal douanier et des changes, qui est un organe consultatif obligatoire pour les décisions gracieuses mettant en jeu des montants supérieurs à 150 000 euros⁶⁷. Cet organe ne rend, de fait, que des avis non publiés, qui ne lient pas non plus les ministres décisionnaires, cette situation ayant pour effet d'affaiblir davantage encore la confiance des citoyens et le civisme fiscal⁶⁸. La seule transparence que l'on puisse constater en la matière consiste en un rapport annuel sur l'activité gracieuse de l'administration fiscale, mais qui n'est publié qu'*a posteriori*.

Avec la transaction fiscale, la Convention Judiciaire d'Intérêt Public (CJIP) est un deuxième mécanisme du contentieux fiscal constituant une sorte de transaction.

La CJIP est un mécanisme alternatif au règlement des conflits pénaux⁶⁹ qui consiste en ceci : lorsqu'une personne morale est mise en cause pour des faits d'atteinte à la probité (corruption, trafic d'influence, fraude fiscale ou conflit d'intérêts)⁷⁰, elle peut conclure avec le procureur financier de la République une convention permettant d'éteindre l'action publique, en contrepartie d'engagements qu'elle prend. Ces engagements, cumulatifs ou alternatifs, consistent à verser une amende ne pouvant excéder 30% du chiffre d'affaires annuel moyen, à soumettre un programme de mise en conformité et à réparer le dommage causé aux victimes.

Ce mécanisme inspiré du droit anglo-saxon a été introduit en France en 2016 par la loi Sapin II⁷¹. En 2018, son champ d'application a été élargi aux entreprises poursuivies pour fraude fiscale devant les juridictions judiciaires par la loi Fraude⁷², qui s'adresse avant tout aux sociétés multinationales.

⁶⁷ Décret. (2022, 30 août)

⁶⁸ BOUVIER, M., COLLET, M., & PELLAS, J.-R. (2012). Introduction générale au droit fiscal et à la théorie de l'impôt. 13e éd. LGDJ.

⁶⁹ Art. 41-1-2 CPP

⁷⁰ Avis sur la probité de la vie publique. (2013, 31 juillet).

⁷¹ Loi n° 2016-1691. (2016, 9 décembre), relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique

⁷² Loi n° 2018-898. (2018, 23 octobre), relative à la lutte contre la fraude

L'intérêt de la CJIP est qu'elle ne requiert aucune reconnaissance de culpabilité mais seulement la reconnaissance des faits. Elle n'a donc ni la nature ni l'effet d'une condamnation⁷³.

La CJIP a été vivement critiquée au regard du principe d'égalité devant l'impôt. En son principe, certains auteurs considèrent qu'elle instaure « une justice à deux vitesses dans laquelle les entreprises achètent leur innocence pour les infractions les plus graves, sans voie de recours possible pour les victimes dont la place est limitée »⁷⁴. N'emportant aucune déclaration de culpabilité, elle représente un avantage majeur pour les grandes entreprises mais qui n'est accessible qu'aux acteurs économiques ayant les moyens de payer. Cela se traduit ainsi par une rupture d'égalité, d'une part, entre les personnes morales et les personnes physiques, et d'autre part, entre les sociétés multinationales et les autres sociétés. Cette rupture d'égalité se manifeste en droit et en fait.

Par son mécanisme, la CJIP a été critiquée quant à son champ d'application, jugé trop large, favorisant la dépenalisation des affaires et fragilisant ainsi la réponse pénale⁷⁵. En effet, l'article 41-1-2 du Code de procédure pénale vise aussi les infractions connexes mais il ne précise pas le contenu de la notion, offrant ainsi la possibilité de fusionner en une seule amende plusieurs sanctions qui auraient dû rester séparées.

La transaction a aussi été critiquée pour son manque de transparence, le secret des négociations rendant opaques les débats et les discussions et empêchant la dénonciation des risques de dérives, les victimes potentielles⁷⁶ étant, de fait, écartées de la négociation. Cette opacité remet en cause, de surcroît, le principe fondamental du procès pénal qu'est le débat public, créant véritablement le sentiment d'une justice à double vitesse, là encore, négociée pour les multinationales et de droit commun pour les autres, situation qui érode d'autant plus la légitimité de l'impôt et le consentement à l'impôt du reste des contribuables.

⁷³ COLLET, M. & COLLIN, P. (2023). Procédures fiscales : contrôle du contentieux et du recouvrement de l'impôt. 5e éd. PUF, p. 215.

⁷⁴ ROUSSEAU, L. & NABIH, N. (2022, 16 mai). Les dérives néfastes du mécanisme de la Convention judiciaire d'intérêt public. Dalloz Actualité.

⁷⁵ ESCLASSAN, M.-C. (2024, sept.). L'essor de la contractualisation en droit fiscal français. RFFP, (167), p. 3.

⁷⁶ Il s'agit des victimes des infractions connexes

Si tous ces mécanismes contractualistes relatifs à l'établissement et au recouvrement de l'impôt ont pour objectif, pour le premier, de renforcer la confiance entre l'administration fiscale et les contribuables pour une meilleure acceptabilité de l'impôt, et pour le deuxième, d'induire une plus grande célérité de la justice fiscale, ils s'avèrent pour l'essentiel réservés aux grands groupes et aux acteurs ayant les ressources financières assez importantes pour y recourir. Cette inégalité d'accès renforce le sentiment d'une opposition entre un droit fiscal dérogatoire et un droit fiscal de droit commun, avec une justice fiscale à deux vitesses. L'essor de la contractualisation transforme ainsi profondément non seulement la nature même de la règle fiscale mais aussi les modalités de son application et de son contrôle, remettant en cause les principes fondamentaux du droit fiscal. Cette mutation invite à repenser le cadre juridique et institutionnel du droit fiscal dans son ensemble.

