



Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises

Rapport public thématique

Evaluation d'une politique publique

Février 2012

Sommaire

| | |
|--|-----------|
| Sommaire | 3 |
| Délibéré | 9 |
| Introduction | 11 |
| I - L'objet de l'évaluation | 11 |
| II - La méthode suivie | 12 |
| III - Les problématiques | 14 |
| Chapitre I Le contexte et les objectifs de la politique publique | 17 |
| I - Une gestion fiscale davantage tournée vers l'utilisateur .. | 17 |
| A - Une nouvelle approche depuis 1999 | 17 |
| B - Le citoyen, le contribuable, l'utilisateur..... | 20 |
| C - Copernic : une refonte des systèmes d'information fiscale ordonnée autour de l'utilisateur | 23 |
| D - La création de la DGFIP pour une administration au service de ses usagers | 24 |
| II - Les principaux déterminants des relations avec les usagers | 27 |
| A - Des usagers de plus en plus nombreux et divers | 27 |
| B - La complexification de la règle fiscale | 29 |
| C - L'évolution des besoins des usagers..... | 30 |
| D - La place de l'administration fiscale dans la dynamique de modernisation de l'Etat | 32 |
| III - Les acteurs administratifs | 33 |
| A - Le cadre interministériel..... | 33 |
| B - Les entités concernées de la DGFIP | 34 |

| | |
|---|-----------|
| C - Les autres services de Bercy..... | 37 |
| IV - Les objectifs de la politique et les axes de l'évaluation | 38 |
| A - Les objectifs de performance budgétaire..... | 38 |
| B - Les orientations stratégiques internes..... | 39 |
| C - Les axes de l'évaluation..... | 41 |
| Chapitre II L'adéquation de l'offre de services..... | 43 |
| I - Le déploiement d'une large offre de services | 43 |
| A - Le guichet fiscal sur Internet | 43 |
| B - Le principe du guichet fiscal unique (GFU)..... | 53 |
| C - Les canaux de l'accueil dans les services opérationnels | 57 |
| D - Les modalités du règlement spontané de l'impôt..... | 68 |
| II - Le rôle des agents | 70 |
| A - Les réactions des agents | 70 |
| B - La reconnaissance par la DGFIP de la fonction « accueil » | 73 |
| III - Le risque d'une croissance non maîtrisée de la demande..... | 74 |
| A - Une politique fondée sur une logique d'offre..... | 74 |
| B - Une offre multicanal mal organisée..... | 75 |
| C - Les risques d'une diversification | 77 |
| Chapitre III La facilitation de l'exercice de leurs droits par les contribuables | 81 |
| I - La nature des besoins et la nécessité d'une organisation | 81 |

| | |
|---|------------|
| A - Les causes de la complexité fiscale | 82 |
| B - Les multiples perceptions de la complexité..... | 83 |
| C - La difficile mesure de la complexité | 86 |
| D - Les enseignements tirés des réclamations des usagers | 87 |
| II - L'organisation de l'information et du dialogue..... | 88 |
| A - Les campagnes d'information grand public | 88 |
| B - La communication de la doctrine administrative..... | 90 |
| C - L'organisation du dialogue avec les contribuables..... | 97 |
| D - La charte du contribuable | 101 |
| III - La diversification des moyens de recours..... | 102 |
| A - Le dispositif en vigueur et sa mise en œuvre | 102 |
| B - Les ambiguïtés du dispositif | 107 |
| C - Les effets du dispositif sur les nombres des recours.. | 113 |
| IV - L'amélioration des relations dans le cadre du | |
| contrôle fiscal | 116 |
| A - L'évolution des relations avec le contribuable vérifié | |
| | 116 |
| B - Les difficultés de la traduction concrète | 119 |
| V - L'évolution du recouvrement forcé | 125 |
| A - Les pôles de recouvrement spécialisé (PRS)..... | 125 |
| B - L'adaptation des procédures de recouvrement forcé . | 127 |
| Chapitre IV La pertinence des instruments de conduite de la | |
| politique | 131 |
| I - L'articulation entre les acteurs de la politique au plan | |
| national | 131 |
| A - La spécificité revendiquée de la DGFIP..... | 132 |
| B - Un apport limité des autres directions | 132 |

C - Au sein de la DGFIP, l'absence de structure dédiée au pilotage de la politique.....135

II - La structuration des informations et des analyses en fonction des objectifs de la politique137

A - Des données quantitatives et qualitatives peu utilisables pour orienter et évaluer la politique.....137

B - Des approches intuitives ou partielles142

C - La faible utilisation des recours des contribuables comme source d'informations145

D - La remontée et le traitement des informations en provenance des services opérationnels148

III - Les réflexions sur les comportements des contribuables149

Récapitulatif des recommandations157

Annexes161

Réponses des administrations et des organismes concernés201

Les rapports publics de la Cour des comptes consacrés à une évaluation de politique publique

La Cour publie un rapport public annuel et des rapports publics thématiques.

Le présent rapport est un rapport public thématique. Il est consacré à une évaluation de politique publique.

L'évaluation des politiques publiques est une des activités de la Cour. Selon l'article 47-2 de la Constitution, « elle assiste le Parlement et le Gouvernement » notamment « dans l'évaluation des politiques publiques ». Sa contribution à l'évaluation des politiques publiques figure parmi les missions qui lui sont assignées dans le code des juridictions financières (article L. 111-3-1). Celui-ci définit également les modalités selon lesquelles les présidents de l'Assemblée nationale et du Sénat peuvent saisir la Cour de demande d'évaluation (article L. 135-2).

Dans ses évaluations, la Cour s'attache principalement à apprécier les résultats de la politique publique examinée au regard à la fois des objectifs poursuivis (efficacité) et des moyens mis en œuvre (efficience).

Comme pour les contrôles et les enquêtes, les évaluations peuvent être réalisées conjointement par la Cour et les chambres régionales des comptes. En tant que de besoin, il est fait appel au concours d'experts extérieurs. Les principales parties prenantes à la politique évaluée sont associées aux travaux d'évaluation. Des consultations et des auditions sont organisées pour bénéficier d'éclairages larges et variés.

Au sein de la Cour, ces travaux et leurs suites, notamment la préparation des projets de texte destinés à un rapport public, sont réalisés par l'une des sept chambres que comprend la Cour ou par une formation associant plusieurs chambres.

Trois principes fondamentaux gouvernent l'organisation et l'activité de la Cour des comptes, ainsi que des chambres régionales des comptes, et donc aussi bien l'exécution de leurs contrôles, enquêtes et évaluations que l'élaboration des rapports publics : l'indépendance, la contradiction et la collégialité.

L'indépendance institutionnelle des juridictions financières et statutaire de leurs membres garantit que les travaux effectués et les conclusions tirées le sont en toute liberté d'appréciation.

La contradiction implique que toutes les constatations et appréciations ressortant d'un contrôle, d'une enquête ou d'une évaluation, de même que toutes les observations et recommandations formulées ensuite, sont systématiquement soumises aux responsables des administrations ou organismes concernés ; elles ne peuvent être rendues définitives qu'après prise en compte des réponses reçues et, s'il y a lieu, après audition des responsables concernés.

La publication d'un rapport public est nécessairement précédée par la communication du projet de texte que la Cour se propose de publier aux ministres et aux responsables des organismes concernés, ainsi qu'aux autres personnes morales ou physiques directement intéressées. Dans le rapport publié, leurs réponses accompagnent toujours le texte de la Cour.

La collégialité intervient pour conclure les principales étapes de la préparation et de la réalisation des travaux, ainsi que de leur publication.

Tout contrôle, enquête ou évaluation est confié à un ou plusieurs rapporteurs. Leur rapport d'instruction, comme leurs projets ultérieurs d'observations et de recommandations, provisoires et définitives, sont examinés et délibérés de façon collégiale, par une chambre ou une autre formation comprenant au moins trois magistrats, dont l'un assure le rôle de contre-rapporteur, chargé notamment de veiller à la qualité des contrôles. Il en va de même ensuite pour la préparation des projets de rapport public.

Le contenu des projets de rapport public est défini, et leur élaboration est suivie, par le comité du rapport public et des programmes, constitué du premier président, du procureur général et des présidents de chambre de la Cour, dont l'un exerce la fonction de rapporteur général. *In fine*, les projets de rapport public sont soumis, pour adoption, à la chambre du conseil où siègent, sous la présidence du premier président et en présence du procureur général, les présidents de chambre de la Cour, les conseillers maîtres et les conseillers maîtres en service extraordinaire.

Ne prennent pas part aux délibérations des formations collégiales, quelles qu'elles soient, les magistrats tenus de s'abstenir en raison des fonctions qu'ils exercent ou ont exercées, ou pour tout autre motif déontologique.

*

Les rapports publics de la Cour des comptes, et ses autres travaux publiés, sont accessibles en ligne sur le site Internet de la Cour des comptes : www.ccomptes.fr. Ils sont diffusés par *La documentation Française*.

Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil, a adopté le présent rapport sur « L'évaluation d'une politique publique – Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises ».

Le rapport a été arrêté au vu du projet communiqué au préalable aux administrations et organismes concernés, et des réponses qu'ils ont adressées en retour à la Cour.

Les réponses sont publiées à la suite du rapport. Elles engagent la seule responsabilité de leurs auteurs.

Ont participé au délibéré : M. Migaud, Premier président, MM. Babusiaux, Descheemaeker, Bayle, Bertrand, Mme Froment-Meurice, MM. Durrleman, Lévy, Lefas, présidents de chambre, MM. Pichon, Picq, Mme Cornette, M. Hespel, présidents de chambre maintenus en activité, MM. de Mourgues, Richard, Rémond, Ganser, Monier, Troesch, Beaud de Brive, Briet, Mme Bellon, MM. Duchadeuil, Lebuy, Mme Pappalardo, MM. Lafaure, Frangialli, Dupuy, Mmes Morell, Fradin, Ratte, Ulmann, MM. Vermeulen, Tournier, Bonin, Mme Moati, MM. Cossin, Diricq, Charpy, Lefebvre, Mme Aubin-Saulière, MM. Sabbe, Petel, Lair, Mme Trupin, MM. Corbin, Doyelle, Mme Dos Reis, M. de Gaulle, Mme Saliou (Monique), MM. Piolé, Uguen, Prat, Guédon, Mme Gadriot-Renard, MM. Bourlanges, Urgin, Baccou, Sépulchre, Antoine, Mmes Malgorn, Bouygard, Vergnet, MM. Chouvet, Clément, Mme Cordier, MM. Le Mer, Migus, Laboureix, Mmes Esparre, Pittet, MM. Duwoye, Aulin, Senhaji, Mme Fontaine, conseillers maîtres, MM. Schott, Cazenave, Klinger, Blairon, Schmitt, conseillers maîtres en service extraordinaire.

A assisté et participé aux débats, sans prendre part au délibéré, M. Bénard, Procureur général. Il était accompagné de M. Feller, avocat général.

A été entendu en son rapport, M. Bertrand, rapporteur général, assisté de M. Lair, conseiller maître, Mme Malgorn, conseillère maître, et M. Herbin, conseiller référendaire, Mme Veillet, rapporteure extérieure.

M. Terrien, secrétaire général, assurait le secrétariat de la chambre du conseil.

Fait à la Cour, le 15 février 2012.

Le projet de rapport soumis à la chambre du conseil a été préparé, puis délibéré le 9 décembre 2011, par la première chambre de la Cour des comptes, présidée par M. Babusiaux, président de chambre, et composée de MM. Monier, Beysson, Briet, Chouvet et Mme Saliou, conseillers maîtres, ainsi que M. Lair, Mme Malgorn, conseillers maîtres, M. Herbin, conseiller référendaire, Mme Veillet, rapporteure extérieure, rapporteurs, et Mme Moati, conseiller maître, contre-rapporteure.

Il a été examiné et approuvé, le 7 décembre, par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de MM. Migaud, premier président, Bénard, procureur général, Babusiaux, Descheemaeker, Bayle, Bertrand, rapporteur général du comité, Mme Froment-Meurice, MM. Durreleman, Levy et Lefas, présidents de chambre.

Introduction

I - L'objet de l'évaluation

L'accomplissement volontaire des obligations fiscales par les contribuables est un enjeu essentiel pour l'Etat, et plus encore dans un pays caractérisé par l'importance de ses prélèvements obligatoires et dans un contexte d'évolutions économiques, sociales et technologiques majeures.

La gestion de la fiscalité est assurée en France par deux directions relevant du ministère chargé du budget : la direction générale des finances publiques (DGFIP) et la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI). La Cour a concentré ses travaux sur la première d'entre elles.

Les recettes fiscales encaissées par la direction générale des finances publiques se sont élevées en 2010 à 432 Md€ tandis que la direction générale des douanes et droits indirects a collecté 62 Md€. La somme des dégrèvements et remboursements que gère la DGFIP a atteint la même année 89 Md€. L'irrégularité² et la fraude³ fiscale représenteraient de l'ordre de 20 à 25 Md€.

La fusion, dont est issue la DGFIP, entre la direction générale des impôts (DGI) et la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) a été engagée en 2008 et réalisée, pour l'essentiel, entre 2009 et 2011. Elle a rapproché les services établissant l'impôt de ceux chargés de le recouvrer, et a été motivée notamment par une forte volonté politique d'améliorer les relations entre l'administration fiscale et les contribuables.

Douze ans après le lancement d'une politique renouvelée d'amélioration de ces relations, progressivement mise en œuvre entre 1999 et 2007 avec le lancement de très nombreuses initiatives, et alors que la fusion des deux anciennes directions est désormais achevée⁵, la

¹ Source pour l'année 2010 : rapport annuel 2010 de la direction générale des finances publiques.

² *L'irrégularité*, fiscale ou en matière de cotisations sociales, regroupe l'ensemble des cas où le contribuable n'a pas respecté ses obligations, qu'il ait agi de façon volontaire ou involontaire, de bonne foi ou de mauvaise foi.

³ *La fraude* suppose un acte intentionnel de la part du contribuable, décidé à contourner la loi pour éluder le paiement du prélèvement.

⁴ Le conseil des prélèvements obligatoires évaluait en 2007 entre 20,5 et 25,6 Md€, l'irrégularité et la fraude aux prélèvements fiscaux.

⁵ La Cour en a dressé un premier bilan en octobre 2011, à la demande de la commission des finances du Sénat.

Cour a estimé le moment venu d'apprécier les effets de cette politique qui constitue un enjeu fondamental de modernisation de l'Etat.

Elle concerne en effet des dizaines de millions de contribuables, particuliers et entreprises. Du côté de l'administration, cette politique, dont la gestion est assurée par des dizaines de milliers d'agents, est à la croisée des quatre processus de base de l'administration fiscale : le traitement, le recouvrement, le contrôle fiscal, le service d'information. Elle met en jeu plusieurs fonctions transversales importantes : l'immobilier, la formation, le recrutement, les systèmes d'information, le maillage territorial.

II - La méthode suivie

L'étude préalable de faisabilité a mis en évidence l'insuffisance, le manque de fiabilité et le faible intérêt, pour les besoins de l'étude, de la plupart des données disponibles. Les informations sur la fréquentation des guichets et leurs motifs, sur les échanges téléphoniques, sur le degré de satisfaction des particuliers et des entreprises à l'issue de différents types de contacts, sur la charge administrative de certaines opérations, pour ne prendre que quelques exemples, se sont révélées trop partielles et parfois trop peu robustes pour que des enseignements utiles puissent en être tirés.

Une démarche faisant une large place à des approches qualitatives au plus près des usagers et des services était donc nécessaire.

L'approche évaluative a paru la plus adaptée pour apprécier le degré de satisfaction des usagers, ainsi que la perception des réformes par les agents de la direction générale. Elle permet aussi de saisir l'ensemble des aspects de cette politique.

Une fois le champ de l'évaluation défini, la logique d'action de la politique publique a été reconstituée pour en apprécier la mise en œuvre et les résultats.

L'évaluation s'est fondée sur l'exploitation de nombreuses sources : documents, en particulier travaux antérieurs ou concomitants de la Cour et rapports d'autres organismes, ainsi que pièces fournies par la DGFIP au niveau central ; entretiens avec les services des administrations concernées, avec des organismes représentatifs des contribuables, en particulier des entreprises de toutes catégories, et d'une manière générale avec des entités ou des professionnels concernés par la politique

examinée⁷; séminaire de travail pour partager certains constats et lancer de nouvelles pistes de réflexion à mi-parcours de l'évaluation⁸ ; tables rondes finales, réunissant autour d'un thème particulier différents interlocuteurs, auxquelles la DGFIP et la direction générale de la modernisation de l'Etat (DGME) ont été constamment présentes⁹.

Il a été fait appel à un prestataire extérieur pour assister la Cour dans ses travaux effectués sur des sites territoriaux. L'évaluation s'est en effet aussi appuyée sur des missions dans des services des impôts implantés à Montpellier et Bédarieux (34), Grenoble et La Mure (38), Valenciennes et Avesnes-sur-Helpe (59), Poitiers et Montmorillon (86), Maisons-Laffitte (78) et Aubervilliers (93). Ces missions ont permis d'observer les conditions dans lesquelles s'effectuent certaines des relations avec les usagers, de collecter des informations et de recueillir le point de vue à la fois d'une centaine d'usagers (particuliers et entrepreneurs individuels) et d'autant d'agents de toutes catégories (A, B et C), ainsi que de l'encadrement territorial. Les échantillons ont été constitués pour repérer des types de points de vue, de réactions et de positions, de manière à identifier les questionnements principaux, et non en vue d'obtenir une représentativité statistique. Ces points de vue ont été produits et échangés au cours de réunions, appelées forums locaux. Cette méthode participative consiste à réunir un groupe d'usagers et d'agents, pour travailler séparément, puis à les rassembler pour partager les points de vue et dégager une synthèse.

Des visites ont également été organisées dans des services en Loire-Atlantique, Seine-et-Marne et Loir-et-Cher pour compléter ou nuancer les enseignements des visites précédentes.

Les organisations représentatives du personnel ont été rencontrées dans trois départements.

Au total, plus de 400 personnes ont été entendues.

Au cours de la démarche, les pratiques évaluatives habituellement admises ont été suivies. La méthodologie mise en œuvre et ses limites sont détaillées en annexe 1. Elle a pris en compte des éléments de parangonnage internationaux (cf. annexes 3 et 5)

L'évaluation a été menée en étroite concertation avec la DGFIP à toutes les étapes, en particulier pour la définition du cahier des charges du prestataire, le choix de ce dernier, la sélection des sites territoriaux et la méthode de sélection des échantillons de contribuables, le partage des

⁷ cf. annexe 2.

⁸ cf. annexe 3.

⁹ cf. annexe 4.

enseignements des travaux sur les dix premiers sites et celui d'enseignements plus généraux sur les thèmes retenus pour les tables-rondes.

En dépit de la difficulté de l'exercice, une véritable démarche participative a été entreprise, dans les limites qu'imposaient la nouveauté de l'exercice et un contexte marqué par une importante réorganisation des services et les tensions internes en résultant.

Les points de vue des différentes parties prenantes (particuliers et entreprises, dans les différentes situations où ils peuvent se trouver, agents, organismes représentatifs, administrations etc.) sont exposés dans leur diversité, voire leurs contradictions. Le point de vue de la Cour est exposé de manière distincte à l'occasion de l'examen des différents points. Compte tenu de la diversité des acteurs et de l'ampleur du sujet, les points de vue sont présentés au fur et à mesure que chaque thème est abordé.

III - Les problématiques

L'évaluation vise à apporter un éclairage sur six problématiques essentielles :

- la politique d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables permet-elle de mieux identifier la matière imposable et de favoriser le paiement spontané de l'impôt ?
- à quelles conditions la poursuite et les développements de la politique de qualité de service peuvent-ils contribuer à une meilleure acceptation de l'impôt ?
- toutes les conséquences du remodelage de l'accès et de l'offre de service de l'administration fiscale ont-elles été tirées pour l'organisation des services, la réingénierie des processus de gestion et l'allocation des ressources de l'administration ?
- l'administration dispose-t-elle des outils adaptés pour piloter cette politique publique et en mesurer les effets sur les fonctions fiscales de base (gérer, recouvrer, contrôler, informer et assister) ?
- le rapport entre le coût et le service rendu (efficience) peut-il être mesuré et est-il optimal ?
- dans le contexte actuel, y a-t-il lieu de repenser les objectifs et les outils de la relation avec les usagers dans le cas le plus général,

celui de la bonne foi, d'une part et ceux du renforcement de la lutte contre la fraude, d'autre part ?

Traiter ces six problématiques nécessite, après avoir examiné le contexte dans lequel s'est affirmée la politique et en avoir analysé les objectifs (Chapitre I), d'en évaluer les résultats selon deux axes, celui de l'adéquation de l'offre de services de l'administration fiscale (Chapitre II), celui de la facilitation de l'exercice de leurs droits par les contribuables (Chapitre III), et d'apprécier enfin la pertinence des instruments de conduite de cette politique par l'administration (Chapitre IV).

Le champ de l'évaluation étant large et touchant les préoccupations concrètes de millions de contribuables, la Cour a cherché à produire au terme de ses travaux un ensemble de recommandations portant sur les aspects les plus divers et complétant celles qu'elle a formulées dans le cadre de travaux antérieurs, en particulier sur la fusion elle-même.

Chapitre I

Le contexte et les objectifs de la politique publique

I - Une gestion fiscale davantage tournée vers l'utilisateur

Les usagers des administrations fiscales, particuliers et entreprises, ont connu de longue date de nombreuses réformes, qu'il s'agisse de la législation fiscale elle-même ou de la modernisation de la gestion de l'impôt. Cependant, le fondement même des relations avec les usagers, considérés comme des assujettis, et les principes d'organisation des services, avec la distinction entre les services d'assiette et de recouvrement, avaient peu évolué.

A - Une nouvelle approche depuis 1999

La vision traditionnelle de la gestion fiscale, centrée sur les besoins de l'administration, prévalait encore en France à la fin des années 90. Cependant, depuis la fin des années 80, chez la plupart de nos homologues des pays développés, une nouvelle approche de l'administration fiscale s'était fait jour. Le constat principal de la mission d'analyse comparative des administrations fiscales conduite en 1998-

1999 par l'inspection générale des finances¹⁰ était que « le point de vue des acteurs extérieurs [y était] devenu le principal point de référence des administrations fiscales. »

Les acteurs extérieurs, dont le point de vue est essentiel pour l'administration fiscale, sont identifiés par la mission comme les contribuables, d'une part, et les autorités politiques, de l'autre. Sur ce dernier point, la tendance constatée dans la plupart des pays est une définition restrictive des missions de l'administration fiscale. L'essentiel de la responsabilité de la création de la confiance incombe au politique qui assure également les choix structurants du système fiscal. Cependant, la conduite simultanée d'une réforme importante de la législation fiscale apparaît comme une condition de succès d'une nouvelle stratégie de gestion de l'administration fiscale.

En France, le lien entre la conception du système fiscal et la gestion de l'impôt a connu diverses configurations. Placé initialement sous l'autorité du directeur général des impôts, le service de la législation fiscale est, en 1977, rattaché, pour sa gestion, directement au ministre. Lors de la réforme de la direction générale des impôts de 1998, il est transformé en direction de la législation fiscale et replacé sous l'autorité du directeur général des impôts, dont le directeur général des finances publiques a pris le relais. Ces variations expriment la recherche d'un équilibre entre un système fiscal qui puisse être réformé sans être trop prisonnier des contraintes de gestion et une intégration plus forte qui favorise la prise en compte des difficultés d'application de la législation fiscale.

¹⁰ La mission d'analyse comparative des administrations fiscales a été menée dans neuf pays. Elle a remis son rapport, communément désigné « rapport Lépine », en mars 1999.

Le rapport de l'inspection générale des finances de 1999 : une démarche de gestion fondée sur l'acceptation volontaire de la loi fiscale

La notion d'acceptation volontaire de la loi fiscale (*voluntary compliance*) est utilisée dès cette époque par nombre d'administrations fiscales ainsi que dans les études de l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) ou du fonds monétaire international (FMI) relatives à la gestion des administrations fiscales.

Le concept de respect volontaire de la loi fiscale a des implications majeures sur la stratégie des administrations fiscales : en plaçant le contribuable et l'analyse de son comportement au centre des préoccupations des administrations ; en réorientant leurs objectifs vers l'obtention d'une conformité spontanée du plus grand nombre à ses obligations et vers un nouvel équilibre entre les activités de contrôle et de service.

Une séparation est réalisée entre les contribuables qui payent sans difficultés l'essentiel de leurs impôts et les autres. Les premiers doivent se voir faciliter les démarches et réduire les coûts de mise en conformité. Les autres, qui utilisent les failles du système fiscal pour éluder le paiement de l'impôt, relèvent d'une politique de contrôle renforcée.

Cette séparation entre les deux groupes n'est pas stricte. Il y a en réalité un continuum allant du civisme fiscal absolu à la malhonnêteté totale : les contribuables honnêtes peuvent faire des erreurs de bonne foi, liées par exemple à la méconnaissance ou à la complexité du système fiscal ; il existe des degrés en matière d'incivisme.

Cette ligne de séparation peut évoluer dans le temps chez le même contribuable et en fonction du contexte : le niveau du consensus sur la contribution publique ; le sentiment sur l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale ; les possibilités de contrôle des déclarations du contribuable ; la récompense du retour au civisme fiscal.

L'administration fiscale, sous contrainte de ressources, se focalise sur un double objectif : maximiser les recettes fiscales et donc minimiser le manque à gagner tant de l'assiette que du recouvrement, dans le cadre de la législation fiscale décidée par l'autorité politique ; minimiser les coûts de gestion tant directs de l'administration fiscale qu'indirects imposés aux contribuables.

Rechercher l'adhésion de la majorité des contribuables est un objectif vital. Il permet sans doute mieux que les moyens répressifs d'optimiser le rendement de l'impôt notamment vis-à-vis des contribuables dont le non-respect des obligations fiscales est involontaire.

L'administration fiscale doit trouver un bon équilibre entre contrôle et qualité de service : des ressources significatives doivent être dévolues au développement de la fonction de service aux contribuables.

Les stratégies modernes essaient donc de parvenir simultanément à un service satisfaisant pour la gestion des contribuables honnêtes et à un contrôle plus sévère (contrôle fiscal et recouvrement forcé) des contribuables indécents, avec une réorientation des ressources humaines et de l'arsenal répressif et de contrôle vers ces derniers.

Ce rapport souligne aussi, parmi les évolutions convergentes observées à l'étranger, un abandon de l'organisation géographique au bénéfice d'une structuration par type de contribuables « qui pourrait bien constituer le modèle générique de demain pour la plupart des administrations fiscales ». L'application de cette nouvelle approche aux administrations fiscales françaises posait implicitement la question du rôle, de la structure et de la densité du réseau. Au début des années 2000, les services de la direction générale des impôts (DGI) comportaient plus de 2 300 structures et environ 4 000 trésoreries, relevant de la direction générale de la comptabilité publique (DGCP), exerçaient aussi des missions de recouvrement.

Ces orientations ont inspiré tout un mouvement de réforme de l'administration fiscale française qui, par delà l'échec de certaines tentatives de regroupement de services, a préparé le terrain à la création de la DGFIP.

B - Le citoyen, le contribuable, l'utilisateur

La nouvelle approche de la gestion fiscale, centrée sur l'utilisateur, a émergé en France dans un contexte de modernisation du service public, mettant l'accent sur la recherche de la performance et de la qualité de service.

De ce point de vue, l'administration doit prendre en compte trois dimensions de son public : le citoyen, appelé à désigner ses représentants qui élaborent la loi, le contribuable qui participe au financement du service public et l'utilisateur qui en bénéficie. Les démarches de performance des administrations fiscales doivent tenir compte de ce triptyque, malgré les difficultés que peut présenter cette situation. Le citoyen qui déclare et paye ses impôts est en même temps un contribuable qui aspire au bon emploi de sa contribution et un utilisateur qui attend un niveau élevé de qualité de service.

Le « civisme fiscal »

Dès la loi de finances pour 2002, l'accomplissement volontaire des obligations fiscales est dénommé « civisme fiscal ». Dans la loi de finances pour 2004, le premier objectif de la gestion fiscale au titre de l'efficacité socio-économique est de « consolider et poursuivre le cap du civisme fiscal », objectif qualifié de « cap stratégique de la direction générale des impôts ». Le lien est d'emblée établi entre cette option et le passage à une administration de service.

Au début des années 2000, la direction générale des impôts et la direction générale de la comptabilité publique se sont engagées dans une politique novatrice d'amélioration de leurs relations avec les usagers.

L'évolution vers l'administration de service est devenue un objectif contractuel clairement affirmé dès 2000 à la direction générale des impôts. Son premier contrat d'objectifs et de moyens a été signé le 27 octobre 1999 pour la période du 1er janvier 2000 au 31 décembre 2002 et modifié par avenant du 31 janvier 2001 pour tenir compte des objectifs de la réforme de l'Etat et de la réforme-modernisation du ministère. Cinq standards de qualité ont été inscrits dans ce contrat : la généralisation de la réception sur rendez-vous, pas d'appel téléphonique sans suite, l'envoi à domicile des formulaires, imprimés et dépliant, une réponse d'attente chaque fois que nécessaire, la levée de l'anonymat dans les correspondances administratives.

Un nouveau contrat de performance a été signé le 15 avril 2003 pour la période comprise entre le 1^{er} janvier 2003 et le 31 décembre 2005. La direction générale des impôts se donnait l'ambition de figurer, d'ici la fin de la décennie, parmi les meilleures administrations fiscales d'Europe. Le contrat s'inscrivait dans le processus engagé par les ministres le 7 octobre 2002 pour mettre « Bercy en mouvement ». A ce titre, il comportait des engagements communs aux deux administrations, direction générale des impôts et direction générale de la comptabilité publique, notamment en matière de qualité de service avec le programme « Pour vous faciliter l'impôt » (PVFI), formalisé par neuf engagements. L'ensemble des opérations était piloté par une équipe commune direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique.

Dans son rapport annuel de performances 2005, la direction générale des impôts considérait que le bilan de ce contrat était « largement positif ». Par rapport à son ambition de « devenir une administration de service de référence », elle affichait une valeur de l'indicateur de suivi du programme PVFI en progrès de 12 points par rapport à décembre 2003. Les engagements respectés à plus de 90 % concernaient la réponse aux courriers dans un délai de 30 jours, la

réponse aux courriels en 48 heures, l'ouverture quotidienne des services, la réception confidentielle et sur rendez-vous, l'identification des agents et l'information sur le conciliateur. Les engagements encore perfectibles portaient sur l'envoi de formulaires à domicile, la prise en charge des demandes par téléphone, et sur le respect de la règle « pas d'appel sans suite » qui apparaissait comme le point faible.

Pour la direction générale de la comptabilité publique, cinq indicateurs sur vingt du contrat annuel de performance du Trésor public concernaient l'objectif « faire progresser le civisme fiscal ». Dans son rapport annuel de performance pour 2005, quatre d'entre eux concernant des taux de recouvrement ou de paiement apparaissaient conformes aux objectifs. Le niveau de mise en œuvre effective des engagements du programme PVFI apparaissait légèrement en deçà.

En 2006, lors du renouvellement des contrats, le rapprochement des démarches qualité s'est accentué et est devenu plus visible. Ainsi, le préambule des contrats directionnels 2006-2008 indiquait : « *La qualité de service est un axe stratégique de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique. Elle doit imprégner tout autant leur organisation que les comportements attendus de leurs agents. Au final, l'usager doit voir ses démarches facilitées et simplifiées au sein d'une administration plus accessible, réactive, et qui prend toute sa part dans les enjeux de compétitivité économique* ».

L'objectif de mutualisation de la fonction accueil a été affiché avec la création des hôtels des finances regroupant centres des impôts et trésoreries autour d'accueils communs ainsi que par des expérimentations pour le téléphone et Internet.

Les deux directions avaient entamé parallèlement une démarche de certification en produisant des référentiels spécifiques (Qualifisc et QualiTrésor). En 2007, un référentiel commun à la direction générale des impôts et au Trésor public a été élaboré : il comportait quinze engagements de service axés sur l'accueil des usagers. Baptisé *Qualifinances*, il a été validé par les représentants des usagers et publié au Journal officiel du 5 juillet 2007. Une première vague de certification a concerné 28 sites en octobre 2007.

Depuis le 1er janvier 2005, la *charte Marianne*¹¹, qui existe au plan interministériel, constitue le cadre commun d'engagements sur l'accueil, adaptables à la spécificité de chaque service. Elle est aujourd'hui appliquée par l'ensemble des services de l'Etat accueillant du public.

¹¹ Présentée au chapitre II, p.57

Ces démarches ont trouvé leur prolongement dans les documents budgétaires concrétisant la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF). L'objectif énoncé de « promouvoir le civisme fiscal et renforcer la lutte contre la fraude » est décliné par des indicateurs qui reprennent les points de vue du citoyen (indicateurs d'efficacité), de l'utilisateur (indicateurs de qualité) et du contribuable (indicateurs d'efficience).

Le programme des audits de modernisation, enclenché par la révision générale des politiques publiques (RGPP), a fait porter plusieurs études sur l'amélioration de la qualité de service. En juin 2007, une mission a été chargée d'étudier l'organisation et la gestion de l'accueil à distance des usagers dans plusieurs ministères et opérateurs. De nombreuses décisions applicables à l'ensemble des administrations en découlent, dont celle de remplacer progressivement la charte Marianne d'origine par un référentiel Marianne plus exigeant, afin de permettre une certification.

C - Copernic : une refonte des systèmes d'information fiscale ordonnée autour de l'utilisateur

Les orientations gouvernementales pour l'entrée dans la société de l'information et la réforme-modernisation du ministère se sont traduites, concernant l'administration fiscale, par l'offre aux usagers, particuliers et entreprises, d'un bouquet de services en ligne au moyen d'un nouveau « portail fiscal » mis en place en décembre 2001. Ce portail devait donner accès à un « compte fiscal simplifié » permettant aux usagers :

- de visualiser l'ensemble de leur situation fiscale ;
- de télédéclarer ou télépayer leurs impôts ;
- d'introduire leurs requêtes de toute nature et de suivre l'avancement de leurs dossiers ;
- de bénéficier, grâce à la puissance des nouveaux médias, de services à distance sécurisés, disponibles 24 heures sur 24 et 7 jours sur 7, adaptés à leurs besoins.

Le programme Copernic a été créé pour coordonner les actions nécessaires à la mise en place de ce compte fiscal unique. Comme la Cour l'a souligné, dans sa communication du 22 septembre 2009 au Sénat sur « la gestion du programme Copernic par le ministère du budget »¹², ce

¹² Cour des comptes, communication au Parlement du 22 septembre 2009, « La gestion du programme Copernic », publiée dans la série des rapports d'information du

programme a constitué le moteur technique d'une modernisation ordonnée autour des usagers. La modernisation du système d'information fiscale, morcelé, cloisonné, organisé par métiers, a visé à remédier à l'obsolescence des dizaines d'applications en service et à mettre fin aux obstacles techniques dirimants à la fourniture d'un service fiscal centré sur l'utilisateur du système, contribuable ou agent. Le progiciel a été conçu sur la base d'un découpage de ses composantes par catégories de contribuable et d'impôt, quelle que soit l'entité administrative dont ils dépendent.

La déclaration de revenus en ligne était possible dès 2001, c'est-à-dire avant Copernic. Ce système a cependant permis de gérer les données fiscales relatives aux contribuables selon des référentiels nationaux, indépendamment des applications de gestion préexistantes. Le déploiement des applications du programme Copernic a permis d'assurer la montée en charge de la dématérialisation des données et des échanges. Il a rendu possible plusieurs avancées : mise en place d'un compte fiscal unique du contribuable, du dossier fiscal, des centres impôts-service et constitution des portails Internet en sites d'information de consultation et de services pour les contribuables et pour les agents.

D - La création de la DGFIP pour une administration au service de ses usagers

Pour relancer la réforme administrative qui permettrait la mise en place d'un interlocuteur unique pour chaque contribuable, particulier ou entreprise, et simplifier les obligations déclaratives et les modalités de paiement des impôts des ménages, le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie a mandaté, par lettre de mission du 20 avril 1999, l'inspection générale des finances. Le rapport intitulé « Mission 2003 » a abouti à la proposition, en janvier 2000, de créer une administration fiscale unifiée, associée à un ambitieux projet informatique. A peine décidée, la réforme a été abandonnée en mars 2000.

Dès avril de la même année a été annoncée la « réforme-modernisation » du ministère. Les objectifs étaient en partie les mêmes : « Mettre le service public au service du public. Chaque citoyen pourrait effectuer en un seul lieu et en une seule fois toutes les démarches courantes relatives au calcul et au paiement de ses impôts. Tous les métiers fiscaux seraient regroupés au même endroit sous la même autorité, à proximité et à la disposition des usagers, comme cela se

Sénat n° 70 – session ordinaire de 2009-2010 du 28 octobre 2009, ainsi que sur le site Internet de la Cour des comptes.

pratique dans d'autres services publics et dans tous les autres pays européens ». A la « réforme-modernisation » de 2000, succédèrent en 2002 « Bercy en mouvement » et en 2004 « Bercy ensemble ».

La séparation des administrations chargées de l'assiette (direction générale des impôts) et du recouvrement (direction générale de la comptabilité publique) était une spécificité française, s'agissant des impositions sur rôle. Une réorganisation de l'administration fiscale en France a été décidée en juin 2007, suivant la marche plus ancienne de plusieurs pays vers une simplification et une organisation des services tournée vers les usagers. Elle est entrée en vigueur en avril 2008 avec la création de la direction générale des finances publiques (DGFIP), au sein de laquelle les deux anciennes directions ont été fusionnées.

Cette fusion a constitué, selon la présentation qui en était faite sur le site Internet dédié du ministère un « chantier phare de la révision générale des politiques publiques » (RGPP). Le lien entre la réforme organique et l'amélioration des relations aux usagers y était clairement indiqué : « *Cette fusion est un signal fort de modernisation de l'Etat et une grande avancée pour la qualité de service.* »

L'une des principales justifications avancées pour la fusion des deux directions a ainsi été le renforcement de la qualité de service, même si, sur certains points, celle-ci aurait pu continuer de progresser sans fusion. Cette orientation a été clairement affichée au plan politique, notamment autour du thème du « guichet fiscal unique ».

La Cour a réalisé, en octobre 2011, un premier bilan de cette fusion¹³, qui s'est notamment traduite par l'extension aux particuliers du principe de l'interlocuteur fiscal unique mis en vigueur à partir de 2002 pour les entreprises.

¹³ Cour des comptes, *La fusion de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique : un premier bilan*, communication à la commission des finances du Sénat, octobre 2011 (accessible sur le site Internet de la Cour des comptes).

La direction générale des finances publiques (DGFIP)

La DGFIP, qui compte désormais 120 000 agents¹⁴, remplit un vaste ensemble de fonctions, fiscales et comptables notamment, au bénéfice de l'Etat ou des collectivités et établissements publics locaux ; elle inclut les services de conservation des hypothèques, gère le cadastre et est garante du domaine immobilier de l'Etat. Les missions fiscales représentent de l'ordre de 68 000 agents¹⁵. Le coût de cette activité fiscale représente, en 2010, 5,8 Md€ des dépenses de l'Etat. Un directeur, adjoint au directeur général, est chargé de la fiscalité.