Partie 2 – Les mutations du cadre juridique et institutionnel d’un droit fiscal négocié

La seconde partie de notre étude entend explorer les mutations du cadre juridique et institutionnel induites par l’émergence d’un droit fiscal négocié, en examinant comment la contractualisation favorise l’établissement d’une relation de confiance pour une sécurité juridique accrue (Chapitre 1) et comment elle interroge la recherche d’un nouveau civisme fiscal à l’épreuve de l’individualisme contemporain, modifiant ainsi le modèle traditionnel du consentement à l’impôt (Chapitre 2).

Chapitre 1 – Une sécurité juridique accrue par une meilleure relation de confiance avec l’administration fiscale

Dans la perspective d’améliorer la relation entre le contribuable et l’administration, la contractualisation vise à instaurer une relation de confiance afin d’accroître la sécurité juridique, qu’il s’agisse de transformer un rapport de défiance en une relation de confiance a priori (Section 1) ou de développer un contentieux fiscal négocié a posteriori (Section 2).

Section 1 – D’un rapport de défiance à une relation de confiance entre contribuables et administration

L’essor de la contractualisation intervient dans le contexte d’une montée de l’individualisme et d’une attente de sécurité juridique accrue⁷⁷. Le caractère unilatéral traditionnel de l’impôt ne suffisant plus à asseoir la légitimité de l’impôt, le 11 février 2013, le Premier Ministre de l’époque, Jean-Marc Ayrault, annonçait, à l’occasion de la clôture du comité national de lutte contre la fraude, son désir de créer une « nouvelle relation de confiance entre l’administration fiscale et les entreprises ». Il entendait engager une « véritable révolution culturelle des principes mêmes du contrôle fiscal »⁷⁸ qui se traduirait par une substitution du contrôle *a posteriori* et par un « suivi longitudinal ».

⁷⁷ ESCLASSAN, M.-C. (2024, sept.). L’essor de la contractualisation en droit fiscal français. RFFP, (167), p. 3.

⁷⁸ LAMARQUE, J., NEGRIN, O., & AYRAULT, L. (2016). Droit fiscal général. 4e éd. LexisNexis, pp. 564-565.

Cette première tentative n'ayant pas reçu le succès escompté⁷⁹, la loi pour un État au Service d'une Société de Confiance (ESSOC) de 2018⁸⁰ a cherché à réhabiliter la loi de 2013, en vue d'une meilleure prévisibilité sous une nouvelle forme⁸¹.

Cette nouvelle relation de confiance s'appuie sur trois piliers fondamentaux : partenariat fiscal, mise en conformité et examen de conformité fiscale par un tiers de confiance⁸².

Le partenariat fiscal s'adresse aux entreprises de taille intermédiaire et aux grandes entreprises. Il consiste en la conclusion d'un protocole avec la DGFIP, par l'intermédiaire d'un service partenaire des entreprises (SPE)⁸³ créé en 2019, qui traite en temps réel les questions fiscales d'enjeu important⁸⁴. Le protocole d'accord repose sur un engagement mutuel à la transparence et à la clarté des informations échangées, à la disponibilité, à la célérité et au pragmatisme de chaque partie ainsi qu'à la prise en compte de leurs contraintes respectives⁸⁵ et, pour l'administration, à la fourniture de prises de position écrites, notamment par voie de rescrit. Le principe est donc un échange mutuel d'informations, au travers d'une discussion continue et d'un contrôle *a priori*, qui marque un changement radical de conception, l'administration devenant un véritable partenaire et non plus le bâton de la sanction.

⁷⁹ COIN, R. (2018). Vers un élargissement d'une relation de confiance modernisée : une approche gagnant-gagnant de la vérification des entreprises. Dr. Fisc., (4), comm. 137.

⁸⁰ Loi n° 2018-727. (2018, 10 août).

⁸¹ LIEB, J.-P. & ERCEAU, C. (2019). La nouvelle relation de confiance : une recherche d'équilibre entre la loi ESSOC et la loi de lutte contre la fraude. Dr. Fisc., (15), p. 3.

⁸² RUTSCHMANN, V.-Y. & ROCH, P.-M. (2019). La nouvelle relation de confiance entre les entreprises et l'administration fiscale : le choix du pragmatisme pour initier une évolution culturelle. Dr. Fisc., (48), comm. 459.

⁸³ Arrêté. (2019, 24 mai), modifiant l'arrêté du 23 décembre 2013 relatif à la direction des grandes entreprises de la direction générale des finances publiques

⁸⁴ COLLET, M. (2023). Droit fiscal. 11e éd. PUF, p. 224.

⁸⁵ JurisClasseur Fiscal - Encyclopédies. CF - SERVICES FISCAUX CHARGÉS DU CONTRÔLE. – Relations entre l'administration fiscale et les contribuables. – Relation de confiance. Fasc. 9198.

La mise en conformité bénéficie, depuis l’instruction ministérielle du 28 janvier 2019, d’un service de la mise en conformité (SMEC) qui permet aux entreprises, en dehors de tout contrôle, de corriger une situation fiscale sans encourir de pénalité⁸⁶.

Quant au troisième pilier, l’examen de la conformité fiscale (ECF) par un tiers de confiance, il a été institué par le décret n°2021-25 du 13 janvier 2021. Les déclarations des entreprises sont sécurisées en amont par un expert-comptable indépendant désigné par l’entreprise volontaire⁸⁷. Le risque existe, cependant, d’une privatisation partielle du contrôle fiscal car cet examen est payant et ne propose pas les mêmes garanties de neutralité que l’administration fiscale⁸⁸.