Les recettes fiscales encaissées par la DGFIP s'élèvent en 2010 à 432 Md€¹⁶. La somme des dégrèvements et remboursements atteint 89 Md€. La fraude fiscale représenterait de l'ordre de 20 à 25 Md€¹⁷.

A l'échelon central, la création de la DGFIP a, en principe¹⁸, maintenu l'organisation antérieure réunissant les services chargés de l'élaboration de la norme – la direction de la législation fiscale (DLF) – et ceux chargés de la gestion de l'impôt. Dans les faits, cependant, nonobstant l'appartenance de la DLF à la DGFIP et le fait que le ministre chargé de l'économie a, conjointement avec le ministre chargé du budget, autorité sur la DGFIP pour ce qui concerne la législation fiscale, la DLF jouit d'une large autonomie par rapport à la DGFIP, l'autorité du ministre chargé de l'économie s'exerçant directement sur la DLF, tandis que le ministre du budget est de facto l'autorité ministérielle de rattachement de la DGFIP.

¹⁴ En 2005, les effectifs des deux directions étaient respectivement de 74 775 pour la direction générale des impôts et 54 468 pour la direction générale de la comptabilité publique, tous les agents n'étant pas affectés à des missions fiscales.

¹⁵ Les effectifs et les coûts de l'activité fiscale sont issus du rapport annuel de performances 2010 du programme budgétaire (actions 1 à 3 du programme 156).

¹⁶ Source pour l'année 2010 : rapport annuel 2010 de la DGFIP.

¹⁷ Le conseil des prélèvements obligatoires évaluait en 2007 entre 20,5 et 25,6 Md€, l'irrégularité et la fraude aux prélèvements fiscaux.

¹⁸ Le décret n° 2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la DGFIP précise en son article 2 qu'elle « exerce les missions suivantes : 1°) elle conçoit et élabore les textes législatifs et réglementaires relatifs à la fiscalité ainsi que les instructions générales interprétatives nécessaires à leur application ; (...) 11°) elle représente le ministère dans les négociations internationales en matière fiscale. ». Son article 3 prévoit que : « la DGFIP comprend une direction de la législation fiscale qui est chargée des missions mentionnées au 1° et 11° de l'article 2. »

II - Les principaux déterminants des relations avec les usagers

L'Etat doit fiabiliser ses recettes : collecter les ressources pour les montants attendus, dans les délais prévus, avec un maximum de déclarations et paiements à bonne date, et peu de réclamations de la part des contribuables. Cet impératif invite à mener des actions le plus en amont possible pour priver, autant que possible, d'arguments ceux qui invoquent, notamment, la complexité des règles ou des procédures. Il revient à l'administration de privilégier la bonne foi des déclarants, d'encourager la démarche spontanée du contribuable qui fait face à une difficulté dans l'accomplissement de ses obligations fiscales, en donnant, par exemple, des facilités de paiement à la personne qui se déplace pour exposer sa situation difficile.

Il incombe aussi à l'Etat de veiller à ce que le coût de gestion de sa collecte soit aussi faible que possible, ce qui implique de faire la balance entre les surcoûts d'une politique d'amélioration d'une part, et les avantages espérés d'autre part.

L'administration fiscale est amenée, dans ce cadre, à gérer de nombreuses et diverses contraintes et obligations : en particulier, les décisions des autorités politiques, des implantations territoriales héritées d'une longue histoire administrative et les préoccupations d'aménagement du territoire, les impacts des crises économiques et sociales et la saisonnalité propre à la matière fiscale, dont il convient de lisser les pics ou de gérer les incidences sur le fonctionnement des services.

Il ne s'agit donc pas nécessairement de répondre à toute expression spontanée des usagers, même si leurs préoccupations doivent être prises en compte.

L'objectif est, en revanche, de rechercher les conditions d'une consolidation et d'une amélioration continue de l'adhésion à l'impôt, qui constitue l'enjeu fondamental de la politique publique examinée. Ces conditions sont fortement déterminées par des facteurs démographiques, politiques, économiques, sociétaux et technologiques.

A - Des usagers de plus en plus nombreux et divers

L'administration fiscale est confrontée à une augmentation régulière du nombre de contribuables dans un contexte d'instabilité

croissante des tissus, familiaux, sociaux et économiques, ainsi qu'à une grande diversité des attentes et des besoins.

Entre 2003 et 2009, le nombre de foyers fiscaux est passé de 33,9 à 36,4 millions. Cette progression s'explique en partie par la diminution du nombre de couples mariés, que l'augmentation du nombre de couples pacés ne compense pas. La charge est encore alourdie par le fait que la situation (familiale, professionnelle, géographique) des contribuables change plus souvent qu'autrefois.

Le nombre des entreprises a atteint 3,1 millions d'unités en 2009, en progression de 500 000 depuis 2003. Depuis la crise financière, près d'un tiers disparaissent moins de cinq ans après leur création. D'autres évolutions ont un impact important, telle la transformation fréquente des entreprises individuelles en sociétés, ce statut étant plus avantageux en termes de cotisations sociales. Enfin, les remboursements de TVA étant maintenant possibles mensuellement (et non plus seulement trimestriellement), le nombre des opérations traitées est beaucoup plus élevé.

Redevable, assujetti

Indépendamment des termes *citoyen*, *contribuable* et *usager*, sont utilisés les termes *redevable* et *assujetti*. Ces deux vocables visent des situations fiscales et non des comportements ou des types de situation.

Le *redevable* est la personne légalement tenue au paiement d'un impôt, d'une taxe, d'un droit ou d'une redevance.

L'*assujetti* désigne plus particulièrement un redevable des droits indirects ou des taxes sur le chiffre d'affaire.

Source : Lexique fiscal, Dalloz.

L'administration fiscale est, en deuxième lieu, confrontée à l'extrême diversité des contribuables, et donc de leurs besoins respectifs.

Pour les particuliers, la diversité est territoriale, sociale, culturelle, linguistique, etc. L'âge est également un paramètre important : la part des personnes âgées dans la population s'accroît, leurs besoins sont particuliers ; à l'opposé, les jeunes sont familiarisés avec Internet.

Par ailleurs, certaines personnes ne sont pas imposables ou ne contactent pas les services en cette qualité. Avec la gestion de dispositifs comme la prime pour l'emploi (PPE) ou le bouclier fiscal, la DGFIP est désormais également perçue comme une administration prestataire et non plus seulement comme une administration régaliennne de collecte de

l'impôt, et son public est devenu de plus en plus hétérogène. De la même façon, de nombreuses personnes se rendent aux guichets pour obtenir le duplicata d'avis d'imposition qui leur permettra ensuite d'ouvrir leurs droits afin de bénéficier d'une prestation sociale.

Enfin, depuis que les bénéficiaires du revenu minimum d'insertion (RMI) ne sont plus exonérés d'office de la taxe d'habitation, l'administration accueille un nouveau public susceptible de poser des problèmes spécifiques.

Il est nécessaire, pour pouvoir répondre aux besoins des plus démunis ou des plus désorientés, de mobiliser des moyens qui peuvent apparaître lourds par rapport au produit fiscal attendu.

Pour les entreprises, la taille est un facteur important de différenciation. Il n'y a rien de commun entre les besoins d'une très grande société, ceux des petites et moyennes entreprises, qui n'ont pas la possibilité de mettre en place des équipes pour traiter certaines difficultés, et a fortiori ceux des très petites entreprises. La population des créateurs d'entreprises et celle des auto-entrepreneurs sont elles-mêmes spécifiques.

B - La complexification de la règle fiscale

Les règles fiscales sont devenues de plus en plus instables et complexes. Cette évolution se traduit pour l'administration par des contraintes nouvelles, et pour les usagers par un sentiment d'insécurité juridique.

Le code général des impôts (CGI) et le livre des procédures fiscales (LPF) se sont en effet fortement alourdis ces dernières années, au fil des nombreuses réformes et aménagements introduits par le législateur ou par l'administration au plan réglementaire. Le code général des impôts est devenu, aux yeux même de l'administration, inintelligible, avec un vocabulaire parfois désuet et une rédaction souvent obscure. Certains articles sont excessivement longs et les modifications successives leur ont fait perdre leur cohérence.

En outre, une lecture directe de la loi applicable n'est plus possible en raison de l'usage systématique d'innombrables renvois. Enfin, la norme est de plus en plus instable. Chaque année, environ 20 % des articles du code sont remaniés. Quant aux instructions fiscales, elles représentent 40 000 pages.

La règle est également compliquée par le développement de la dépense fiscale, qui introduit des dispositifs dont la mise en œuvre se

révèle très délicate, qui brouille aussi le rapport entre le contribuable et l'administration fiscale, dont la mission fondamentale de collecter l'impôt n'apparaît plus clairement¹⁹. Cette évolution modifie également le rapport à l'impôt : les dépenses fiscales rétrécissent l'assiette, et opacifient la réalité de la pression fiscale, notamment pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés. L'impôt devient un outil aux mains des contribuables comme de l'administration, et non plus une expression du devoir du citoyen et de la mission régaliennne de l'administration.

Cette complexité croissante implique pour beaucoup de contribuables, un besoin d'être informés et sécurisés sur le respect de leurs obligations.

L'administration doit ainsi prendre en compte de nouveaux comportements face à un sujet difficile à appréhender : un nombre non négligeable de personnes physiques souhaitent avoir la confirmation de ce qui leur a été indiqué et recourent successivement à plusieurs modes de contact avec les services pour se rassurer ; ou bien elles viennent remettre aux guichets un document qui aurait pu être envoyé ou déposé dans la boîte à lettres du service ; d'autres peuvent se montrer agressives, souvent par incompréhension. L'administration doit user de pédagogie et de persuasion. Elle doit, enfin, traiter d'une manière appropriée les contribuables dont la mauvaise foi est manifeste.

La complexité a, par ailleurs, suscité l'apparition d'intermédiaires qui se chargent d'établir les déclarations : l'administration doit également s'adapter à cette nouvelle catégorie d'utilisateurs.

C - L'évolution des besoins des utilisateurs

Les enquêtes de terrain menées par la Cour ont permis de mieux cerner les besoins des particuliers et des entreprises. Au-delà d'exigences très générales, comme celle d'assurer que le produit des impôts est dépensé à bon escient, sujet qui n'entre pas dans le champ de la présente évaluation, les demandes essentielles peuvent être regroupées comme suit :

- la simplicité des règles, des procédures et des documents, et leur stabilité ;
- un bon accès aux informations ;
- la commodité des contacts avec les services de la DGFIP et des modalités de paiement ;

¹⁹ Cf. *Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs*, Conseil des prélèvements obligatoires, mai 2011.

- la sécurité juridique, pour les entreprises surtout, mais aussi pour les particuliers ;
- le sentiment de justice, au delà du caractère équitable de la règle fiscale elle-même : égalité territoriale, égalité de traitement en général avec une attention particulière envers les publics les plus « faibles », prise en compte des spécificités de situation.

Ces souhaits englobent celui d'une limitation de la charge matérielle des obligations fiscales.

Les évolutions récentes du contexte social, économique et technologique amènent à s'interroger sur l'adaptation à la société actuelle des types de relation aujourd'hui en vigueur entre l'administration fiscale et les contribuables.

Le panorama de l'hétérogénéité des contribuables montre la nécessité, pour que la politique d'amélioration des relations avec l'utilisateur soit efficace, de répondre aux besoins par une approche différenciée et une segmentation de l'offre de services.

Certes, les besoins du plus grand nombre peuvent être assez facilement satisfaits : pour une grande part des contribuables, le dossier fiscal est simple, et l'utilisation des téléprocédures ainsi que le paiement de l'impôt par prélèvement automatique ne posent pas de problème. Ceux-ci n'ont d'ailleurs que peu de contacts avec les services.

Cependant, dès lors que l'administration cherche à fournir un service adapté et répondre aux difficultés et aux attentes de ceux qui s'adressent à elle, elle doit prendre en compte leur situation.

De même que la tendance générale des services commerciaux va vers une offre segmentée, chacun attend aussi une certaine adaptabilité des services publics. Les besoins des usagers sont également influencés par les aspects positifs et négatifs des relations qu'ils nouent avec d'autres organismes (préfectures, URSSAF, caisses d'allocations familiales, Pôle emploi, La Poste, EDF, etc.).

La mise en place de dispositifs différenciés et adaptés à différents publics n'est d'ailleurs pas contraire au principe d'égalité de traitement que doit respecter une administration régaliennne. Elle peut plutôt le renforcer, à condition que tous ces besoins spécifiques fassent l'objet d'une attention identique de la part des administrations.

Le développement de l'offre de services sur Internet ne suffit pas : un certain nombre de contribuables n'ont pas accès, pour diverses raisons, à ce mode de communication.

Sur le plan technologique, l'émergence de l'Internet et des possibilités de dématérialisation des données ont toutefois bouleversé le contexte dans lequel fonctionne l'administration fiscale. Elles ont aussi une forte influence sur l'évolution des attentes des contribuables.

Ceux-ci sont désormais habitués à disposer, pour leur vie quotidienne, de prestations adaptées, personnalisées, et disponibles en permanence (achat en ligne, changements de situation en ligne, dossier personnel électronique, dématérialisation des documents, assistance en ligne, etc.). Ils attendent les mêmes prestations de la part de l'administration. La plus grande familiarité des jeunes avec Internet ne les prédispose pas nécessairement à bien maîtriser un portail dont l'ergonomie peut leur apparaître à certains égards désuète.

Par ailleurs, les évolutions technologiques sont très rapides et les besoins des usagers sont, en conséquence, changeants.

L'émergence de tous ces services issus des progrès technologiques crée donc du côté des usagers un besoin de commodité et de rapidité accru, exigeant et évolutif.

L'administration doit pouvoir y répondre, en mesurant les paramètres qu'elle doit faire évoluer, en particulier l'organisation de ses services et de ses systèmes d'information qui ne peuvent changer en permanence, mais aussi et surtout en tenant compte de la législation de l'impôt qui s'impose à elle.

D - La place de l'administration fiscale dans la dynamique de modernisation de l'Etat

La politique d'amélioration des relations de l'administration fiscale avec ses usagers s'inscrit dans le cadre plus général de la modernisation de l'Etat qui est un mouvement global, partagé par l'ensemble des administrations. La place de la DGFIP dans cette dynamique est spécifique.

Cette spécificité tient en premier lieu à sa qualité d'administration de recettes, avant d'être une administration de services ou de dépenses. Elle est liée à sa mission régalienne de collecte de l'impôt qui fait qu'en théorie du moins, elle est susceptible d'avoir des relations avec tous les citoyens.

La DGFIP est une des administrations qui ont le plus de contacts avec la population. Pour assurer ses missions et gérer ses relations avec les particuliers et les entreprises, elle dispose d'effectifs importants et d'un réseau dense d'implantations territoriales : pour ce qui est de la

fiscalité, 710 services des impôts des particuliers (SIP) dont 218 SIP – SIE, 539 services des impôts des entreprises (SIE), ainsi que 1 713 trésoreries.

Compte tenu de ce positionnement « en première ligne » et de ce champ d'action, l'administration fiscale doit être exemplaire et se conçoit comme devant l'être, en particulier du point de vue de ses relations avec ses usagers.

III - Les acteurs administratifs

Aujourd'hui, de nombreux acteurs administratifs interviennent à l'échelon central dans la conception, la gestion et le suivi de la politique de relations de l'administration fiscale avec les contribuables.

A - Le cadre interministériel

1 - La direction générale de la modernisation de l'Etat (DGME)

Les relations avec les usagers sont un objet de politique publique. Leur prise en charge politique et administrative a pu souffrir de la variabilité de l'organisation ministérielle. Le décret n° 2005-1792 du 30 décembre 2005 créant la direction générale de la modernisation de l'Etat (DGME) au ministère chargé du budget a substitué une administration de mission à la direction de la réforme budgétaire, à la délégation aux usagers et aux réformes administratives, à la délégation à la modernisation de la gestion publique et des structures de l'Etat ainsi qu'à l'agence pour le développement de l'administration électronique. La mission de la DGME est « de coordonner, d'aider et d'inciter, au niveau interministériel, les administrations en vue de moderniser les modes de fonctionnement et de gestion de l'Etat » ; sa première finalité est d'« améliorer le service rendu aux usagers », avant celle de « contribuer à une utilisation plus performante des deniers publics et mobiliser les agents publics. »

L'impulsion politique se concentre sur la révision générale des politiques publiques lancée en juin 2007 avec trois objectifs dont le premier est d'offrir un meilleur service public aux usagers, avant celui de faire bénéficier les agents de meilleures conditions de travail et de carrière et celui de diminuer le niveau des dépenses publiques. La création de la DGFIP y est, de ce fait, qualifiée de projet phare.

2 - Le secrétariat général du Gouvernement (SGG) et les organismes rattachés

Le secrétariat général du Gouvernement a la responsabilité de la « légistique » (méthode de rédaction normée des textes de loi et des règlements). A ce titre, il assure la coordination interministérielle de l'ensemble des travaux relatifs à la qualité du droit, y compris la simplification des textes.

Le commissaire à la simplification²⁰ lui est rattaché. Un vaste chantier législatif de simplification a été ouvert à la suite de ses propositions, qui pourraient trouver des points d'application en matière fiscale : par exemple, l'idée d'un calendrier préétabli d'entrée en vigueur des mesures nouvelles concernant les petites moyennes entreprises ou la rationalisation du calendrier des obligations fiscales.

Rattachée au secrétaire général du Gouvernement, la direction de l'information légale et administrative (DILA) est chargée de veiller « à ce que les citoyens disposent des informations nécessaires à leurs démarches administratives ainsi qu'à la connaissance de leurs droits et de leurs obligations ». A ce titre, elle doit mettre à la disposition du public des données qui facilitent l'accès au droit. Elle gère les sites Internet « legifrance.gouv.fr » et « service-public.fr », ainsi que le service de renseignement par téléphone 3939.

B - Les entités concernées de la DGFIP

Au sein même de la DGFIP, de nombreuses entités sont impliquées dans le pilotage central de la démarche en direction des usagers. Outre les bureaux traditionnels de l'administration centrale, un certain nombre de missions rattachées à différents niveaux de l'organigramme de l'administration centrale de la DGFIP y sont associées.

La mise en œuvre de la politique se fait à travers le réseau territorial, lui-même réorganisé par le décret du 16 juin 2009. Son armature est constituée par les directions départementales. A l'échelon infradépartemental ont été créés les services des impôts aux particuliers (SIP) par regroupement des centres des impôts, des trésoreries spécialisées recouvrement et de la composante « recouvrement » des trésoreries mixtes, s'ajoutant aux services des impôts des entreprises (SIE) précédemment créés.

²⁰ Créé en novembre 2010, à la suite du rapport d'un sénateur sur la simplification administrative.

1 - La mission relation usagers de la DGFIP (MRU)

La mission relations usager de la DGFIP (MRU), rattachée au chef du service de la gestion fiscale, était une structure projet orientée sur le déploiement du guichet unique. Elle était aussi chargée la gestion de la qualité de service, ainsi que le pilotage des centres prélèvement service (CPS) et des centres impôts service (CIS).

Son rôle, tel que défini dans le décret constitutif de la DGFIP, était pourtant plus large : « (...) Chargée de la qualité de service, la mission anime et pilote la politique d'accueil pour l'ensemble des services déconcentrés et de leurs usagers. Elle organise et développe les services rendus aux usagers par Internet et par des centres téléphoniques spécialisés. Elle organise et anime la politique de qualité de service pour l'ensemble des services déconcentrés ainsi que la certification des performances en la matière. Elle intervient pour promouvoir, développer et faciliter la relation des services (...) avec leurs usagers. Elle est enfin chargée de proposer, de mettre en œuvre ou de piloter des réingénieries dans son domaine de compétence. »

La mission relations usager a été supprimée en octobre 2011.

2 - Les autres missions placées auprès du directeur chargé de la fiscalité ou directement auprès du directeur général

Trois missions compétentes pour les relations avec les usagers sont placées auprès du directeur, adjoint au directeur général, chargé de la fiscalité : la *mission internationale*, la *mission Copernic* et la *mission Simplifications*. C'est également le cas du service juridique de la fiscalité. D'autres missions sont placées auprès du directeur général.

a) La mission d'étude internationale des administrations fiscales

Cette mission a été créée en novembre 2009 au sein de la DGFIP. Composée de trois cadres, elle a pour rôle de réaliser des études de parangonnage international et d'assurer une veille sur les meilleures pratiques des administrations fiscales étrangères. Elle représente également la DGFIP au sein de l'*Intra-european organisation of tax administrations (IOTA)*²¹ et de l'OCDE²².

²¹ L'IOTA, organisation intra-européenne des administrations fiscales, réunit aujourd'hui 46 administrations fiscales européennes.

²² Au sein du Forum des administrations fiscales, *Forum on tax administration (FTA)*.

b) Le service à compétence nationale "programme Copernic"

Ce service, chargé de mettre en place le système d'information concourant au compte fiscal simplifié, a été créé en 2001 au sein de la direction générale des impôts. Il lui incombe en particulier de réaliser les études stratégiques et de coordonner la mise en place du compte fiscal simplifié ; d'en assurer la maîtrise d'ouvrage et le bon fonctionnement ; d'assurer la maîtrise d'ouvrage des référentiels de la fiscalité des professionnels, des particuliers et du recouvrement. L'objectif n'était pas seulement technique : le programme Copernic a joué un rôle capital dans la mise à disposition des outils permettant la convergence des services et la concrétisation du concept d'interlocuteur fiscal unique.

c) La mission Simplifications

Cette mission²³ est une structure légère de trois personnes. Avec la fusion, la mission a étendu son champ de compétence à tout l'aspect recouvrement. Elle a un rôle d'aiguillon, de stimulation des remontées du terrain ; elle est également le point de passage des projets de loi de simplification. Elle a ainsi joué un rôle dans la simplification de la déclaration de revenus pour l'année d'un mariage ou d'un PACS (où l'on devait en produire trois), réforme qui s'est concrétisée en 2011.

La mission a réalisé, en liaison avec le Conseil d'Etat, un important travail de rationalisation des montants des pénalités de contrôle fiscal. Elle travaille en lien avec le bureau synthèse de la direction de la législation fiscale. Son champ de compétences est en train d'évoluer avec la création auprès du DGFIP d'une mission nationale de réingénierie des processus qui reprend une partie de ses attributions (voir *infra*).

d) Les missions placées auprès du directeur général

Auprès du directeur général sont placées plusieurs missions pouvant avoir à connaître des relations avec les usagers : la nouvelle mission nationale de réingénierie des processus, la mission nationale

²³ Le décret n° 2008-310 de création de la DGFIP du 3 avril 2008 en définit ainsi le rôle : « La mission "Simplifications" contribue, en liaison avec les services compétents, à l'harmonisation, à la modernisation et à l'optimisation de l'organisation financière et fiscale française. A ce titre, elle est chargée de concevoir et de proposer les mesures de simplification des formalités qui pèsent sur l'ensemble des catégories d'usagers (particuliers, entreprises, collectivités locales) ainsi que de simplifier la documentation interne et externe produite par la direction générale. Dans ce cadre, elle peut proposer, mettre en œuvre ou piloter des réingénieries. »

d'audit, voire la mission de maîtrise des risques et la mission communication.

La première, composée d'une quinzaine de personnes, a été créée en octobre 2010. Elle hérite d'une partie des responsabilités de la mission simplifications qui subsiste parallèlement. La mission de réingénierie des processus situe son action en partie dans le prolongement des groupes d'expression métiers qui associent des praticiens aux réorganisations. La méthode mise en œuvre par la mission a été élaborée avec la direction générale de la modernisation de l'Etat. La dématérialisation des processus de gestion est un de ses domaines d'intervention, elle le juge prioritaire.

La mission nationale d'audit a effectué plusieurs études concernant les relations avec les usagers (cf. *infra*).

La mission communication supervise les campagnes d'information grand public.

Rattaché au directeur, adjoint au directeur général, chargé du réseau et des moyens, le service des systèmes d'information comporte notamment une mission dématérialisation, chargée du pilotage de la dématérialisation pour l'ensemble de la direction générale et du suivi d'un plan d'actions prioritaires de dématérialisation, arrêté par le directeur général.

C - Les autres services de Bercy

Outre l'action à caractère interministériel de la DGME, la politique de modernisation des relations avec les usagers de la DGFIP fait partie intégrante de la politique globale de modernisation des ministères financiers, dont plusieurs autres directions et services s'adressent aux mêmes publics. L'organisation de Bercy en deux ministères renforce la nécessité d'une coordination des directions concernées.

1 - Le secrétariat général des ministères financiers (SG)

Au sein du secrétariat général des ministères financiers, la délégation à la modernisation est chargée d'animer et de piloter, en concertation avec les directions et services, les actions concourant à la modernisation des ministères économique et financier. Elle conduit les travaux relatifs aux stratégies ministérielles de modernisation et assure, à ce titre, le suivi des travaux de la révision générale des politiques publiques ; elle est aussi l'interlocuteur des directions et services dans l'élaboration de leurs documents d'orientation stratégique. Elle coordonne les actions ministérielles en matière de qualité de service.

2 - La direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services (DGCIS)

En matière de simplification des relations avec les entreprises, la DGCIS exerce une action tournée essentiellement vers les petites et moyennes entreprises. Les assises de la simplification réunies en 2011 sous son impulsion ont associé la DGFIP et les services déconcentrés de cette direction.

IV - Les objectifs de la politique et les axes de l'évaluation

La Cour a précisé le champ et déterminé les axes de l'évaluation à partir de l'analyse des objectifs définis et présentés dans les principaux documents officiels disponibles : d'une part, les documents budgétaires, qui visent à rendre compte des résultats des actions au Parlement, d'autre part, les documents d'orientation stratégique internes qui visent à en piloter la mise en œuvre par l'administration.

A - Les objectifs de performance budgétaire

Dans l'architecture budgétaire, le programme 156 *Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local*, rattaché à la mission *Gestion des finances publiques et des ressources humaines*, contient neuf objectifs. Cinq d'entre eux concernent directement ou indirectement la politique de relations avec les contribuables.

Le premier, intitulé « Réussir la fusion », correspond bien en partie au thème retenu dans la mesure où l'un de ses indicateurs illustre le degré de déploiement du guichet fiscal unique.

Le deuxième objectif consiste à « Favoriser l'accomplissement volontaire des obligations fiscales (civisme fiscal) ». Il concerne aussi bien l'acte déclaratif que l'acte de paiement.

Le troisième objectif, « Faciliter l'impôt », est également au cœur de l'objet de l'évaluation, avec la mise en œuvre du référentiel de qualité Marianne (déjà évoqué) et le développement des procédures dématérialisées. Ces engagements sont issus du programme « pour vous faciliter l'impôt », commun à la direction générale des impôts et à la direction générale de la comptabilité publique.

L'objectif n° 4, intitulé « Renforcer la lutte contre la fraude fiscale et le recouvrement offensif des impôts et des amendes » entre dans le

champ de l'évaluation dans la mesure où sa mise en œuvre vise à « garantir l'égalité devant l'impôt et à consolider le civisme fiscal ». La communication sur les résultats de la lutte contre la fraude fiscale est jugée nécessaire pour que les citoyens soient encouragés à satisfaire leurs obligations fiscales et que les « bons contribuables » ne soient pas « démotivés » par l'impunité des fraudeurs. L'image de rigueur du contrôle fiscal est primordiale à cet égard.

L'objectif n° 5 « Maîtriser les coûts de gestion des administrations financières », par lequel la DGFIP s'engage à « améliorer les conditions dans lesquelles elle exerce ses missions tout en réduisant le coût pour la collectivité », est également concerné par la politique examinée. Parmi les indicateurs associés figure le « taux d'intervention sur l'impôt (direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique) » ; ce taux a été établi à la suite des travaux de la mission de 1999 ; il correspond au rapport des coûts complets de la gestion des impôts sur les recettes brutes collectées par l'administration fiscale.

Par ailleurs, au sein de la mission *Remboursements et dégrèvements d'impôts*, les programmes 200, relatif aux *impôts d'Etat*, et 201, portant sur les *impôts locaux*, comportent tous deux un objectif complémentaire, exclusivement défini par la finalité de service à l'utilisateur : « Permettre aux usagers de bénéficier de leurs droits le plus rapidement possible », ce qui inclut directement cette modalité de gestion et de traitement de l'impôt dans le champ de l'évaluation.

B - Les orientations stratégiques internes

Une organisation fondée sur la qualité de ses relations avec les usagers doit assurer une particulière cohérence dans le discours et dans la pratique entre les orientations vis-à-vis des usagers et celles s'adressant aux agents.

Les contrats d'objectifs des anciennes directions couvrant la période 2006-2008 étaient en vigueur au moment de la fusion. La DGFIP n'en a plus, mais elle s'est dotée d'un texte qualifié de document d'orientation stratégique (DOS) qui couvre la période 2010-2012.

Ce document unilatéral a été un outil de dialogue avec le personnel, particulièrement nécessaire au moment où les agents issus de « maisons » voisines, mais ayant chacune leur culture propre, étaient réunis dans la même direction générale.

Le document d'orientation stratégique pose, entre autres, le principe que la DGFIP est « une administration au service du citoyen qui

s'organise pour répondre aux besoins des usagers ». Cet engagement est décliné en trois objectifs :

- « garantir les droits et les devoirs du citoyen », qui vise à appliquer la norme juridique en respectant les principes de neutralité et d'égalité, à sécuriser juridiquement le citoyen en formalisant ses droits (chartes, recours) ainsi qu'en clarifiant l'interprétation des règles appliquées, et à rechercher un règlement amiable et constructif des situations (écoute individuelle, conciliation, médiation) ;
- « assurer une couverture harmonieuse du territoire », qui consiste à disposer d'un réseau territorial dense afin d'assurer un égal accès des citoyens au service public, et à adapter le réseau aux besoins socio-économiques et à l'évolution de la population par le regroupement de structures existantes ou la création de nouvelles structures ;
- « offrir à l'utilisateur une qualité de service », qui vise à reconnaître la professionnalisation de la fonction d'accueil des usagers, à être au service des usagers en leur facilitant, dans tous les modes de contact, l'accomplissement de leurs formalités administratives, à veiller à la qualité du service rendu dans toutes les formes de relations (accueil physique et téléphonique, relation par courrier ou courriel), et à être à l'écoute des usagers pour satisfaire leurs attentes (sondages, comités d'usagers).

Plus spécifiquement, à propos de sa mission liée à l'élaboration de la réglementation fiscale, la DGFIP s'engage à assurer l'information des contribuables sur son évolution et les questions d'application qui en découlent.

S'agissant du recouvrement des recettes fiscales, un objectif porte sur la qualité du service rendu aux usagers. Il tend à généraliser le guichet fiscal unifié pour les particuliers et à achever la mise en place de l'interlocuteur fiscal unique pour les professionnels, mais aussi à s'appuyer sur les comités d'usagers pour permettre une meilleure écoute des contribuables et de leurs attentes.

A propos du traitement du contentieux fiscal, la DGFIP s'engage à poursuivre le renforcement de la sécurité juridique par une lisibilité accrue de la norme fiscale et de ses modalités d'application. Cet objectif consiste à valoriser l'offre de conciliation et de médiation, à développer les rescrits, à établir une documentation actualisée, complète et plus facile d'accès, à clarifier les documents adressés aux contribuables.

C - Les axes de l'évaluation

Les documents budgétaires reflètent la pluralité des objectifs et des acteurs concernés par la politique d'amélioration des relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises : pour les usagers, simplification et allègement des procédures ; pour la collectivité, amélioration du rendement de l'impôt grâce aux progrès du civisme fiscal ; pour la DGFIP, amélioration de la productivité.

Cependant, la déclinaison des objectifs correspondant à la stratégie générale assignée à l'administration fiscale s'inscrit, quant à elle, dans une présentation budgétaire insatisfaisante en ce sens que les programmes concernés sont définis par référence au secteur de compétence et aux moyens associés de l'administration et non à la politique publique globale pourtant revendiquée. De ce fait, les indicateurs de performance retenus n'ont pas été conçus dans la perspective d'une évaluation des résultats de la politique poursuivie. Ils rendent compte de la gestion fiscale en retraçant, de façon partielle, l'évolution de tel ou tel processus administratif - accueil, processus déclaratif, de paiement, de réclamation, de remboursement - affectant tel impôt ou telle catégorie de contribuable.

Les axes stratégiques internes de la DGFIP, plus détaillés et plus nombreux, concrétisent davantage le contenu des actions correspondant aux différents axes de la politique poursuivie. Ces objectifs sont, cependant, d'abord conçus comme des leviers managériaux, et ne sont pas destinés à ordonner l'évaluation des résultats de la politique.

Aussi, la Cour a-t-elle été conduite à appréhender, dans sa démarche évaluative, l'ensemble des relations entre l'administration fiscale et ses usagers, à partir des deux axes d'analyse dont relève toute politique de changement d'une entité de service envers son public : l'offre de services d'une part, l'organisation et la formalisation des relations, en termes d'engagements, de communication de l'information et de dialogue d'autre part. Elle est amenée en conséquence à s'interroger *in fine* sur la pertinence des outils et instruments au service de la conduite de la politique poursuivie.

CONCLUSION

La politique des relations avec les usagers a grandement évolué ces dernières années. Cette politique a été formulée et affichée de plus en plus nettement, jusqu'à être présentée comme un des enjeux majeurs de la fusion entre la direction générale des impôts (DGI) et la direction générale de la comptabilité publique (DGCP). La volonté de transformer une relation traditionnelle de défiance en relation de confiance vise à la

fois à assurer au mieux le recouvrement de l'impôt et à démontrer l'exemplarité de la nouvelle DGFIP dans la modernisation de l'Etat.

Elle se développe dans un contexte en forte évolution. La complexité et l'instabilité des règles fiscales se sont accrues, les « niches fiscales » se sont multipliées, le nombre des usagers a progressé fortement. La généralisation des processus de dématérialisation demande un temps d'adaptation tant pour l'administration que pour ses usagers et peut poser problème à certains d'entre eux.

La priorité accordée par les pouvoirs publics à cette politique et la complexité de sa mise en œuvre appelaient une évaluation. Celle-ci montre à la fois les résultats obtenus et les progrès qui demeurent à réaliser sur des points aussi essentiels que l'accès des usagers aux services fiscaux et la sécurisation du cadre dans lequel évoluent les relations entre cette administration et les contribuables.

Chapitre II

L'adéquation de l'offre de services

La DGFIP a déployé une large offre de services (I) pour renseigner les contribuables, particuliers et entreprises, et leur permettre de traiter leurs opérations. Dans les structures territoriales, cette offre de service dépend pour une large part de l'engagement des agents (II). Cette politique d'élargissement de l'offre est exposée au risque d'une croissance difficilement maîtrisable de la demande des particuliers et nécessite une articulation cohérente entre les divers canaux d'information et de contact (III).

I - Le déploiement d'une large offre de services

Depuis le début des années 2000, l'administration fiscale a beaucoup élargi la gamme des moyens dont disposent les contribuables pour se renseigner en matière d'impôts et effectuer les opérations qui leur incombent. La qualité des vecteurs disponibles et leur constante amélioration sont très clairement reconnues par les contribuables.

A - Le guichet fiscal sur Internet

Le site Internet impots.gouv.fr est à la fois une source d'information et un outil permettant d'accomplir certaines obligations fiscales.

Créées quasi simultanément, en 2001, dans le cadre du programme Copernic, les applications TéléIR (pour la déclaration de l'impôt sur le

revenu des particuliers) et TélÉTVA (pour la déclaration et le paiement par les entreprises) ont été les premiers éléments du guichet fiscal sur Internet. Les téléprocédures se sont ensuite développées plus rapidement pour les entreprises.

1 - Le site portail impots.gouv.fr

Le portail fiscal est conçu comme un vecteur d'accueil des usagers, une source d'informations mises à jour en permanence. Il contient des informations sur l'actualité fiscale et des listes de contacts et met à disposition l'ensemble de la documentation fiscale.

Par ailleurs, les projets d'instructions les plus importants sont désormais mis en ligne et soumis à la consultation publique, ce qui permet aussi bien aux entreprises qu'aux particuliers de donner leur avis.

Le portail est également un lieu d'échanges. Il est un point d'entrée pour les courriers électroniques et contient une « foire aux questions » (FAQ), très utile pour les usagers.

Il offre aussi un bouquet de services personnalisés en ligne aux usagers avec la consultation du dossier fiscal, l'accès aux formulaires, la possibilité de simulations et l'accès aux téléprocédures. Une partie des services n'est accessible qu'après authentification de l'utilisateur.

Le portail fiscal a reçu, en 2010, plus de 62 millions de visites²⁴. Au premier semestre 2011, plus de 44 millions de visites ont été enregistrées. A lui seul, il reçoit un nombre de visites quasiment égal à celui du portail service-public.fr qui est le point d'accès des usagers pour l'ensemble des administrations publiques.

2 - Le compte fiscal simplifié

Le compte fiscal simplifié (Adonis pour les particuliers et Adélie pour les entreprises) s'inscrit dans le projet Copernic. Il permet au contribuable d'accéder, via le portail impots.gouv.fr, à sa situation fiscale d'ensemble. A terme, l'utilisateur pourra réaliser, à distance, l'ensemble de ses démarches relatives à l'impôt.

Selon leurs habilitations et dans le cadre d'un processus sécurisé comportant une traçabilité, les agents chargés du renseignement administratif et du traitement des opérations bénéficient de cette

²⁴ Une visite prend fin, en l'absence de consultation de nouvelles pages, depuis un même poste connecté, au bout de 30 mn.

centralisation de l'information par une interface, le « portail agents », qui leur permet de consulter ce compte et d'assurer le suivi des contacts.

3 - Le guichet électronique des entreprises

a) Le développement de l'offre par la DGFIP

L'offre de services du portail fiscal

La préfiguration du portail fiscal pour les entreprises remonte à la mise en place, en 2001, de Télétv@, qui impose de télédéclarer et de télépayer la TVA en ligne aux entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 100 MF (15,24 M€).

Le compte fiscal des professionnels a été ouvert à partir de 2003. Il permet le télépaiement pour l'impôt sur les sociétés (IS), la taxe sur les salaires (TS), la taxe professionnelle (TP) et la taxe foncière (TF). Entre 2006 et 2008, il a été progressivement enrichi et transformé en « espace abonnés ».

Les démarches réalisables en ligne sont désormais nombreuses avec, en particulier, depuis 2010 et 2011, les démarches de remboursement de TVA, le télépaiement de la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et de la contribution foncière des entreprises (CFE)²⁵. Elles se sont simplifiées avec le développement de l'accès sans certificat.

Par ailleurs, la DGFIP a développé une offre de services supplémentaire via le portail avec, par exemple, la délivrance en ligne d'attestations fiscales dans le cadre des marchés publics. Cette offre de services devrait être prolongée en 2012 avec, notamment, la possibilité d'obtenir en ligne une attestation de résidence fiscale. Elle pourrait encore être étendue au cours des prochaines années.

Parallèlement, une réflexion est engagée entre la DGFIP et la direction générale de la modernisation de l'État pour la mise en place d'une « armoire numérique » permettant aux administrations de stocker et d'échanger des informations (relatives aux entreprises), en particulier dans le domaine fiscal, afin de ne solliciter ces dernières qu'une seule fois.

L'obligation légale

La stratégie de développement adoptée par l'administration a été celle de l'obligation légale intégrant progressivement des cercles de plus

²⁵ Ces contributions ont remplacé la taxe professionnelle en 2011.

en plus larges d'entreprises soumises aux téléprocédures. La DGFIP considère qu'ainsi, elle provoque une « marche forcée » positive vers la modernisation des entreprises et notamment des petites entreprises : elle en attend une amélioration de la qualité de leurs documents comptables, qui n'est pas encore acquise, même avec l'intervention de professionnels du chiffre.

La DGFIP estime que, d'ici 2015, toutes les entreprises devront utiliser les téléprocédures. La quatrième loi de finances rectificative du 28 décembre 2011 a fixé l'obligation en référence à une catégorie d'imposition (IS et TS) et non plus seulement à un seuil de chiffre d'affaires²⁶.

Les modes d'accès et la sécurité

S'agissant du mode d'accès des entreprises, la DGFIP a tout d'abord proposé un certificat électronique, puis un choix entre le certificat électronique payant²⁷, le certificat électronique gratuit et l'accès par mot de passe. Elle a mis fin au certificat électronique gratuit après le constat du succès de l'accès par mot de passe.

Les formats d'échange

Les formalités fiscales dématérialisées pour les entreprises peuvent emprunter deux modes : le mode EFI (échanges de formulaires informatisés), qui est le mode en ligne via le portail, et le mode EDI (échanges de données informatisés), qui autorise une plus grande souplesse mais nécessite le recours à un intermédiaire (professionnels, experts-comptables, associations agréées, etc.). Cette offre duale répond à une stratégie de la DGFIP de diversification de l'offre, mais les deux modes ne sont pas proposés pour tous les impôts.

b) L'utilisation par les entreprises

Le portail professionnel

Le portail professionnel comptait 6,1 millions d'abonnés au 31 juillet 2011 (5,9 millions au 31 décembre 2010). Son ergonomie est généralement jugée satisfaisante et son contenu riche par les entreprises utilisatrices. L'un des motifs des réticences manifestées à l'égard des téléprocédures par certaines d'entre elles, notamment les plus petites, résulte du fonctionnement médiocre du portail en 2010. L'annonce tardive par l'administration et l'absence d'anticipation par les entreprises

²⁶ Article 17 – Modernisation du recouvrement.

²⁷ Le certificat électronique payant est délivré par une autorité de certification. Il garantit l'authentification et l'identification de l'émetteur.

de l'abaissement du seuil de l'obligation d'une part, et la mise en place hâtive de la réforme de la taxe professionnelle d'autre part, ont créé un phénomène « d'embouteillage » qui a beaucoup gêné les entreprises. L'accès au portail a été très difficile pendant quelque mois²⁸.

Les entreprises soulignent que seule une parfaite lisibilité de la logique d'abaissement des seuils rendant le recours aux téléprocédures obligatoire peut leur permettre, et notamment aux très petites, de mieux anticiper les changements induits dans leurs organisations, processus et fonctionnements internes.

Les grandes entreprises

Les grandes entreprises interrogées perçoivent positivement les téléprocédures : leur fonctionnement est dans l'ensemble apprécié. Cependant, elles jugent le portail peu intuitif et parfois peu clair, et regrettent la suppression de la « lettre d'information fiscale » qui constituait un vecteur d'alerte jugé par elles très efficace.

Les petites et moyennes entreprises

Les petites et moyennes entreprises comme les artisans mettent l'accent sur les enjeux internes qui se nouent au moment du basculement vers les téléprocédures. En effet, l'accès Internet d'une personne morale pose des questions de représentation, de délégation, de partage des tâches au sein de l'entreprise. Nombre d'entreprises estiment être placées devant des décisions imprévues ou être confrontées à des délais trop brefs ; elles estiment avoir besoin de temps. Le basculement vers les téléprocédures entraîne, notamment de ce fait, un recours forcé à un intermédiaire (souvent partenaire EDI), ce qui représente un coût de fonctionnement supplémentaire. Selon un baromètre de juin 2011, relatif aux « opinions et pratiques des chefs d'entreprise en matière de téléprocédures fiscales », 54 % des entreprises qui vont devoir basculer vers les téléprocédures envisageraient de confier leurs démarches à un prestataire externe²⁹.

La question des formats

La question des formats des téléprocédures proposées (échanges de données informatisés et échanges de formulaires informatisés) n'est pas seulement un problème technique. Elle apparaît comme l'une des principales revendications exprimées par les professionnels et notamment ceux de l'intermédiation (experts comptables, centres agréés de gestion) qui souhaitent que l'ensemble des téléprocédures soit accessible en mode

²⁸ Selon la DGFIP, les difficultés n'ont concerné que l'accès au service d'assistance ; selon les représentants des entreprises, elles concernaient également l'accès au portail.

²⁹ Etude BVA de juin 2011 réalisée pour le ministère du budget.

échanges de données informatisés, seul mode adapté aux déclarations de masse. Toutefois, l'année 2012 devrait voir l'offre duale étendue à l'ensemble des impôts.

L'assistance téléphonique : Toscane

L'assistance téléphonique est assurée par le système Toscane (six plates-formes en France)³⁰ géré directement par la DGFIP. Au regard des dysfonctionnements du portail, elle était mal dimensionnée. Les entreprises se sont tournées en masse vers le service des impôts (SIE) dont ils dépendent pour résoudre leurs difficultés. Cet encombrement a été à l'origine d'anomalies qui ont dû ensuite être traitées, notamment par le biais de dégrèvements, dont le montant n'a pas été estimé par la DGFIP.

Ainsi en 2010, seules 21,6 % des sollicitations de l'assistance Toscane ont été traitées³¹.

Même hors période critique, le traitement de ces sollicitations est encore médiocre. Ainsi, en mai 2011, sur 55 840 appels reçus, seuls 17 472 ont pu être traités. La DGFIP indique avoir entrepris de remédier à cette situation. Les sollicitations par formulaires électroniques (formuels) connaissent, en revanche, un bon taux de réponse.

4 - Le guichet électronique des particuliers

a) Le développement de l'offre

La stratégie retenue par la direction générale des impôts, puis par la DGFIP, pour les particuliers est celle du libre choix et du volontariat pour la télédéclaration³². Un arrêté du 22 mars 2002 a autorisé les usagers particuliers à accomplir leur déclaration de revenus sous forme dématérialisée en ligne via le portail fiscal.

Cette adhésion a été stimulée temporairement par une déduction fiscale de 20 € aujourd'hui supprimée, mais aussi par diverses facilités. L'usage du portail fiscal permet aux déclarants d'obtenir un accusé de

³⁰ Centres de services informatiques (CSI) : Amiens, Lille, Marseille, Rouen, Strasbourg, Montpellier.

³¹ Seuls 134 454 appels téléphoniques ont été traités sur un total de 976 893 appels reçus.

³² Certains pays ont rendu la télédéclaration obligatoire. En cas de difficulté ou de défaut d'équipement, celle-ci est réalisée par un tiers, et peut donc être payante. Aux Etats-Unis, où la législation fiscale est plus complexe que celle de la France, la déclaration d'impôt fait vivre tout un secteur d'activité qui s'est transformé en groupe de pression cherchant à limiter la simplification de la fiscalité.

réception électronique, d'accéder en temps réel à une information documentaire, à un outil calculette, à une assistance « historisation de certaines données » avec report automatique de certaines d'entre elles. Enfin, les télédéclarants disposent d'un délai supplémentaire³³ pour procéder à leur obligation déclarative et sont dispensés de l'envoi a priori des pièces justificatives.

Pour assurer la sécurité des échanges, l'accès au portail fiscal des particuliers a été progressivement sécurisé. Il nécessitait le recours au certificat électronique d'authentification. En 2009, a été également proposée une sécurisation par les « trois secrets » (données issues de la déclaration de revenus de l'année et de l'avis d'imposition de l'année précédente). Cette modification technique a eu en pratique une importance décisive sur la montée en puissance de ces procédures. Désormais, 91 % des télédéclarants choisissent de télédéclarer sans certificat. Aussi la DGFIP envisageait-elle la suppression de l'option certificat pour la campagne 2012. En outre, l'accès par la règle des trois secrets via le portail « mon service public » sera simplifié par l'enregistrement de l'utilisateur avec une saisie unique et définitive des trois secrets.

Le portail permet de télépayer et de gérer en ligne les contrats de paiement des principaux impôts des particuliers (impôt sur le revenu, taxe d'habitation, taxes foncières), de consulter son compte fiscal particulier, d'accomplir des démarches en ligne pour les changements de situation. Depuis 2011, un lien a été établi entre la télédéclaration et les formalités de paiement ou de modification de la mensualisation.

Le vivier d'ores et déjà très important des contribuables qui s'acquittent du paiement de l'impôt sur le revenu (IR) de façon dématérialisée (soit huit sur dix) devrait encore s'accroître du fait de l'abaissement du seuil de l'échéance d'impôt sur le revenu (IR) déclenchant l'obligation du télépaiement³⁴ de 50 000 à 30 000 € au 1^{er} janvier 2011, et nettement plus si la proposition de baisse à 20 000 € est adoptée.

b) L'utilisation de la téléprocédure pour l'impôt sur le revenu

Depuis son lancement, l'utilisation de la téléprocédure pour l'impôt sur le revenu n'a cessé de progresser, passant de 120 000 télédéclarations en 2002 à 12,2 millions en 2011 (soit 10,5 millions de

³³ Avec un système de zonage pour étaler les connexions dans le temps.

³⁴ Si le terme « télépaiement » est souvent employé pour les seules téléprocédures, il s'applique en fait également aux autres paiements à distance (prélèvements mensuels ou à l'échéance).

télédéclarants), ce qui correspondait en 2010 à plus de 25 % des déclarants et à 35 % de l'impôt collecté.

Part de particuliers télédéclarants pour l'impôt sur le revenu

| Campagne | Télédéclarations | Progression | Télédéclarants | Progression | Total foyers fiscaux | % Télédéclarants |
|----------|------------------|-------------|----------------|-------------|----------------------|------------------|
| 2002 | 119 677 | | 109 674 | | 33 364 223 | NS |
| 2003 | 611 363 | +410,8 % | 563 931 | +414,2 % | 33 756 860 | 1,67 % |
| 2004 | 1 275 622 | +108,7 % | 1 181 520 | +109,5 % | 34 419 885 | 3,43 % |
| 2005 | 3 794 087 | +197,4 % | 3 477 563 | +194,3 % | 34 813 337 | 9,99 % |
| 2006 | 5 741 811 | +51,3 % | 5 161 559 | +48,4 % | 35 105 806 | 14,70 % |
| 2007 | 7 383 095 | +28,6 % | 6 696 772 | +29,7 % | 35 460 352 | 18,89 % |
| 2008 | 7 415 700 | +0,4 % | 6 762 778 | +1,0 % | 35 633 851 | 18,98 % |
| 2009 | 9 750 202 | +31,5 % | 8 547 948 | +26,0 % | 35 832 392 | 23,77 % |
| 2010 | 10 531 148 | + 8 % | 9 391 868 | + 9,9 % | 35 754 422 | 26,27 % |
| 2011 | 12 153 945 | + 15,4 % | 10 475 141 | + 11,5 % | 35 992 592 | 29,10 % |

Source : Cour des comptes à partir des données DGFIP

c) Les freins au développement

Toutefois, des freins existent encore aux développements des téléprocédures.

La concurrence de la déclaration pré-remplie

La mise en place de la déclaration pré-remplie³⁵ offerte également aux déclarants sur papier a freiné le développement des téléprocédures, notamment pour les contribuables faisant état d'une situation fiscale simple ou situés dans des tranches peu élevées de revenus. Une étude BVA effectuée en 2010 sur demande du ministère mentionne que 32 % des usagers qui ont abandonné les téléprocédures en 2010 ont indiqué que la déclaration papier pré-remplie leur paraissait plus simple. C'est la cause première d'abandon du vecteur Internet.

Les changements de situation

Parmi les autres raisons invoquées figure le changement de situation familiale, qui reste pour les usagers une donnée complexe jugée peu compatible avec la déclaration en ligne. La DGFIP, dans le courriel transmis chaque année aux télédéclarants, leur rappelle que les changements de situation familiale sont compatibles avec la

³⁵ La France est, après les pays scandinaves, un des premiers pays à avoir mis en place un système de déclaration pré-remplie.

télédéclaration ; le message a porté si l'on en juge par la progression en 2011 des télédéclarations de ce type.

L'ergonomie du portail

Le service proposé en ligne a été enrichi de nombreuses avancées : calcullette, historique des données, affichage du montant estimé de l'impôt et lien avec le télépaiement. Néanmoins, si le vecteur Internet semble adapté pour les déclarations fiscales simples, l'ergonomie du site demeure un obstacle pour certains contribuables qui déclarent des revenus divers et qui doivent établir des déclarations spécifiques.

La mise en place des téléprocédures n'a pas été l'occasion de revoir la conception des déclarations.³⁶ Les codifications et démarches déclaratives sur le portail ont été calquées sur les séquences de renseignement de la déclaration papier, ce qui ne facilite pas la navigation.

Ainsi, l'étude BVA mentionnée ci-dessus montre que 17 % de ceux qui ont délaissé le vecteur Internet l'ont fait parce qu'ils trouvaient cette déclaration trop compliquée. Les organisations professionnelles ont signalé la difficulté propre aux déclarations des chefs d'entreprise et indiqué que celle-ci³⁷ pourrait être en partie surmontée si la téléprocédure IR était disponible en mode échanges de données informatisés.

La DGFIP a indiqué son intention de donner suite à cette demande en 2012.

d) L'assistance au particulier, usager du portail

Le recours à un prestataire

La DGFIP a fait le choix de confier l'assistance aux particuliers, à la différence de celle aux entreprises, à un prestataire de services (Téléperformance) afin de bien prendre en compte le fonctionnement en « pics » et la nécessité d'une couverture horaire très large.

En 2011, avec 351 442 contacts pour 11 988 193 télédéclarations enregistrées, le taux de contact (2,9 %) est en nette diminution par rapport à 2010 (4,5 %), soit une baisse de 121 837 contacts.

³⁶ Au Royaume-Uni et au Danemark, on commence à observer une baisse de l'utilisation de la télédéclaration dans les jeunes générations.

³⁷ Les experts-comptables, conseils fiscaux, banques et avocats, pourraient, par exemple, prendre en charge les déclarations de revenus de leurs clients.

Cette diminution résulte pour partie de la simplification de la télédéclaration du fait de l'accès sans certificat. Elle peut tenir aussi à une moins grande visibilité de l'affichage du numéro de téléphone sur la page d'assistance, choix de la DGFIP. Cette diminution a été contrebalancée par une augmentation des courriels, voire des conversations en ligne, solution nécessairement plus coûteuse.

La qualité de service est restée très élevée et toujours supérieure à l'engagement de traitement d'au moins 90 % des contacts (96,8 % en 2011 contre 96,6 % l'année précédente).

L'exploitation des données

Les trois premiers motifs de sollicitation de l'assistance sont les suivants : « les données saisies sont incorrectes » (difficultés relatives aux identifiants d'accès) pour 64 % contre 62 % en 2010 ; « je ne trouve pas la rubrique que je souhaite renseigner » pour 13 % contre 9 % en 2010 ; « demande d'informations fiscales » pour 6 % (même taux qu'en 2010).

L'analyse des données relatives à l'assistance à l'utilisateur devrait être davantage exploitée et servir de base à un projet d'aide à l'utilisateur. Certains services des impôts des particuliers (SIP)³⁸ ont ainsi mis en place des postes informatiques dans le hall d'accueil, incitant l'utilisateur à les utiliser pour télédéclarer avec une assistance des agents d'accueil. Cependant, ces expériences récentes demeurent ponctuelles et sont menées à l'initiative des services déconcentrés. Le bilan que l'administration centrale indique avoir effectué n'est pas encore partagé dans l'ensemble du réseau.

Des progrès restent à réaliser pour continuer à développer la télédéclaration de l'impôt sur le revenu.

Au total, l'« espace adhérent » pour les particuliers constitue d'ores et déjà un véritable guichet virtuel, qui vient compléter le guichet physique, voire s'y substituer.

Les agents devraient être incités à en parler davantage. Les panneaux électroniques des halls d'accueil, qui encouragent déjà les contribuables à demander le prélèvement d'office, devraient mettre en valeur l'offre complète des téléprocédures.

La DGFIP doit accentuer ses efforts d'explication en ce sens auprès de ses agents.

³⁸ La Cour a pu constater de telles initiatives à La Mure et à Grenoble (Isère).

B - Le principe du guichet fiscal unique (GFU)

D'abord mis en place pour les entreprises par la direction générale des impôts, le principe du guichet unique a ensuite été étendu aux particuliers dans le cadre de la fusion.

1 - L'interlocuteur fiscal unique des entreprises

a) La direction des grandes entreprises

La direction des grandes entreprises (DGE), service à compétence nationale, a été créée en 2002 au sein de la direction générale des impôts pour être l'interlocuteur fiscal unique des grandes entreprises. En réalité, elle partage ce rôle avec la direction générale des douanes, qui intervient en matière de TVA à l'importation, et avec la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) et les directions de contrôle fiscal. Du fait de l'abaissement progressif des seuils d'éligibilité, le portefeuille de la direction des grandes entreprises augmente d'environ 1 500 entreprises par an en moyenne : il est passé de 22 000 en 2002 à plus de 35 000 en 2011.

La création de la direction des grandes entreprises a eu notamment pour effet, positif, de centraliser dans ces grands groupes la fonction de gestion fiscale ; un interlocuteur de référence a été désigné au sein des plus grands d'entre eux, facilitant les échanges d'information et la solution des problèmes.

Les représentants des organismes professionnels soulignent les nombreux avantages qu'ils ont retirés de la création de cette entité. Des enquêtes de satisfaction sont réalisées, par l'intermédiaire de la SOFRES, depuis 2004. Il en ressort que la satisfaction des entreprises est élevée. Elle est également stable, alors que la direction des grandes entreprises a fait face à un accroissement de sa charge, à effectif inchangé, en raison à la fois de l'extension de son périmètre et de l'augmentation des sollicitations des entreprises. Ce constat a été partagé par tous les interlocuteurs rencontrés par la Cour.

b) Les services des impôts des entreprises

Pour les entreprises ne relevant pas de la direction des grandes entreprises, des mesures de regroupement du recouvrement des impôts des entreprises avaient été engagées avant la fusion : le transfert de la direction générale de la comptabilité publique à la direction générale des

impôts du recouvrement de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur les salaires remonte à 2004. La fusion a permis de parachever cette évolution.

Parallèlement, le regroupement des fonctions d'assiette et de recouvrement et la création des interlocuteurs des petites et moyennes entreprises au sein des services des impôts des entreprises (SIE) ont été achevés en décembre 2005. Depuis 2011, le service des impôts des entreprises est le seul interlocuteur de l'entreprise, quel que soit le sujet à traiter.

En dépit du recul dont elle bénéficie sur la création des services des impôts des entreprises, la DGFIP ne dispose pas de données précises sur l'appréciation par les entreprises de la qualité du service rendu par ces services. Elle envisage de faire réaliser des enquêtes annuelles sommaires.

2 - L'unicité du guichet pour les particuliers

a) Des guichets uniques plus que des interlocuteurs uniques

Le principe de l'interlocuteur fiscal unique des particuliers consiste en la mise en place d'une structure spécifique, le service des impôts des particuliers (SIP), qui est destiné à gérer à la fois l'assiette et le recouvrement. Il implique donc la possibilité pour les contribuables de pouvoir être informés à la fois sur l'assiette et le recouvrement en un lieu unique ; auparavant, les particuliers devaient s'adresser à leur centre des impôts (CDI) de rattachement pour obtenir des informations relatives à l'assiette et à leur trésorerie fiscale pour les informations relatives au recouvrement ; ces services se trouvaient le plus souvent en des lieux différents.

Dans la mise en œuvre, le principe a été retenu qu'outre sa participation à l'accueil généraliste, chaque agent d'un service des impôts des particuliers continuerait à exercer le métier qu'il exerçait avant la fusion. Ce principe s'explique par deux raisons : la volonté de faire accepter la fusion par les agents, donc de minimiser les changements immédiats pour ces derniers ; les leçons de l'expérience des services des impôts des entreprises, pour lesquels un passage trop rapide à une polyvalence imposée à tous a occasionné des difficultés. Le maintien de spécialistes a, en effet, paru nécessaire, dans un premier temps, pour préserver la qualité de chacune des activités (assiette et recouvrement).

Dans ces conditions, il n'est pas prévu d'afficher une évolution sur le principe du respect des métiers au sein des services des impôts des particuliers, ce qui reporte à un avenir plus lointain le développement d'une polyvalence accrue des agents. Le travail s'opère donc en

« alvéoles » spécialisées (assiette ou recouvrement) : chaque agent se consacre aux tâches propres à sa spécialité d'origine. A cet égard, la fusion apparaît plutôt comme une juxtaposition d'équipes dans le même lieu. C'est donc l'unicité de lieu qui a été mise en place davantage que l'unicité de l'interlocuteur.

Enfin, la nouvelle appellation des regroupements territoriaux de la DGFIP (« *centres des finances publiques* ») et celle des services des impôts des particuliers suscitent encore des interrogations chez de nombreux usagers. Les enquêtes de terrain ont montré que, pour la majorité d'entre eux, ce sont les appellations « *centre des impôts* » ou « *hôtel des finances* », qui continuent à être comprises.

Les informations souvent périmées des annuaires, même électroniques, ou encore de la signalétique, la difficulté de se procurer des coordonnées (par exemple si le contribuable n'a pas reçu de courrier préalablement), sont autant de sources d'incompréhension dont l'importance, s'agissant d'une réforme faite pour simplifier la vie des contribuables, ne doit pas être sous-estimée.

Il appartient à la DGFIP, une fois communiquées les informations nécessaires à l'ensemble de ses interlocuteurs (opérateurs téléphoniques, collectivités locales, etc.), de mener à bien les négociations appropriées pour faire prendre en compte ces modifications.

b) Le maintien du maillage territorial

Le choix a été fait au moment de la création de la DGFIP de ne pas modifier l'organisation territoriale antérieure. Cette option a conduit à conserver une géographie administrative résultant des configurations originelles propres à chacun des deux réseaux.

Les 710 services des impôts des particuliers ont été créés généralement³⁹ là où préexistaient un centre des impôts et une trésorerie recouvrant l'impôt. Dans les autres cas (une grande partie des zones rurales et périurbaines), les contribuables ne relèvent donc d'un service des impôts des particuliers que pour l'assiette de l'impôt, leur interlocuteur pour le recouvrement restant une trésorerie. Alors que le déploiement des services des impôts des particuliers est quasiment achevé, cette situation concerne près de la moitié des contribuables. En pratique, entre un quart et un tiers de l'accueil physique continue d'être assuré dans les trésoreries.

³⁹ Les services des impôts des particuliers incluent 23 cas de centres des impôts « orphelins », sans trésorerie sur le territoire de la commune d'implantation.

Les effectifs des trésoreries étant demeurés stables, les agents qui y sont affectés ne sont immédiatement compétents que pour répondre aux questions touchant le recouvrement. Un mécanisme a donc été créé, à partir de septembre 2009, l'« accueil fiscal de proximité » (AFP), pour leur permettre de prendre aussi en charge celles relatives à l'assiette, au moins pour les plus courantes d'entre elles. Les demandes plus complexes sont transmises au service des impôts des particuliers de rattachement, et la réponse est ensuite communiquée au contribuable, sans autre démarche de sa part.

Selon la DGFIP, la nouvelle organisation permet d'assurer sur l'ensemble du territoire l'offre de service d'un interlocuteur fiscal unique des particuliers.

En réalité, ce dispositif laisse subsister de fortes disparités d'accès au service qui ne sont pas toujours justifiées, parfois au sein d'un même département. Les contribuables relevant exclusivement d'un SIP dont ils sont géographiquement proches, ce qui est loin d'être le cas général, ont le meilleur accès au service public et bénéficient de tous les avantages du guichet unique. En revanche, ceux qui relèvent d'un accueil fiscal de proximité (AFP) bénéficient d'un guichet unique, mais dans une conception de « service de base ».

Quelques ajustements restent possibles. Dans certains départements, des permanences sont ainsi organisées en mairie, à la discrétion des directeurs départementaux, au moment des campagnes de l'impôt sur le revenu ; elles étaient organisées antérieurement à la fusion par la direction générale des impôts. Toutefois, ces initiatives tendent à se raréfier, sans qu'il soit démontré que cette baisse est due à une faible fréquentation.

Par ailleurs, un contribuable peut s'adresser à un service local auquel il n'est pas administrativement rattaché pour s'y informer, voire effectuer de rares opérations (seul le service gestionnaire de son dossier est juridiquement compétent pour effectuer la plupart d'entre elles). Encore faut-il que le contribuable connaisse cette possibilité, ce qui n'est pas fréquent.

c) L'intégration inachevée des centres des impôts fonciers

Un rapprochement des centres des impôts et des centres des impôts fonciers (CDIF) avait été entamé avant la fusion. Il consistait à transférer aux centres des impôts une partie de la compétence foncière (gestion des impôts locaux des particuliers) et à regrouper physiquement les deux types de structures.

Les opérations programmées mais non réalisées ont été suspendues au moment de la fusion. Les centres des impôts qui n'avaient pas reçu cette compétence, soit environ la moitié, les plus importants, sont demeurés en l'état. Une grande partie des usagers ne bénéficient donc pas à ce stade d'un guichet fiscal unique.

Quelles qu'aient été les difficultés rencontrées, la DGFIP devra mener à son terme cette réorganisation cohérente avec le principe du guichet fiscal unique.

C - Les canaux de l'accueil dans les services opérationnels

La charte Marianne

La charte Marianne est le principal outil de promotion de la culture de l'accueil et de la qualité de service dans l'Etat. Référentiel commun à toutes les administrations et établi en relation avec les représentants d'usagers, la charte Marianne traduit la volonté de l'Etat de simplifier la vie des usagers et de leur assurer le meilleur service dans leurs relations avec l'administration. Elle vise ainsi à garantir la qualité de l'accueil sous toutes ses formes (physique, téléphonique, électronique, courrier). Elle promeut des valeurs telles que la courtoisie, l'accessibilité, la rapidité, la clarté des réponses mais aussi un esprit d'écoute, de rigueur et de transparence.

Elle a pour objectif de faire de la qualité de l'accueil un enjeu partagé par tous les services de l'Etat et de développer une démarche d'amélioration continue qui puisse à la fois encourager les administrations déjà avancées à continuer de progresser et inciter les autres à les rejoindre.

La charte Marianne se fonde sur cinq séries d'engagements : faciliter l'accès des usagers dans les services ; accueillir les usagers de manière attentive et courtoise ; répondre de manière compréhensible et dans un délai annoncé ; traiter systématiquement la réclamation ; recueillir les propositions des usagers pour améliorer la qualité du service public. Chacune de ces rubriques comporte des engagements obligatoires et des engagements optionnels. Ceux-ci se traduisent par des modalités concrètes comme décrocher en moins de 5 sonneries, traiter les courriers en 15 jours ouvrés, les courriels en 5 jours ouvrés, ou les demandes relatives à la qualité de service en 15 jours ouvrés.

La charte Marianne a évolué vers le référentiel Marianne, qui suppose la délivrance d'un label par un organisme extérieur.

1 - L'accueil physique

a) L'accueil physique pour les entreprises

Il n'existe quasiment pas d'accueil de type « guichet » à la direction des grandes entreprises, si ce n'est au bénéfice de coursiers qui viennent chercher des attestations.

Peu d'informations sont disponibles sur l'accueil physique dans les services des impôts des entreprises ; les flux y sont relativement faibles. Les visites interviennent généralement à la suite d'une prise de rendez-vous, le plus souvent par un expert comptable ou un avocat. Certaines catégories sont largement représentées, notamment les auto-entrepreneurs⁴⁰ et les créateurs d'entreprise. La saisonnalité et les pics d'affluence sont différents de ceux des particuliers mais coïncident parfois, ce qui peut engendrer des tensions dans les halls d'accueil.

Les enquêtes de terrain ne font pas état d'insatisfactions majeures, les locaux sont assez souvent adaptés et les contacts aisés ; les professionnels louent souvent le contact individuel qu'ils peuvent avoir avec les agents du service des impôts des entreprises.

b) L'accueil physique des particuliers dans les services des impôts des particuliers

Les cadres de la DGFIP rencontrés au cours de l'enquête ont estimé que la part des contribuables qui se rendent aux guichets des services des impôts des particuliers (mais aussi dans les accueils fiscal de proximité) est d'environ 10 à 15 %, soit plus de trois millions de personnes. La DGFIP évalue respectivement à 17 % et 29 % la proportion des contribuables qui se rendent à ses guichets au cours de la campagne de l'impôt sur le revenu et lors des campagnes de recouvrement, mais il s'agit d'une agrégation de données locales non fiables, selon les indications fournies par les responsables locaux de la DGFIP.

L'amélioration de l'accueil, déjà entreprise dans les deux ex-réseaux avant la fusion, s'est poursuivie dans le cadre de la fusion. Cependant, sa mise en œuvre concrète a comporté des limites.

Pour dimensionner les locaux consacrés à l'accueil dans les services des impôts des particuliers, il était nécessaire d'estimer les besoins, d'autant que le dispositif créé aboutit à concentrer en un seul lieu

⁴⁰ Les auto-entrepreneurs ne relèvent pourtant pas de la gestion des services des impôts des entreprises, en raison de leur statut allégé, mais des organismes sociaux. Leurs nombreuses visites témoignent d'un manque d'information.

deux flux précédemment répartis entre deux lieux (avec des périodes de pointe différentes). Les besoins ont dû être évalués de manière approximative, faute en général de suivi statistique suffisant de la fréquentation avant la fusion.

L'accueil est organisé dans les services des impôts des particuliers le plus souvent en trois niveaux : orientation, accueil généraliste en guichet ouvert la plupart du temps, accueil spécialisé plus confidentiel en « box » fermé ou cloisonné. Toutefois, ce schéma est allégé en dehors des périodes d'affluence. En outre, certaines organisations locales s'écartent du cadre imposé par l'administration centrale, qui n'a pu tenir compte de la grande variété des situations locales.

L'organisation type est a priori rationnelle, mais est parfois mal comprise des usagers. Le traitement de sujets personnels dans des conditions de confidentialité suffisante est un point sensible. L'accueil généraliste a en fait été calqué sur le modèle du premier guichet des hôtels des finances : or celui-ci n'avait pas été conçu pour répondre à des questions sur le fond, qui, quoique simples, peuvent conduire à exposer des situations personnelles.

Les forums locaux organisés dans le cadre de l'évaluation ont fait apparaître que l'effort d'aménagement des locaux dédiés à l'accueil était reconnu par les contribuables. Toutefois, quelques sources de désagrément ont été soulignées. Le manque d'intelligibilité de l'organisation des lieux est parfois critiqué : signalétique déficiente, rationalité discutable de certains choix d'aménagement, mode d'utilisation inapproprié de l'espace et des équipements proposés. Il en va de même de l'importance ou de la configuration de la file d'attente.

Globalement cependant, les enquêtes de terrain ont mis en lumière un constat partagé d'amélioration sensible des relations entre l'utilisateur et l'administration au niveau local : agents et usagers se rejoignent très généralement dans l'appréciation positive des évolutions. Les usagers font référence au contre-exemple incarné, selon eux, par d'autres administrations pour exprimer leur satisfaction. Il ne faut cependant pas méconnaître que certains contribuables déplorent la persistance de comportements d'autorité chez certains agents⁴¹. L'invocation des règles de droit est perçue comme un facteur de rigidité quand elle ne s'accompagne pas d'une écoute suffisante des problèmes de la personne. Certains témoignages tendent à montrer la difficulté de l'administration à

⁴¹ L'expression directe a parfois été très sévère : les agents donnent des « réponses hautaines », avec un « ton moralisateur » ou « inquisitorial », qui « rappelle l'inégalité de la relation entre l'agent qui incarne l'autorité publique et l'utilisateur ».

faire face à des situations tendues (familles monoparentales, mobilité, changement de statut).

Les agents, de leur côté, mettent l'accent sur l'importance centrale donnée à la fonction d'accueil, et estiment que les relations sont devenues plus sereines. Le constat de satisfaction portant principalement sur l'accueil physique, le « gain d'image », dont bénéficie l'administration fiscale, ne peut être dissocié de l'effort qui a été porté sur cette forme d'accueil.

Les agents sont les premiers à évoquer « la vitrine » que représentent l'accueil physique et son organisation, et attachent de l'importance aux signes d'amélioration (confort physique, signalétique, écoute professionnelle, soin apporté à préserver la confidentialité, etc.). Le fait que l'identité des agents soit affichée est apprécié, même si cette règle n'est pas toujours respectée.

Les enquêtes de terrain montrent que les agents de catégorie B ou C chargés de l'accueil ont généralement une bonne intelligence des situations. Cette amélioration doit aussi beaucoup à l'implication personnelle des cadres dans l'organisation de l'accueil et la gestion des tensions.

La Cour relève, en outre, que le rapprochement des équipes issues des Impôts ou du Trésor au sein d'un accueil unique ne peut produire ses pleins effets que si les applications qu'elles utilisent sont mieux articulées. Le principe de l'accueil polyvalent emporte que, quel que soit service d'origine, l'agent d'accueil soit capable de répondre aux demandes non complexes de l'usager et de façon personnalisée. Il suppose que l'agent ait accès aux applications issues indifféremment de l'une ou l'autre filière. C'est bien la solution qui a été retenue : les personnels des deux filières ont été formés en ce sens. Cependant, les possibilités d'accéder à la fois en lecture et en saisie à l'ensemble des applications n'ont pas été organisées. Un même agent ne peut donc répondre aisément à des questions posées par des contribuables portant simultanément sur l'assiette et le recouvrement de l'impôt qu'ils doivent acquitter. La polyvalence recherchée des agents a, de ce fait, trouvé des limites.

c) L'accueil physique dans les trésoreries de proximité

Si les services des impôts des particuliers sont le produit d'une réorganisation, les trésoreries exerçant la fonction de recouvrement fiscal ont été chargées de la mission d'accueil fiscal de proximité (AFP) sans modification de leur structure ni de leurs moyens. Il en résulte des problèmes spécifiques.

L'organisation de l'accueil fiscal de proximité dans les trésoreries, surtout les plus petites, n'est matériellement pas aisée.

Pour les aménagements, les consignes nationales restent celles prescrites aux postes non centralisateurs avant la fusion.

Les trésoreries ont pour tâche de remettre les documents et de répondre aux questions les plus simples : en pratique, ces dernières ont traité le plus souvent aux changements d'adresse et de situation des contribuables. Elles transmettent les questions les plus complexes au service des impôts des entreprises de rattachement et remplissent un rôle de relais, parfois au sens le plus matériel : il arrive que des usagers s'y déplacent pour remettre des courriers en fait destinés au service des impôts des entreprises de rattachement.

Dans cet accueil de proximité, la liaison avec le service des impôts des particuliers est donc cruciale lorsqu'un dossier ne peut être traité sur place. Elle est assurée par le recours à une application dédiée, GAIA⁴², ou directement entre agents de la trésorerie et agents du service des impôts des particuliers. Ces échanges interviennent soit dans le cadre de processus formalisés (désignation de « référents » spécialisés dans les services des impôts des particuliers, qui ont vocation à être les interlocuteurs attitrés des agents de la trésorerie, sujet par sujet), soit de manière plus informelle.

L'application GAIA, qui permet la transmission des demandes dépassant les compétences de la trésorerie vers les autres services et le suivi de leur traitement, est en réalité peu utilisée. La DGFIP reconnaît que cette utilisation est très inégale selon les postes et ne progresse guère. L'évaluation a permis de recueillir les points de vue des agents concernés, qui jugent assez catégoriquement que cette application très lente leur fait perdre du temps ; ils y recourent encore moins pendant les périodes d'affluence.

En outre, GAIA assure la traçabilité des relations entre trésoreries et service des impôts des particuliers, ce qui explique qu'elle soit parfois perçue dans ces services, à tort ou à raison, comme un outil de contrôle. Enfin, il arrive que la faible propension à utiliser cette application découle de consignes du ou des services des impôts des particuliers de rattachement.

Dans certains départements, les procédures en usage lors de l'expérimentation ancienne de « compétences croisées » (possibilité ouverte aux usagers d'effectuer les démarches les plus courantes indifféremment auprès de leur centre des impôts ou de leur trésorerie)

⁴² GAIA : gestion des affaires informatisée.

sont toujours appliquées, l'application GAIA étant vécue comme une régression en termes de qualité de service aux usagers.

La DGFIP a indiqué, à la fin de l'enquête de la Cour, vouloir prendre des initiatives pour mieux former les agents à l'usage du nouveau système.

L'accueil fiscal de proximité (AFP) peut avoir des incidences sur l'exercice des autres missions de la trésorerie. Le poids de cette charge nouvelle est variable d'un poste à l'autre, selon les marges de redéploiement qui existaient au moment de la fusion et la place prise par cet accueil. Il n'en reste pas moins qu'en moyenne des ressources en jours/homme ont dû être transférées des autres tâches (notamment le conseil aux collectivités territoriales) vers l'accueil.

Au cours des enquêtes de terrain, des usagers ont indiqué qu'ils n'avaient été que partiellement renseignés lorsqu'ils s'étaient adressés à des trésoreries de proximité ou avaient été renvoyés sur le service des impôts des particuliers. Le jeu de « ping-pong », selon l'expression d'un cadre territorial, expression qui était couramment utilisée avant la fusion, n'a pas encore pris fin. De plus, la carte du réseau est telle que le ressort de près de 20 % des trésoreries est éclaté entre plusieurs service des impôts des particuliers, qui peuvent travailler selon des méthodes différentes.

Les usagers sont probablement prêts à admettre que toute la gamme des services ne soit pas disponible à chaque point de contact. En revanche, l'organisation entre services doit être claire et portée à la connaissance du grand public. La communication de la direction générale sur ce point ne doit pas créer une attente qui risque d'être déçue.

d) L'absence de mesure des flux et de la satisfaction

Dans les services des impôts des particuliers, les applications de gestion de files d'attente (GFA) permettent maintenant de comptabiliser le nombre de personnes reçues et le temps d'attente moyen des usagers.

Cependant, il s'agit d'un simple comptage, qui donne une vision quantitative mais non thématique. Certes, l'outil SIRIUS-accueil comporte un menu de cas-types de demandes que l'agent d'accueil peut utiliser facilement et qui permet d'analyser les demandes des publics. Cette liste, toutefois, ne couvre pas tous les cas de figure (elle s'applique davantage à l'assiette qu'au recouvrement). L'application n'est pas toujours utilisée par les agents d'accueil. En tout état de cause, il n'est pas établi que ces données sont exploitées à des fins de suivi, voire d'adaptation du dispositif. Certains services des impôts des particuliers ne

produisent même pas de statistiques par type de demande ; il en résulte une impossibilité d'évaluer de manière fine les besoins du public.