En sus de ces dispositifs destinés aux entreprises visant à instaurer une relation de confiance, la loi ESSOC de 2018, à l’article 1727 du CGI, a prévu également pour les autres contribuables un droit à l’erreur, toujours dans l’intention de construire une « société de confiance ». Ce droit permet à tout contribuable de bonne foi de régulariser spontanément sa situation fiscale en déposant une déclaration rectificative lui permettant d’éviter une majoration du recouvrement et de bénéficier d’une réduction de moitié des intérêts de retard. Cette disposition manifeste une certaine clémence de l’administration fiscale, qui peut toutefois être parfois considérée comme timide.

Ce principe récent de relation de confiance constitue une illustration manifeste du changement de paradigme auquel nous assistons actuellement. Le consentement à l’impôt ne se fonde plus seulement sur l’adhésion à la loi fiscale, il devient aussi un consentement à l’administration fiscale, qui se traduit par une confiance mutuelle, une transparence renforcée et un accompagnement personnalisé. La logique contractuelle supprime ainsi la rigidité traditionnelle du droit fiscal.

Cet effort d’amélioration des relations entre les contribuables et l’administration se révélait grandement nécessaire face au constat de relations dégradées, allant jusqu’à

⁸⁶ COLLET, M. (2023). Droit fiscal. 11e éd. PUF, p. 224.

⁸⁷ COZIAN, M., DEBOISSY, F., & CHADEFAUX, M. (2024). Précis de fiscalité des entreprises. 48e éd. LexisNexis, p. 41.

⁸⁸ COLLET, M. (2023). Droit fiscal. 11e éd. PUF, p. 224.

reconnaître que la « relation de méfiance réciproque entre les contribuables et l'administration qui imprègne encore pour partie les opérations d'assiette et notamment de contrôle fiscal constitue en soi une source d'insécurité juridique »⁸⁹, notamment en raison de l'inertie d'une administration ne respectant pas le délai de réponse aux rescrits qui lui est imparti, ce qui nuit à l'activité économique et au patrimoine des contribuables⁹⁰, l'absence de dialogue entre l'administration et les contribuables ne permettant pas à ces derniers d'anticiper leur décision.

L'instauration d'une société de confiance par la loi ESSOC et la loi Fraude participe également au renforcement du consentement à l'impôt. La Cour des comptes soulignait en ce sens que « pour l'État, la qualité des relations avec les contribuables [...] est essentielle pour faciliter l'acceptation de l'impôt par les citoyens »⁹¹. Ce changement de paradigme se traduit aussi par un contentieux fiscal négocié qui renforce la prévisibilité des parties et par conséquent leur confiance mutuelle.

Cette instauration de relations de confiance entre l'administration fiscale et les contribuables repose sur plusieurs dispositifs qui visent à renforcer la sécurité juridique *a priori* et l'acceptation de l'impôt. En vertu de ce nouveau paradigme de la confiance, le contentieux fiscal fait aussi l'objet d'une contractualisation. Ce contentieux négocié illustre bien ce retournement où la sanction unilatérale cède le pas à une négociation préalable, censée renforcer la prévisibilité des parties et par conséquent leur confiance mutuelle.

⁸⁹ FOUQUET, O. (2008, juin). Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche. p. 5.

⁹⁰ COLIN, F. (2015). L'administration fictive. *Revue française d'administration publique*, (156), pp. 1093-1100.

⁹¹ Cour des comptes. (2012, févr.). Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises. p. 1.

Section 2 – Un contentieux fiscal négocié

Toujours pour instaurer des relations de confiance *a priori*, le contentieux fiscal fait également l'objet d'une contractualisation, laquelle entend assurer une meilleure sécurité juridique pour les contribuables. Mais ce contentieux négocié n'est pas exempt de critiques, face au risque de déjudiciarisation et d'émergence d'une justice à deux vitesses, comme étudié précédemment.

Comme nous l'avons vu plus haut, le contentieux fiscal négocié passe par des mécanismes formalisés, tels que la remise gracieuse, la transaction, la CJIP. Il passe aussi par la conciliation et par la médiation, lesquelles entendent installer pour le contribuable et l'administration fiscale un climat d'échange serein facilitant la compréhension mutuelle. Ces mécanismes sont néanmoins critiquables à plusieurs égards.

La transaction fiscale, en permettant à l'administration d'atténuer les pénalités tout en garantissant le recouvrement du principal, s'affirme comme le procédé privilégié pour solder rapidement les litiges, « sans remise en cause par voie contentieuse »⁹². Par son caractère définitif, on l'a vu, elle éteint le recours au juge pour les points traités, dotant l'accord d'une force exécutoire qui échappe au débat contradictoire traditionnel⁹³. Même assortie des garde-fous institutionnels, cette privatisation du contentieux affaiblit le rôle des juridictions fiscales et invite à s'interroger sur la préservation des garanties procédurales, dans un espace où l'administration joue désormais le rôle de cocontractant et d'arbitre⁹⁴.

Si la DGFIP met en avant la stabilité et la prévisibilité offertes par ces accords, ainsi qu'une « conclusion apaisée » des contrôles⁹⁵, la doctrine souligne que la soumission à un tel régime restreint la portée du contradictoire et accroît l'opacité des décisions. La Cour des comptes, tout en reconnaissant l'efficacité budgétaire des transactions, alerte sur les risques

⁹² Direction générale des Finances publiques. (2024). Rapport au Parlement sur les remises et transactions à titre gracieux – Données 2023. p. 6.

⁹³ Art. L. 251 du LPF

⁹⁴ KAMMOUN, S. (2018). La nature juridique du contentieux fiscal : entre procès équitable et prérogatives de puissance publique. *Revue de jurisprudence fiscale*, (2), pp. 829–835.