Il en va de même de l'organisation de l'accueil lui-même. La DGFIP peut simplement mesurer l'évolution du délai d'attente. Or la réduction des délais d'attente peut s'expliquer aussi bien par une diminution de la fréquentation ou par une évolution des demandes que par une amélioration de l'efficacité de l'accueil. Dans ce contexte, les effets de certaines innovations restent impossibles à mesurer.

Dans les accueils fiscaux de proximité (AFP), le manque de données quantitatives et qualitatives est encore plus marqué que dans les services des impôts des particuliers. Le nombre des personnes reçues est généralement décompté à la main (méthode des « bâtons »), mais pas partout et pratiquement jamais sur l'ensemble de l'année. Les trésoreries ne disposent pas de l'application SIRIUS⁴³, issue de l'ex-direction générale des impôts. Certains accueils fiscaux de proximité utilisent une application spécifique mise au point par la DDFIP du Loir-et-Cher, « Comptage Accueil fiscal et Plus », qui permet de recenser à la fois le nombre de visiteurs et le motif des visites. D'autres directions départementales ont créé leur propre outil.

Conformément au référentiel Marianne, des boîtes à observations sont désormais disposées dans les halls d'accueil des services des impôts des particuliers et accueil fiscal de proximité. Les remarques des usagers, portées sur des fiches type, sont communiquées au conciliateur départemental au titre de son contrôle de la qualité de service, pour traitement dans les 15 jours ouvrés (dès lors qu'elles concernent effectivement le respect des engagements qualité). Le contenu des boîtes est pauvre, mais le cas de la DGFIP n'est, en ce domaine, pas isolé : quelques récriminations individuelles, des félicitations également, pratiquement jamais de suggestions d'amélioration du service. Elles ne peuvent constituer une source significative d'appréciation et d'amélioration de la qualité du service.

2 - Les autres canaux de l'accueil

a) Un point noir : l'accueil téléphonique

Le téléphone est, en principe, un mode rapide et pratique. S'il est utilisé pour donner des informations simples ou préciser certains aspects (exemple : pièces complémentaires à réunir pour argumenter la demande), il contribue à des solutions rapides, évite les déplacements

⁴³ p. 139

inutiles et élimine les éventuelles contraintes liées à la localisation du service.

Que ce soit auprès des 14 interlocuteurs fiscaux uniques spécialisés de la direction des grandes entreprises, ou dans les services des impôts des entreprises, l'accueil téléphonique des contribuables professionnels ne semble pas poser de problème⁴⁴. A la direction des grandes entreprises, les appels entrants sont en augmentation et sont gérés par des équipes dédiées.

En revanche, l'accueil téléphonique des particuliers paraît souvent traité comme accessoire.

En outre, dans ce domaine, la fusion n'est réalisée ni sur le plan de l'organisation, ni sur le plan du matériel. Avant la fusion, les organisations différaient. Dans l'ex-direction générale des impôts, les appels étaient reçus dans les secteurs d'assiette, avec sonneries en boucle, par équipe. Dans l'ex-direction générale de la comptabilité publique, le système de réception en « marguerite »⁴⁵ avec une équipe dédiée était en phase d'expérimentation. Dans la plupart des services, aucun consensus n'a pu être dégagé pour une solution commune, et on a donc laissé survivre ces dispositifs.

En pratique, les formes d'organisation de l'accueil téléphonique sont extrêmement variables. Certains sites disposent d'une cellule téléphonique permanente chargée des appels, dotée de casques mains-libres et de postes informatiques avec applicatifs. Dans d'autres, ont été envisagées des formules plus innovantes comme la mise en place d'une plate-forme téléphonique départementale virtuelle.

Les recompositions immobilières liées à la mise en place des services des impôts des particuliers n'ont pas toujours été accompagnées d'une mise à niveau des équipements téléphoniques. Certains d'entre eux sont obsolètes, que ce soit pour l'acheminement des appels ou pour le déclenchement des sonneries. Alors que le référentiel Marianne fixe comme objectif la réponse en moins de cinq sonneries, celle-ci, dans certains services, ne se déclenche pour l'agent en secteur qu'après que l'utilisateur a laissé sonner à plusieurs reprises. L'agent se trouve alors sans comprendre confronté à l'agressivité de l'utilisateur, à qui il a du mal à faire croire qu'il n'a entendu qu'un nombre de sonneries moindre. La mise à niveau des installations téléphoniques reste à planifier et à traiter en priorité.

⁴⁴ Ce qui contraste avec les difficultés d'accès à l'assistance téléphonique pour les téléprocédures (Toscane).

⁴⁵ Matériellement, les bureaux des agents se font face et sont installés en étoile ou en « marguerite ».

Par ailleurs, l'accueil téléphonique est affecté par des lacunes de mesure. Les statistiques sur le nombre d'appels ne sont pas systématiquement tenues et leur fiabilité est incertaine. Il est difficile de mesurer les parts respectives des appels qui sont pris et de ceux qui sont rejetés. Des doutes sont exprimés sur la capacité des autocommutateurs à bien mesurer le nombre des appels aboutis, qui est parfois faible. Il est donc impossible de savoir, site par site, si le nombre de lignes téléphoniques est ou non suffisant.

Les agents des services des impôts des particuliers admettent qu'ils sont difficiles à joindre par téléphone ; ce constat a été formulé sur l'ensemble des sites visités. Souvent les appels sont envoyés vers les agents chargés de la gestion des dossiers, avec un système de sonnerie tournante : si un poste ne répond pas, l'appel est automatiquement basculé vers un autre, et ainsi de suite. Cette organisation présente l'avantage d'éviter au maximum qu'un appel n'aboutisse pas, mais incite parfois certains agents à ne pas répondre dans l'espoir qu'un de leurs collègues décrochera : ce réflexe n'est alors pas nécessairement dû à un manque de conscience professionnelle mais au fait que l'appel est jugé intrusif et gênant par les agents, engagés dans le traitement d'un dossier.

Du côté des usagers, même s'il existe des structures (notamment parmi les petites ou moyennes) où le mode téléphonique est jugé d'aussi bonne qualité que l'accueil physique, l'expression d'insatisfaction est assez générale, apportant une justification supplémentaire au déplacement physique. Il résulte clairement de l'enquête de terrain que des différents modes, le téléphone est le plus controversé, du côté des usagers comme de celui de l'administration à tous niveaux, voire qu'il est jugé inopérant.

Correctifs possibles des inégalités territoriales, des plates-formes téléphoniques interrégionales sont censées pouvoir répondre aux interrogations des usagers : les centres impôts-service (CIS) où un agent répond en direct à toutes les questions fiscales, en semaine de 8 h à 22 h et le samedi de 9 h à 19 h ; quatre centres prélèvements-service (CPS) épaulés par huit centres relais saisonniers, qui peuvent répondre à toutes les questions relatives aux paiements par prélèvement.

La différence est que les centres prélèvement-service peuvent traiter les dossiers particuliers alors que les centres impôts-service ne sont conçus que pour délivrer une information générale : les agents n'ont pas la main sur les dossiers des contribuables, qu'ils peuvent toutefois consulter, et dans de nombreux cas, ils renvoient leurs interlocuteurs vers les services gestionnaires. D'autre part, les standards des centres

prélèvement-service sont fréquemment saturés⁴⁶, de sorte que les particuliers appellent finalement les services opérationnels. Enfin, certains départements⁴⁷ ont été exclus du bénéfice de la couverture par un centre impôts-service : les appels vers ce dernier sont automatiquement rebasculés vers le dispositif local.

Cette partition entre les deux types de plates-formes maintient la séparation entre assiette et recouvrement. La différence de rôle (pure information ou bien information/traitement) est peu compréhensible pour les contribuables. L'organisation administrative devrait être neutre pour eux.

b) Le problème de la fiabilité du courrier traditionnel

Les usagers conservent une image solennelle du courrier. C'est un mode qui engage la personne qui écrit mais aussi l'administration dans sa réponse.

Les agents reconnaissent les mêmes caractéristiques à ce mode de communication mais insistent sur la difficulté qu'éprouvent les particuliers à exprimer leurs demandes en termes adaptés et permettant d'en comprendre la nature exacte. Ils soulignent que beaucoup de lettres sont imprécises ou incomplètes, ce qui ne simplifie pas la réponse. Ils reconnaissent, cependant, que le langage de l'administration fiscale n'est pas toujours compréhensible et ne facilite pas l'expression écrite des usagers.

En outre, le courrier ne présente plus toujours la fiabilité qu'il avait autrefois. Ce constat vaut aussi pour les envois de la DGFIP aux contribuables. Une part significative du temps des agents dans les services locaux est perdue à trier le courrier retourné par La Poste sous l'indication PND (pli non distribuable). Il peut s'agir réellement de changements d'adresse. Toutefois, les services de la DGFIP subissent aussi l'impact de la politique de La Poste tendant à centraliser et à stocker pendant de longs mois des plis retournés pli non distribuable. S'y ajoute, dans certains quartiers, la difficulté pour les agents de La Poste d'effectuer leur distribution. Des contacts ont été noués avec cette entreprise, notamment au plan national.

Cependant, les difficultés constatées devraient inciter l'administration locale à se rapprocher davantage des services locaux de La Poste pour améliorer la qualité de service. Ces rapprochements

⁴⁶ Selon la DGFIP, le taux de décroché atteignait 65 % en 2010 et des actions sont en cours pour l'améliorer.

⁴⁷ Par exemple, la Loire-Atlantique.

pourraient avoir aussi pour objet une action préventive contre l'usage des envois recommandés effectués, souvent inutilement, par les contribuables.

Aucune analyse globale et régulière n'est réalisée sur le contenu des courriers émanant des contribuables. L'application Iliad ne permet de suivre que certains types de demandes. Il semble qu'une grande partie concerne des demandes de remise gracieuse mais qu'il y ait peu de demandes de renseignement.

L'impression générale, chez les agents comme chez les contribuables, est que la part du courrier dans les échanges va dans le sens d'une diminution progressive, faisant place à un usage plus fréquent de la messagerie électronique. Ce transfert représentera un gain de temps et de simplicité. Le courrier papier conserve, cependant, une force symbolique importante⁴⁸. Les agents ont relevé l'attachement des contribuables à la réception à domicile du formulaire de déclaration de l'impôt sur le revenu⁴⁹, le moindre retard supposé dans l'acheminement ne manquant pas de déclencher un flux d'appels téléphoniques ou de déplacements physiques.

c) Un vecteur en plein essor mais à organiser : le courrier électronique

Les avantages de la messagerie électronique sont clairement identifiés : facilité d'utilisation, rapidité de réponse, moindre solennité que le courrier, possibilité d'attacher des documents. Du côté des particuliers, l'usage varie selon de nombreux paramètres. Une méfiance forte reste exprimée en milieu rural. Les conditions de l'accès à Internet peuvent être rédhitoires, même si le taux d'équipement et la couverture du territoire tendent à progresser.

Tous les interlocuteurs rencontrés ont souligné le développement constant de ce mode de communication. S'agissant de la direction des grandes entreprises (DGE), alors que la Cour avait pu récemment relever un recours insuffisant aux courriels dans les relations quotidiennes, l'augmentation des messages reçus est sensible (7 000 en 2004, 44 000 en 2010) ; c'est le vecteur de communication qui progresse le plus.

Dans les services des impôts des entreprises, les différents interlocuteurs rencontrés ont fait état d'une croissance importante du

⁴⁸ Une association comme Emmaüs considère que l'échange écrit contribue à la diffusion du civisme fiscal.

⁴⁹ Les contribuables télédéclarants peuvent demander à ne plus recevoir le formulaire papier l'année suivante ; 1,5 million ont fait ce choix personnel en 2011.

nombre de courriels, quoique variable selon les sites. Il a été souligné que ce mode de contact avait notamment permis d'accélérer fortement les remboursements attendus en application du plan de relance de l'économie.

L'arrivée du mode courriel a conduit à mettre en place dans chaque service une boîte à lettres fonctionnelle, tandis que chaque agent conserve une adresse nominative sur un autre système de messagerie. Dans les services des impôts des particuliers ou accueil fiscal de proximité visités, le mode courriel reste sous contrôle de la hiérarchie qui répartit la charge des réponses, voire l'assure ponctuellement.

De manière générale, les statistiques sur les flux de ce type et leur objet, peu exploitées voire peu connues localement, sont assez grossières. L'application informatique Lotus qui permet de les obtenir ne recense pas les courriels reçus dans les messageries personnelles des agents. Le poids effectif de cette charge nouvelle n'est pas encore mesuré en termes d'incidence de charge de travail et donc d'équivalent temps plein.

Les agents expriment, en outre, des réserves sur ce nouveau mode de communication : une réponse par courriel requiert la même attention qu'une réponse par courrier, l'administration se trouvant engagée ; ils redoutent les dérives qu'autorise la facilité d'échange, ils évoquent un effet de conversation à répétition (ou « chat ») et le manque de rigueur de certains interlocuteurs. Ils souhaitent que l'équipement soit dimensionné en conséquence, pour sortir des difficultés actuelles (limitation de la capacité de mémoire). Ils regrettent le défaut de compatibilité entre les deux applications informatiques (Lotus et une autre), qui les contraint à réaliser de nombreux « copier-coller » entre les deux types de messagerie.

Il existe, enfin, une autre messagerie accessible sur le site impots.gouv.fr (rubrique « contacts »). Les courriels sont traités en partie par une équipe dédiée, en partie confiés par elle à un réseau préconstitué de service des impôts des particuliers ou de service des impôts des entreprises⁵⁰.

D - Les modalités du règlement spontané de l'impôt

L'extension de l'offre de services de l'administration fiscale concerne également les moyens de paiement. A l'automatisation progressive de ces moyens correspond une spécialisation des services chargés de leur gestion à distance.

⁵⁰ Ce réseau est nommé Scoup.

1 - L'évolution des modalités de paiement

Durant la phase du recouvrement spontané, c'est-à-dire à l'échéance normale, différents modes de paiement sont proposés aux contribuables avec notamment une offre importante de moyens de paiement automatique ou dématérialisé (mensualisation, prélèvement automatique à l'échéance, paiement en ligne), qui ont représenté en 2010, pour l'impôt sur le revenu (IR), 87 % des montants payés. A lui seul, le nombre de paiements en ligne des particuliers a concerné 3,2 millions d'opérations. Cependant, en cumulant l'impôt sur le revenu et les impôts locaux, le taux n'est que de 53,9 % des montants payés.

Le paiement en ligne est offert aux particuliers pour les impôts sur rôle (l'impôt sur le revenu, impôts locaux). Les professionnels peuvent ou doivent dans certains cas, télépayer la TVA, l'impôt sur les sociétés, la taxe sur les salaires, la cotisation foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée.

Les prélèvements automatiques sont souvent associés dans l'expression spontanée des usagers « particuliers » à la question du prélèvement à la source ou du moins de la suppression du décalage entre année de perception du revenu et année d'imposition de l'impôt sur le revenu. Certains agents et cadres rencontrés au cours de l'enquête ont estimé qu'à partir du moment où le régime resterait déclaratif avec pour base le foyer fiscal, les tâches de l'administration ne seraient guère allégées par le prélèvement à la source, dont la mise en place ne pourrait se justifier que par d'autres considérations.

2 - La spécialisation des services de gestion à distance

Pour faire face à la progression des paiements automatisés tout en maintenant une bonne qualité de service, huit centres prélèvement service (CPS) ont été créés. Ils sont spécialisés dans la gestion à distance des 30 millions de contrats de mensualisation et de prélèvement à l'échéance de l'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation et de la taxe foncière, ainsi que de la cotisation foncière des entreprises pour les professionnels. Ces centres prélèvement service ont une compétence interrégionale. Ils sont situés à Montpellier, Lyon, Lille et Strasbourg et sont épaulés par huit centres relais saisonniers. Toutefois, treize départements métropolitains ne bénéficient pas encore de ce service de gestion à distance des contrats. Les centres peuvent être sollicités par téléphone (de 8h30 à 19h), courrier et par courriel.

Ces services ont appliqué la norme *Pour vous faciliter l'impôt* (PVFI) puis le référentiel Marianne.

Les centres prélèvement service occupent 345 agents. Ils ont reçu en 2010 environ 3,3 millions d'appels, dont 2,1 millions ont été traités, mais également 345 000 courriels et 890 000 lettres.

II - Le rôle des agents

Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les professionnels reposent, hormis pour les téléprocédures ou opérations automatisées, sur une relation de personne à personne. Les agents sont les premiers producteurs de cette relation et les premiers acteurs de la mise en œuvre d'une politique d'amélioration.

Le déploiement du guichet fiscal unique pour les particuliers a entraîné, pour les agents, le développement et la structuration d'une nouvelle fonction, l'accueil, sans que celle-ci bénéficie d'une reconnaissance complète en tant que métier. Pour les entreprises, l'Interlocuteur fiscal unique (IFU) dans les services des impôts des entreprises a été mis en place plus précocement. Les services des impôts des entreprises ont vu leur périmètre d'action affecté par la fusion, mais les principes des relations aux entreprises n'ont pas été modifiés.

A - Les réactions des agents

Les agents des administrations fiscales ont été nourris d'une culture régaliennne. L'usage même du terme « usager » soulevait, il y a encore une dizaine d'années, des réticences.

Selon la Mission 2003, le terme d'usager a suscité la méfiance de certains agents

Cette réticence a été formulée ainsi : « Nous n'avons pas face à nous des usagers mais des redevables, des assujettis, auxquels nous appliquons la loi en vertu de dispositions de puissance publique ». De manière moins abrupte, il a souvent été souligné qu'il convenait de ne pas placer uniquement l'usager, mais aussi l'agent, au cœur de la réforme.

Il est clair que l'impôt s'impose aux contribuables. Mais, parallèlement, il convient de veiller à ce que le plus grand nombre possible de citoyens y consentent. Plus nos administrations sauront prendre en compte leurs besoins et leurs attentes, mieux sera assurée la collecte des recettes publiques auprès de tous ceux qui, de bonne foi, entendent respecter la loi ; en contrepartie, seule une approche de ce type peut permettre de dégager les moyens en temps, en énergie et en personnels qualifiés, de nature à traiter le cas des contribuables récalcitrants. Tous nos partenaires développés mettent cette distinction entre contribuables de bonne foi et contribuables récalcitrants au cœur de leur démarche d'organisation. Ce qui est visé est bien une amélioration du service public.

Source : Rapport de la Mission 2003, Bert-Champsaur, commandé par lettre du ministre le 20 avril 1999, remis le 6 janvier 2000

Les travaux de la Cour ont permis de recueillir des types de réaction d'agents des différentes catégories.

1 - Une mobilisation réelle et cependant des réticences

Malgré les difficultés qui ont pu être rencontrées par certains agents, en particulier ceux qui ont été affectés par la création des services des impôts des entreprises rapprochant un centre des impôts et une trésorerie, la qualité de la réception des contribuables, pour l'accueil généraliste, est l'objet, globalement, d'une forte mobilisation des agents comme de leur encadrement.

Les agents rencontrés au cours de l'enquête considèrent collectivement que l'évolution de la fonction d'accueil est positive, qu'ils y interviennent en permanence au guichet d'accueil (« *front office* ») ou à titre de renfort, étant affectés dans les bureaux de traitement (« *back office* »). Ce sentiment est aussi partagé par ceux d'entre eux qui sont affectés dans les petites structures, où la variété des activités apportée par l'accueil fiscal de proximité nécessite une certaine polyvalence.

En cohérence avec la priorité donnée aux délais d'attente, les agents se consacrent prioritairement à la réception des personnes et au traitement des demandes.

Toutefois, la fonction d'accueil ne fait pas totalement consensus. Une césure apparaît entre les agents quand ils s'expriment séparément : les agents affectés aux services de traitement et de gestion (« *back office* ») rencontrés au cours de l'enquête restent attachés à la logique des filières et à leur technicité. Cette position trouve une illustration dans le

refus de certains agents de participer au renfort des accueils en période de pointe.

L'importance donnée à l'accueil vient, selon eux, modifier la nature même vers « *métier fiscal* ». Ils entrevoient un déplacement du cœur de leur métier sur une fonction qui leur semblait jusqu'alors peu valorisée au sein de leur direction. Ils expriment leur crainte de voir leur métier « *glisser vers une fonction sociale* ». Cette crainte doit notamment être reliée aux attributions confiées à l'administration fiscale dans le versement de la prime pour l'emploi (PPE).

La conception même du travail est remise en cause : certains estiment que le rôle régalien de l'administration chargée de collecter l'impôt s'accorde mal avec une attention prioritaire aux usagers.

Par ailleurs, si les agents ont le sentiment de rendre service dans cette fonction d'accueil, certains la considèrent comme une charge supplémentaire qui « *empêche d'avancer ses dossiers* » : certains agents rencontrés au cours de l'enquête, sollicités pour assurer un renfort à l'accueil, ont fait part de leur impression de ne pas faire leur travail.

Certains agents estiment, enfin, n'en tirer bénéfice ni pour leur propre travail, ni pour leur avancement. L'accueil est, à leurs yeux, une fonction non reconnue et représente pour beaucoup l'obligation d'accepter une polyvalence et la perte objective d'un degré de liberté dans l'organisation de leur travail.

2 - Les aspects négatifs

Tout en étant mobilisés, beaucoup d'agents du guichet d'accueil comme des services de traitement, rencontrés au cours de l'enquête, ont exprimé leurs craintes et difficultés, en particulier :

- la crainte des réactions de certains usagers, comme la violence physique, verbale, ou écrite (par harcèlement de courriels), conduisant certains agents à refuser d'afficher leur identité ;
- la fragilité d'un dispositif d'accueil physique qui repose souvent sur la motivation de quelques personnes ;
- la fatigue des périodes de pointe.

Les changements incessants dans la législation fiscale constituent, pour les agents qui se sont exprimés, une source de difficultés, compliquant le travail, mais surtout générant des demandes ou des inquiétudes supplémentaires chez les usagers.

B - La reconnaissance par la DGFIP de la fonction « accueil »

Le principe retenu par la DGFIP est que, hormis sa participation à l'accueil généraliste, chaque agent d'un service des impôts des particuliers continue d'exercer le même métier qu'avant la fusion. Ce choix répond, en premier lieu, à la préoccupation de maintenir un niveau de technicité approprié à la qualité de chacune des activités (assiette et recouvrement), mais vise aussi à ne pas ajouter de modifications supplémentaires à celles résultant directement de la fusion.

Ainsi, à part une certaine mutualisation aux guichets, la fusion n'est encore qu'une juxtaposition des équipes des services issus des deux anciennes directions générales.

La fonction d'accueil vient plutôt se superposer aux métiers traditionnels d'assiette et de recouvrement. C'est donc, aux yeux de la DGFIP, une nouvelle attribution que chaque agent doit savoir et pouvoir exercer si besoin est : non pas un nouveau « cœur de métier », mais plutôt un savoir faire propre à tout agent de l'administration fiscale.

La nécessaire reconnaissance du rôle primordial que joue cette fonction passe par la mise en place d'une politique de formation de la partie la plus large possible des agents de l'administration fiscale aux techniques de l'accueil et par son articulation avec la définition des trajectoires de carrière.

Le contenu de la formation des agents aux spécificités de l'accueil a été satisfaisant lors de l'installation des guichets fiscaux uniques, en ce qui concerne l'usage des applications respectives des deux filières. Toutefois, ce bénéfice a été en grande partie perdu du fait du décalage dans l'implantation de ces applications.

En outre, cette formation ne suffit pas à rendre l'accueil totalement « professionnel ». L'accent n'a pas suffisamment été mis sur la polyvalence, c'est-à-dire sur la connaissance par l'agent, entre assiette et recouvrement, de « l'autre métier » que le sien. La DGFIP a donc pris les mesures nécessaires pour assurer les formations correspondantes. Les cursus communs de la formation initiale devraient, à ce titre, à partir de 2012, contribuer au rapprochement des approches professionnelles et prendre ainsi davantage en compte la nouvelle organisation de l'accueil.

Pendant, cette formation reste incomplète dans la mesure où les techniques de l'accueil, telles que la conduite et la fin d'un entretien, l'orientation des usagers et la gestion des conflits, ne font pas partie des modules systématiquement proposés aux agents concernés. De plus, si

l'accueil n'est pas un métier à part entière, mais un savoir-faire à cultiver chez l'ensemble des agents, une telle formation devrait pouvoir être dispensée dans un cadre plus général.

III - Le risque d'une croissance non maîtrisée de la demande

Si l'administration est conduite à développer sans cesse de nouveaux outils pour conserver un bon niveau de qualité de service, cet enrichissement de l'offre de service risque de stimuler de manière non contrôlée la demande des particuliers contribuables.

A - Une politique fondée sur une logique d'offre

Alors que les services des impôts de particuliers (SIP) des quartiers aisés ne connaissent guère d'affluence, ceux implantés dans des quartiers moins favorisés doivent faire face, dans des conditions difficiles, à des flux quantitativement importants et à des demandes spécifiques telles que la délivrance de copies d'avis d'imposition ou la gestion de la prime pour l'emploi.

De rapides comparaisons montrent que, dans les secteurs difficiles, aucune administration ne parvient à répondre de manière satisfaisante à la demande : c'est aussi le cas de la DGFIP.

Certes, la crise économique s'est accompagnée de l'augmentation du nombre de particuliers ou d'entrepreneurs qui sollicitent des délais de paiement. Les demandes, jusqu'alors en diminution, de règlement en espèces par des particuliers, à la suite de la fermeture de leur compte bancaire, se sont accrues. Alors que la DGFIP pouvait espérer une baisse de la fréquentation de ses guichets lors de la campagne de l'impôt sur le revenu 2011, cette fréquentation a, en fait, augmenté de 9 %.

Cette hausse de la fréquentation tient, cependant aussi à un autre facteur explicitement mis en avant, par les usagers comme par les agents, lors des enquêtes de terrain : l'amélioration affichée de l'accueil aux guichets des services des impôts des particuliers.

L'organisation de l'accueil paraît avoir suivi une logique d'offre plus qu'une logique de réponse à une demande identifiée et analysée a priori.

B - Une offre multicanal mal organisée

Pour rendre plus visible la nouvelle dimension de la DGFIP, la priorité a été clairement donnée, depuis la fusion, à l'accueil physique des particuliers.

Les particuliers ont bien souligné, lors des forums locaux⁵¹, que les autres modes ne sauraient remplacer en toutes circonstances le contact individuel, ultime recours pour obtenir les informations ou sécuriser un acte. Toutefois, à supposer même qu'il soit désormais plus aisé pour eux de voir leur dossier traité aux guichets, ils préféreraient souvent obtenir une réponse téléphonique « sûre » plutôt que de devoir se déplacer.

Des agents rencontrés dans des services des impôts des particuliers estiment qu'un nombre important de déplacements pourraient être évités, notamment ceux qui concernent une demande simple d'information, la remise d'un chèque, le dépôt d'une déclaration, etc. Ils soulignent la charge que représente pour eux la mauvaise utilisation d'une offre multiple⁵². L'utilisation des différentes modalités d'échange par les usagers leur paraît inadéquate, par exemple, l'envoi d'un courrier en recommandé pour une demande simple. Le besoin qu'a l'utilisateur d'être sécurisé l'amène à recourir simultanément ou successivement à plusieurs canaux, ce qui accroît la charge de travail des agents et cause une perte de temps pour tous. Parfois, la multiplication des démarches est aussi la conséquence d'erreurs de l'administration, par exemple lorsqu'un prélèvement est effectué avec retard ou que le compte fiscal personnel ne fait pas apparaître un paiement déjà ancien.

Les agents rencontrés dans des services des impôts des entreprises estiment que les relations avec leurs usagers sont mieux ordonnées et plus prévisibles. Dans la plupart des cas, les interlocuteurs sont bien identifiés, ce qui permet une relation plus personnalisée. Le contact physique conserve son intérêt pour traiter certains dossiers mais il se combine avec d'autres types d'échanges pour les affaires les plus courantes. En outre, une bonne partie des contacts passent par les intermédiaires. Certains centres de gestion agréés font toutefois valoir que, depuis la fusion, l'administration leur apporte moins d'informations et qu'ils éprouvent des difficultés à joindre leur correspondant ; antérieurement, l'assistant technique, qui se rend plusieurs fois par an dans les centres pour les

⁵¹ Pour la technique du forum local, se reporter à la présentation, dans l'introduction, de la méthode suivie.

⁵² Il a même été fait état de pratiques d'évitement de la part de certains agents : messageries téléphoniques vidées sans être consultées, retraits des boucles de réponse téléphoniques, courriels d'attente successifs, etc.

contrôler, leur apportait en ces circonstances de nombreuses informations utiles. Dans la nouvelle organisation, il ne le fait plus et l'utilisateur doit aller chercher ces informations auprès du correspondant départemental.

L'ensemble des constats dégagés par la Cour montre qu'une réflexion ouverte, intégrant les coûts et avantages de chaque vecteur et les contraintes de saisonnalité, devrait être engagée, au moins pour les particuliers, et s'articuler au moins en partie sur une segmentation des usagers. La priorité donnée à la mise en place des services des impôts des particuliers et dans une moindre mesure de l'accueil fiscal de proximité dans les trésoreries l'a fait passer au second plan. Cette nouvelle conception devrait comporter notamment des systèmes de renvoi fiables et conviviaux d'un instrument à l'autre, et aidant les usagers à utiliser le moyen de contact le mieux adapté à leur demande et le plus efficace pour l'administration. Une évolution en ce sens supposerait de réaffecter différemment les ressources mais aussi de développer une pédagogie vis-à-vis des usagers. L'exemple de La Poste montre que, pour conduire les usagers à s'orienter vers les canaux qu'ils délaissent (automates en l'espèce), il faut que les agents en fassent la promotion en permanence.

Le guichet virtuel, dont l'offre de services s'enrichit continuellement, atteint d'ores et déjà une masse critique en nombre de contribuables comme en recettes payées, pour les principaux impôts des particuliers et des entreprises (impôt sur le revenu, TVA). Il pose en des termes nouveaux la question de la complémentarité ou de la substitution, selon les opérations ou les situations des contribuables, entre les différents vecteurs de relations et leurs interactions. Il renouvelle aussi les termes de l'adaptation des organisations.

La segmentation par catégorie de contribuables a d'abord reposé sur le clivage particuliers/entreprises, puis, au sein de cette dernière catégorie, entre les grandes et les autres. Toutefois, les sous-ensembles sont beaucoup plus nombreux. Certaines catégories se rattachent en outre aux deux grandes catégories (entrepreneurs individuels, auto-entrepreneurs).

La segmentation que la diversité des publics rend indispensable doit être un fondement de la politique de l'accueil. Elle est aujourd'hui utilisée avec précaution, s'agissant des particuliers, en raison d'un attachement au principe d'égalité devant l'impôt. Elle est parfois implicite : ainsi, le recouvrement est « industrialisé » pour la plupart des redevables mais « sur mesure » pour les cas difficiles. A certains égards, c'est le concept de « bonne foi » qui sert de ligne de partage. Il paraît, toutefois, difficile de s'en tenir à ces distinctions sommaires.

La réflexion à engager devra intégrer la nécessité, visible, de traiter de manière spécifique les publics les plus difficiles, et d'aller au-delà de simples permanences dans des établissements à l'occasion de la campagne de l'impôt sur le revenu (accompagnement renforcé, concours d'associations etc.)⁵³.

Certes, les études de l'OCDE montrent que toutes les administrations fiscales ont développé une offre multicanal mais qu'aucune n'a vu son accueil physique diminuer pour autant. La bonne réponse semble être dès lors d'élaborer des stratégies de transfert d'un canal sur un autre, ce qui suppose trois niveaux de connaissance : la fréquentation de chaque vecteur, les motifs des demandes et les raisons qui poussent le contribuable à utiliser un canal plutôt qu'un autre ; ce dernier niveau ne peut être atteint que par des études qualitatives fines, par exemple dans le cadre de groupes d'usagers. D'autres services publics (cf. annexe 6) ont annoncé des stratégies globales de l'accueil intégrant une segmentation des publics et une priorisation des vecteurs utilisés par type d'usagers.

C - Les risques d'une diversification

L'expertise acquise dans les relations avec les usagers pourrait conduire la DGFIP à envisager une diversification de ses activités.

La densité territoriale, l'avantage que lui confère son rendez-vous annuel avec l'utilisateur et ses ressources humaines importantes pourraient inciter les pouvoirs publics à lui confier de nouvelles fonctions assez éloignées de son cœur de métier. Transformer la DGFIP en administration de services polyvalents serait toutefois prématuré dès lors que la qualité des services correspondant à sa mission fiscale demeure imparfaite : la DGFIP doit aujourd'hui consacrer tous ses efforts à l'améliorer, dans un format d'organisation exclusivement déterminé par ses missions propres.

————— *CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS* —————

L'administration fiscale a développé au fil des ans une gamme très large de moyens de relations avec les usagers (accueil physique, téléphone, courriel, courrier, guichet virtuel). Cette ouverture progressive est souvent réussie et bien perçue ; par exemple, la Cour a

⁵³ Selon un responsable d'association, « c'est un public qui ne se projette pas, qui ne va pas mettre de côté les impôts à payer l'année suivante, qui a tendance à occulter, des gens qui ont une relation particulière au courrier administratif, de refus (ils ne viennent pas chercher le courrier), de rejet (ils gardent les enveloppes fermées) ».

relevé les efforts de la DGFIP pour simplifier l'utilisation du portail et mieux communiquer.

Ces évolutions positives ne doivent pas masquer des points faibles.

Les potentialités de développement des vecteurs virtuels ne sont pas toutes exploitées.

Les accueils physiques sont de qualité inégale. Les pics de fréquentation reposant trop fortement sur cet accueil physique appelleraient des progrès qui supposeraient une orientation plus délibérée des usagers vers les différents vecteurs.

L'accueil téléphonique est à repenser dans son ensemble.

Le traitement des courriels, en développement rapide, appelle une réflexion sur l'organisation à retenir et le contrôle qualité à mettre en place.

L'objectif de la DGFIP d'étendre rapidement les téléprocédures à l'ensemble des entreprises est en lui-même fondé. Cependant, la direction doit être plus attentive aux conditions de mise en œuvre. Elle doit afficher, clairement et avec un délai suffisant, les étapes d'extension de l'obligation et ajuster très rapidement le niveau et les formes d'assistance lors des dysfonctionnements du système. Enfin, elle ne peut se contenter de mesurer la satisfaction globale, à l'occasion d'enquêtes.

En outre, la fusion n'a pas été l'occasion d'une réévaluation de l'adaptation du réseau en termes de couverture du territoire et de desserte des populations. Même si les solutions ne sont pas évidentes et peuvent ne pas être homogènes en tout point du territoire, la question du maillage territorial devra être posée explicitement sous ses divers aspects : taux de couverture souhaitable, adaptation de la cartographie aux évolutions du territoire, interopérabilité des points d'accueil, taille minimale nécessaire pour disposer d'un véritable accueil fiscal. Cet examen est d'autant plus nécessaire que la préoccupation du coût du service doit être davantage affirmée.

Le mouvement de regroupement des centres des impôts fonciers avec les services des impôts des particuliers doit être repris.

Quelles qu'aient été les difficultés rencontrées, la DGFIP devra mener à son terme cette réorganisation cohérente avec le principe du guichet fiscal unique.

Globalement, il est urgent de construire une stratégie pour organiser une offre multicanal à partir d'une segmentation des publics. Son absence pèse à la fois sur l'efficacité des actions d'amélioration des

relations avec les contribuables et sur les gains d'efficacité que l'administration peut espérer engranger.

La Cour formule les recommandations d'ensemble suivantes :

- concevoir, piloter et mettre en œuvre une stratégie d'accueil multicanal optimisant l'efficacité globale du dispositif d'information, de renseignement, d'accueil et de traitement des démarches des contribuables par la segmentation appropriée des publics et la rationalisation de l'utilisation des différents vecteurs ;*
- développer une offre de services aux prestataires intermédiaires, mandataires, tiers de confiance et relais associatifs pour faciliter les démarches des différents publics ;*
- redéfinir la cartographie des services des impôts des particuliers (SIP) et de l'accueil fiscal de proximité (AFP)⁵⁴, en explicitant et pondérant les paramètres d'évolution de l'implantation territoriale de la DGFIP, à partir des critères d'accès souhaitables, des perspectives des territoires, des coûts, des options d'interopérabilité des points d'accueil, d'une définition précise de l'AFP ;*
- revoir le dispositif d'accueil et d'assistance téléphoniques : matériels, organisation, flux entre services et plates-formes.*

En outre, la Cour formule les recommandations détaillées suivantes :

Sur la stratégie d'accueil

- recenser régulièrement, pour chaque vecteur (guichet, téléphone, courriel, courrier), le nombre et le motif des contacts des usagers ;*
- effectuer régulièrement des études qualitatives sur l'accueil dans les services des impôts des entreprises.*

⁵⁴ Recommandation n° 11 formulée par la Cour dans son rapport demandé par la commission des finances du Sénat sur la fusion DGI-DGCP.

Pour les téléprocédures

- généraliser les expériences de sensibilisation et d'apprentissage aux téléprocédures dans les services d'accueil ;

- renforcer la promotion des téléprocédures en utilisant des supports plus dynamiques (panneaux électroniques dans les accueils, bandeaux Internet) ;

- repenser l'ergonomie du site impots.gouv.fr ;

- développer l'offre de services en ligne au-delà des possibilités de télédéclaration et de télépaiement ;

- systématiser l'offre duale en matière de format informatique (EDI et EFI) et proposer une formule d'échanges de données (EDI) pour la télédéclaration de l'impôt sur le revenu (téléIR).

Pour les agents

- valoriser et mieux reconnaître la fonction d'accueil ;

- accélérer la convergence, élargir l'accessibilité et fluidifier l'ergonomie des applications informatiques mises à la disposition des agents d'accueil.

Chapitre III

La facilitation de l'exercice de leurs droits par les contribuables

Les efforts de l'administration fiscale pour informer les contribuables et faciliter l'accomplissement de leurs démarches se déploient dans un domaine sensible pour les personnes et les entreprises, et dont les règles se caractérisent par leur complexité et leur instabilité.

Pour que ses efforts soient efficaces, elle doit surmonter leur méfiance spontanée, les convaincre qu'elle n'abuse pas de ses prérogatives, est transparente dans ses procédures et ses positions et sait traiter de manière juste les réclamations qui lui sont adressées. Elle doit s'efforcer d'entretenir avec eux un dialogue positif et ouvert.

Pour répondre à ce besoin de sécurisation des contribuables (I), l'administration a donc pris des mesures pour les « mettre en confiance » (II), pour leur offrir différentes possibilités de recours en cas de difficulté (III) et pour améliorer le dialogue dans le cadre du contrôle fiscal (IV) ou du recouvrement (V).

I - La nature des besoins et la nécessité d'une organisation

La complexité fiscale constitue une part importante de la complexité administrative, en particulier pour les entreprises.

Le conseil des prélèvements obligatoires (CPO) avait relevé en 2002 les lacunes de la norme fiscale en termes de clarté juridique, d'intelligibilité et d'accessibilité, sources d'incompréhension par les usagers, de malentendus entre les usagers et l'administration et de sollicitations des services. Ces développements restent largement d'actualité⁵⁶. La complexité représente une charge en temps pour les particuliers et les professionnels, ainsi que pour les agents.

A - Les causes de la complexité fiscale

Au-delà des éléments analysés *supra*, d'autres déterminants pèsent sur la qualité de la norme fiscale.

La fiscalité est de plus en plus souvent utilisée au profit de la mise en œuvre de politiques incitatives sectorielles. Les crédits d'impôt⁵⁷ se substituent à la dépense budgétaire. La loi fiscale inclut alors des dispositifs de caractère technique, nécessitant souvent des ajustements ultérieurs ou des précisions de détail.

Parallèlement, l'activité de « lobbying » exercée auprès des parlementaires suscite l'adoption d'amendements dont les difficultés de compréhension et d'application n'apparaîtront qu'ultérieurement.

La jurisprudence vient ensuite éclairer certains points, mais il arrive qu'elle débouche sur des interprétations divergentes, à l'instar de celles de la Cour de cassation et du Conseil d'Etat sur le sens à donner à l'expression « biens nécessaires » à affecter aux entreprises individuelles à responsabilité limitée (EIRL).

L'introduction du droit communautaire dans le domaine fiscal n'a pas contribué à améliorer la qualité de la norme. Ce droit a pris une place croissante dans la législation applicable, notamment toute celle relative à la TVA. Il comporte des imperfections qui lui sont propres : les textes communautaires sont souvent des textes de compromis dont l'intelligibilité est limitée en raison de leur longueur excessive et des multiples modifications dont ils sont l'objet.

L'instabilité du droit fiscal est en elle-même une source de complexité, notamment lorsque les décisions ont un effet rétroactif, ou bien lorsque les délais entre la décision et la mise en application ne

⁵⁶ Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires, « Entreprises et niches fiscales et sociales : des dispositifs dérogatoires nombreux » octobre 2010.

⁵⁷ Sont concernés tout particulièrement les divers crédits d'impôt destinés à favoriser par exemple la recherche ou les économies d'énergie, ou bien encore la gestion par la DGFIP de quasi-prestations sociales comme la prime pour l'emploi. La Cour a analysé la prime pour l'emploi dans son rapport public annuel 2011.

laissent pas à l'administration le temps de préparer, tester et diffuser les supports clairs permettant aux entreprises d'anticiper, le cas échéant, les mesures d'organisation interne. Les représentants des entreprises ont souligné au cours de l'évaluation que ces incertitudes, tant sur la « durabilité » de la norme que sur les questions d'entrée en vigueur et d'applicabilité, pèsent sur la compétitivité et l'attractivité de la France pour les investisseurs étrangers dans une économie mondialisée.

Certaines professions intermédiaires spécialisées dans la gestion fiscale peuvent avoir intérêt à la complexité fiscale.

Enfin, la maîtrise de cette complexité concrétise, pour les agents, leur compétence et leur technicité. Cependant, les différents échelons administratifs se heurtent eux-mêmes à des difficultés d'interprétation et d'application dans des domaines qui font parfois appel à des compétences techniques étrangères à leur métier ; il peut en résulter des divergences d'interprétation, sources de retards et de contentieux. Beaucoup d'agents considèrent que cette situation freine leurs efforts personnels dans la relation avec les contribuables.

B - Les multiples perceptions de la complexité

1 - La perception de la complexité par les particuliers

Selon un sondage réalisé pour la direction générale de la modernisation de l'Etat en 2010, le niveau de complexité ressenti dans l'accomplissement des obligations fiscales était faible : 9 % des personnes interrogées (contre 10 % en 2008) estimaient les démarches compliquées, ce qui plaçait la fiscalité au 20^{ème} rang de complexité sur 22 événements de vie analysés. Néanmoins, ce pourcentage représente plus de 3 millions de foyers fiscaux.

Au premier rang des motifs de cette complexité, est citée celle des procédures et du vocabulaire administratif, puis la difficulté de contacter l'administration (tous moyens confondus), et la difficulté de savoir à quel service s'adresser. La direction générale de la modernisation de l'Etat a noté une perception de la complexité deux fois plus forte chez les primodéclarants.

Les usagers reconnaissent le progrès notable constitué par l'introduction de simplifications, comme la déclaration pré-remplie ou la mensualisation. Celles-ci sont très structurantes, améliorent la compréhension du contribuable et facilitent ses démarches. La France est un des premiers pays, après les pays scandinaves, à les avoir mises en place.

L'élargissement aux capitaux mobiliers de la déclaration pré-remplie a, indique la DGFIP, fait chuter les réclamations et le contentieux relatifs à leur imposition. Néanmoins, il ne faut pas méconnaître que cette innovation peut créer une complexité nouvelle qu'il importe de prévenir.

Le développement de la déclaration pré-remplie et de la dématérialisation des paiements, notamment la mensualisation, est une simplification qui contrebalance, au moins pour une part, l'absence de prélèvement à la source. Même si un tel prélèvement était mis en œuvre, demeurerait la nécessité pour le contribuable de valider auprès de l'administration l'ensemble des éléments liés à sa situation personnelle et ceux attachés à ses revenus de l'année échue.

Les travaux menés par la Cour ont montré l'étendue des circonstances dans lesquelles les contribuables, en particulier les moins favorisés, se heurtent à la complexité fiscale.

Le langage de l'administration fiscale (langage oral, courriers, notices, etc.) n'est pas accessible à certains publics. Les associations, comme Emmaüs, qui accompagnent les personnes en insertion, ont témoigné que les notions d'enfant à charge, de nombre de parts du foyer fiscal ou de quotient familial ne sont pas immédiatement intelligibles pour les personnes ayant peu de références administratives ou connaissant mal les usages français.

Certains contribuables ont encore aujourd'hui des difficultés à comprendre que les éléments à porter dans leur déclaration (situation maritale et familiale) ne sont pas ceux du moment où ils remplissent leur déclaration, mais ceux de l'exercice fiscal concerné. L'administration devrait accentuer ses efforts pour faire mieux comprendre cette contrainte.

De nombreux particuliers contribuables soulignent que les notices explicatives peuvent être moins claires que les règles elles-mêmes et qu'elles renvoient parfois à des articles de codes auxquels les usagers n'ont pas nécessairement accès. Les documents fiscaux ne sont pas pris en compte dans une démarche coordonnée de communication de la DGFIP.

Les efforts de simplification se sont largement concentrés sur l'impôt sur le revenu. Une action analogue devrait concerner les autres impôts, notamment les droits de succession.

2 - La perception de la complexité par les entreprises

La complexité administrative coûterait, rapporte la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services, 3 à 4 % du

produit intérieur brut. Ses effets seraient particulièrement importants encore pour les très petites entreprises et petites moyennes entreprises.

Cette direction a enquêté sur tous les aspects de la complexité administrative identifiée par les entreprises et de nature à freiner leur compétitivité. En réponse à la question « *Dans quels domaines une démarche de simplification administrative serait la plus utile à votre entreprise ?* », la fiscalité prend la première place pour 76 % des entreprises devant le droit du travail (68 %).

La concertation sur les instructions et les formulaires, dès le stade de leur élaboration, en facilite l'application et l'usage.

L'administration fiscale met désormais en ligne sur son portail les projets d'instructions fiscales, à fin de consultation totalement ouverte, et non plus réservée à un cercle restreint comme précédemment. Les travaux de la Cour ont montré que les professionnels apprécient beaucoup cette démarche. Un récent projet d'instruction relatif au crédit impôt recherche a ainsi suscité environ 150 avis ; un autre, concernant les entrepreneurs individuel à responsabilité limitée, a entraîné un remaniement très important du texte initial. Même si le texte évolue par la suite, les entreprises peuvent se prévaloir des versions initiales, opposables à l'administration. Il n'en reste pas moins que, si les principaux organismes représentatifs des entreprises ou des professionnels associés sont consultés formellement la plupart du temps, ils considèrent que les délais de consultation sont trop courts et regrettent que certaines réformes entrent en vigueur sans que les termes des instructions correspondantes soient connus en temps utile.

En ce qui concerne les formulaires déclaratifs, le temps laissé à la consultation et au dialogue est encore souvent trop court pour autoriser une mise au point satisfaisante. Les représentants des entreprises ont cité des formulaires extrêmement complexes et longs à remplir : ainsi, alors que les entreprises de toute taille sont assujetties à la cotisation foncière des entreprises, la notice « explicative » jointe au formulaire 2011 est particulièrement confuse. Les formulaires de déclaration sont souvent accompagnés de nombreuses annexes qui ne concernent que des cas particuliers (outre-mer, par exemple). Les fédérations professionnelles ont présenté des propositions de simplification ; la chambre de commerce et d'industrie de Paris est allée jusqu'à préparer un formulaire simplifié d'impôts sur les sociétés pour les petites et moyennes entreprises, à l'image du formulaire simplifié pour l'impôt sur le revenu des particuliers. La DGFIP devrait prendre en considération ce genre de proposition.

Enfin, les entreprises, et à moindre échelle les particuliers, n'apprécient pas de devoir fournir à plusieurs reprises une même information à l'administration, et parfois à la même administration. La direction générale de la modernisation de l'Etat a engagé un travail à cette fin qui a fait apparaître la nécessité de fixer un glossaire commun car les termes n'ont pas le même sens d'un formulaire à l'autre.

C - La difficile mesure de la complexité

La complexité n'est pas mesurée par des indicateurs objectifs. L'indicateur de la direction générale de la modernisation de l'Etat porte à juste titre sur la perception par les usagers de cette complexité. Cette mesure est effectuée à propos de l'« événement de vie » : « je déclare et je paie mes impôts ». Pour l'usager, c'est bien la complexité perçue qui compte, puisqu'elle est ressentie comme perte inutile de temps. La critique par l'administration fiscale de la subjectivité de ces indicateurs n'est pas cohérente avec l'affirmation de la prise en compte du point de vue de l'usager dans la gestion de l'impôt.

Les travaux de la direction générale de la modernisation de l'Etat ont longtemps privilégié les particuliers ; des études ont été engagées conjointement avec la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services pour les étendre aux petites et moyennes entreprises avec la même formulation. La démarche cherche à identifier ce qui gêne le plus pour y concentrer les travaux de simplification.

La direction générale de la modernisation de l'Etat s'est heurtée à la difficulté de mesurer, sur le « stock » des procédures existantes, la charge administrative, c'est-à-dire le coût pour le contribuable, particulier ou entreprise, des démarches administratives. Elle se concentre aujourd'hui sur le seul « flux », c'est-à-dire les nouveaux dispositifs.

De son côté, le commissaire à la simplification, créé en novembre 2010 et rattaché au secrétariat général du Gouvernement (SGG), a mis en place, sur la base d'une circulaire du Premier ministre du 27 février 2011, un système concernant l'ensemble des démarches administratives pour recenser auprès des administrations les gains de charge résultant des nouveaux dispositifs, c'est-à-dire le coût, principalement en temps passé, que supporte l'usager pour accomplir les démarches et formalités. Il ne s'occupe, lui aussi, que des mesures nouvelles.

Le commissaire à la simplification est à l'origine de la circulaire du 23 mai 2011 sur les dates communes d'entrée en vigueur des normes concernant les entreprises. Il est chargé de surveiller sa mise en œuvre et

de bloquer si nécessaire l'adoption des textes qui ne respecteraient pas ces principes.

D - Les enseignements tirés des réclamations des usagers

1 - La complexité de certains dispositifs

Le nombre de réclamations a connu une diminution significative depuis 2006. Cette évolution est principalement attribuée à la baisse des réclamations relatives à la taxe d'habitation et à la contribution à l'audiovisuel public. Cependant, cette évolution est atténuée par la relative stabilité des questions propres à l'impôt sur le revenu (1,3 million de réclamations en 2010).

Malgré les améliorations liées à la déclaration pré-remplie qui ont permis de limiter les omissions déclaratives des usagers, et la décade progressive des réclamations relatives à la prime pour l'emploi (PPE), la complexité de la norme (notamment les dispositifs de crédits et de réductions d'impôt) demeure une source d'incompréhension majeure qui est à l'origine d'un flux important de réclamations.

Ainsi, la DGFIP considère qu'en 2010, cette augmentation est essentiellement imputable aux contestations sur les charges ouvrant droit à réduction ou crédit d'impôt, qui augmentent de 16 %. Ce sont notamment les déductions au titre des énergies nouvelles ou renouvelables, et le dispositif de déduction des intérêts d'emprunt sur l'habitation principale qui entraîne de nombreuses erreurs du fait des annuités qui ne correspondent pas à l'année civile.

2 - Les difficultés persistantes de compréhension de la règle fiscale

Les textes et documents destinés aux usagers ne sont pas suffisamment lisibles ni compréhensibles par ces derniers. Cette insuffisance a été relevée dès 2004 et est, depuis lors, évoquée chaque année dans le rapport du médiateur de Bercy⁵⁸.

Elle concerne les textes réglementaires, mais aussi des notices, imprimés et documents dont la complexité « *déroute les contribuables* » et « *peut entraîner chez certains un sentiment d'injustice* ». Elle porte sur toutes les catégories d'impôts (imprécisions dans le formulaire de demande de remboursement de crédit de TVA ou dans l'imprimé de

⁵⁸ Ce médiateur est présenté *infra*.

demande d'aide à la cuve, caractère incomplet de l'imprimé de déclaration des revenus fonciers, de la notice accompagnant la déclaration des revenus, par exemple).

Elles peuvent être aggravées par l'instabilité de la norme fiscale : la variabilité du droit fait que les usagers ont du mal à savoir s'ils sont réellement en règle.

Le médiateur de la République relève notamment les délais de l'administration, citant l'exemple d'un formulaire dont la mise en place est intervenue alors que la mesure (un crédit d'impôt) était déjà entrée en vigueur. Face à ce qu'il analyse comme une fragilisation de la sécurité juridique de contribuables dont la situation connaît des changements de plus en plus fréquents et parfois complexes (déménagements, changement de situation familiale, etc.), le médiateur a appelé à une réflexion sur la mise en place d'une véritable instance d'information au service des usagers⁵⁹, mais aussi au développement de la procédure du rescrit⁶⁰ qui ne bénéficie pas, selon lui, de la considération nécessaire de la part de l'administration.

II - L'organisation de l'information et du dialogue

La connaissance de la règle fiscale, élément déterminant de la « mise en confiance » du contribuable, passe à la fois par des campagnes d'information « grand public » et des réponses adaptées aux demandes spécifiques de chaque contribuable.

La confiance peut aussi s'appuyer sur l'établissement de relations formalisées et régulières avec des représentants des contribuables particuliers et professionnels.

A - Les campagnes d'information grand public

1 - Les campagnes de niveau national

Les campagnes d'information concernent essentiellement les particuliers et se concentrent quasi-exclusivement sur l'impôt sur le revenu. Le nombre des contribuables concernés, la moitié des foyers

⁵⁹ Exemple : « comment un retraité non assujéti à l'impôt sur le revenu peut-il savoir s'il est redevable de la taxe d'habitation ou de la taxe foncière ? Qui peut lui donner l'information ? Si les usagers avaient davantage d'information et d'explication sur le droit, ce qui suppose une réponse de qualité, il y aurait sans doute moins de litiges ».

⁶⁰ Cette procédure est présentée *infra*.

fiscaux chaque année, son caractère déclaratif et l'évolution constante des règles le concernant, justifient cette priorité.

Une importante campagne d'information est organisée chaque année, au printemps, au moment de l'envoi aux contribuables des formulaires de déclaration de l'impôt sur le revenu accompagnés d'une lettre du ministre.

Cette communication est amorcée par un communiqué de presse, suivi d'une conférence de presse où sont présentées les nouveautés fiscales de l'année. Elle bénéficie d'un large écho dans les médias. La DGFIP la décline en région au niveau local.

Les principaux supports de cette campagne sont la télévision et la radio. Chaque année un thème particulier est mis en relief.

Le service de communication du ministère a réalisé des post-tests sur la dernière campagne : ils ont montré que la consultation des supports Internet était moins significative qu'attendu et que les spots radios diffusés au mois de mai avaient eu un bon impact.

En revanche, il n'y a pas de campagne d'information, ni de conférence de presse nationale à l'automne pour le second temps fort de l'année, correspondant au paiement des trois principaux impôts des particuliers (impôt sur le revenu, impôt foncier et taxe d'habitation).

D'autres campagnes, plus ponctuelles et parfois à destination des entreprises, sont organisées. Ce fut le cas dans le cadre du plan de relance pour expliciter le remboursement anticipé de la TVA.

Des travaux sont entrepris avec la direction générale de la modernisation de l'Etat (DGME) afin de mieux aborder les publics particuliers (malvoyants⁶¹, sourds ou malentendants, personnes fragiles, etc.) en identifiant les cibles intermédiaires de communication.

Chaque année sont publiés simultanément des guides (guide fiscal, guide de la déclaration de revenus, supplément spécial impôts, etc.) résultant d'initiatives propres de la presse, d'associations, ou de syndicats. L'administration, dont les notices ne sont pas toujours jugées claires par les usagers, gagnerait à s'inspirer de certaines de ces présentations.

Des campagnes spécifiques d'information sont, en outre, réalisées de façon plus ponctuelle et ad hoc, à l'occasion de l'entrée en vigueur de certains nouveaux dispositifs fiscaux. Elles sont plutôt destinées aux

⁶¹ Aujourd'hui, pour des raisons de moindre coût, certains formulaires de déclaration et certaines notices explicatives sont imprimées en bleu clair.

professionnels. Une campagne a ainsi eu lieu à propos de la réforme de la taxe professionnelle.

2 - Les actions de niveau local

Localement, chaque direction départementale (DDFIP) dispose d'une cellule communication avec le matériel et les documents utiles pour la presse quotidienne régionale. La mission communication, rattachée au directeur général des finances publiques, a vocation à animer un réseau national de ces chargés de communication départementaux. A cet effet, elle leur adresse le matériel de communication, à charge pour eux de les utiliser au mieux. En revanche, aucun suivi n'est organisé au niveau national.

Les directeurs régionaux (DRFIP), sensibilisés à la nécessité de mener des actions, prennent en charge des actions de communication (flancs de bus ou de tram, etc.) sans avoir nécessairement besoin de moyens financiers dédiés. Ils bénéficient d'accords locaux : les espaces publicitaires sont mis à disposition par les collectivités locales soucieuses d'apporter un service à leurs administrés.

Les échelons territoriaux utilisent, en outre, différents vecteurs qui s'articulent en général autour d'une conférence de presse annuelle locale animée par les directeurs départementaux ou régionaux.

3 - La sensibilisation des jeunes

La méconnaissance des obligations fiscales ou les difficultés de compréhension sont parfois particulièrement prononcées chez les jeunes. C'est un sujet de préoccupation pour les cadres et les agents des services territoriaux. Cette situation explique notamment certaines des difficultés rencontrées dans la gestion de la taxe d'habitation.

A l'instar de nombreux autres pays qui ont engagé des actions spécifiques de sensibilisation des jeunes à la fiscalité et aux enjeux du « civisme fiscal⁶² », la DGFIP devrait renforcer son action en la matière qui se limite à une action administrative de relance auprès des jeunes fiscalement domiciliés chez leurs parents.

B - La communication de la doctrine administrative

La France a pour particularité d'être dotée, contrairement à d'autres pays, notamment à l'Allemagne, d'un code général des impôts

⁶² cf. annexe 7.

qui rassemble la plupart des règles applicables. Ce code étant volumineux et sujet chaque année à un nombre très important de modifications, la doctrine fiscale prend beaucoup d'importance.

1 - L'accès à la documentation fiscale

Il existe divers moyens de communication systématique de cette doctrine, en particulier la publication des instructions fiscales et leur diffusion via les portails Internet (dont impots.gouv.fr).

La documentation accessible aux usagers, y compris par le portail, est actuellement un empilement, non consolidé depuis dix ans, de ressources documentaires hétérogènes, non susceptibles en l'état de faciliter leurs recherches.

La DGFIP a lancé en 2010 un projet d'envergure, le projet Pergam, qui a pour objectif d'actualiser et de refondre en totalité la documentation fiscale, juridique et pratique, afin de la rendre plus accessible et plus lisible. Le projet propose d'assurer une mise à jour en temps réel via une base documentaire consultable en ligne, à la fois par les contribuables et par les agents de la DGFIP.

2 - Les réponses aux interrogations ponctuelles

Le contribuable qui souhaite s'assurer qu'il est en règle ou faire confirmer la validité de son interprétation d'une norme fiscale peut poser une question à l'administration, ou bien utiliser la procédure spécifique du rescrit. Cependant, le fonctionnement de ces deux modalités pourrait être amélioré.

Si, sans doute, des centaines de milliers de questions sont posées chaque année à l'administration fiscale sous diverses formes, aucun comptage n'en est effectué, et aucune typologie n'en est dressée. Il n'y a pas, a fortiori, de contrôle qualité sur les réponses.

Les organismes représentatifs des entreprises, interrogés au cours de l'enquête, ont généralement indiqué que les réponses étaient trop tardives. Les contribuables ont tendance à se référer à des sources alternatives qui ne présentent pas le même degré de fiabilité.

La Cour considère que les questions des contribuables doivent faire l'objet d'un traitement plus systématique sans que le rescrit devienne une voie exclusive.

3 - Le rescrit fiscal

La finalité de ce mécanisme est de permettre aux contribuables de bénéficier de garanties sur l'application de la législation fiscale à leur situation particulière dans une logique de transparence.

Le rescrit est un acte administratif émanant d'une autorité dans son domaine de compétence propre, qui répond à une question posée par une personne physique ou morale. En matière fiscale, le rescrit est une prise de position formelle de l'administration fiscale sur l'interprétation d'un texte fiscal ou sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Il a pour conséquence d'engager l'administration fiscale vis-à-vis des contribuables qui l'ont sollicitée. Lorsqu'il est publié, il a des effets de droit pour les autres contribuables placés dans la même situation.

Les évolutions et améliorations de la procédure de rescrit proposées par la DGFIP depuis 2008 ont été nombreuses. Toutefois, des améliorations sont nécessaires.

a) L'extension progressive du champ du rescrit fiscal

Depuis 1987, date de l'extension du rescrit aux situations de fait et de la création du rescrit relatif aux abus de droit, plusieurs régimes particuliers sont venus compléter le dispositif du rescrit.

Le développement du rescrit fiscal

- 1996 : entreprises nouvelles
- 1997 : crédit impôt recherche
- 1998 : valeur
- 1999 : prix de transfert
- 2003 : organisme d'intérêt général ou d'utilité publique
- 2004 : rescrit en cours de contrôle
- 2004 : jeunes entreprises innovantes et établissement stable
- 2005 : pôles de compétitivité
- 2008 : qualification d'une activité au regard de catégories de revenus
ou d'impôts

b) Les mesures d'amélioration du dispositif du rescrit

Deux rapports successifs, l'un en 2004⁶³, l'autre en 2008⁶⁴, ont contribué à faire évoluer la gestion du rescrit par la DGFIP et, dans une moindre mesure, son utilisation par les entreprises.

Le premier rapport proposait de confier à une cellule ad hoc de l'administration centrale le pilotage de la politique du rescrit et d'assurer une meilleure publicité aux décisions de rescrit. Le second formulait un ensemble de préconisations : homogénéiser la nature opposable des prises de position de l'administration, développer les rescrits assortis d'un délai de réponse contraignant, perfectionner l'organisation de la fonction de délivrance des rescrits et créer un recours pour pallier l'absence de possibilité de recours pour excès de pouvoir contre les rescrits.

Les améliorations apportées au dispositif ont touché à la fois l'organisation, le traitement des demandes, la transparence des réponses aux prises de position sollicitées et les garanties de recours offertes aux demandeurs.

La DGFIP a réformé son organisation et ses modes de communication pour améliorer la qualité du service rendu en matière de rescrit. Créée au sein de l'administration centrale à la suite du rapport de 2004, une cellule rescrit assure désormais une action de pilotage, de soutien et de coordination des services territoriaux. Elle apparaît désormais comme l'interlocuteur privilégié des usagers et peut servir de point d'entrée aux contribuables souhaitant saisir l'administration centrale d'une demande de rescrit. Toutefois, la très grande majorité des demandes sont adressées et traitées par les services déconcentrés.

Simultanément, une politique de publicité du rescrit auprès des contribuables s'est mise en place avec notamment la diffusion en ligne d'exemples de rescrit sous forme anonyme depuis 2005 sur le site impots.gouv.fr. Près de 400 prises de positions formelles ont été publiées en 2010. Ces rescrits mis en ligne sont opposables en tant que doctrine publiée.

Enfin, pour tenter d'atténuer la complexité de la procédure de rescrit, l'administration fiscale a adopté, le 4 octobre 2010, une instruction détaillée qui commente les dispositions liées aux différents rescrits et publie des modèles de formulaire de demande.

⁶³ Rapport de Bruno Gibert, « Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire », septembre 2004.

⁶⁴ Rapport d'Olivier Fouquet, « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche », juin 2008.

La DGFIP s'est également efforcée d'harmoniser ses délais de traitement. Ainsi, depuis la loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, l'administration fiscale, saisie d'une demande écrite, précise et complète, émanant d'un redevable de bonne foi, dispose de trois à six mois⁶⁵, selon les cas, pour prendre position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Sauf exception, le silence gardé par l'administration pendant ce délai vaut approbation du régime sollicité par le demandeur. Le délai de réponse laissé à l'administration pour se prononcer est harmonisé à trois mois depuis le 1^{er} juillet 2009.

Dans l'ensemble, les délais de réponse sont respectés par l'administration fiscale.

La DGFIP a renforcé les garanties offertes aux utilisateurs de la procédure de rescrit, en mettant en place une procédure de second examen destinée à compenser l'impossibilité du recours pour excès de pouvoir en la matière⁶⁶. Cette procédure est possible dans le délai de deux mois après la réponse de l'administration et ouverte pour l'ensemble des rescrits, qu'ils soient de type général ou spécifique à l'exception du rescrit « abus de droit ». La demande est alors examinée de manière collégiale par six membres de la DGFIP selon les mêmes règles et dans les mêmes délais que ceux appliqués à la demande initiale.

En mai 2009, enfin, une structure d'accueil des non-résidents (SANR) a été créée au sein du pôle afin d'être l'interlocuteur unique chargé de recevoir les non-résidents pour les renseigner sur les règles applicables à leur situation particulière.

c) L'effet apparemment positif des réformes récentes

La DGFIP n'établit un bilan sur le rescrit que depuis 2008. Il est donc difficile de connaître l'effet des réformes récentes même s'il semble positif. Les comparaisons internationales, favorables sur le plan quantitatif à l'administration fiscale française, sont à interpréter avec précaution dans la mesure où la définition du rescrit est souvent plus étroite dans les autres pays.

La DGFIP souligne, dans son bilan 2010, le succès du rescrit général et de deux rescrits spécifiques, celui relatif aux amortissements exceptionnels et entreprises nouvelles et celui relatif au mécénat. Par ailleurs, elle précise qu'en 2010, 442 demandes de second examen ont été

⁶⁵ Délai de 6 mois pour le rescrit « organisme d'intérêt général » et le rescrit « abus de droit ».

⁶⁶ Le rescrit ne constitue pas un acte détachable de la procédure d'imposition (Conseil d'Etat, Association Pro-Musica, 26 mars 2008).

enregistrées. Dans 19 % des cas, les collègues ont pris une position différente de celle retenue par l'avis initial.

Les rescrits en chiffres (2010)

- 23 600 demandes de rescrits ont été reçues par les services de la DGFIP, qui en a traité 21 500 ;

- 20 544 rescrits, soit 94,8 % des rescrits traités par l'administration fiscale, ont été traités au niveau territorial ;

- 2 466 positions formelles sur l'interprétation d'un texte fiscal ont été rendues ;

- 19 965 rescrits ont concerné une situation de fait.

d) La persistance de réticences

Si l'offre de rescrit s'est enrichie, les travaux de la Cour sur son utilisation par les entreprises semblent révéler la persistance d'un frein « traditionnel » qui en limitant le recours à cette procédure : la méfiance vis-à-vis de l'administration fiscale (avec la crainte d'un contrôle fiscal provoqué par la demande de rescrit).

Lors des entretiens menés par la Cour, les principales organisations représentatives des entreprises comme les professionnels ont formulé trois constats :

- le formalisme exigé en matière de rescrit est beaucoup trop lourd et souvent incompatible avec la vie des affaires ;
- le délai de réponse laissé à l'administration, même réduit à trois mois dans de nombreux cas, est lui aussi peu compatible avec la vie des affaires⁶⁷ ;
- la procédure de rescrit donnerait à l'administration fiscale une connaissance approfondie de la situation de l'entreprise, lui permettant d'orienter un éventuel contrôle fiscal ; une réponse défavorable à une demande de rescrit pourrait finalement n'avoir d'autre résultat que de divulguer à l'administration des

⁶⁷ Le point de départ du délai étant la dernière information demandée par l'administration, les procédures de rescrit sont souvent encore très longues. Ainsi, en cas de demande jugée incomplète par l'administration, le délai de trois mois pour répondre ne commence à courir qu'à compter de la réception des derniers documents demandés. En comparaison, le délai laissé à l'administration britannique est de 30 jours.

informations que l'entreprise n'aurait pas transmises dans un autre contexte.

La DGFIP estime ne pas avoir de prise sur ce sentiment inhérent à la matière fiscale. Elle juge cette crainte sans fondement et assure qu'il n'existe aucune politique de déclenchement du contrôle sur la base des demandes de rescrits qui lui sont adressées.

e) Une mise en œuvre à parachever

Dans la pratique, le développement des rescrits spécifiques, la politique de publicité des rescrits et la possibilité de s'adresser à la fois à l'échelon déconcentré et à l'administration centrale en matière de rescrit, ont contribué à accentuer la complexité du point de vue du contribuable.

Les mesures prises par la DGFIP pour assurer une harmonisation des positions prises sur des thèmes récurrents n'ont pas encore produit leur plein effet, mais les efforts de l'administration qui se sont, par exemple, récemment concrétisés par la publication d'une base de référence pour les associations, devraient permettre d'atteindre cet objectif.

La refonte de la documentation de base, programmée par la DGFIP, pourrait permettre de préciser la valeur juridique du rescrit et son intégration à la documentation fiscale opposable.

Sur le plan de l'organisation, la création du pôle rescrit n'a pas remédié à la multiplicité préexistante des points d'entrée. En effet, la DGFIP continue de préciser aux utilisateurs que leurs demandes peuvent être adressées, soit au service auprès duquel ils sont tenus d'effectuer leurs obligations déclaratives, soit aux services centraux de la DGFIP. Cette coexistence de plusieurs interlocuteurs devra conduire à réfléchir en profondeur à la hiérarchisation des demandes et à l'homogénéisation des réponses de l'administration.

Le cas particulier du rescrit crédit impôt recherche (CIR)

Le rescrit spécifique sur le crédit impôt recherche (CIR), déjà ancien, a été réformé par la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 qui a mis en place la possibilité de saisine directe de services ou organismes autres que l'administration fiscale (saisine possible du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, d'Oséo ou de l'agence nationale de la recherche). Cette saisine directe permet aux entreprises d'obtenir une prise de position formelle sur le caractère scientifique et technique du projet de dépenses de recherche présenté par le demandeur.

Toutefois, dans son bilan 2010, la DGFIP a constaté que ce rescrit restait insuffisamment mobilisé. Par ailleurs, la saisine étendue à d'autres services que l'administration fiscale n'a pas non plus rencontré le succès escompté⁶⁸.

Les organisations représentatives des entreprises comme les professionnels rencontrés au cours de l'enquête estiment que cet élargissement des saisines peut conduire à un manque de cohérence doctrinale entre les positions de ce ministère et les positions de l'administration fiscale sur la question de l'éligibilité des dépenses à ce dispositif. Il en résulte un impératif de mutualisation entre les différents acteurs qui a, par ailleurs, déjà été évoqué par la Cour s'agissant du contrôle du CIR⁶⁹.

Les entreprises soulignent que la nécessité de demander un rescrit avant l'engagement des dépenses n'est souvent pas compatible avec le lancement de programmes de recherche qui, par nature, évolueront dans le temps. Or la garantie ouverte par le rescrit ne porte que sur le postulat décrit au départ du programme. Les entreprises préfèrent alors prendre le risque de déterminer elles-mêmes les dépenses éligibles au titre du CIR. L'Association française des entreprises privées (AFEP) préconise la création d'une possibilité de rescrit en cours de projet de recherche.

Les entreprises font, par ailleurs, un bilan coût/avantage de cette procédure et estiment que le recours à des conseils juridiques et fiscaux leur fera gagner du temps, tout en évitant le risque d'une décision défavorable qui les obligerait à abandonner un projet pourtant utile, voire indispensable, à leur bonne santé économique et financière.

La mission d'évaluation sur le CIR a pris acte de ces difficultés⁷⁰.

C - L'organisation du dialogue avec les contribuables

1 - Des initiatives fortes et ambitieuses

La création en 2004 d'un comité national des usagers (CNU), commun à la direction générale des impôts et à la direction générale de la

⁶⁸ Mission d'évaluation du crédit impôt recherche, inspection générale des finances, septembre 2010.

⁶⁹ Rapport « Les aides aux entreprises en matière d'innovation et de recherche : la cohérence des dispositifs fiscaux et budgétaires », octobre 2011.

⁷⁰ Rapport de la mission d'évaluation du crédit d'impôt de recherche (CIR) par l'inspection générale des finances, septembre 2010, qui explique l'absence de recours au rescrit en matière de CIR par la difficulté à cerner les questions à poser à l'administration 3 mois avant le lancement du projet.

comptabilité publique, répondait à une double préoccupation : informer les relais institutionnels sur l'actualité des relations entre l'administration fiscale et les usagers, recueillir leurs propositions et critiques. Cette démarche s'inscrivait également dans le cadre de la réforme « Bercy en mouvement », dont l'une des orientations consistait à placer les usagers au cœur de l'organisation du ministère.

Formé d'un collège pour les particuliers de 27 membres et d'un autre pour les professionnels de 18 membres, il regroupait des associations, des syndicats et des organismes représentant des catégories d'usagers de l'administration fiscale ou des relais qui interviennent dans les relations entre l'administration fiscale et les usagers.

Il était prévu que chaque collègue se réunisse selon une périodicité semestrielle, avec un calendrier calé sur l'actualité fiscale et en particulier des dates de campagne déclaratives et des échéances de paiement. Son champ d'action s'étendait à toutes questions relatives aux relations entre l'administration et les usagers, à l'exception de la législation fiscale stricto sensu.

Par ailleurs, conformément aux engagements du programme « pour vous faciliter l'impôt », des comités locaux d'usagers ont été installés dans chaque département selon des modalités adaptées à la situation locale.

Les comités locaux visent à promouvoir plus efficacement les différents volets de la stratégie de l'administration mais aussi à mieux cibler l'offre de service au niveau local, en recueillant l'opinion des usagers sur la qualité du service rendu et en relayant leurs besoins.

Les dossiers des réunions du comité national des usagers sont soigneusement tenus, mais la DGFIP ne centralise pas les informations sur les initiatives locales et leurs résultats. En outre, la plupart des réunions des comités locaux ne donnent pas lieu à la rédaction d'un compte-rendu. Sur le fond, la situation est très différenciée : les tentatives ont été peu concluantes avec les particuliers, mais ont eu plus de succès avec les professionnels.

2 - Les difficultés du dialogue avec les usagers particuliers

A l'échelon national, le comité national des usagers des particuliers s'est réuni à cinq reprises jusqu'en 2006, puis est tombé en désuétude, faute de pouvoir y associer des associations autres que celles hostiles par principe à l'impôt. La DGFIP n'envisage pas de réactiver le comité national, mais plutôt de développer une formule de consultations par sondages réguliers qu'elle n'a jamais pratiquée jusqu'ici (cf. *infra*).

Les comités locaux d'usagers (CLU) particuliers se réunissent rarement. En revanche, les directeurs départementaux des finances publiques tiennent, à leur initiative et sans périodicité fixe, des réunions informelles avec une composition décidée au coup par coup et un ordre du jour axé sur l'information descendante, sorte de comité de lecture.

Depuis longtemps, les responsables locaux des administrations financières ont pris l'habitude de contacter, au cours d'échanges informels, des associations susceptibles d'exprimer des réactions ou de formuler des propositions sur les relations administration fiscale-usagers. C'est notamment le cas avec les associations de handicapés, pour traiter les questions d'accessibilité, ou avec les associations caritatives. L'administration fiscale devrait s'attacher à développer ces relations avec les usagers au plan local dans un cadre plus formalisé.

Les principaux obstacles à la création de véritables comités sont la disparité et le défaut de représentativité des interlocuteurs potentiels. L'administration fiscale devrait néanmoins s'attacher à développer des contacts plus réguliers, et à les élargir.

3 - Un dialogue plus approfondi avec les usagers professionnels

Le comité national des usagers-professionnels continue de se réunir. Il l'a fait à 14 reprises de 2004 à septembre 2011. Au vu des comptes-rendus consultés, la participation semble très satisfaisante tant du point de vue de l'assiduité des membres que de la qualité des échanges. Cette qualité a d'ailleurs été soulignée par les interlocuteurs de la Cour, au cours de sa démarche évaluative.

Toutefois, certaines réflexions n'ont pas été menées à leur terme et les suites données à plusieurs suggestions de ce comité ne sont pas connues. Les professionnels estiment qu'ils ne disposent pas toujours de données leur permettant de discuter en toute connaissance de cause avec l'administration, en particulier pour estimer l'impact des mesures fiscales. Ils regrettent de ne pas avoir comme dans d'autres pays, de bases de données extérieures à l'administration, universitaires notamment.

Beaucoup reconnaissent qu'ils n'utilisent guère la liberté qui leur est offerte de proposer des sujets à l'ordre du jour ou même de poser des questions techniques. Tous souhaitent que le nombre de réunions soit accru, quitte à ce que certaines aient une configuration plus réduite. Certaines entreprises suggèrent que les réunions s'articulent chaque année autour d'un fil conducteur.

A l'échelon local, il semble qu'il existe un assez grand nombre de comités locaux d'usagers-professionnels, dont la composition et le rôle

précis sont cependant si hétérogènes et laissent si peu de traces qu'il est impossible d'en tirer des conclusions. Ce sont plutôt des professionnels du chiffre et du droit qui y participent, les responsables des entreprises elles-mêmes ayant plus de mal à dégager du temps. Lorsque des comités locaux existent, des liens pourraient être tissés avec le comité national.

En revanche, la DGFIP entretient des échanges directs et réguliers avec les organisations représentatives d'entreprises ou des professions du chiffre ou du droit travaillant pour ces entreprises. Les PME soulignent que, depuis quelques années, les relations sont beaucoup plus suivies, et que cette évolution constitue « une avancée significative ». Les contacts semblent plus difficiles et plus irréguliers avec la direction de la législation fiscale, et certaines organisations regrettent toujours la suppression, en 1998, de la « mission d'organisation administrative » qui constituait un point de contact entre le mouvement des entreprises de France (MEDEF) et cette direction.