⁹⁵ Direction générale des Finances publiques. (2023). Bilan des contrôles fiscaux 2022, p. 4.

d'inégalités de traitement, car la transaction reste un pouvoir discrétionnaire exercé sans publication systématique⁹⁶. De plus, la modification régulière des conditions d'application, via des circulaires ou des lois de finances rectificatives, crée un contexte d'instabilité normative, un contribuable contrôlé en 2017 ne bénéficiant pas, par exemple, des mêmes critères qu'un contribuable contrôlé en 2020⁹⁷. Cette variabilité compromet la confiance dans le système fiscal qu'elle prétend pourtant consolider.

En filigrane, ce contentieux négocié renouvelle la notion même de consentement à l'impôt. L'adhésion au système ne repose plus uniquement sur la légalité des lois votées, mais sur la qualité du traitement dont le contribuable bénéficie. Toutefois, comme nous l'avons évoqué plus haut, si les grandes entreprises disposent des moyens humains et financiers pour négocier favorablement, les PME et les particuliers demeurent captifs du droit commun, sans accès équivalent à ces médiations et transactions. Ainsi, la contractualisation, en privant le juge de son rôle, en instaurant des ajustements individuels et en accentuant l'opacité, fait courir le risque d'une justice fiscale à deux vitesses, la légitimité de l'impôt dépendant moins de l'universalité de la règle que de la capacité à l'influencer⁹⁸.

Si les mécanismes contractuels relatifs à l'établissement et au recouvrement de l'impôt visent à renforcer la confiance entre l'administration fiscale et les contribuables pour une meilleure acceptabilité de l'impôt, plus largement cette évolution interroge la nature du lien entre le citoyen et l'impôt, dans nos sociétés contemporaines marquées par la montée de l'individualisme. Dès lors que la légitimité de l'impôt ne repose plus seulement sur la soumission volontaire à la loi, la contractualisation du droit fiscal apparaît comme un palliatif à cette érosion de la légitimité car elle cherche à susciter un nouveau civisme fiscal.

⁹⁶ Cour des comptes. (2017). Les régularisations d'avoir à l'étranger gérées par le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR). p. 9–10.

⁹⁷ Assemblée nationale. (2018). Rapport d'information sur les procédures de poursuite des infractions fiscales (n° 1237). p. 46–48.

⁹⁸ ROSA, A. (2019). L'intérêt relatif des juristes pour la justice fiscale. *La Revue des droits de l'homme*, (15), p. 39–49.

Chapitre 2 – A l'épreuve de l'individualisme, la recherche d'un nouveau civisme fiscal

L'essor de la contractualisation conduit à s'interroger sur la recherche d'un nouveau civisme fiscal, qui fait passer d'une logique d'obligation unilatérale à une logique de négociation pour tenter de renouveler le consentement à l'impôt (Section 1), ainsi que sur les risques de fragilisation et de dérive, face à une demande fiscale toujours plus individualisée (Section 2).

Section 1 – Vers un nouveau civisme fiscal : de l'obligation à la négociation

L'impôt est d'essence régalienne : c'est traditionnellement la loi qui lui donne sa légitimité, impliquant la soumission volontaire du contribuable à participer aux charges publiques. Mais face à la montée de l'individualisme et à l'attente toujours plus grande de sécurité juridique, le principe de légalité ne suffit plus à lui seul pour asseoir cette légitimité⁹⁹. Dès lors, la contractualisation du droit fiscal apparaît ici comme un palliatif à cette perte de légitimité.

Le civisme fiscal peut se définir comme l'accomplissement volontaire, par les contribuables, de leurs obligations fiscales¹⁰⁰. Pour certains auteurs, cela implique que ces derniers acceptent l'effort fiscal en reconnaissant qu'il est légitime et nécessaire au maintien du lien social¹⁰¹. Pour d'autres auteurs, jouent d'autres déterminants du civisme fiscal : en plus de la confiance que la fraude et l'évasion fiscale sont combattues, qui donne le sentiment d'une égalité devant les charges publiques, émergerait dans la conjoncture actuelle, une forte tendance à considérer le citoyen non plus comme un contribuable mais comme un client : il aurait affaire à une substitution du citoyen-contribuable au citoyen-client¹⁰².

⁹⁹ ESCLASSAN, M.-C. (2024, sept.). L'essor de la contractualisation en droit fiscal français. RFFP, (167), p. 3.

¹⁰⁰ Cour des comptes. (2012, févr.). Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises. p. 21.

¹⁰¹ ROSA, A. (2018). La contractualisation et le contribuable. RFDA, p. 236.

¹⁰² MICHINEAU, M. (2024, sept.). Le principe du consentement à l'impôt est-il effectif. RFFP, p. 49.

Se présentent ainsi deux visions du civisme fiscal : l’une, classique, et l’autre, que l’on pourrait qualifier de « moderne ». La réalité semble se trouver à mi-chemin. La contractualisation des rapports entre l’administration fiscale et les contribuables constitue un moyen de rendre l’impôt – qui demeure imposé – acceptable. Le civisme fiscal repose, en effet, en grande partie sur un élément psychologique : pour que l’impôt continue d’être reconnu comme juste et nécessaire, est introduite une dose de contractualisation, qui vient comme une anesthésie fiscale permettant d’atténuer la douleur du fardeau fiscal et d’adoucir les relations entre administration et contribuable¹⁰³.

Si la contractualisation apparaît aussi nécessaire pour redorer l’impôt par un civisme de plus en plus négocié, il faut s’interroger sur les causes de la perte de légitimité de la fiscalité à l’origine de son essor.

Il existe des causes exogènes au droit fiscal français. Les crises pétrolières des années 70 ont dû être palliées par un interventionnisme impuissant qui a fortement alourdi la charge de l’impôt. Puis la concurrence fiscale mondialisée a entraîné une forte évasion fiscale internationale, donnant le sentiment d’un évanouissement de l’assiette fiscale et partant, de l’inutilité du reliquat de la contribution des citoyens, par rapport à l’ampleur des besoins. Le Professeur BOUVIER décrit même un modèle politique où l’impôt n’est plus une évidence. Selon lui « au mieux l’impôt se négocie directement entre le contribuable et l’État, au pire il disparaît »¹⁰⁴.