La coordination fiscale des grandes entreprises (CFGE) occupe une place spécifique dans cette concertation. Cette association (qui siège au comité national des usagers professionnel) est une interlocutrice privilégiée de la direction des grandes entreprises. Elle regroupe une quinzaine de très grands groupes, ainsi que sept ou huit éditeurs de logiciels. Elle a accueilli aussi l'association française des entreprises privées (AFEP), le MEDEF et EDIFICAS⁷¹ (qui gère les normes informatiques de la DGFIP). La DGFIP, ainsi que certains de ses services, la mission Copernic, la direction des grandes entreprises et la direction des vérifications nationales et internationales y participent dans le cadre d'un partenariat.

La coordination traite principalement de la mise en œuvre concrète des procédures par les utilisateurs, mais aborde parfois des aspects législatifs. La coordination fiscale des grandes entreprises est régulièrement consultée par l'administration sur la contribution économique territoriale et la TVA par exemple.

C'est un relais utile, où sont soulevées des questions très concrètes. Les entreprises membres ont pu se prêter à des expérimentations. Elles ont testé l'amélioration de formulaires déclaratifs. Dans le cadre du développement des téléprocédures, le syndicat national des fournisseurs de logiciels bénéficie d'une information précoce sur les évolutions législatives afin que ses membres puissent les intégrer dans leurs outils.

⁷¹ Échange de données informatisé fiscales, informationnelles, comptables, analytiques et d'audit, et sociales.

Les entreprises de taille petite ou moyenne ne disposent pas d'un outil comparable pour faire valoir leurs préoccupations. Face à cette situation, il apparaît donc nécessaire de revitaliser le comité national des usagers.

Au plan local, davantage encore que pour les particuliers, les responsables territoriaux des administrations financières ont pris l'habitude de contacter directement des structures représentatives : organismes consulaires, sections locales des grandes associations représentatives, ordre des experts comptables, etc. Ces contacts sont toujours jugés fructueux.

D - La charte du contribuable

L'adoption d'une « charte du contribuable » découle des engagements pris à travers le programme « pour vous faciliter l'impôt » (PVFI) commun à la direction générale des impôts et à la direction générale de la comptabilité publique. Ce document s'adresse aussi bien aux particuliers qu'aux entreprises.

Publiée en mai 2005, la charte a été présentée comme un guide des bonnes pratiques qui récapitule « les droits et les devoirs du contribuable vis-à-vis de l'administration fiscale ».

La charte contient 34 mesures pour améliorer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale. Sa version initiale a été examinée par le conseil national des usagers, en mai et juin 2005. Cette consultation a conduit à en modifier certaines dispositions.

Toutefois, la portée de cette charte est incertaine : il a été dit à la fois qu'elle ne saurait constituer un programme, qu'elle n'a pas de valeur normative et qu'elle engage pourtant l'administration. Il a été promis qu'elle serait réactualisée chaque année, ce qui n'a pas été le cas jusqu'à présent. L'adaptation régulière de ce texte aux évolutions de la relation entre l'administration et les contribuables est toutefois nécessaire afin que ces derniers, mais aussi les agents de l'administration fiscale, aient le sentiment que leurs besoins sont pris en compte.

Le médiateur de la République, pour en conforter le statut, a recommandé sa codification.

La diffusion de la charte est large : elle est affichée dans les services qui reçoivent du public et figure en bonne place sur le « portail fiscal ». Tous les documents à destination des usagers doivent en faire mention. En novembre 2006, la direction générale des impôts avait commandé une évaluation de la notoriété de la charte, dont les résultats

étaient encourageants (36 % la connaissaient alors qu'elle était récente), mais cette évaluation n'a pas été renouvelée.

La Cour considère qu'en tout état de cause, la DGFIP devrait procéder à une nouvelle évaluation de cette charte et, le cas échéant, l'adapter.

III - La diversification des moyens de recours

A - Le dispositif en vigueur et sa mise en œuvre

1 - Un large éventail de recours disponibles

a) La possibilité d'un nouvel examen en cas de difficulté

Aux termes de l'article L.247 du livre des procédures fiscales (LPF), tout contribuable qui serait confronté à des difficultés financières peut présenter une demande (« demande gracieuse ») à l'administration en vue d'une remise totale ou partielle d'impôt ou de pénalité. En réponse, l'administration s'efforce de tenir compte de la situation particulière du demandeur.

Parallèlement, le livre des procédures fiscales dispose aussi dans son article R. 190-1 ; que le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne peut adresser une « réclamation » au service dont dépend son lieu de l'imposition, sous la forme d'un *recours administratif préalable* qui suspend le délai du recours contentieux jusqu'à la réponse de l'administration.

b) Un double dispositif de conciliation/médiation

A l'issue de cette première demande et en cas de réponse défavorable de l'administration, la possibilité est offerte aux usagers de saisir le conciliateur fiscal départemental, instance récente, issue du programme « Pour vous faciliter l'impôt » (2005). Le conciliateur, dont les fonctions sont assurées par un cadre de l'administration fiscale, procède à un nouvel examen de la contestation pour trouver une solution amiable.

Le conciliateur a été institué dans une logique de prévention du flux contentieux, mais aussi de « pré-fusion » parce qu'il était commun aux deux ex-réseaux direction générale des impôts et direction générale de la comptabilité publique. Selon la DGFIP, les décisions prises par le

conciliateur plus simples et plus pédagogiques, sont également destinées à remédier aux difficultés de communication entre les usagers et l'administration.

Le contribuable insatisfait dispose, enfin, de la faculté de saisir le médiateur des ministères économique et financier, institué par le décret 2002-612 du 26 avril 2002. Celui-ci a compétence sur tout le champ de ces ministères : la matière fiscale, mais aussi par exemple les litiges sur la réglementation douanière ou en matière de protection des consommateurs. La saisine n'étant pas suspensive, il intervient tant qu'il n'y a pas de décision juridictionnelle.

La France est, avec les Etats dont le système fiscal est hérité du droit anglais (Royaume-Uni, Canada, Irlande), l'un des pays où l'offre de recours est la plus large.

c) Les autres recours à la disposition des contribuables

En cas de réponse défavorable à sa demande gracieuse ou à sa réclamation, le demandeur peut en appeler au ministre qui statue en dernier ressort. Jusqu'à une date récente, ces recours étaient traités par la « cellule fiscale » du cabinet du ministre (qui comptait cinq à six personnes). Le nombre d'affaires reçues par cette cellule s'élevait à 2 000 par an environ. Depuis une circulaire du 2 novembre 2010, qui a été mise fin à l'existence de cette cellule, l'instruction des demandes a été confiée aux services de la DGFIP. En cas de « doutes sur la solution », le ministre peut recueillir l'avis du comité du contentieux fiscal. Le médiateur du ministère a également évoqué la possibilité que les dossiers concernés soient réorientés en grande partie vers ses services.

Les organisations professionnelles rencontrées regrettent la suppression de cette cellule. Elles insistent sur la nécessité, en cas de « blocage » avec l'administration, de pouvoir recourir à l'autorité du ministre, ce qui pose la question des conditions dans lesquelles ces demandes sont traitées, mais aussi de la place du conciliateur et du médiateur. Les entreprises les estiment trop proches de l'administration.

Enfin, le réclamant, après avoir effectué une démarche préalable auprès de l'administration concernée, peut, en ce domaine comme en d'autres, saisir le défenseur des droits (ancien médiateur de la République), autorité administrative indépendante chargée « *d'améliorer, par son action, les relations des citoyens avec l'administration* ». Cette autorité estime, cependant, que les usagers de l'administration fiscale ne sont pas suffisamment informés de cette possibilité.

2 - Des réclamations en nombre mais aux enjeux très variables

a) Des demandes gracieuses en augmentation

Le nombre des demandes gracieuses augmente de façon quasi constante depuis 2003, pour atteindre 1 096 866 en 2010 (contre 694 830 en 2003). L'engagement pris dans la charte du contribuable de répondre à toute demande, même par une « *lettre d'attente* », dans un délai de 30 jours est respecté à plus de 85 %. Il n'existe pas de données permettant de déterminer la part des lettres d'attente et celle des réponses au fond.

Le montant des dégrèvements accordés est en diminution depuis 2008. Alors que son évolution était marquée par une progression constante (458 M€ accordés en 2003 et 644 M€ en 2007), il diminue désormais (551 M€ accordés en 2009, soit une baisse de 15 % en deux années).

b) Des réclamations nombreuses, mais portant sur de faibles montants et traitées par les services locaux

Après une forte progression en 2005, le nombre de réclamations est relativement constant et s'élève, depuis, à 3 700 000 en moyenne par an.

Les réclamations sont, pour l'essentiel, traitées par les services locaux (99 % pour les particuliers et 90 % pour les professionnels). Il s'agit essentiellement, dans ce cas, de demandes simples visant à obtenir la correction d'erreurs matérielles commises dans l'assiette ou le calcul des impositions ou le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire. On y trouve notamment des erreurs de saisie des contribuables mais aussi des erreurs matérielles émanant des services ; la réponse est favorable dans 92 % des cas.

Une récente étude de la mission nationale d'audit (MNA) de la DGFIP⁷² a montré que les réclamations résultent d'une erreur du contribuable lui-même dans plus de 80 % des cas pour l'impôt sur le revenu, mais seulement 30 % pour la taxe d'habitation. Le reste des réclamations, relatif à des questions juridiques plus complexes ou à des enjeux financiers plus importants, tels que le bouclier fiscal ou le contrôle fiscal externe, est traité par la direction où le taux d'admission est moins élevé (58 %). Pour cette fraction des réclamations, l'erreur est davantage imputable au service (au moins 47 % des cas).

⁷² Cf. *Le contentieux administratif des particuliers*, mission nationale d'audit, DGFIP, rapport n° 2010-13, novembre 2010.

A l'instar de nombreux autres pays européens, les réclamations provenant des particuliers représentent l'essentiel du volume (74 % en 2010), mais les enjeux financiers restent concentrés sur les impôts des professionnels (80 % des montants dégrévés).

En Europe, la France est, avec l'Allemagne, le pays où le nombre de réclamations est le plus important. S'agissant de l'impôt sur le revenu, le taux de déclaration faisant l'objet d'une réclamation s'élève à plus de 3 %, que seuls les Pays-Bas atteignent également.

Cependant, dans une note de mars 2011 de la mission d'étude internationale⁷³, la DGFIP a relevé que, dans une majorité de pays, l'administration fiscale distinguait les réclamations afférentes à des questions juridiques complexes de celles relatives à la rectification d'erreurs ou omissions. S'agissant de ces dernières, la plupart des administrations ont mis en place des procédures dédiées, facilement accessibles et simplifiées, permettant de ramener les contentieux aux situations de vrais conflits. C'est notamment le cas en Allemagne et aux Pays-Bas.

La DGFIP envisage plusieurs « pistes » parmi lesquelles un allègement des modalités de rectification de données factuelles par un système de déclaration rectificative et un développement de la relation dématérialisée avec le contribuable en matière contentieuse.

c) Les réticences de l'administration à expliquer ses réponses défavorables aux demandes gracieuses

Malgré la prise en considération, par l'administration, de la situation particulière du demandeur, le médiateur de Bercy relève régulièrement la difficulté qu'éprouvent souvent les contribuables à comprendre le motif du rejet de leur demande gracieuse, l'absence de réponse suffisamment motivée étant ressentie par l'utilisateur comme ne prenant pas en compte ses propres problèmes.

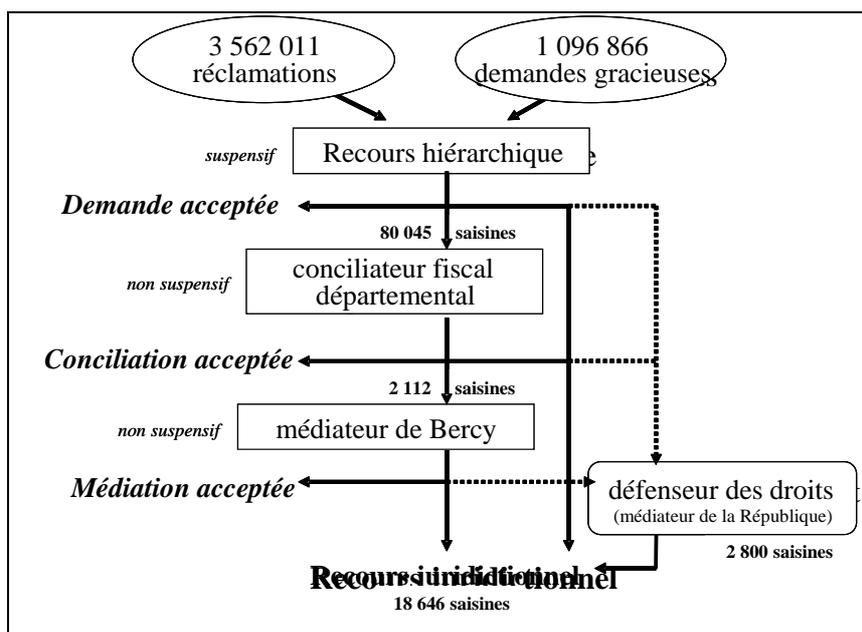
En retour, l'administration s'est efforcée d'améliorer la rédaction des réponses, tout en refusant de motiver expressément ses décisions. Pour harmoniser le traitement des demandes sur l'ensemble du territoire, un groupe de travail a élaboré des grilles d'analyse. Dix directions départementales ont été chargées d'en expérimenter l'utilisation en 2010. Le projet a vocation à être généralisé à l'ensemble des directions.

⁷³ Cf. *Contentieux administratif : une revue comparative*, mission d'étude internationale des administrations fiscales, DGFIP, mars 2011. Cette étude a porté sur les pays suivants : Allemagne, Australie, Canada, Espagne, Etats-Unis, Irlande, Italie, Norvège, Pays-Bas, Royaume-Uni.

Ces grilles d'analyse constituent un progrès et un atout notable : un tel dispositif n'existe pas dans tous les pays (en Allemagne, par exemple, il fait défaut). A titre de comparaison, l'agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) a, de son côté, engagé une amélioration de la gestion des réclamations (dans le cadre de sa convention d'objectifs et de gestion pour 2012-2015), qui consiste principalement en la diffusion d'une grille d'analyse aux agents chargés des réclamations.

De façon plus générale, la mission nationale d'audit a souligné la faiblesse des mesures permettant de s'assurer de la traçabilité des procédures d'instruction (notamment les motivations), mais aussi l'hétérogénéité importante dans l'organisation des circuits administratifs. De même, les services du conciliateur n'utilisent pas de support d'instruction normalisée, à quelques rares exceptions près.

Graphique n° 1 : Les différentes voies de recours possibles



Source et année de référence : DGFIP (2010), médiateur de Bercy (2009), défenseur des droits (2010)

B - Les ambiguïtés du dispositif

1 - L'indépendance apparente de la conciliation et de la médiation

a) La remise en cause de la position de l'administration

Qu'elles soient relatives à une demande gracieuse ou à une réclamation, les demandes présentées au conciliateur fiscal départemental font, majoritairement, l'objet d'une réponse négative : 65 % des demandes contentieuses et 63 % des demandes gracieuses ont été rejetées en 2010. Ces taux restent relativement stables depuis 2007. Les cas où le conciliateur déjuge l'administration couvrent essentiellement l'impôt sur le revenu et les impôts locaux. Seules les demandes relatives aux délais de paiement, à la qualité de service ou au prélèvement automatique recueillent majoritairement (55 % en moyenne) un avis favorable.

S'agissant du médiateur, les dossiers traités après rejet partiel ou total du conciliateur fiscal aboutissent à un résultat négatif dans 40 % des cas, à un résultat partiellement positif dans 39 % des cas, et à une suite totalement favorable au demandeur – c'est-à-dire infirmant la décision du conciliateur – dans 21 % des cas.

b) L'indépendance du médiateur

Comme la Cour l'a déjà observé⁷⁴, le positionnement d'un médiateur doit permettre de concilier un degré suffisant d'indépendance avec la proximité souhaitable du secteur, pour garantir une bonne connaissance de l'organisation et de ses prestations.

Beaucoup d'Etats européens ont doté leur système fiscal d'un dispositif de médiation externe. Cette fonction est plutôt confiée à des « *ombudsmen* » à compétence généraliste et indépendants de l'administration. D'autres Etats, comme la Norvège, sont dotés d'un médiateur externe, qui peut être comparé au défenseur des droits, ancien médiateur de la République en France.

En France, à l'instar de plusieurs grandes entreprises publiques (La Poste, Société nationale des chemins de fer français, Régie autonome des transports parisiens ou EDF), où le médiateur est rattaché au président du groupe, le choix des ministères financiers a été fait de placer le

⁷⁴ Cf. *Les instances de médiation dans le domaine économique*, communication à la commission des finances de l'Assemblée nationale, PA 56211.

médiateur directement auprès du ministre. C'est donc un médiateur interne.

Ce choix est lié, selon le médiateur de Bercy, à la spécificité, à la complexité et à l'instabilité de la loi fiscale, qui est source de litiges.

2 - L'insuffisance de l'information sur l'articulation et les modalités des différents recours

a) Un vocabulaire qui porte à confusion

Le droit administratif distingue en premier lieu le recours gracieux et hiérarchique (ou recours administratifs) qui s'exerce auprès de l'administration et le recours contentieux qui fait intervenir le juge administratif. Les recours administratifs sont exercés par les administrés contre une décision prise par une autorité administrative. Il s'agit, en fait, d'une demande de réexamen du dossier par l'administration qui se distingue donc du recours contentieux formé devant le juge administratif.

Dans l'ordre administratif de droit commun, tandis que le recours gracieux s'adresse à l'autorité administrative qui a pris la décision, le recours hiérarchique s'adresse à l'autorité supérieure à celle qui a pris la décision. Il est possible de former un recours gracieux puis un recours hiérarchique, ou bien uniquement un recours hiérarchique ou un recours gracieux avant l'action en justice.

De son côté, la DGFIP englobe sous le terme « contentieux » l'ensemble du processus de recours, depuis la demande adressée à l'administration, qu'elle appelle « phase administrative », jusqu'à la saisine du juge, dénommée « phase juridictionnelle » ; ce qui s'apparente à un recours administratif est appelé « demande gracieuse » ou « réclamation contentieuse », selon son interprétation de l'objet de la demande. La réclamation contentieuse selon la DGFIP, qui n'implique pas la saisine du juge, est donc un recours gracieux ou hiérarchique au sens du droit administratif.

La confusion des termes complique certainement la compréhension du contribuable. Celui-ci peut à juste titre éprouver des difficultés à percevoir l'articulation des dispositifs de recours en matière fiscale et ne peut prendre modèle sur d'autres administrations, tant le vocabulaire utilisé par l'administration fiscale lui est particulier et, dans certains cas, contradictoire.

Conciliation et médiation⁷⁵

Conciliation et médiation sont des modes alternatifs de règlement des conflits qui revêtent des réalités souvent proches mais néanmoins différentes.

La conciliation est un processus fondé sur la recherche d'un accord des parties. Elle est menée soit par les parties seules, soit avec l'aide d'un tiers alors appelé conciliateur qui a un simple rôle de facilitateur.

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

Conciliateur et médiateur peuvent être désignés par simple accord entre les parties (on parle alors de conciliation ou de médiation « conventionnelle »), ou par un protocole ou un texte de portée générale (conciliation ou médiation « institutionnelle »).

b) L'intervention de l'administration dans la conciliation et la médiation

L'administration considère que le conciliateur doit avoir « le recul nécessaire pour apprécier la situation de l'utilisateur, tout en ayant le pouvoir d'intervenir efficacement en faveur des usagers en modifiant au besoin les décisions des services locaux »⁷⁶. Ce dernier aspect justifie, selon elle, que cette mission ait été confiée à des cadres supérieurs des services.

En pratique, l'examen des recours est confié au service qui détient le dossier du requérant, soit le même service qui a déjà eu à connaître de la demande gracieuse ou de la réclamation. Les services du conciliateur, proprement dit, ne sont chargés que de la rédaction de la lettre de réponse. Le médiateur de la République a constaté que, dans certains cas, le conciliateur était l'auteur même de la décision contestée.

Même si, en principe, la valeur ajoutée du conciliateur réside, selon l'administration, dans sa faculté d'« application mesurée de la loi fiscale », et même s'il bénéficie en conséquence d'une grande liberté de

⁷⁵ Définitions établies sur la base du glossaire joint au rapport *Développer la médiation dans le cadre de l'Union européenne*, Assemblée générale du Conseil d'Etat, 29 juillet 2010.

⁷⁶ Cf. réponse du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie du 25 mars 2004 à la question parlementaire n° 10719 du 29 janvier 2004 relative aux conciliateurs fiscaux départementaux.

décision, la pratique montre qu'il lui est difficile, en tant que supérieur hiérarchique, de déjuger son agent. En cas de décision contraire à l'avis des services, les conciliateurs reconnaissent qu'ils ne disposent pas de moyens pour s'expliquer avec eux. L'exigence d'impartialité et d'indépendance n'est donc pas complètement satisfaite.

Quand il est saisi, le médiateur se retourne lui aussi vers l'administration pour connaître son point de vue. Celle-ci examine à nouveau le dossier au fond, dans le cadre de l'instruction, proprement dite, conduite par les services du médiateur. Celui-ci rend son avis en droit et en équité, après avoir pris connaissance des positions respectives de l'administration et du demandeur.

Dans la plupart des autres pays, des règles d'impartialité existent dès le stade de la réclamation. Celle-ci est certes gérée en première instance par les services locaux, mais des règles d'organisation prévoient que l'affaire soit traitée par un agent autre que celui qui est à l'origine de l'acte contesté. Aux Etats-Unis et au Canada, les services dédiés au traitement des réclamations sont même distincts des services de gestion. Certains pays (Italie et Espagne) vont plus loin, en confiant le traitement à des personnes indépendantes extérieures à l'administration.

c) Un conciliateur dont le positionnement n'est pas clairement expliqué

Les services des conciliateurs fiscaux départementaux sont intégrés à l'administration. Y recourir relève donc du recours hiérarchique et non de la médiation proprement dite. Ceci n'est pas forcément évident du point de vue de l'usager. La plupart du temps, ce dernier se tourne vers le conciliateur, croyant qu'il s'agit d'une autorité indépendante de l'administration, comme semblent le prouver ses coordonnées postales (une boîte postale particulière), et non d'un cadre de l'administration fiscale.

Si le positionnement du conciliateur au sein de l'administration était plus précisément décrit, il est possible que les usagers se tourneraient moins volontiers vers lui, comme l'ont exprimé certains conciliateurs départementaux interrogés au cours de l'enquête⁷⁷.

A cet égard, le médiateur de la République a pu observer que « la conciliation ne donne pas complètement satisfaction. Elle n'est pas

⁷⁷ A ce titre, il est particulièrement révélateur que la revue grand public de la préfecture de l'Isère, « L'Etat en Isère », consacre, dans son numéro 2 de septembre 2004, un « Portrait » au conciliateur fiscal départemental nouvellement nommé sans évoquer une seule fois le fait qu'il appartient à l'administration fiscale.

indépendante. Les usagers qui ne souhaitent pas avoir affaire à l'administration choisissent de s'adresser directement au médiateur ».

La place du conciliateur, partie intégrante du recours hiérarchique, dans le dispositif des recours doit être clarifiée auprès des usagers. La conciliation fiscale doit être considérée comme la modalité d'organisation, au niveau départemental, du recours hiérarchique.

d) La confusion entre conciliation et médiation

Le passage par le conciliateur est un préalable nécessaire à une demande de médiation, le médiateur intervenant en quelque sorte en troisième niveau subsidiaire. Cette articulation est loin d'être claire et évidente du point de vue des usagers.

Le site « impots.gouv.fr » précise bien que si la décision du conciliateur ne satisfait pas l'utilisateur, celui-ci garde la possibilité de saisir le médiateur. En revanche, la charte du contribuable mentionne « *vous pouvez saisir le médiateur en cas de litiges persistant après une première démarche auprès du service concerné* », sans préciser que cette première démarche doit comporter nécessairement le recours au conciliateur.

Les services du médiateur (site Internet, notamment) ne mentionnent pas expressément la nécessité de s'adresser au préalable au conciliateur fiscal. Les documents rappellent que, selon l'article 3 du décret du 26 avril 2002, il faut que l'utilisateur ait fait précéder sa réclamation d'une « *première démarche* » auprès du service concerné, et précisent que « *par service concerné, il convient d'entendre, par exemple, un service des impôts des particuliers ou des entreprises, une direction de contrôle fiscal, une trésorerie ou un service des douanes* ».

L'ambiguïté provient en grande partie de ce que les champs de compétence des conciliateurs (principalement la matière fiscale) et du médiateur (l'ensemble de l'administration des ministères économique et financier) ne coïncident pas. Ainsi, s'agissant des litiges ne relevant pas de la compétence du conciliateur, la saisine du médiateur reste possible après l'épuisement des recours administratifs « traditionnels ». En tout état de cause, l'articulation mériterait d'être précisée pour une meilleure information des usagers.

Enfin, le médiateur dispose dans chaque département d'un correspondant qui appartient à l'administration, à un niveau hiérarchique élevé et exerce cette mission à temps partiel. Toutefois, dans la moitié des départements, les fonctions de correspondant du médiateur ont été confiées au conciliateur fiscal départemental lui-même et il n'y a pas d'indépendance des deux stades d'examen. Cette situation devrait

toutefois être modifiée en raison d'un accord intervenu entre le médiateur et la DGFIP, fin 2010, visant à ce qu'il n'y ait plus de confusion entre ces deux fonctions.

e) Une communication incomplète ou insuffisante

Depuis 2004, le médiateur de Bercy relève chaque année dans son rapport annuel que, sur les documents adressés aux usagers, la faculté de le saisir n'est toujours pas mentionnée. En l'absence d'une information suffisante les usagers sont ainsi privés en pratique de l'exercice de leur droit d'accès à ses services. Il considère, à juste titre, que la responsabilité d'améliorer et de développer cette information ne lui appartient pas, mais qu'elle relève de chaque niveau de l'administration, comme l'a confirmé un rapport de 2008 sur la sécurité juridique réalisé à la demande du ministre du budget⁷⁸.

Dans les directions départementales visitées, les services ont affirmé que les usagers étaient largement informés des voies de recours qui leur sont offertes, mais en excluant le médiateur, ne le considérant pas comme un recours interne à l'administration.

Paradoxalement, le médiateur précise aussi qu'il est cependant important de ne pas engorger ses services. Il considère que les conciliateurs départementaux n'ont pas à indiquer, dans leurs lettres de rejet, la possibilité de le saisir : « *ce serait trop incitatif* ». Pourtant, une récente étude réalisée pour le compte de la Commission de la médiation de la consommation (CMC) a révélé que 73 % des personnes interrogées s'attendaient à trouver un médiateur dans le secteur des impôts, au même titre que dans celui de la banque, de l'assurance et de la téléphonie⁷⁹.

Les coordonnées du conciliateur et les modalités de sa saisine sont, de manière générale, clairement identifiées, et systématiquement mentionnées sur les correspondances. Des affiches sont apposées dans les services recevant du public, et le portail « impots.gouv.fr » comporte une rubrique dédiée. Ces informations précisent systématiquement que le recours au conciliateur n'interrompt pas le délai légal du recours contentieux.

Toutefois, une part non négligeable de demandes adressées au conciliateur fiscal reste irrecevable (12 % en 2010, en augmentation

⁷⁸ Cf. *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, rapport remis en juin 2008 au ministre du budget par M. Olivier Fouquet, président de section au Conseil d'Etat.

⁷⁹ Cf. enquête réalisée en juillet 2011 par le Centre de recherche pour l'étude et l'observation des conditions de vie (CREDOC).

depuis 2008). Le motif principal d'irrecevabilité est le caractère prématuré de la demande, ce qui tend à démontrer que l'information sur la nécessité de passer préalablement par la chaîne des recours administratifs reste à améliorer. Plusieurs organisations ont confirmé que les entreprises ignorent le plus souvent les modalités d'exercice de leurs droits.

C - Les effets du dispositif sur les nombres des recours

1 - Le caractère non suspensif et ses conséquences

Les recours aux dispositifs de médiation ou de conciliation n'ont pas pour effet de proroger le délai légal de deux mois dont le requérant dispose pour saisir le juge. Ce caractère non suspensif nécessite donc de la part des services une réactivité très forte afin que le contribuable puisse réorienter sa demande dans les meilleures conditions et sans subir un quelconque préjudice.

Cependant, l'atteinte de ces objectifs est rendue très difficile, voire impossible, par les délais nécessaires pour le traitement. Tout en saisissant le conciliateur ou le médiateur, le demandeur est d'ailleurs souvent incité à saisir en même temps le juge afin de préserver ses droits au recours contentieux.

Ainsi, tandis que l'administration a reçu plus de 3,5 millions de réclamations et 1,1 million de demandes gracieuses en 2010, avec un taux de réponse favorable de 60 % à 90 %, les conciliateurs fiscaux n'ont été saisis que de 80 000 recours.

Ceux-ci répondent favorablement aux demandes qui leur sont présentées à hauteur de 38 % en moyenne chaque année, soit 30 400 environ en 2010. Près de 50 000 demandes non satisfaites par les conciliateurs seraient donc susceptibles d'être présentées au médiateur, contre 3 300 en réalité en 2010, dont 1 900 effectivement recevables.

Alors même que ces recours sont possibles et gratuits pour les contribuables, et que l'un d'eux est mentionné sur les correspondances de l'administration, il apparaît que le caractère non suspensif de ces recours dissuade les usagers insatisfaits qui préfèrent se tourner vers le juge administratif.

Le médiateur estime, pour sa part, que le caractère non suspensif n'est pas un frein important à la saisine en vue d'une médiation, au regard des inconvénients qu'aurait un effet suspensif, en particulier le développement de demandes de médiation à caractère dilatoire,

notamment en cas de fort enjeu financier, pouvant faciliter une organisation d'insolvabilité.

S'agissant du recours au conciliateur, cette fonction étant assurée par un cadre de l'administration fiscale, il relève donc du recours hiérarchique (et non de la médiation), même s'il ne suspend pas le délai de recours contentieux. Il ne s'agit donc pas à proprement parler d'un tiers intervenant entre l'administration et l'administré. Tenir expressément le recours au conciliateur pour partie intégrante du recours hiérarchique pourrait permettre d'envisager que la suspension du délai de recours contentieux s'applique en l'espèce.

2 - L'effet sur le volume des recours juridictionnels

a) Une baisse du flux des recours juridictionnels depuis 2001

Après quatre années de baisse consécutive, le flux des instances nouvelles devant les tribunaux administratifs a marqué une hausse en 2010 (18 646 contre 16 444 en 2009, soit une hausse de 13 %), résultant d'un contentieux de série. Cette situation ne doit cependant pas cacher la baisse globale du nombre d'affaires enregistrées depuis 2001 (22 643 affaires, contre 18 646, ou 16 245 si on neutralise les effets du contentieux de série, en 2010). Selon le juge administratif, cette tendance montre que les relations de la DGFIP avec ses usagers deviennent de moins en moins conflictuelles, celle-ci menant depuis quelques années une vraie politique de conciliation et de transactions en amont, pour éviter les contestations.

Il y a 10 ans, le domaine fiscal représentait plus du tiers des recours devant le juge administratif. Il ne représente plus, en 2010, que 7 % des recours. Si l'on tient compte de l'augmentation sur la même période d'autres types de contentieux, on peut estimer que le nombre des dossiers fiscaux a diminué d'un tiers. En conséquence, certains tribunaux administratifs vont être réorganisés : le contentieux fiscal ne sera plus confié qu'à une seule chambre au lieu de deux jusqu'à présent.

Cependant, les procédures restent, dans leur ensemble, trop longues du point de vue des usagers. L'institut des avocats conseils fiscalistes (IACF) a précisé que, devant le tribunal administratif de Paris, les délais étaient en moyenne de quatre années, tandis que dans le reste de l'Île-de-France, ceux-ci pouvaient s'étaler de 18 mois jusqu'à 10 ans. Devant les cours administratives d'appel, les délais sont de trois ans environ ; devant le Conseil d'Etat, ils sont de deux ans.

Toutefois, compte tenu du sursis de paiement, il peut arriver que les contribuables trouvent un avantage à ces délais, les retards pouvant avoir des effets bénéfiques sur leur trésorerie.

Si le dossier comporte un vice de procédure (de plus en plus souvent, celui-ci est lié à des insuffisances du service postal) que l'administration ignore, le contribuable peut l'invoquer au cours de la procédure juridictionnelle, ce qui a pour conséquence de frapper de prescription les montants à recouvrer par l'administration.

Les affaires déferées devant le juge judiciaire, au nombre de quelques centaines chaque année, sont en baisse constante depuis 2003 (1 055 affaires déposées devant les tribunaux de grande instance en 2003, contre 584 en 2010).

b) Des litiges à l'issue généralement défavorable aux usagers

Les indicateurs mesurant le succès des instances devant les juridictions de premier degré en 2010 montrent que la décision du juge va dans le sens de l'administration dans plus de 90 % des cas. Le taux complet de décisions favorables ou partiellement favorables, incluant les désistements et non-lieux à statuer, atteint, en effet, près de 70 %. Hors désistements et non-lieux à statuer, ce taux est de 92 %.

46 % des désistements des contribuables sont spontanés, sans qu'il y ait eu de dégrèvement de la part de l'administration. 48 % des désistements (et non-lieux à statuer) font suite à un dégrèvement de la part de l'administration. Enfin, 6 % ont lieu après l'intervention du conciliateur, que celui-ci ait fait droit ou non à la demande du contribuable.

Selon la DGFIP, ce taux élevé de jugements favorables ou partiellement favorables à l'administration montre la solidité de ses positions et prouve que celle-ci s'attache à prendre en compte en amont les arguments des contribuables. Les tribunaux administratifs rencontrés au cours de l'enquête ont aussi relevé la qualité des mémoires produits par l'administration.

c) L'effet sur les recours juridictionnels

La médiation et la conciliation sont des modes alternatifs de règlement dont l'intérêt est théoriquement de diminuer notamment le nombre de procédures contentieuses. Cet impact est pourtant difficile à évaluer, selon la DGFIP, en l'état actuel des systèmes d'information. De plus, aucun suivi des recours contentieux intervenant à la suite d'un rejet

du conciliateur ou d'une médiation défavorable n'est effectué (alors que l'information existe dans l'application ERICA).

Nombre de contribuables saisissent en même temps à la fois le conciliateur ou le médiateur et le tribunal, ce qui limite l'effet modérateur des procédures amiables sur le volume du flux juridictionnel.

Ces saisines préventives impactent le taux de désistement et de non-lieu, mais non le volume brut du flux juridictionnel. En 2010, 6 % des désistements et non-lieux à statuer devant le tribunal administratif faisaient suite à une intervention du conciliateur dont 4 % étaient consécutifs à un désistement du contribuable sans dégrèvement du conciliateur.

Cette situation a conduit le médiateur de la République à envisager que, pour que les recours au conciliateur réduisent réellement le flux des recours juridictionnels, la hiérarchie des recours soit clarifiée et leur enchaînement encadré.

IV - L'amélioration des relations dans le cadre du contrôle fiscal

A - L'évolution des relations avec le contribuable vérifié

1 - Un effort indéniable d'amélioration de l'équilibre des relations

L'administration fiscale considère que l'activité de contrôle fait partie intégrante de sa mission et qu'elle ne peut donc rester à l'écart du mouvement général d'amélioration de la qualité du service. Cette amélioration vise à mieux faire accepter le contrôle et à en accroître l'efficacité. La démarche dans ce domaine est antérieure à la fusion direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique.

Dans les années 80, a été adoptée une charte spécifique au contrôle fiscal, la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, remise au contribuable avec l'avis de vérification. Elle est opposable à l'administration, et est donc mise à jour régulièrement au fur et à mesure de l'évolution de la législation fiscale⁸⁰. Parallèlement, les pouvoirs de

⁸⁰ Cette charte est issue de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, dite « loi Aicardi ». Sa remise obligatoire est prévue à l'article L.10 alinéa 4 du livre des procédures fiscales.

l'administration ont été retracées dans le livre des procédures fiscales afin de sécuriser les procédures et d'en assurer la traçabilité.

De nouveaux changements sont ensuite intervenus, tels que des engagements en matière de durée du contrôle, de délai de réponse, et de comportement des vérificateurs sur place, dans le cadre du programme « 30 mesures pour améliorer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale », adopté en novembre 2004. D'autres mesures ont porté sur la sécurité juridique des entreprises, en particulier le dispositif des accords préalables sur les prix de transfert ou la possibilité du contrôle fiscal sur demande (article L.13-C du livre des procédures fiscales) au profit des petites et moyennes entreprises, récemment étendu à toutes les entreprises en matière de crédit d'impôt recherche et en cours d'expérimentation dans le domaine des déclarations de succession et de donation.

2 - Une offre de recours spécifique

a) L'intervention de l'interlocuteur fiscal pendant le contrôle

La charte des droits et devoirs du contribuable vérifié prévoit que le contribuable qui fait l'objet d'une vérification peut s'adresser successivement au supérieur hiérarchique du vérificateur, puis, si le litige persiste et si le vérificateur a maintenu les redressements envisagés, à l'interlocuteur fiscal départemental. Cette entité, qui se distingue du conciliateur qui n'est pas compétent pour le contrôle fiscal externe, a été instituée en 1976⁸¹.

Le rôle de l'interlocuteur fiscal se situe donc avant l'issue du contrôle et consiste à favoriser les échanges entre le contribuable et l'administration en cas de divergences importantes. Dans un tiers des cas environ, son intervention donne lieu à l'abandon total ou partiel des redressements envisagés.

b) Les commissions départementales

Une fois les redressements notifiés, si le désaccord persiste, le contribuable peut saisir la commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires, instituée en 1941⁸², qui ne se prononce

⁸¹ Cf. note de la direction générale des impôts du 18 juin 1976, BODGI 13-L-5-76.

⁸² Cf. loi du 13 janvier 1941 portant simplification, coordination et renforcement des dispositions du code des impôts directs. Afin de mieux répondre aux spécificités des grandes entreprises, l'article 16 de loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 portant loi de finances rectificatives pour 2007 a complété ce dispositif en instituant une

que pour avis et sur les seules questions de fait (comme par exemple, le montant d'un chiffre d'affaires). Il s'agit d'une instance d'ultime conciliation avant l'engagement éventuel d'un contentieux.

Présidée par un magistrat des tribunaux administratifs, elle comprend, en outre, deux membres de l'administration fiscale (un représentant de la direction régionale des finances publiques et un de la direction du contrôle fiscal) et des représentants des contribuables. L'un est désigné par l'ordre des experts-comptables, les deux autres choisis, en fonction des sujets, sur une liste de noms proposés par la chambre de commerce et d'industrie et d'autres organismes.

Si le litige concerne l'évaluation de biens ayant donné lieu à paiement des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière ou d'impôt sur la fortune, la compétence revient à la commission départementale de conciliation dont l'origine remonte à 1948⁸³. Présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire, celle-ci comprend huit membres, dont trois représentants des contribuables.