Il existe aussi des causes endogènes au droit fiscal français. Nombreux sont ceux qui conviennent qu’il est d’une complexité sans pareille et qu’il y a un manque de cohérence, avec de multiples régimes aux objectifs contradictoires¹⁰⁵. Or la lisibilité et donc la connaissance du droit fiscal est un facteur important d’adhésion à l’impôt¹⁰⁶.

¹⁰³ ROSA, A. (2018). La contractualisation et le contribuable. RFDA, p. 236.

¹⁰⁴ BOUVIER, M. (2024, sept.). Quelle légitimité de l’impôt ? Quelle légitimité de l’État fiscal ? Quel nouveau modèle fiscal pour quel nouvel État ?. RFFP, p. 20.

¹⁰⁵ LE CACHEUX, J. (2008). Les Français et l’impôt. Odile Jacob.

¹⁰⁶ STANTCHEVA. (2021). Rapport.

Dès lors que, pour toutes ces raisons, la légitimité de l'impôt tend à s'éroder, il devient nécessaire de faire naître un nouveau civisme fiscal, en suscitant avant tout la confiance entre l'administration fiscale et le contribuable¹⁰⁷ ; d'où ce déplacement, le consentement à l'impôt reposant désormais moins sur le principe traditionnel de légalité que sur la qualité du lien avec l'autorité administrative¹⁰⁸. La contractualisation, qui s'appuie notamment sur les dispositifs prévus par la loi ESSOC, entend ainsi permettre une meilleure relation, une meilleure compréhension mutuelle et une plus grande sécurité juridique.

Toutefois, le civisme fiscal repose aussi en partie sur la croyance que la fraude et l'évasion sont efficacement combattues. La contractualisation permet bien de lutter contre ces dernières, mais l'incohérence du corpus fiscal provoque des situations flagrantes d'iniquité devant les charges publiques, qui, de plus, profitent le plus souvent aux grands acteurs économiques. Si dans l'ensemble, la confiance s'améliore du fait de l'amélioration de la lutte contre la fraude, le sentiment d'illégitimité de l'impôt croît fortement chez les plus petits acteurs, qui voient dans l'impôt négocié des avantages excessifs octroyés aux grandes entreprises et aux multinationales.

M. BOUVIER est par ailleurs très critique, face au « millefeuille » fiscal. Ce système peine, selon lui, à faire sa place, dans un environnement complexe et mouvant, car les évolutions fiscales ne sont portées que par des opportunités électorales et par les aléas du moment. Il considère que l'impôt négocié n'est pas plus qu'une rustine qui cherche à colmater l'absence de réforme d'ampleur. La complexité du système provoque une incompréhension du contribuable, qui s'en désintéresse et n'y adhère plus¹⁰⁹.

La contractualisation, en cherchant à redorer l'impôt par un civisme de plus en plus négocié, a bien tenté d'enrayer le mouvement de baisse du consentement à l'impôt, en faisant porter notamment ce consentement non plus sur la loi mais sur l'autorité administrative, et en suscitant non plus l'obéissance mais la confiance. Toutefois, cette montée en puissance d'une fiscalité « sur mesure », où chaque contribuable revendique un traitement individuel ou

¹⁰⁷ LUPPI, P. (2024, févr.). Relation de confiance et incivisme fiscal. RFFP, (165), p. 203.

¹⁰⁸ BOUVIER, M. (2010, nov.). Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt. RFFP, p. 26.

¹⁰⁹ BOUVIER, M. (2024, sept.). Quelle légitimité de l'impôt ? Quelle légitimité de l'État fiscal ? Quel nouveau modèle fiscal pour quel nouvel État ? RFFP, p. 20.

contractuel, n'est pas sans risque : elle heurte de plein fouet les principes classiques de notre modèle républicain.

Section 2 – Un risque de fragilisation et de dérive face à une demande fiscale individualisée

Notre démocratie pourrait bien se trouver fragilisée par cette montée en puissance d'une fiscalité « sur mesure », où chaque contribuable revendique un traitement personnalisé. Car cet essor érode imperceptiblement les fondements sur lesquels elle s'est construite.

Tout d'abord, on l'a vu, l'égalité devant l'impôt est constitutionnellement garantie. La Déclaration de 1789 rappelle qu'« une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés »¹¹⁰. Autrement dit, la charge fiscale doit bien être proportionnelle aux moyens de chacun. L'évolution vers une imposition différenciée au cas par cas (par exemple via les rescrits ou agréments) constitue une rupture de cette égalité proclamée devant les charges publiques.

L'esprit de solidarité nationale, visé par l'article 13 de la DDHC, est également mis à mal car l'impôt cesse d'être un devoir collectif fondé sur l'intérêt général pour devenir une taxe d'usage, attachée au service rendu par le contribuable ou bien liée à la demande particulière qu'il a formulée. Or le Conseil constitutionnel rappelle que l'impôt doit rester « strictement nécessaire » et proportionné aux charges de l'État¹¹¹, garantissant ainsi qu'il sert l'ensemble de la communauté. En substituant à cette vision solidaire une logique d'échange marchand, on affaiblit, de fait, le lien social que l'effort fiscal supporté par le citoyen est censé renforcer.

La contractualisation de la relation entre l'administration fiscale et les contribuables remet, de surcroît, en cause le principe de légalité de l'impôt. Comme on l'a vu plus haut, celui-ci doit relever avant tout du domaine législatif décidé par le Parlement¹¹². Plusieurs auteurs soulignent qu'en France, c'est le consentement des citoyens qui fait l'impôt : comme le note C.