L'information sur la possibilité de saisir ces commissions est donnée lors de la notification de la vérification et dans la charte du contribuable vérifié.

L'audience y est contradictoire. Le rapport du vérificateur est transmis avant la séance au contribuable, qui peut se faire assister par un avocat ou un expert-comptable, ce qui est de plus en plus fréquent.

c) La commission des infractions fiscales

Jusqu'en 1977, le pouvoir d'appréciation de l'administration quant à l'opportunité des poursuites était quasi-absolu.

Le législateur, par une loi de 1977⁸⁴, a institué un mécanisme de filtrage, accordant des garanties procédurales au contribuable pour prévenir les poursuites abusives. A cet effet, a été créée une autorité administrative indépendante⁸⁵, la commission des infractions fiscales,

commission nationale compétente pour les entreprises dont le chiffre d'affaires excède 50 M€ (activité d'achat ou de revente) ou 25 M€ (activité de prestation de service).

⁸³ Cf. loi n° 48-1360 du 1 septembre 1948 portant modification et codification de la législation relative aux rapports des bailleurs et locataires ou occupants de locaux d'habitation ou à usage professionnel et instituant des allocations de logement, dite « loi de 1948 ».

⁸⁴ Cf. loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, article 1^{er}.

⁸⁵ Cf. Conseil d'Etat, études et documents n° 52, Rapport public 2001, *Les autorités administratives indépendantes*.

composée de conseillers d'Etat et de conseillers maîtres à la Cour des comptes.

Dans les cas où l'administration décide d'engager des poursuites pénales à l'encontre des contribuables auteurs de fraude fiscale, sa plainte ne peut être déposée sans avoir reçu au préalable un avis favorable de cette commission.

B - Les difficultés de la traduction concrète

1 - L'abandon de deux initiatives des années 2005-2007

a) La démarche de certification des brigades

Conformément au contrat de performance pour 2006-2008, l'ex-direction générale des impôts a lancé en 2007 une expérimentation de la certification de dix brigades de contrôle.

Quinze engagements à certifier ont été élaborés et publiés, et un prestataire indépendant a été choisi pour en contrôler la mise en œuvre. Ils ne concernent pas la procédure de contrôle, mais la qualité de la relation avec le contribuable au cours du contrôle, en particulier la capacité des agents à faciliter le débat oral et contradictoire, à faire comprendre la démarche du contrôle et à prendre en compte les contraintes professionnelles du contribuable. A l'issue du contrôle, un questionnaire facultatif d'évaluation permet de mesurer l'appréciation du contribuable sur le respect de ces engagements.

En 2009, toutes les brigades concernées ont obtenu la certification. La DGFIP considère que cette démarche a permis de valoriser les efforts réalisés et a constitué également un levier pour améliorer la qualité des contrôles. Malgré un investissement lourd des équipes au départ, elle a eu des effets positifs sur leur travail.

Cette dynamique a cependant été arrêtée par la décision de ne pas généraliser cette expérimentation. La DGFIP a expliqué qu'outre le coût de cette démarche (100 000 € par an), les relations avec le prestataire se sont révélées finalement difficiles, celui-ci étant peu adapté aux spécificités des missions de contrôle. La décision a également été prise pour ne pas exercer une pression supplémentaire sur les agents, alors que la fusion direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique allait être mise en œuvre. En outre, selon la DGFIP, la certification aurait apporté un surcroît de formalisme alourdissant l'exercice de la mission, le dispositif ayant impliqué une traçabilité totale du respect des engagements. Enfin, le risque était réel

que des contribuables de mauvaise foi se reposent sur ces engagements pour entraver le travail des contrôleurs.

La DGFIP a cependant décidé très récemment de reprendre la démarche, sans le recours à un prestataire, mais au moyen d'une organisation interne qui serait en cours de conception. Les quinze engagements de la démarche initiale seraient repris dans une liste de « *bonnes pratiques* ».

b) Les enquêtes annuelles de satisfaction

La charte du contribuable vérifié de 2005 avait envisagé la réalisation d'enquêtes sur la perception du contrôle fiscal par les contribuables vérifiés. Ces enquêtes, conçues et réalisées par la DGFIP, consistant en l'envoi d'un questionnaire anonyme aux contribuables concernés, ont été initiées en 2005 avec l'objectif d'une réalisation annuelle.

Les modalités de ces enquêtes, qui ont suscité dans un premier temps des réticences parmi les agents, présentaient l'avantage d'être relativement simples et réalisées en interne (c'est-à-dire sans le recours à un prestataire externe qui, outre son coût, aurait risqué d'être plus difficilement accepté par les agents). De plus, leur régularité permettait d'avoir une vision de l'évolution sur plusieurs années.

Avec un taux de retour plutôt convenable de 30 % environ, ces enquêtes ont révélé de manière assez constante, entre 2005 et 2008, une bonne perception générale, avec notamment une amélioration du dialogue et de l'écoute pendant le contrôle.

Depuis 2008, elles ne sont cependant plus réalisées. L'autre enquête faite dans le cadre de la certification ayant également été arrêtée, aucune mesure n'est désormais réalisée auprès des contribuables vérifiés.

2 - L'efficacité du contrôle et l'amélioration du dialogue

a) L'avis partagé des organisations professionnelles

L'opinion des contribuables contrôlés, telle qu'elle a été présentée au cours de l'enquête par les organisations professionnelles, est souvent contradictoire.

Ceux-ci reconnaissent l'existence de garanties indéniables, notamment au moyen de la charte. Ils font le constat d'un climat positif de confiance et d'un réel effort de communication depuis dix ans. Ils apprécient notamment l'état d'esprit des vérificateurs, plus conscients des

problèmes économiques et moins répressifs, la possibilité d'avoir les coordonnées personnelles de l'agent chargé du contrôle. Ils reconnaissent aussi que la spécialisation de vérificateurs permet de réduire la durée des contrôles.

Toutefois, certains, parfois les mêmes, font état depuis peu d'un « durcissement » récent du contrôle fiscal.

Certains suggèrent de plafonner les demandes par rapport au temps que l'entreprise peut y consacrer raisonnablement ou en se fondant sur le chiffre d'affaires.

A l'instar d'une proposition faite par la fédération bancaire française, la direction des grandes entreprises (DGE) suggère, quant à elle, de s'inspirer des systèmes mis en place aux Pays-Bas et, dans une moindre mesure, aux Etats-Unis et au Royaume-Uni. Dans ces Etats, qui font de la fiscalité un vecteur d'attractivité pour les entreprises, l'entreprise est beaucoup plus transparente sur ses comptes, ses choix stratégiques et économiques. Elle expose à l'administration ses risques fiscaux, et les points les plus importants à contrôler sont définis en concertation. Le contrôle est ainsi plus rapide, plus ciblé et moins traumatisant pour l'entreprise. Cette suggestion avait aussi été formulée en 2008 dans le cadre du rapport sur l'amélioration de la sécurité juridique⁸⁶, mais est restée lettre morte.

*b) La nécessité du contrôle et la recherche d'une meilleure
compréhension des contribuables*

Le contrôle fiscal et la lutte contre la fraude sont des priorités dont la Cour a souvent rappelé l'importance. Elle a aussi montré les limites et les faiblesses du dispositif actuel de contrôle⁸⁷.

La présente évaluation a fait apparaître la persistance des problèmes de relations avec les contribuables contrôlés. Ceux-ci sont aussi confirmés par des travaux menés par la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services qui considère, en s'appuyant sur des enquêtes auprès des petites et moyennes entreprises, que la logique du « *préssumé coupable* » persiste dans les contrôles. Certes, des difficultés sont inévitables dans le rapport du contrôleur au contrôlé, mais elles ne doivent pas pour autant être négligées.

Une politique de contrôle, si elle doit être offensive et efficace, doit aussi être attentive aux effets et aux méthodes. La Cour considère

⁸⁶ Cf. rapport de M. Olivier Fouquet, président de section au Conseil d'Etat, précité.

⁸⁷ Cf. Rapport public annuel 2010 de la Cour des comptes.

donc qu'il reste essentiel d'investir sur la bonne compréhension qu'en ont contribuables contrôlés. La qualité du dialogue est aussi un élément non négligeable de l'attractivité pour les grands groupes internationaux.⁸⁸

La DGFIP confirme que « *depuis trois ans, le discours est plus ferme* », la lutte contre la fraude étant devenue une priorité. L'objectif est donc désormais de « *consolider* » les relations avec les contribuables vérifiés, en assurant le respect des règles adoptées qui ont montré qu'elles contribuaient à l'acceptation de l'impôt.

La Cour partage ce point de vue. Cette exigence n'en justifie que davantage la nécessité d'un suivi permanent de la qualité de ce dialogue. Les enquêtes de satisfaction devraient donc être de nouveau réalisées régulièrement afin d'assurer un suivi fin de la qualité des échanges pendant le contrôle et de leur bonne compréhension par les contribuables.

Ce suivi pourrait aussi être assuré au moyen d'indicateurs qui seraient tenus par une entité externe à l'administration fiscale, comme le médiateur de Bercy, ou confiés à un observatoire externe tel qu'il en existait au sein du ministère dans les années 1990.

3 - Les critiques sur la qualité du dialogue dans le cadre des recours

a) Le positionnement de l'interlocuteur fiscal

La situation de l'interlocuteur fiscal départemental, dont les fonctions sont généralement assurées par le directeur divisionnaire de la direction des services fiscaux, ou au moins le supérieur hiérarchique du chef de brigade, ne favorise pas l'instauration d'un réel dialogue. Ces limites ont été soulignées par certains professionnels.

Le contribuable serait mieux entendu si une plus grande distance était mise entre le vérificateur et l'autorité chargée d'examiner le dossier, même si la DGFIP souligne, à juste titre, que près d'un tiers des interventions de l'interlocuteur fiscal se traduit par un abandon des rappels et que seuls 6 % des dossiers dans lesquels l'interlocuteur fiscal est intervenu donnent lieu à un recours hiérarchique, contre 18 % en moyenne.

⁸⁸ Cf. Cour des comptes, *Les prélèvements fiscaux et sociaux en France et en Allemagne*, rapport public thématique, mars 2011.

b) L'indépendance des commissions départementales

Les commissions départementales n'interviennent qu'à titre consultatif et ne rendent donc que des avis. Juridiquement, l'administration est libre de s'y conformer ou non, même si, en pratique, elle suit leur avis dans la plupart des cas. Leur avis est motivé et transmis au contribuable et à l'administration. Toutefois, elles ne sont pas informées des suites données, ce qui peut apparaître « peu motivant » pour les personnes appelées à siéger.

Le président d'une commission départementale, spécifiquement rencontré, a exprimé une opinion très favorable⁸⁹. Des organismes rencontrés au cours de l'enquête ont, cependant, émis des réserves quant à la présidence de ces commissions, confiée à un magistrat de l'ordre judiciaire ou des juridictions administratives, selon les cas, et dont les compétences en matière fiscale sont, selon eux, parfois limitées, alors que leur rôle est considéré comme décisif. L'Association française des entreprises privées (AFEP) a proposé l'instauration d'une phase de médiation comme alternative à la saisine des commissions départementales, consistant en l'intervention d'un tiers indépendant, désigné conjointement par l'administration et le contribuable.

Cette proposition semble montrer que les commissions sont considérées comme ne bénéficiant pas d'une indépendance suffisante. En pratique pourtant, 40 % de leurs avis ne donnent pas raison à l'administration.

En tout état de cause, cette proposition soulève beaucoup d'interrogations sur sa mise en œuvre et suscite des doutes de la part de l'administration sur ses effets sur le nombre de recours juridictionnels.

c) La contradiction devant la commission des infractions fiscales

La commission des infractions fiscales, qui pouvait apparaître lors de sa création comme une garantie contre l'arbitraire de l'administration, présente toutefois, selon certains organismes rencontrés au cours de l'enquête, des limites importantes, faute de procédure contradictoire.

⁸⁹ « Le climat est bon, l'esprit de conciliation prédomine. Les représentants des contribuables ont été fortement sensibilisés à cet impératif, et la présence de l'expert-comptable membre de la commission contribue à crédibiliser la position finale. C'est parfois seulement dans les réunions de cette commission que se noue, enfin, un vrai dialogue entre le vérificateur et le contribuable, et cela vient souvent du fait que le contribuable n'a pas bien compris jusque là le sens des procédures ».

En effet, lorsqu'elle est saisie par l'administration, la commission des infractions fiscales informe le contribuable de cette saisine et l'invite à lui communiquer les informations qu'il jugerait nécessaires⁹⁰. Celui-ci n'a pas la possibilité d'être entendu par la commission, et n'a pas non plus connaissance de la teneur du dossier transmis par l'administration, ce qui limite la capacité du contribuable à réfuter les arguments de celle-ci. De plus, les débats de la commission ne sont pas publics et ses avis n'ont pas à être motivés.

L'Institut des avocats conseils fiscalistes (IACF) juge ainsi la procédure devant la commission des infractions fiscales « *très obscure* ». Selon lui, « Il n'y a pas de débat contradictoire : les avocats présentent un rapport écrit sans pouvoir le défendre et ils n'ont pas accès à celui présenté par l'administration ».

Certes, la commission n'est pas une instance de jugement et les exigences de procédure ne sont pas les mêmes que pour une juridiction, mais des améliorations devraient être recherchées.

Il serait en outre souhaitable que ses membres aient connaissance des résultats des poursuites, et ainsi de l'évolution de la jurisprudence, ce qui n'est à présent pas le cas.

4 - La garantie fiscale

La garantie fiscale est un courrier adressé spontanément par le vérificateur au contribuable, au terme des opérations de contrôle sur place dans une entreprise, l'informant des points analysés de manière approfondie et se concluant sans rectification.

Il s'agit donc d'une prise de position formelle de l'administration fiscale au regard d'une situation de fait analysée. Cette prise de position engage l'administration fiscale pour l'avenir. La garantie fiscale s'apparente ainsi au rescrit « contrôle », mais en diffère en ce que la prise de position formelle ne relève pas d'une demande du contribuable mais procède d'une démarche *proprio motu* de l'administration fiscale.

Toutes les entreprises, quelle qu'en soit la taille, peuvent en bénéficier à partir du moment où elles respectent leurs obligations. Toutefois, il faut que les vérifications menées dans l'entreprise aient été suffisamment approfondies. La garantie fiscale porte généralement sur un ou deux points ayant fait l'objet d'investigations approfondies. La prise

⁹⁰ Cf. art. L. 228 du livre des procédures fiscales. Ces dispositions prévoient en outre qu'en cas de présomption caractérisée d'une infraction comportant un risque de dépérissement de preuve, la commission examine l'affaire sans que le contribuable soit avisé de la saisine ni informé de son avis.

de position doit porter sur l'activité de l'entreprise, sur un des impôts visés par l'avis de vérification et sur un ou des thèmes susceptibles de sécuriser l'entreprise pour l'avenir.

Le contribuable est alors informé par un document spécifique décrivant de manière précise le ou les points faisant l'objet de la garantie fiscale. Le document doit également préciser la portée de la garantie et ses conditions de remise en cause. Cette mesure est de nature à rassurer le contribuable pour l'avenir dans la mesure où une fois la garantie accordée sur un point particulier, l'administration fiscale ne pourra plus procéder à un rehaussement fondé sur une interprétation différente de celle formalisée par la prise de position. La garantie fiscale n'est toutefois pas absolue et définitive en cas de modification de la situation de fait, de la législation ou de la réglementation.

L'évaluation fait apparaître que cette procédure demeure peu utilisée. Un nouveau bilan de l'application de la garantie fiscale à la direction des vérifications nationales et internationales s'impose, et ce dispositif pourra être supprimé s'il reste si peu utilisé.

V - L'évolution du recouvrement forcé

Le recouvrement forcé des créances fiscales de l'Etat, mis en œuvre si l'impôt considéré n'a pas été acquitté à l'échéance légale, est le premier niveau d'action contentieuse. Son efficacité est essentielle. Depuis la fusion, ont été créées des unités spécialisées nouvelles, les pôles de recouvrement spécialisé (PRS) et instaurées de nouvelles modalités de pilotage du recouvrement forcé au sein des directions départementales (DDFIP). Concomitamment, des efforts de perfectionnement des procédures ont été engagés. L'évolution de la terminologie, du recouvrement forcé au recouvrement spécialisé, reflète ces changements.

A - Les pôles de recouvrement spécialisé (PRS)

Un pôle de recouvrement spécialisé a été institué au sein de chaque direction départementale (DDFIP). Le pôle de recouvrement spécialisé est un poste comptable à compétence départementale (certains départements, où les enjeux fiscaux sont importants, comptent plus d'un pôle de recouvrement spécialisé). Sa création a pour objet de centraliser et de professionnaliser le recouvrement forcé des créances à la fois des particuliers et des professionnels qui présentent les enjeux les plus importants en termes de montant, ou un risque de non-recouvrement élevé

en l'absence d'action particulière, ou encore appellent des procédures complexes nécessitant l'intervention d'une équipe spécialisée. Ce sont des petites structures qui ont vocation à être, dans ce domaine, les interlocuteurs uniques et les référents des autres services. Ils constituent le troisième volet du guichet fiscal unique, avec les services des impôts des particuliers/services des impôts des entreprises et accueils fiscaux de proximité.

Les créances sont transmises aux pôles de recouvrement spécialisé par les services des impôts des particuliers et les trésoreries pour les particuliers et par les services des impôts des entreprises pour les professionnels.

Les règles de partage des dossiers entre services des impôts des particuliers, trésoreries et services des impôts des entreprises d'un côté, pôles de recouvrement spécialisé de l'autre, sont complexes : elles comportent à la fois des procédures de transfert automatique mais aussi des procédures de transfert « sur mesure » ou « au cas par cas ». Leur coexistence découle de la volonté de ne pas industrialiser complètement le processus et de maintenir une activité de recouvrement contentieux dans les services opérationnels de premier niveau.

Le fait que les pôles de recouvrement spécialisé soient compétents pour les professionnels et les particuliers permet un traitement cohérent de dossiers mixtes dans lesquels une entreprise individuelle peut être, suite à un contrôle fiscal externe, soumise à des suppléments d'impositions tant au titre des impôts professionnels qu'au titre des impôts des particuliers.

L'unité de traitement du dossier qui résulte de la fusion assure l'examen par un seul agent des différents aspects d'un même dossier contentieux (particuliers et professionnels). Cette unité est pour l'heure encore théorique, car les agents ne disposent pas d'outils informatiques *ad hoc* facilitant un traitement vraiment unifié des données fiscales.

Les pôles de recouvrement spécialisé peuvent s'appuyer sur des échanges soutenus avec les autres structures de recouvrement (services des impôts des entreprises, services des impôts des particuliers) et des liaisons étroites avec les structures de contrôle ainsi que les services de la fiscalité immobilière. Cette interaction doit permettre de détecter le plus en amont possible les risques et d'y parer. Les pôles de recouvrement spécialisé semblent devoir globalement accroître la réactivité dans le traitement des actions lourdes, notamment lors de saisies et de ventes.

Les contacts avec les contribuables ont lieu à deux moments : lors de l'envoi du courrier l'avertissant que le dossier est transféré du service des impôts des particuliers/service des impôts des entreprises/trésorerie

au pôle de recouvrement spécialisé succède rapidement, car le pôle doit être très réactif, une prise de contact avec l'intéressé ; par téléphone si le dossier est simple, mais la plupart du temps par prise de rendez-vous.

Il est rare que des aménagements spécifiques aient été réalisés pour accueillir cette partie pourtant sensible et parfois importante du public de la DGFIP, ce qui ne manque pas de soulever des difficultés pratiques, en période d'affluence notamment.

La messagerie électronique est peu utilisée : la nature des dossiers explique que les contribuables préfèrent un contact personnel, au téléphone ou en face à face.

Les déplacements chez les contribuables semblent assez rares, alors qu'ils permettraient, selon des responsables de pôle de recouvrement spécialisé, d'accélérer certains règlements.

B - L'adaptation des procédures de recouvrement forcé

Au plan national, l'administration centrale a engagé une réingénierie des procédures de recouvrement forcé destinée à améliorer l'efficacité des procédures utilisées par tous les services chargés du recouvrement à la DGFIP, de simplifier leur travail, de sécuriser les procédures employées, de baisser les coûts, d'améliorer l'information des usagers et de consolider leurs droits et garanties.

L'harmonisation des procédures de recouvrement forcé réalisée à ce titre s'est traduite, en matière de relance des défaillants, par un dispositif unique à géométrie variable en fonction du comportement du redevable, en remplacement des deux schémas préexistants reposant sur une logique de population (particuliers/professionnels), mais aussi par l'harmonisation des pénalités au sein d'une même population. Elle correspond à un besoin exprimé au cours de l'évaluation par les représentants des entreprises, qui dénoncent les différences d'approches constatées jusqu'à présent entre les services territoriaux.

Ces nouvelles mesures ont été insérées dans la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 et sont entrées en vigueur de manière échelonnée tout au long de l'année 2011.

Compte tenu du calendrier de mise en place de ces évolutions juridiques, et de la date de création de nombreux au pôle de recouvrement spécialisé, il est encore trop tôt pour mesurer les effets des évolutions du recouvrement forcé. La Cour n'a recueilli aucune remarque négative sur ce nouveau dispositif.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

La matière fiscale est si complexe que les contribuables, particuliers comme entreprises, ont besoin d'être informés, voire rassurés, et parfois de manière suffisamment continue. L'administration doit les renseigner sur la signification précise des règles et sur les procédures à suivre. Des initiatives ont été prises en ce sens et, d'une manière générale, les rapports entre les contribuables et l'administration fiscale, régaliennne et traditionnellement puissante au sein de l'Etat, ont beaucoup évolué en quelques décennies, particulièrement dans le domaine du contrôle fiscal. Des marges de progrès existent toutefois sur deux aspects.

La communication de la doctrine administrative, dans un pays où les règles fiscales sont consignées dans deux codes très volumineux et renouvelés en permanence, est essentielle à la sécurité des contribuables. Or, si des outils satisfaisants ont été mis en place pour assurer une bonne diffusion spontanée par l'administration, les moyens à la disposition des contribuables pour fonder leur position sont à certains égards peu performants.

Le manque de visibilité ou de transparence des procédures de conciliation et de recours est patent. L'architecture des voies de recours ouvertes aux contribuables est trop complexe. Les usagers ont une vision brouillée des moyens de contestation nombreux et mal articulés qui leur sont accessibles. Ils sont également dans l'incertitude quant à la portée des procédures offertes.

Le dispositif de réclamation, de la simple demande jusqu'à la saisine du médiateur du ministère en passant par le recours au conciliateur fiscal départemental, doit faire l'objet d'une réflexion renouvelée. Les ministères chargés du budget et de l'économie doivent essayer de simplifier et de clarifier cet ensemble de dispositifs, et s'assurer de leur bonne compréhension par les contribuables.

La Cour formule les recommandations d'ensemble suivantes :

- faciliter l'anticipation par les entreprises de leurs nouvelles obligations fiscales en les annonçant à l'avance, par exemple les étapes et le terme de la généralisation du recours obligatoire aux téléprocédures ;*
- améliorer l'information des contribuables, d'une part sur les modalités concrètes des réclamations et des différents recours, d'autre part sur leur articulation, les conditions de recevabilité et de délais ;*

- *clarifier et simplifier la chaîne des recours en matière fiscale.*

En outre, la Cour formule les recommandations détaillées suivantes :

Sur la communication de la doctrine

- *renforcer la communication sur les procédures de rescrit, auprès des entreprises, rendre plus aisée la consultation des rescrits publiés et uniformiser les positions prises sur l'ensemble du territoire ;*

- *permettre le recours au rescrit en cours de projet bénéficiant du crédit impôt recherche.*

Sur le dialogue avec les usagers

- *organiser, autour d'un projet de mise à jour de la charte du contribuable, une mobilisation des comités d'usagers (par exemple selon la technique qualitative déployée par la Cour pour recueillir l'avis des usagers particuliers) ;*

- *développer une concertation régulière avec les usagers, en l'élargissant notamment aux tiers qui effectuent les formalités de déclaration ou de paiement pour le compte des contribuables, ou les accompagnent dans leurs démarches ;*

- *tester la prise en main par les usagers des différents outils et supports (formulaire par exemple).*

Sur le dispositif de recours

- *harmoniser le vocabulaire des recours avec celui du droit administratif communément utilisé par l'ensemble de l'administration ;*

- *consacrer la conciliation fiscale comme la modalité d'organisation, au niveau départemental, du recours hiérarchique, et donc suspensif des délais de recours juridictionnels, ou la supprimer ;*

- *développer l'information sur les possibilités de recourir au médiateur du ministère en soulignant notamment son positionnement indépendant de l'administration fiscale (contrairement au conciliateur) ;*

- *afficher, par exemple dans la charte du contribuable, des engagements de service en matière de traitement (qualité, traitement en équité, critères harmonisés, délais de réponse, etc.) des différents recours ;*

- identifier les réclamations qui pourraient faire l'objet d'un traitement simplifié, voire automatisé, afin d'alléger la tâche des services contentieux locaux et centraux et de réduire ainsi les délais de traitement.

Sur le contrôle fiscal

- décrire plus précisément, dans la charte du contribuable vérifié, le dispositif de l'interlocuteur fiscal départemental comme recours de deuxième niveau relevant de la responsabilité du directeur départemental des finances publiques ;

- mettre en place un suivi fin et régulier de la qualité du dialogue pendant le contrôle et de la bonne compréhension des contribuables vérifiés ;

- traduire dans la charte du contribuable les bonnes pratiques du contrôle fiscal, inspirées des 15 engagements définis dans le cadre de l'expérimentation de certification des brigades.

Chapitre IV

La pertinence des instruments de conduite de la politique

Les développements des deux chapitres précédents conduisent à examiner les conditions dans lesquelles est conduite la politique des relations avec les particuliers et les entreprises.

L'analyse qui en est faite par la Cour dans ce présent chapitre fait ressortir les marges de progrès possibles et la nécessité d'une nouvelle étape de cette politique. Elles s'appuient sur un recensement des points faibles de l'organisation interministérielle et ministérielle (I) et sur une revue des sources d'informations quantitatives et qualitatives qui, si elles étaient mieux exploitées, seraient susceptibles de rendre le pilotage plus efficace (II). Enfin, elles examinent les perspectives d'évolution qui ressortent des recherches et des pratiques internationales (III).

I - L'articulation entre les acteurs de la politique au plan national

Au plan national existent des administrations qui conduisent des actions transversales d'amélioration des relations avec les usagers. En l'espèce, leur impact est limité par les spécificités de la DGFIP et de ses publics. C'est la DGFIP qui, pour ce qui la concerne, porte l'essentiel de la définition et de l'animation de cette politique.

A - La spécificité revendiquée de la DGFIP

La DGFIP se conçoit elle-même comme « une référence dans l'accomplissement de ses missions, qu'il s'agisse de son professionnalisme, de l'écoute et du dialogue avec ses agents et leurs représentants, de l'efficacité et de performance », selon les termes de son document d'orientations stratégiques (DOS). Dans ce document de principe, elle indique s'inscrire « dans une démarche d'ouverture sur l'extérieur, d'adaptation aux évolutions de la société et d'union en interne pour réussir la fusion ». Les enjeux internes sont prédominants, tendance accrue par le contexte historique de la fusion.

En outre, la DGFIP revendique une spécificité en tant que service financier qui lui ferait chercher, plus dans le secteur bancaire que dans d'autres services publics, des références en termes d'organisation en général et, en particulier, pour les relations avec les usagers, assimilables jusqu'à un certain point aux clients d'un prestataire de services financiers.

Ce souci de l'administration fiscale de préserver sa spécificité s'observe, par exemple, en matière de référentiels de qualité. Ayant déployé des référentiels spécifiques, la DGFIP s'est ralliée tardivement au référentiel Marianne, à vrai dire moins ambitieux sur certains critères.

B - Un apport limité des autres directions

Diverses directions de Bercy pourraient jouer, sur des plans différents, un rôle dans la recherche de nouvelles voies par la DGFIP.

Leur apport a été jusqu'ici restreint. Les spécificités de la matière fiscale et la disproportion des moyens respectifs limitent en toute hypothèse leur contribution. Cependant, plusieurs types d'apports sont possibles.

1 - Deux types d'apports possibles de la direction générale de la modernisation de l'Etat

L'offre de services méthodologiques de la direction générale de la modernisation de l'Etat devrait être mieux mise à profit par la DGFIP dans la définition d'axes de travail et la fourniture d'outils pour l'amélioration des relations avec les usagers. La direction générale de la modernisation de l'Etat dispose, par exemple, d'une bonne connaissance des expériences d'autres organismes, qui sont également confrontés à l'optimisation des canaux pour l'orientation des usagers.

La direction générale de la modernisation de l'Etat pourrait aussi intervenir utilement sur certains sujets transverses qui influencent la charge des services de la DGFIP. Ainsi, ces derniers consacrent une part importante de leur temps à délivrer des duplicata de la déclaration de revenus ou d'avis d'imposition. Ces documents sont requis par d'autres administrations et services publics pour constituer les dossiers permettant d'accéder à certains droits : préfectures pour le droit au séjour des étrangers, caisse allocations familiales pour les prestations familiales et les minima sociaux⁹¹, collectivités locales pour bénéficier de prestations facultatives ou d'une bonification tarifaire. La qualité des relations avec les usagers passe par l'allègement de la charge administrative tant pour les particuliers que pour les entreprises. Les administrations qui demandent une information de nature fiscale à un usager devraient pouvoir le faire directement auprès de la DGFIP : ce choix allègerait les formalités pour l'usager, libérerait les services de guichet de tâches répétitives, restreindrait les risques de fraude.

La direction générale de la modernisation de l'Etat pourrait promouvoir des systèmes de transmission dématérialisés⁹² entre administrations comme le précédent en existe entre les mairies et le ministère de l'Intérieur pour la mise en place des titres sécurisés. Une telle évolution nécessiterait des dispositions législatives, compte tenu de la nécessité de faire partager le secret fiscal.

2 - Une meilleure coordination nécessaire avec la DGCIS

La direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services (DGCIS), pour ce qui concerne les entreprises, pourrait jouer un rôle de proposition significatif, mais, dans la pratique, son intervention a un impact modeste dans la définition de la stratégie de la DGFIP.

Sa connaissance des entreprises, notamment des problèmes des PME, pourrait être utilisée en amont des réflexions menées par la DGFIP sur la norme fiscale et notamment la rédaction des instructions fiscales.

En effet, en 2011, la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services a abordé de façon globale la complexité administrative des entreprises afin d'identifier les freins à la compétitivité des entreprises françaises. La dimension fiscale vient en septième place après le domaine social.

⁹¹ Déjà 15 millions de demandes annuelles sont transmises directement par la DGFIP au Centre notarial d'assistance fiscale.

⁹² On pourrait au-delà de la simplification et de la sécurisation de la transmission des informations, s'interroger sur leur nécessité même.

Un important travail participatif a été mené par la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services en février et mars 2011 dans tous les départements, auprès d'entreprises de taille variable, de statut différent, de secteurs multiples d'activités. Les principales difficultés rencontrées par les entrepreneurs sont la complexité du vocabulaire et des formulaires, le manque d'information et l'instabilité de la réglementation. Viennent ensuite l'absence d'interlocuteur identifié, le manque de cohérence et de coordination des services, enfin la redondance des informations demandées.

Selon les petites et moyennes entreprises, l'événement de vie (selon l'expression utilisée) « Je déclare et je paie mes impôts » coûterait, en moyenne 6 000 € par an (à une petite et moyenne entreprise).⁹³

Quatre-vingt mesures de simplification ont été annoncées au printemps 2011, représentant un gain total de 1 Md€⁴. Treize d'entre elles (les mesures n° 64 à 76)⁹⁵ visent à « Simplifier l'impôt », une mesure (n° 7) concerne la dématérialisation en matière fiscale, une mesure (n° 51) propose la suppression du double enregistrement par les greffiers et les services fiscaux.

Certaines d'entre elles ont donné lieu, depuis lors, à des réunions de travail associant notamment la DGFIP ou la direction de la législation fiscale, comme la suppression du double enregistrement par les greffiers et les services fiscaux, ou encore la simplification de la taxe sur les farines. Le processus n'est pas engagé pour la simplification concernant la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), la limitation du nombre de dates de paiement des impôts des très petites entreprises ou la modification du régime simplifié d'imposition en matière de TVA.

La DGFIP ne semble pas avoir participé activement à cette démarche. Elle devrait à l'avenir, ainsi que la direction de la législation fiscale, s'investir dans la mise au point effective de ces mesures.

3 - Une meilleure organisation des échanges avec la direction de la législation fiscale

Les bureaux métiers de la DGFIP recueillent des informations des services locaux sur les difficultés liées à des imperfections de la législation fiscale. Ils peuvent saisir la direction de la législation fiscale de ces problèmes. La direction de la législation fiscale est par ailleurs saisie directement de dossiers de contribuables par les services

⁹³ Assises de la simplification – documents diffusés le 29 avril 2011.

⁹⁴ Evaluation externe effectuée par Ernst et Young.

⁹⁵ Assises de la simplification – Présentation des 80 mesures – Bercy 29 avril 2011.

territoriaux à l'occasion de rescrits, litiges ou contentieux. Le bilan annuel du contentieux établi par le service juridique de la DGFIP est également une source d'information. L'équipe de la direction de la législation fiscale se déplace deux ou trois fois par an dans les services locaux pour obtenir des retours directs de la part des agents. Enfin, le courrier « tout venant » adressé à la direction de la législation fiscale renseigne aussi sur les difficultés d'application de la législation fiscale, même s'il ne peut être considéré comme représentatif.

Ces relations sont toutefois peu formalisées. L'appartenance des personnels de la direction de la législation fiscale aux corps de fonctionnaires de la DGFIP favorise certes une fluidité des rapports de travail. Cependant, la coordination devrait être plus structurée et les échanges plus systématisés.

4 - Les échanges de données avec la direction générale des douanes et droits indirects

La Cour a souligné, dans ses récents travaux sur le programme Copernic, sur la réforme du dédouanement et sur la gestion de la TVA, la nécessité d'échanges de données entre la direction générale des douanes et droits indirects et la DGFIP pour limiter la charge administrative des entreprises et mieux détecter les fraudes⁹⁶.

Une telle évolution permettrait, en outre, de compléter le compte fiscal dit « unique » des entreprises, qui restituerait alors pour chacune d'elles l'ensemble des créances et des dettes fiscales de l'Etat, quel que soit le service en charge du recouvrement.

C - Au sein de la DGFIP, l'absence de structure dédiée au pilotage de la politique

Dans un ensemble aussi vaste que la DGFIP, dont l'administration centrale comporte de l'ordre de 4 000 agents, il est inévitable qu'un sujet aussi transversal que celui des relations avec les usagers relève de plusieurs entités. En revanche, il n'existe pas, comme ce devrait être le cas, de structure qui soit en mesure d'en avoir une bonne vision d'ensemble et d'exercer une responsabilité globale.

Si sa dénomination pouvait donner à penser qu'elle avait une vocation permanente et couvrant tout le spectre des relations avec les

⁹⁶ Cf. référé de la Cour des comptes sur les opérations commerciales de la douane et la réforme du dédouanement (janvier 2011) et le rapport demandé à la Cour par la commission des finances du Sénat sur la gestion du programme Copernic (2009).

usagers, la mission relation usagers (MRU) avait en fait pour objectif principal la mise en place des services des impôts des particuliers (SIP). Cette opération achevée, il reste encore beaucoup à faire en matière de relations avec les usagers. La mission relation usagers a été supprimée en octobre 2011 et ses attributions ont été pour partie reprises par une cellule de suivi des relations avec les contribuables (CSRC), petite entité qui doit essentiellement superviser les dernières créations de services des impôts des particuliers et assurer le suivi des tableaux d'indicateurs et du référentiel Marianne.

Les aspects plus stratégiques ont été repris par l'ex-mission communication, sous le nom de mission d'animation du réseau et de coordination, puis de mission communication et relations avec les publics. Pour intéressante qu'elle soit, cette réorganisation n'est pas à la hauteur des enjeux qui ressortent de la présente évaluation.

Au sein des nouvelles directions départementales des finances publiques, c'est le pôle pilotage et ressources qui assure l'animation infra-départementale. Il comporte une mission chargée de la stratégie, du contrôle de gestion et de la qualité de service. Elle est chargée de la gestion des emplois, des réformes de structures, du dialogue de gestion avec le délégué du directeur général⁹⁷, du suivi et de l'analyse des résultats et des indicateurs de performance. C'est à ce pôle qu'ont recours les responsables de structures confrontés à des problèmes de mise en œuvre et c'est à lui qu'ils rendent compte. En réalité, bon nombre de ces cellules sont largement accaparées par les questions d'hygiène et de sécurité.

Les services locaux ne disposent pas de critères permettant d'arbitrer entre les différents vecteurs de relations avec le public : accueil physique, téléphone, courriel, courrier, Internet. Ils sont conduits dans les faits à donner la priorité à l'accueil physique. Ils y consacrent souvent un temps sans relation avec le service à rendre.

⁹⁷ Le rôle des délégués du directeur général (DDG) a été fixé par une note du directeur général du 2 octobre 2008. Ils sont, selon l'expression du directeur général, ses *missi dominici*. Ils animent le réseau et le représentent dans la définition de la stratégie de la direction générale.

II - La structuration des informations et des analyses en fonction des objectifs de la politique

A - Des données quantitatives et qualitatives peu utilisables pour orienter et évaluer la politique

Les principaux indicateurs de la DGFIP relatifs au « civisme fiscal » et à la facilitation de l'impôt comprennent les taux de déclaration et de paiement de l'impôt, les délais de traitement, le niveau de dématérialisation (paiement dématérialisé et télédéclaration) et le respect du référentiel Marianne.

Les indicateurs de performances du programme budgétaire 156 – *Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local* sont suivis et déclinés dans les services. Ils restent néanmoins trop globaux et quantitatifs pour servir d'outils à l'évaluation de la politique de relations à l'usager. Leur analyse ne permet pas de mesurer les résultats de la politique menée.

Les données quantitatives, très nombreuses par tradition dans la filière fiscale (ex-direction générale des impôts), n'apportent pas non plus d'éléments suffisants pour analyser les relations entre la DGFIP et ses usagers, ce qui supposerait de réunir aussi des éléments plus qualitatifs.

1 - Les mesures effectuées par la DGFIP

a) Des outils de mesure des flux sous performants et sous utilisés

La production d'indicateurs porte actuellement sur le suivi des fréquentations, utilisé pour gérer l'anticipation des flux (et prévoir les renforts de personnel). Cette situation est conforme à la volonté de la DGFIP d'être prêt en toute circonstance à recevoir les flux.

Les différents outils, SIRIUS⁹⁸ pour le gestionnaire de file d'attente, Lotus pour les courriels ou encore le suivi quantitatif des appels téléphoniques, sont développés et exploités dans une logique certes utile de gestion de flux mais non d'amélioration de la qualité des relations.

Dans les services des impôts des particuliers, le logiciel SIRIUS pourrait fournir davantage de données quantitatives (sur le temps passé avec chaque usager par exemple) et surtout qualitatives (pour analyser notamment dans quels cas le déplacement de l'usager à l'accueil aurait pu

⁹⁸ Cf. p. 63.