¹¹⁰ Art 13 DDHC

¹¹¹ Conseil constitutionnel. (1995, 28 décembre). Décision n° 95-369. Loi de finances pour 1996, cons. 13.

¹¹² Art 34 de la Constitution de 1958

CADOUX, « Sans le consentement des contribuables à l'impôt, le consentement parlementaire... n'a plus qu'une portée très limitée »¹¹³. Or ce consentement dépend de la confiance dans le processus démocratique. Toute compensation fiscale, tout dispositif particulier, toute négociation locale, tend à être considéré comme un « passe-droit » individuel affaiblissant la portée universelle de la loi fiscale. L'impôt perd en légitimité dès lors qu'il est perçu comme contournant la loi votée au Parlement, transformant ainsi le citoyen en simple cocontractant plutôt qu'en dépositaire de la souveraineté populaire.

Cette évolution se répercute négativement sur le civisme fiscal. La doctrine et l'OCDE identifient l'existence d'un « contrat fiscal » implicite, selon lequel les citoyens acceptent de payer des impôts en échange de services publics efficaces¹¹⁴. Lorsque la fiscalité se subjectivise au risque de considérer l'impôt comme un « prix » payé pour un avantage particulier, le contribuable devient un consommateur qu'il convient de satisfaire.

Sur ce modèle de l'impôt-échange, « la répartition de l'impôt se ferait en fonction de l'utilité que chacun retire de la consommation des services collectifs (...) et le « contribuable client » ne paierait le prix demandé que s'il considère que celui-ci est inférieur à l'avantage qu'il peut retirer du service »¹¹⁵. Ce raisonnement soulève d'évidents problèmes car le citoyen n'est pas libre de choisir ou de quantifier ses « achats publics » (défense, justice, santé, etc.), et un calcul purement marchand inverserait la logique progressive de l'impôt – les plus démunis, grands bénéficiaires des services sociaux, paieraient alors plus cher que les riches¹¹⁶.

En pratique, les dispositifs fiscaux comportementaux et les incitations sur mesure (crédits d'impôt, abattements ciblés, prélèvement à la source modulable selon le foyer) suggèrent au contribuable qu'il peut « acheter » certains choix publics. Cette tendance alimente le sentiment d'injustice : en période de crise, la perte du sens du « devoir fiscal » se traduit par

¹¹³ CADOUX, C. (1961). Du consentement de l'impôt. *Revue française de finances publiques*, (3), p. 427.

¹¹⁴ Organisation de coopération et de développement économiques. (2015). *La culture fiscale, du civisme et de citoyenneté*. OCDE Éditions, p. 14.

¹¹⁵ BOUVIER, M. (2024, sept.). Quelle légitimité de l'impôt ? Quelle légitimité de l'État fiscal ? Quel nouveau modèle fiscal pour quel nouvel État ?. *RFFP*, p. 20.

¹¹⁶ ROSA, A. (2015). *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*. Dalloz, p. 16.

une baisse de confiance dans le système politique et par une remise en cause du consentement collectif¹¹⁷.

En définitive, l'individualisation accrue de l'impôt fragilise la cohésion républicaine. Elle érode l'adhésion à l'idée d'une contribution nationale commune et tend à faire du contribuable un « client » exigeant. Or la fiscalité ne peut fonctionner comme un contrat commercial, elle ne saurait être modulée à la carte sans porter atteinte à l'égalité devant les charges publiques et sans éroder la croyance républicaine qu'elle demeure légale et nécessaire.

Le danger est double. D'une part, l'instabilité du consentement politique aux prélèvements risque de croître, à cause de leur dissociation du vote collectif de la loi fiscale¹¹⁸. D'autre part, les citoyens risquent de perdre de vue la finalité civique de l'impôt et d'oublier qu'il est un socle de la solidarité républicaine. Il importe donc de contenir ces tendances à la contractualisation et de maintenir l'impôt dans le champ de la règle commune, là où il constitue l'instrument de l'égalité et de la solidarité nationales.

¹¹⁷ ROSA, A. (2021). *Le consentement à l'impôt en temps de crise : repenser la confiance*. Bruylant, p. 133.

¹¹⁸ ROSA, A. (2021). *Le consentement à l'impôt en temps de crise : repenser la confiance*. Bruylant, p. 133.

Conclusion

Au terme de cette étude, on peut donc convenir que la contractualisation de la fiscalité en France est désormais une réalité tangible. Elle marque un tournant important dans les relations entre l'administration et les contribuables. Historiquement fondée sur le principe de légalité et le consentement parlementaire, elle intègre désormais des outils tels que le rescrit fiscal, la transaction fiscale et l'examen de conformité. Ces dispositifs permettent une meilleure prévisibilité de l'impôt et une sécurisation juridique pour les contribuables, tout en apportant une plus grande souplesse administrative en ouvrant de nouvelles possibilités de dialogue entre les contribuables et l'administration.

Ses apports – plus de sécurité pour le contribuable, plus d'efficacité pour l'État – doivent toutefois être tempérés par ses limites et par les défis qu'elle soulève. Car cette évolution fait naître des tensions majeures. Le principe d'égalité devant l'impôt est mis à rude épreuve, car l'accès aux dispositifs contractuels favorise souvent les grandes entreprises en raison de ses coûts et de sa complexité. En parallèle, l'opacité des accords négociés alimente la méfiance publique. Ces défis nécessitent un encadrement rigoureux, notamment en termes de transparence et de critères d'éligibilité.

Sur le plan constitutionnel, la conciliation entre légalité fiscale et efficacité pratique demeure délicate à trouver. Bien que ces outils renforcent, en pratique, la sécurité juridique, ils risquent d'éroder la confiance des citoyens dans le caractère universel de la loi fiscale. À cela s'ajoute l'intervention croissante du juge, sommé de clarifier la conformité de ces dispositifs aux principes fondamentaux du droit fiscal.

En définitive, si la contractualisation offre des avantages indéniables en termes de coopération et d'efficacité, il apparaît indispensable de structurer davantage ce phénomène pour préserver les grands principes républicains de légalité fiscale, d'égalité devant l'impôt et de solidarité, qui ne doivent pas être relégués au second plan. Il est donc nécessaire d'opérer une transition qui devra s'attacher à s'appuyer fermement sur ces fondamentaux du droit fiscal, tout en ayant souci de donner une plus grande cohérence et une plus grande clarté au cadre juridique. L'harmonisation de celui-ci avec les pratiques européennes est par ailleurs nécessaire ; le juge et les autorités européennes s'avéreront des acteurs essentiels pour guider cette évolution et

veiller à ce que le socle civique de la fiscalité ne s'en trouve pas fragilisé. Nous suivons, par conséquent, Michel Bouvier lorsqu'il préconise une remise à plat de tout le système fiscal, afin de l'adapter aux contraintes socio-économiques de notre temps¹¹⁹.

¹¹⁹ BOUVIER, M. (2024, sept.). Quelle légitimité de l'impôt ? Quelle légitimité de l'État fiscal ? Quel nouveau modèle fiscal pour quel nouvel État ?. RFFP, p. 20.

Bibliographie

1. Ouvrages :

1.1. Généraux :

1.1.1. Manuel :

- BOUVIER, M., COLLET, M., & PELLAS, J.-R. (2012). Introduction générale au droit fiscal et à la théorie de l'impôt. 13e éd. LGDJ.
- CABRILLAC, R. (2023). Introduction générale au droit. 15e éd. Dalloz.
- COLLET, M. (2023). Droit fiscal. 11e éd. PUF.
- CORNU, G. (1987). Vocabulaire juridique. 13e éd. PUF.
- JEZE, G. (1936-1937). Cours de finances publiques. LGDJ.
- JEZE, G. (1936). Cours de finances Publiques. LGDP.
- LAMARQUE, J., NEGRIN, O., & AYRAULT, L. (2016). Droit fiscal général. 4e éd. LexisNexis.

1.2. Spéciaux :

1.2.1. Manuel :

- COLLET, M. & COLLIN, P. (2023). Procédures fiscales : contrôle du contentieux et du recouvrement de l'impôt. 5e éd. PUF.
- COZIAN, M., DEBOISSY, F., & CHADEFAUX, M. (2024). Précis de fiscalité des entreprises. 48e éd. LexisNexis.

1.2.2. Ouvrages collectifs :

- De LA MADIÈRE, C. (2006). La transaction, regard fiscal. Dans MALLET-BRICOUT, B. & NOURISSAT, C. (dir.). La transaction dans toutes ses dimensions. Dalloz.
- JurisClasseur Fiscal - Encyclopédies. CF - SERVICES FISCAUX CHARGÉS DU CONTRÔLE. – Relations entre l'administration fiscale et les contribuables. – Relation de confiance. Fasc. 9198.
- OPPETIT, B. (1998). La résurgence du rescrit. Dans Droit et modernité. PUF.

2. Thèses :

2.1. Monographie :

- BOUVIER, M. (2019). L'impôt sans le citoyen ? Le consentement à l'impôt, un enjeu crucial pour la démocratie. LGDJ.
- LE CACHEUX, J. (2008). Les Français et l'impôt. Odile Jacob.
- ROSA, A. (2015). Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne. Dalloz.
- ROSA, A. (2021). Le consentement à l'impôt en temps de crise : repenser la confiance. Bruylant.

3. Articles :

- BOUVIER, M. (2010, nov.). Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt. RFFP, p. 26.
- BOUVIER, M. (2014, sept.). Quelle légitimité de l'impôt ? Quelle légitimité de l'État fiscal ? Quel nouveau modèle fiscal pour quel nouvel État ?. RFFP, p. 20.
- BOUVIER, M. (2024, sept.). Quelle légitimité de l'impôt ? Quelle légitimité de l'État fiscal ? Quel nouveau modèle fiscal pour quel nouvel État ?. RFFP, (167), p. 20.
- CADOUX, C. (1961). Du consentement de l'impôt. Revue française de finances publiques, (3), p. 427.
- COIN, R. (2018). Vers un élargissement d'une relation de confiance modernisée : une approche gagnant-gagnant de la vérification des entreprises. Dr. Fisc., (4), comm. 137.
- COLIN, F. (2015). L'administration fictive. Revue française d'administration publique, (156), pp. 1093-1100.
- ESCLASSAN, M.-C. (sept. 2024). L'essor de la contractualisation en droit fiscal français. RFFP, (167), p. 3.
- KAMMOUN, S. (2018). La nature juridique du contentieux fiscal : entre procès équitable et prérogatives de puissance publique. Revue de jurisprudence fiscale, (2), pp. 829-835.
- LIEB, J.-P. & ERCEAU, C. (2019). La nouvelle relation de confiance : une recherche d'équilibre entre la loi ESSOC et la loi de lutte contre la fraude. Dr. Fisc., (15), p. 3.
- LUPPI, P. (2024, févr.). Relation de confiance et incivisme fiscal. RFFP, (165), p. 203.
- MASSART, T. (2015). Le principe d'égalité devant les charges publiques et la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés. Lexbase fiscal, (612).

- MEDIAVILLA, L. (2023, 10 novembre). Revers judiciaire pour Apple dans le litige fiscal du siècle. Le Figaro.
- MICHEL, A. (2014, 5 novembre). Évasion fiscale : tout sur les secrets du Luxembourg. Le Monde.
- MICHINEAU, M. (2024, sept.). Le principe du consentement à l'impôt est-il effectif. RFFP, p. 49.
- PERES, C. (2009, janv.). Du contrat public en général et du “rescrit fiscal contractuel” en particulier. RDC, p. 17.
- RICHER, L. (1997). Les modes alternatifs de règlement des litiges et le droit administratif. AJDA, pp. 3-9.
- ROSA, A. (2018). La contractualisation et le contribuable. RFDA, pp. 236-249.
- ROSA, A. (2019). L'intérêt relatif des juristes pour la justice fiscale. La Revue des droits de l'homme, (15), p. 39–49.
- ROUSSEAU, L. & NABIH, N. (2022, 16 mai). Les dérives néfastes du mécanisme de la Convention judiciaire d'intérêt public. Dalloz Actualité.
- RUTSCHMANN, V.-Y. & ROCH, P.-M. (2019). La nouvelle relation de confiance entre les entreprises et l'administration fiscale : le choix du pragmatisme pour initier une évolution culturelle. Dr. Fisc., (48), comm. 459.

4. Note de jurisprudence :

- FOUQUET, O. (1988, 24 févr.). Conclusions sur Conseil d'État, Arrêt n° 76.603, SGP du Rouvray.

5. Rapport et études :

- Assemblée nationale. (2018). Rapport d'information n° 982 sur les procédures de poursuite des infractions fiscales.
- Assemblée nationale. (2018). Rapport d'information sur les procédures de poursuite des infractions fiscales (n° 1237).
- Avis sur la probité de la vie publique. (2013, 31 juillet).
- CEFEP. (2006, 9 mars). La nouvelle donne des relations entre l'administration fiscale et les entreprises : concertation et contractualisation.
- CNUCED. (2013, février). Rapport.
- Conseil d'analyse économique. (2019). Fiscalité internationale des entreprises : quelles réformes pour quels objectifs ?

- Conseil d'État. (2008). Le contrat, mode d'action publique et de production des normes. Rapport public.
- Cour des comptes. (2012, févr.). Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises.
- Cour des comptes. (2017). Les régularisations d'avoir à l'étranger gérées par le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR).
- Direction générale des Finances publiques. (2023). Bilan des contrôles fiscaux 2022.
- Direction générale des Finances publiques. (2024). Rapport au Parlement sur les remises et transactions à titre gracieux – Données 2023.
- DGFIP. (2020). Rapport.
- DGFIP. (2022). Rapport.
- FOUQUET, O. (2008, juin). Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche.
- INSEE. (2023). Mondialisation et firmes multinationales : les multinationales emploient 42,2% des actifs en France et représentent 55,2% de la valeur ajoutée brute créée chaque année en France.
- INSEE, DGFIP, Banque de France. Comptes nationaux.
- Organisation de coopération et de développement économiques. (2015). La culture fiscale, du civisme et de citoyenneté. OCDE Éditions.
- STANTCHEVA. (2021). Rapport.

6. Législation :

6.1. Interne :

- Arrêté. (2019, 24 mai), modifiant l'arrêté du 23 décembre 2013 relatif à la direction des grandes entreprises de la direction générale des finances publiques.
- Code Civil (C.Civ.), Article 2044.
- Code de Procédure Pénale (CPP), Article 41-1-2.
- Constitution de 1958, Article 34.
- Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC), Articles 6, 13, 14.
- Décret. (2022, 30 août).
- Livre des Procédures Fiscales (LPF), Article L. 80 B, 7°.
- Livre des Procédures Fiscales (LPF), Article L. 247, 1°.
- Livre des Procédures Fiscales (LPF), Article L. 251.
- Loi de finances pour 2004. (2003, 30 déc.). Article 35.

- Loi n° 2016-1691. (2016, 9 décembre), relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique.
- Loi n° 2018-727. (2018, 10 août).
- Loi n° 2018-898. (2018, 23 octobre), relative à la lutte contre la fraude.

6.2. Externe :

- Conseil de l'Union européenne. (2015, 8 décembre). Directive (UE) 2015/2376 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

7. Décision de justice :

7.1. Interne :

7.1.1. Conseil Constitutionnel :

- Conseil constitutionnel. (1987, 30 décembre). Décision n°87-237. Loi de finances pour 1988, cons. 11.
- Conseil constitutionnel. (1995, 28 décembre). Décision n° 95-369. Loi de finances pour 1996, cons. 13.
- Conseil constitutionnel. (2009, 18 mars). Décision n°2009-578. Loi de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion.
- Conseil constitutionnel. (2010, 18 oct.). Décision n°2010-58 QPC. Procos et a. RJF 2011, n°80.
- Conseil constitutionnel. (2011, 21 janv.). Décision n°2010-88 QPC. Mme Boisselier. RJF 2011, n°482

7.1.2. Cour de cassation :

- Cour de Cassation (Ch. Crim.). (1983, 18 avr.). Arrêt n°81-92.517 et 82-90.081. Bull. crim., n°106.

7.1.3. Conseil d'État :

- Conseil d'État. (1967, 10 mars). Arrêt n°64.509. Min. c/ Sté Samat. Leb. 112
- Conseil d'État. (1974, 10 mai). Arrêt n° 88032 et 88148. Denoyer et Chorques. Leb. 274.
- Conseil d'État. (1990, 12 déc.). Arrêt n°112316. Dumas. RJF 1991, n°135.

- Conseil d'État. (2009, 4 mars). Arrêt n°295288. Société réseaux publics et services. RJF 2009, n°489.
- Conseil d'État. (2014, 10 févr.). Arrêt n°361424. Deloison. RJF 2014, n°490.
- Conseil d'État. (2017, 20 septembre). Arrêt n° 394564. Sté Turbo's Hoët Parts France. RJF 2017, n°1244.

7.2. Externe :

7.2.1. CJUE :

- Cour de Justice de l'Union Européenne. (2024, 10 sept.). Arrêt n° C-465/20 P. Comm. c/ Irlande (Apple). RJF 2024, n°822.