être évité). Les outils existants, qui ne sont pas utilisés à leur plein potentiel, ne constituent donc pas un obstacle à la réalisation des mesures nécessaires.

Ces outils ne sont pas utilisés pour produire des données analysables. Il n'existe pas de véritable analyse croisée des différents modes et de leur impact sur la réception du service rendu. Les statistiques sont principalement destinées à informer la hiérarchie sur l'activité. Pour ce qui concerne les relations avec le public, elles tendent à être considérées comme un outil de « bonne conduite » attestant la conformité aux exigences de la charte Marianne.

Les données locales de fréquentation (au guichet avec les gestionnaires de file d'attente, par téléphone) se révèlent, de fait, peu fiables et trop sommaires pour fournir matière à l'analyse car elles ne sont pas collectées à cette fin.

Les trésoreries disposent d'outils plus simples, ce qui n'est pas un défaut s'ils sont suffisants et si les données sont exploitées localement et au niveau départemental. Le simple comptage manuel, nommé « méthode des bâtons », ou encore « bâtonnage », peut remplacer un outil plus élaboré, à condition que les résultats soient intégrés au bon niveau et analysés, puis que ces analyses soient partagées avec les services. En Seine-et-Marne, les statistiques hebdomadaires des visites physiques sont transmises par les unités locales à la direction départementale⁹⁹, sans retour ultérieur à la trésorerie qui lui permettrait de se situer par rapport aux autres. Dans le Loir-et-Cher, la direction départementale des finances publiques a développé un outil dont l'emploi n'a été généralisé que dans ce département alors qu'il fonctionne bien et épargne aux agents la tâche fastidieuse de totaliser les « bâtons » en fin de journée.

Aucune des situations observées dans les sites étudiés ne permet de conclure à l'existence d'un processus organisé d'échanges d'expériences au sein des équipes pour ce qui concerne la réception des publics ou le traitement des problématiques rencontrés.

Les indicateurs associés à Marianne, dûment mesurés, suivis et déclinés dans tout le réseau, n'agissent pas plus comme leviers de performance. Ils peuvent d'ailleurs être aisément manipulés (plusieurs réponses d'attente précèdent une réponse sur le fond) ou se révéler techniquement contestables (une question laissée sur une messagerie

⁹⁹ En 2011 était demandé jusqu'à fin décembre un décompte des visites physiques, isolant ce qui touche à l'impôt (et non au « local »). En 2010, la période de mesure était plus courte, mais celle-ci était étendue aux appels téléphoniques.

téléphonique est considérée comme un appel abouti même s'il en est expurgé sans que la demande soit traitée).

b) L'absence d'analyse segmentée des flux

Pour s'assurer que le meilleur service est rendu au meilleur coût, que les personnes qui se déplacent physiquement ne pouvaient avoir satisfaction par un autre mode de contact, il est indispensable de disposer d'une analyse différenciée des publics et de ce qu'ils viennent chercher.

La rareté, voire l'inexistence, des études préalables au lancement des actions d'amélioration et à la cohérence des différentes actions, confirme cette absence d'analyse croisée.

La DGFIP pourrait s'engager dans une logique de connaissance du public usager du service d'accueil et de ce qui motive sa démarche et son utilisation d'un type donné de moyens, afin d'être en mesure de s'adapter, au mieux, aux besoins.

c) L'absence de mesure régulière de la satisfaction des usagers

Aucune mesure régulière de la satisfaction des usagers n'est effectuée. La direction des grandes entreprises réalise des enquêtes annuelles auprès des grandes entreprises. S'agissant des particuliers, aucune enquête n'est réalisée de façon périodique pour apprécier les évolutions telles qu'elles sont perçues. Seuls des travaux ponctuels et limités ont été menés, comme en juillet 2009 sur le thème des téléprocédures, ou en mai 2010 sur les centres impôts service.

La mise en place d'un baromètre de la satisfaction des contribuables est nécessaire. La méthode des forums locaux, mise en œuvre par la Cour pour la présente évaluation, pourrait constituer un outil adapté au recueil d'informations qualitatives dans le réseau. Le recours à des questionnaires en ligne pourrait également être étudié.

2 - Les mesures communes de la direction générale de la modernisation de l'Etat

La direction générale de la modernisation de l'Etat a mis en place un baromètre de la qualité des services publics pour suivre les effets des actions d'améliorations engagées, et suivre la qualité des relations avec les usagers. Il est mis en ligne : il est alimenté par sondages auprès du public et contient des indicateurs sur l'accueil, la qualité du traitement des dossiers, celle du traitement des réclamations, etc., mais est axé sur la production des services.

La direction générale de la modernisation de l'Etat a également mis en place une série d'outils destinés d'une part à mesurer les attentes et la satisfaction des usagers, d'autre part à mobiliser les services et les agents pour la modernisation et la qualité du service.

La DGFIP fait partie des quatre réseaux qui ont fait l'objet d'enquêtes mystères au premier semestre 2010, au même titre que les préfetures, l'éducation et les tribunaux.

L'indice de la qualité de l'accueil dans les services de l'Etat est un indicateur synthétique qui rend compte de l'ensemble des engagements du référentiel Marianne sur quatre réseaux majeurs dont celui des finances publiques.

Afin de connaître l'ordre de priorité des simplifications perçu par les usagers, la direction générale de la modernisation de l'Etat a identifié des événements de vie à l'occasion desquels les démarches administratives prennent un tour complexe ou irritant : agression, perte d'un proche, départ en retraite, poursuite d'études supérieures, etc. Le paiement des impôts est traité comme événement de vie en lui-même, bien qu'il soit aussi à prendre en compte dans les événements personnels tels que ceux cités précédemment.

Pour le domaine de préoccupation « je déclare et je paie mes impôts », l'indicateur retenu pour qualifier le traitement du service rendu est le pourcentage de rectifications sur les déclarations et sur les paiements traités en moins de trente jours (pour l'impôt sur le revenu et pour la taxe d'habitation). Sa valeur est de 95 % en juillet 2011, stable par rapport aux précédentes éditions du baromètre, et illustrant « l'exigence de qualité que la DGFIP s'attache à maintenir ». Cet indicateur doit donc être revu pour être réellement utile au pilotage de la politique.

Les usagers sont également sollicités par le biais d'un site Internet dédié *ensemble-simplifions.fr*. Les suggestions, notamment celles des particuliers, ciblent souvent les procédures de la DGFIP. On y trouve, assez naturellement compte tenu du vecteur, nombre de suggestions tendant à généraliser les téléprocédures mais aussi des propositions plus générales comme l'instauration d'un prélèvement à la source pour l'impôt sur le revenu. Les résultats de cette démarche d'écoute, complétée par l'analyse comparative des méthodes des autres pays européens, permettent de déterminer des pistes de simplification en lien avec les services ministériels concernés, en l'occurrence la DGFIP, qui doit assurer la liaison avec la direction de la législation fiscale, s'agissant de l'élaboration de la législation et de la réglementation fiscales.

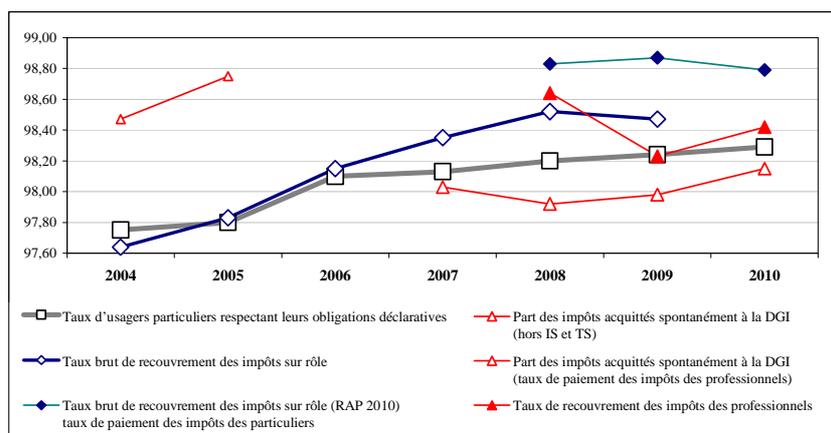
3 - Les indicateurs généraux du programme budgétaire

Ces indicateurs ont évolué dans leur définition. Ainsi le taux de recouvrement a été remplacé par un taux de paiement ; le libellé des indicateurs est désormais symétrique entre particuliers et professionnels. Il est mesuré à présent (depuis l'exercice budgétaire 2011) par le *taux de déclaration et de paiement des impôts*, comportant quatre sous-indicateurs indiquant ces deux taux, d'une part, pour les particuliers et d'autre part, pour les professionnels.

Les définitions et valeurs successives de ces indicateurs sont données dans le tableau ci-après de 2004 à 2010.

Le taux de paiement (calculé sur une assiette identifiée) est lié pour partie au « civisme fiscal » mais aussi à d'autres éléments comme la politique de recouvrement et la conjoncture économique.

Graphique n° 2 : Taux de déclaration et de paiement des impôts



Source : rapports annuels de performances 2006 à 2010 – programme annuel de performances 2011 du programme 156

Seul le taux d'usagers particuliers respectant leurs obligations déclaratives montre une hausse régulière sur la période. Le taux de paiement des particuliers a d'abord progressé mais marque un repli depuis 2008, que la DGFIP¹⁰⁰ impute à la crise économique. L'analyse de l'évolution du taux de paiement des entreprises est moins immédiate : la

¹⁰⁰ Analyse des résultats de l'objectif n° 2 (civisme fiscal) dans le rapport annuel de performances 2010.

DGFIP n'analyse que la progression de 2010 par rapport à 2009, année fortement marquée par la crise.

Il existe donc de nombreuses données chiffrées et indicateurs. Ils sont cependant peu utilisables. Aucun indicateur n'est réellement adapté pour rendre compte des effets de la politique de relations avec les usagers et en éclairer la conduite.

B - Des approches intuitives ou partielles

Pour pouvoir effectuer des choix et privilégier certains vecteurs, la DGFIP devrait connaître leur efficacité respective. Or la mesure des gains de productivité réels manque¹⁰¹ : la direction générale des impôts et la direction générale de la comptabilité publique n'en faisaient pas, la DGFIP ne le fait pas davantage.

Cette lacune est particulièrement regrettable s'agissant des téléprocédures, de la déclaration pré-remplie ou des paiements par prélèvement automatique. Par exemple, dans les deux premiers cas, l'ampleur des corrections à apporter a posteriori par les agents de la DGFIP ne fait pas l'objet d'évaluations fines ; selon la DGFIP, seule une minorité (15 %) des déclarations sont « complètes-conformes ». Le programme Copernic a été conduit avec l'objectif de réaliser un saut technologique, sans que les analyses de retour sur investissement intègrent l'incidence sur la qualité de service. La charge de l'assistance téléphonique des services des impôts des particuliers, service des impôts des entreprises et plates-formes dédiées, n'est pas mesurée.

Un autre point d'interrogation est la mesure de l'interférence entre la participation des agents à l'accueil et leurs autres travaux. L'accueil représente une charge lourde qui pèse sur le reste de l'activité du service des impôts des particuliers, surtout en périodes de campagne (par exemple, au printemps, questions sur l'assiette de l'impôt sur le revenu lors de l'établissement des déclarations, alors que les agents doivent dans la même période commencer la saisie des déclarations).

A l'inverse, on peut également penser qu'un meilleur accueil diminue la charge de travail du service de traitement (*back office*), ou favorise la diminution des actions contentieuses par un traitement en amont des difficultés potentielles. Il n'existe aucun instrument pour tenter de quantifier ces différents effets.

¹⁰¹ Les seuls indicateurs de productivité qui existent concernent le « coût de gestion de l'impôt », ils sont trop globaux pour renseigner sur la productivité des activités concernant les relations avec les usagers.

Seule existe une analyse empirique, essentiellement locale et par défaut, des limites à fixer à la mobilisation des moyens utilisés pour les différents modes de relation avec les usagers (plages horaires, effectifs, etc.).

Il serait utile que chaque DDFIP soit chargée d'un diagnostic, service des impôts des particuliers par service des impôts des particuliers (ou service des impôts des particuliers par service des impôts des entreprises), que les résultats soient mesurés, puis analysés par les délégués du directeur général (DDG), et les éventuelles mesures d'adaptation programmées. Les résultats des enquêtes de terrain montrent qu'une telle approche est réalisable. Il serait également opportun que la DGFIP constitue des échantillons de services des impôts des particuliers de caractéristiques diverses lui permettant d'analyser de manière systématique des phénomènes ou des tendances perçues de manière empirique.

Il est donc impossible d'identifier les coûts et les gains de productivité qui sont attribuables à telle ou telle mesure, en particulier celles qui visent à améliorer les relations avec les usagers.

Il n'existe pas non plus de système national de mesures, pour nourrir une réflexion utile sur une éventuelle spécialisation des vecteurs de relations intégrant la multiplicité des besoins. Il n'y pas davantage de cumul d'appréciations empiriques issues du niveau local.

**Un exemple de difficulté :
comment approcher le coût des dispositifs de recours ?**

Il est impossible, en l'état actuel des systèmes d'information et de l'organisation de dresser une analyse des coûts des différents recours. Seules quelques études ont pu être réalisées par les services, mais elles restent trop parcellaires ou trop estimatives.

1/ Les coûts des réclamations et des demandes gracieuses

Dans une récente étude, la mission nationale d'audit de la DGFIP¹⁰² a estimé le temps moyen passé sur une réclamation présentée par un contribuable particulier entre 40 minutes, pour un dossier relatif à l'impôt sur le revenu, et 150 minutes, si la réclamation porte sur l'impôt foncier. L'étude n'a cependant permis de quantifier que les dossiers qui étaient traités dans les services locaux (soit 99 %), à l'exclusion des dossiers plus complexes traités en direction.

¹⁰² *Le contentieux administratif des particuliers*, Mission nationale d'audit, rapport n° 2010-13, novembre 2010.

La DGFIP a, par ailleurs, estimé que les effectifs consacrés à l'activité contentieuse dans ses services de direction et locaux s'élevaient à plus de 7 300 agents¹⁰³, soit plus de 5 % de ses effectifs totaux¹⁰⁴.

2/ Les coûts de la conciliation

Un service local, rencontré au cours de l'enquête, a procédé à une estimation approximative du coût (sur la base du temps passé par les agents qui les traitent) d'une saisine du conciliateur à 200 € (ce qui signifierait un coût total de la conciliation s'élevant à 16 M€ pour 80 000 saisines en 2010), tandis que le coût s'élève à 2 000 € pour une saisine de l'interlocuteur fiscal, tout comme une saisine du tribunal administratif. Ce service a conclu qu'un contribuable qui enchaîne plusieurs recours peut faire porter une charge d'une dizaine de milliers d'euros sur l'administration.

Le service du conciliateur peut être évalué entre 1 et 5 équivalent temps plein selon les départements, soit plusieurs centaines d'équivalent temps plein au total. S'agissant du temps passé par les services sur l'instruction, la mission nationale d'audit de la DGFIP a estimé, à l'occasion d'un audit sur le contentieux administratif des particuliers, que le temps de traitement moyen pour un dossier était de 5 heures, soit un délai nettement plus long que celui nécessaire à l'instruction d'une réclamation en impôt sur le revenu ou Taxe d'habitation.

3/ Les coûts de la médiation

Les services du médiateur sont composés de 16 personnes, dont 7 conseillers, mis à disposition par la DGFIP, chargés du suivi des médiations, et 9 agents, affectés, en charge de la logistique et de la gestion des dossiers.

Le médiateur dispose d'un budget de fonctionnement imputé sur le programme budgétaire 218. Le montant global des dépenses annuelles s'est élevé en 2010 à 67 794 € en augmentation par rapport aux exercices précédents (50 218 € en 2009), compte tenu des frais occasionnés par le déménagement des services à Caen. Rapporté au nombre de dossiers reçus, le coût s'élève à 20 € par dossier hors frais de personnel et loyers budgétaires.

¹⁰³ Contentieux du recouvrement : 199, contentieux d'assiette en direction : 1 470, contentieux d'assiette dans les services infra-départementaux : 5 702.

¹⁰⁴ 121 900 agents – source : rapport annuel 2010 de la DGFIP.

Par comparaison, le médiateur de la République, qui a reçu 80 000 demandes en 2010 (soit la même quantité que les conciliateurs fiscaux), dispose d'un budget de 11 M€ environ, se répartissant entre 7 M€ de charges de personnel (100 personnes) et 4 M€ de fonctionnement courant. Il s'appuie en outre sur un réseau de près de 300 délégués bénévoles répartis sur l'ensemble du territoire national. De son côté, le médiateur de l'éducation nationale disposait en 2009 d'une équipe de sept personnes, et de 50 médiateurs académiques exerçant cette fonction à plein temps, pour traiter 7 000 recours par an environ.

C - La faible utilisation des recours des contribuables comme source d'informations

Les différents recours présentés par les contribuables, leur évolution et leurs caractéristiques sont autant d'indicateurs disponibles pour l'administration. Ils la renseignent sur les attentes et les préoccupations des usagers, sur les sujets majeurs de mécontentement et d'incompréhension.

L'évolution des recours, indicateur de satisfaction

1/ L'augmentation du nombre de demandes gracieuses : un million en 2010

Après avoir régulièrement progressé dans les années 1990, le nombre de demandes gracieuses s'est maintenu au-dessus du seuil du million jusqu'en 2000. Après une période de baisse importante entre 2001 et 2007 (moins de 700 000 affaires reçues en 2003), la tendance s'est ensuite à nouveau inversée. Depuis 2010, on compte plus d'un million de demandes gracieuses par an.

Cette évolution est globalement marquée par le poids croissant des demandes portant sur la fiscalité directe locale et la contribution à l'audiovisuel public (CAP). S'agissant de l'impôt sur le revenu, les demandes sont de moins en moins nombreuses depuis 2007. Cette baisse doit être rapprochée, selon la DGFIP, du succès croissant de la mensualisation du paiement qui permet d'anticiper les difficultés de paiement. Quant aux demandes gracieuses émanant des professionnels, moins nombreuses, elles sont stables.

2/ Une stabilité de la saisine des conciliateurs : 80 000 chaque année

Le nombre de demandes présentées aux conciliateurs s'élève à environ 80 000 chaque année. Les demandes sont principalement relatives aux impôts des particuliers. L'impôt sur le revenu reste prépondérant (près de la moitié), même si la part des impôts locaux est en augmentation (41 %, contre 32 % en 2007). L'ensemble composé des sujets relatifs à l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle et la taxe sur la valeur ajoutée ne représente que 9 % de ces demandes.

Les demandes sont dans la plupart des cas liées à l'évolution de la législation fiscale et à d'autres sujets récurrents, tels que la prime pour l'emploi, les crédits et déductions d'impôt, la redevance audiovisuelle. Ainsi, la part des réclamations ne représente qu'un quart des saisines, tandis que l'ensemble formé par les demandes gracieuses et celles ayant trait aux délais de paiement est de 60 % environ.

Enfin, les demandes ne concernent que très rarement la qualité du service (0,6 % des demandes en 2010, soit 503 saisines), ce qui atteste, selon la DGFIP de l'appropriation par ses services des objectifs de qualité, notamment en termes d'accueil du public. Cependant, la compétence du conciliateur sur ce sujet reste très peu connue des usagers. Cette situation pourrait toutefois changer avec l'introduction du référentiel Marianne qui confie au conciliateur la charge de répondre aux « fiches suggestions » des usagers.

3/ Une diminution des saisines du médiateur de Bercy :

Depuis la création du médiateur en 2003, les saisines ont globalement augmenté de 38 % (3 308 saisines en 2010), et les demandes émanant des particuliers représentent 87 % environ de l'ensemble.

Cependant une grande partie des demandes présentées au médiateur a trait à la fiscalité¹⁰⁵, mais cette situation tend à s'atténuer depuis 2005 (62 % en 2009, contre 81 % en 2005). Globalement le nombre de saisines relatives à la fiscalité est passé de 2 351 en 2005 à 2 112 en 2009.

La faiblesse de ce nombre empêche que l'évolution quantitative soit par elle-même significative, mais elle peut fournir des indications qualitatives.

¹⁰⁵ Les autres demandes concernent pour moitié, d'une part, le recouvrement de créances autres que fiscales (amendes, loyers HLM, frais hospitaliers, créances communales, etc.), et d'autre part, des questions ne relevant pas du domaine des finances publiques (douanes, concurrence, consommation, emploi, etc.).

4/ La fiscalité locale, source majoritaire du contentieux juridictionnel

Les contestations relatives à l'impôt sur le revenu ont représenté pendant une longue période la plus importante catégorie de recours (jusqu'à 50 % environ des affaires enregistrées en tribunal administratif en 2001-2002), mais ces recours sont en baisse constante depuis 2001.

Parallèlement, le contentieux relatif à la taxe d'habitation a triplé sur la période 2003-2009 (957 dossiers reçus en 2003, 2 337 en 2009), et la catégorie des impôts locaux est désormais la plus importante (40 % des dossiers).

L'administration élabore chaque année un bilan complet des recours (« Résultats de la mission contentieuse ») qui a l'avantage de mettre en parallèle l'ensemble des recours administratifs (réclamations, demandes gracieuse et conciliation) et de réaliser une analyse qualitative et non pas seulement quantitative.

Quelques retours d'expérience sont mentionnés dans le bilan établi annuellement sur la campagne de l'impôt sur le revenu qui porte, cependant, à titre principal sur le déroulement des déclarations, les modalités de l'information délivrée aux usagers et le « climat de la campagne ».

Pour ce qui est des recours devant le conciliateur fiscal, un bilan est établi chaque année, mais il est essentiellement quantitatif. La DGFIP, tout en soulignant que ce retour en interne est important, considère qu'en pratique, le conciliateur, du fait de sa double fonction de conciliateur et de responsable local, n'a pas le temps d'établir un bilan qualitatif.

L'administration n'exploite pas suffisamment ces bilans pour en tirer des enseignements en vue d'améliorer la qualité du service rendu aux usagers, remédier aux dysfonctionnements identifiés, clarifier la norme qui est source d'incompréhension ou d'erreurs, etc.

Les retours vers l'administration centrale relatifs à la complexité du droit ou la rédaction d'imprimés, constatés à l'occasion du traitement des recours, sont très limités.

Quant au médiateur de Bercy, à l'occasion de la présentation annuelle du bilan de son activité, il est appelé à « *formuler des propositions de nature à améliorer le fonctionnement des services dans leurs relations avec les usagers* »¹⁰⁶, ce qui fait donc, théoriquement, de la médiation une source d'amélioration pour l'administration. Cette fonction est une caractéristique de la médiation institutionnelle. Ces

¹⁰⁶ Cf. décret n° 2002-612 du 26 avril 2002, article 6.

recommandations sont étudiées avec les services. Elles ont le plus souvent pour conséquence la modification ou l'élaboration de textes réglementaires.

Depuis 2003, le médiateur aborde également chaque année dans son rapport annuel la question des suites données aux recommandations. Un taux de réalisation de ces propositions est parfois mentionné mais pas de façon systématique. Classant les propositions en trois catégories (mis en œuvre totalement ou partiellement, non mis en œuvre), ce taux est qualifié de « très indicatif » par le médiateur. Il est calculé en estimant l'évolution des propositions formulées au cours des trois dernières années (80 % de propositions suivies d'effet totalement ou partiellement au rapport 2009). Depuis le rapport 2010, ce taux de suivi des recommandations n'est plus mentionné, et la partie consacrée à la mise en œuvre a disparu.

Un nouveau mode de suivi est en préparation pour le rapport 2011. La réalisation des recommandations devrait être évaluée en n+1 au titre de l'année n. Ce rapport devrait être l'occasion de dresser un bilan des 130 propositions faites depuis 2002.

D - La remontée et le traitement des informations en provenance des services opérationnels

L'information sur les relations avec les usagers ne remonte de façon systématique aux services centraux qu'à l'occasion des bilans de campagne de l'impôt sur le revenu. Il n'existe pas de bilan systématique pour les autres campagnes. Un tel bilan pourrait être très instructif par exemple pour la compréhension de la liquidation des taxes locales.

Au-delà du compte rendu des initiatives prises en matière de communication et d'accueil des usagers, ces bilans sont l'occasion de faire part des difficultés rencontrées tant par les agents que par les usagers. Les remarques peuvent porter sur les supports d'information eux-mêmes, leur date de disponibilité, leur mode de distribution et leur ergonomie portant notamment sur les modifications de l'année. Des difficultés sont parfois liées au fonctionnement des applications informatiques. Les directeurs régionaux et départementaux restent en général dans le cadre de la mise en œuvre et ne signalent pas les difficultés venant plus en amont du dispositif législatif lui-même.

En dehors des campagnes, il existe un système d'alerte des services centraux par le biais de fiches établies par les directeurs régionaux et départementaux, et transmises aux délégués du directeur général. Elles sont ensuite exploitées par les bureaux métiers. Certains

problèmes signalés par ce type de fiche tardent à être traités. Il existe bien une série de filières techniques (par impôt ou par outil) de remontées d'information mais peu de transversalité, peu de retours vers les services territoriaux en contact direct avec le public et pas d'indicateurs de suivi. Le pilotage central est éclaté.

III - Les réflexions sur les comportements des contribuables

Dans tous les pays de l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), les relations avec les usagers sont au cœur des préoccupations des services chargés de la fiscalité.

Tous considèrent comme un objectif principal l'amélioration des relations avec leurs usagers. Dans tous les pays, le développement de la qualité de cette relation a pour but l'amélioration du « civisme fiscal » (« *compliance* »), partant du constat que plus un contribuable est « *civique* » (« *compliant* »), moins il coûte cher à l'administration.

Une étude réalisée par l'organisation de coopération et de développement économiques tend à montrer qu'aux yeux des administrations fiscales, le manque à gagner de l'impôt (« *tax gap* ») provient à 60 % d'une fraude volontaire, et à 40 % d'une absence de déclaration en raison de la complexité de la règle et des lourdeurs des procédures. Le « civisme fiscal » doit donc être amélioré et développé par la simplification des obligations fiscales en facilitant les démarches, et en rendant la règle plus compréhensible, afin que l'utilisateur perçoive l'équité du système.

La plupart des administrations fiscales ont connu les mêmes évolutions accompagnées de profondes réformes d'organisation et de management. Elles se caractérisent par les mêmes tendances générales qui peuvent être résumées dans le tableau ci-dessous.

Tendances générales d'évolution des administrations fiscales dans le monde

| | | |
|----------------------|---|------------------------------------|
| Contribuable | → | Client |
| Services segmentés | → | Guichet unique intégré |
| Communication papier | → | Communication électronique |
| Chèques, espèces | → | Paiements électroniques, virements |
| Assistance | → | “Self help” et “auto éducation” |

Source : DGFIP, Mission d'étude internationale

Partout s'est développée l'idée d'offrir un service « sur mesure », fondé sur une segmentation des usagers, ainsi que l'idée d'ajuster les démarches en fonction des caractéristiques précises de chaque groupe d'usagers, identifiées grâce à des études approfondies.

La DGFIP n'est pas restée à l'écart de l'évolution des travaux menés dans le cadre de l'organisation de coopération et de développement économiques. Elle a su faire ponctuellement application de cette approche, par exemple quand elle a mené à bien l'opération de régularisation faisant suite à l'affaire du fichier HSBC¹⁰⁷.

Toutefois, sur un plan général, la DGFIP continue de se situer dans la ligne des recommandations du rapport de la mission d'analyse comparative des administrations fiscales de plusieurs pays de mars 1999¹⁰⁸. La distinction fondamentale est celle qui oppose « les contribuables qui respectent la loi fiscale et ceux qui ne la respectent pas ».

Le centre de politique et d'administration fiscale de l'organisation de coopération et de développement économiques a rendu compte en 2010¹⁰⁹ de la poursuite des travaux des administrations fiscales en matière de comportement des usagers. Il en ressort une conception plus complexe de la notion de civisme fiscal et des conséquences qu'elle emporte sur la conduite des relations avec les usagers.

¹⁰⁷ Une cellule de régularisation a été mise en place le 20 avril 2009 jusqu'à la fin de cette même année. Le bilan de cette opération a été qualifié de très positif par le rapporteur général du budget de l'Assemblée nationale avec plus d'1 Md€ d'impôts et droits recouverts.

¹⁰⁸ Rapport « Lépine », inspection générale des finances, mars 1999.

¹⁰⁹ Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), Forum sur l'administration de l'impôt : sous-groupe des services aux contribuables. Rapport : Enquête sur les tendances et l'évolution du recours aux moyens électroniques pour la fourniture de services aux contribuables, mars 2010.

Organisation de coopération et de développement économiques, *Forum on tax administration: Small/medium enterprise (SME) compliance subgroup. Information note: Understanding and influencing taxpayers' compliance behaviour, novembre 2010.*

Selon ces travaux récents, « il est trop simpliste de diviser la population des contribuables entre civiques et inciviques. Les contribuables peuvent se trouver sur un continuum depuis le civisme total jusqu'au total incivisme. La position individuelle sur le continuum n'est pas fixée – elle change du fait de l'individu et de la situation ou des circonstances. »

A l'appui des recherches universitaires les plus récentes, l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) met l'accent sur les facteurs sociologiques et psychologiques des comportements des contribuables potentiels. Elle identifie les six concepts qui influencent le civisme fiscal :

- la dissuasion (les contrôle, la perception de la menace de détection de l'infraction, la sévérité des sanctions, etc.) ;
- les normes individuelles et sociales de comportement ;
- les possibilités d'incivisme (identification des dispositifs directement propices à l'évasion ou la fraude) ;
- la confiance (celle accordée aux autorités politiques et administratives, mais aussi aux autres citoyens-contribuables) ;
- les facteurs économiques ;
- la loyauté et l'impartialité (« *fairness* ») du comportement de l'administration.

Les politiques menées doivent prendre en compte des interactions entre ces facteurs et ne pas s'en tenir à la conception binaire qui oppose radicalement le citoyen au fraudeur.

La politique générale de relation administration-usager doit aussi concerner celui qui a fraudé ou risque d'être considéré comme fraudeur. Tous les efforts de l'administration doivent converger pour le réintégrer dans le dispositif de relations ordinaires.

Le type d'orientations retenues dans les autres pays a des conséquences sur l'ensemble des champs de l'administration fiscale : contribution accrue à l'élaboration de la norme ; élaboration d'une documentation administrative la plus concrète ; accueil et gestion courante ; contrôle fiscal.

Une telle orientation pourrait amener à revoir, dans cette nouvelle perspective, la conception du dispositif de maîtrise des risques fiscaux et l'organisation même des services.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Le pilotage de la politique de relations avec les contribuables est affaibli par la dispersion des intervenants à ce pilotage, y compris au sein de la DGFIP.

Les acteurs de la politique y sont nombreux et l'organisation des relations entre eux n'est pas suffisante pour parvenir à des constats partagés et dégager de nouvelles orientations.

Les structures existantes doivent être réorganisées pour permettre de dégager une vision d'ensemble. Une réorganisation des structures de pilotage ne saurait cependant suffire, car certaines informations nécessaires à un pilotage efficace font défaut, par exemple sur la fréquentation des différentes formes d'accueil. D'autres sont peu utiles ou sont insuffisamment exploitées. Il faut créer des instruments de mesure quantitative et qualitative, mais aussi exploiter davantage les informations en provenance, par exemple, des recours, ou susceptibles de remonter du « terrain ».

La DGFIP doit se doter d'outils de réflexion prospective, à la mesure de ses missions et de ses responsabilités dans l'Etat. Les indicateurs globaux existants ne permettent pas de mesurer l'incidence de la politique menée pour atteindre les objectifs essentiels.

Le nécessaire renforcement de la lutte contre la fraude fiscale ne doit pas conduire à exclure l'activité de contrôle de la réflexion générale sur les relations avec les usagers. Celle-ci doit couvrir l'ensemble des activités fiscales qu'il s'agisse de la conception de la norme fiscale, de l'information générale, de la gestion courante des diverses formes de recours ou du contrôle fiscal.

Les résultats de la présente évaluation montrent que c'est bien une nouvelle étape qui doit être engagée pour poursuivre l'amélioration des relations avec les usagers.

La Cour formule les recommandations d'ensemble suivantes :

- mettre en place auprès du directeur général un dispositif de pilotage de la politique de la DGFIP en matière de relations avec les usagers¹¹⁰ ;*
- participer, en développant le lien avec les autres directions des ministères financiers¹¹¹, à l'effort de simplification en vue, notamment, de limiter la « fraude par incompréhension » ;*

¹¹⁰ Recommandation n° 9 formulée par la Cour dans le rapport demandé par la commission des finances du Sénat sur la fusion direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique.

- *organiser la coordination, avec la direction de la législation fiscale, pour améliorer, dès la définition des règles, leur applicabilité par l'administration comme par les contribuables ;*
- *établir de réels indicateurs de productivité mettant en regard l'évolution des effectifs et des coûts et celle des prestations rendues, mesurées en termes quantitatifs et qualitatifs¹¹².*

En outre, la Cour formule les recommandations détaillées suivantes :

Sur la simplification

- participer à la coordination interministérielle visant à rationaliser les échanges de justificatifs entre administrations, pour éviter aux usagers de solliciter l'administration fiscale ;
- écarter du domaine fiscal les dispositifs d'aide trop techniques, (dans des domaines comme le bâtiment, le développement durable, ou l'énergie) pour que la DGFIP soit en mesure de prendre, seule, rapidement et clairement position ;
- systématiser l'exploitation des réclamations de tout ordre pour identifier les dysfonctionnements et ce qui irrite l'utilisateur ;
- renforcer la part des indicateurs qualitatifs pour l'analyse des relations avec les contribuables¹¹⁴.

Sur la mesure de l'évolution de la productivité

- mieux identifier le rapport entre les actions engagées pour promouvoir le « civisme fiscal » et leur impact effectif.
-

¹¹¹ Notamment la direction générale de la modernisation de l'Etat, la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services pour les entreprises, voire avec le concours de l'institut national de la consommation pour les particuliers.

¹¹² Recommandation n° 3 formulée par la Cour dans le rapport demandé par la commission des finances du Sénat sur la fusion direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique.

¹¹⁴ Recommandation n° 10 formulée par la Cour dans le rapport demandé par la commission des finances du Sénat sur la fusion direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique.

¹¹⁶ Recommandation n° 11 formulée par la Cour dans le rapport demandé par la commission des finances du Sénat sur la fusion direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique.

Conclusion générale

Douze ans après le rapport préconisant la conception d'une politique d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, des progrès significatifs ont été enregistrés.

De très nombreuses initiatives ont été prises entre 1999 et 2007 pour mettre en œuvre ces orientations et parallèlement l'évolution des indicateurs mesurant le « civisme fiscal » a été positive.

La fusion entre la direction générale des impôts et la direction générale de la comptabilité publique a ensuite été conçue dans cette perspective, pour renforcer la dynamique antérieure ; elle a permis en particulier de poursuivre l'évolution vers un guichet fiscal unique pour les particuliers.

L'évaluation réalisée par la Cour montre que, depuis 1999, les actions d'amélioration ont entraîné des progrès à plusieurs égards remarquables dans les relations avec les contribuables, qu'il s'agisse par exemple du développement des téléprocédures pour la déclaration ou le paiement, ou de mesures prises pour assurer une plus grande sécurité aux contribuables.

Toutefois, il ressort aussi de ces travaux que des marges de progrès importantes subsistent. A l'issue de l'évaluation, la Cour peut apporter les éclairages suivants sur les problématiques initialement dégagées :

- sur l'efficacité de la politique d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables pour mieux identifier la matière imposable et favoriser le paiement spontané de l'impôt : l'administration a mis en place une offre de services très diversifiée dont certaines composantes, par exemple la déclaration préremplie ou les téléprocédures, permettent de progresser dans ces directions. Il est toutefois impossible d'en mesurer, même approximativement, les effets. De plus, la complexité croissante des règles fiscales contraint l'administration à faire des efforts de clarification qui ne suffisent pas toujours à sécuriser les contribuables ;
- sur les conditions de la poursuite et des développements de la politique de qualité de service contribuant à une meilleure acceptation de l'impôt : l'administration apporte en permanence des améliorations ; cependant, la politique de qualité du service est marquée par l'absence d'une stratégie organisant une offre multicanal à partir d'une segmentation des publics et un

- manque de visibilité et de transparence des procédures de conciliation et de recours ;
- sur les conséquences du remodelage des accès et de l’offre de services sur l’organisation des services, la réingénierie des processus de gestion et l’allocation des ressources de l’administration : l’évaluation a montré que l’administration fiscale n’avait pas tiré toutes les conséquences de ce remodelage ;
 - sur les outils adaptés pour piloter cette politique publique et en mesurer les effets sur les fonctions fiscales de base : il n’existe ni système global de remontée et d’exploitation d’informations pertinentes et fiables, ni capitalisation des expériences acquises au sein du réseau ;
 - sur la nécessité de connaître le rapport entre les coûts et le service rendu : l’efficience ne peut être mesurée faute de données de comptabilité analytique adaptées, même si des mesures ponctuelles sont réalisées sur certaines actions de façon empirique ;
 - sur l’opportunité de repenser les objectifs et les outils des relations avec les usagers dans le cas le plus général, celui de la bonne foi, d’une part et ceux du renforcement de la lutte contre la fraude, d’autre part : certains d’entre eux sont correctement définis et conçus, d’autres doivent, en revanche, être revus à la lumière des travaux récents montrant qu’il est nécessaire de prendre en compte les interactions entre les facteurs de comportement des contribuables afin de ne pas s’en tenir à une conception binaire opposant le citoyen au fraudeur.

Au total, ce sont de nouvelles dimensions que doit prendre la politique des relations de l’administration fiscale avec les particuliers et les entreprises.

Dans le rapport qu’elle a établi en octobre 2011 pour la commission des finances du Sénat, la Cour a montré que la fusion des deux anciennes directions au sein de la DGFIP était administrativement réalisée, mais qu’une nouvelle étape devait être engagée pour revoir certains des processus, des organisations et des objectifs. Les résultats de la présente évaluation confirment cette nécessité et montrent que cette nouvelle étape, pour poursuivre l’amélioration des relations avec les usagers, doit intégrer ces nouvelles dimensions.

Récapitulatif des recommandations

Les recommandations d'ensemble préconisées par la Cour :

1. concevoir, piloter et mettre en œuvre une stratégie d'accueil multicanal optimisant l'efficacité globale du dispositif d'information, de renseignement, d'accueil et de traitement des démarches des contribuables par la segmentation appropriée des publics et la rationalisation de l'utilisation des différents vecteurs ;
2. développer une offre de services aux prestataires intermédiaires, mandataires, tiers de confiance et relais associatifs pour faciliter les démarches des différents publics ;
3. redéfinir la cartographie des services des impôts des particuliers (SIP) et de l'accueil fiscal de proximité (AFP)¹¹⁶, en explicitant et pondérant les paramètres d'évolution de l'implantation territoriale de la DGFIP, à partir des critères d'accès souhaitables, des perspectives des territoires, des coûts, des options d'interopérabilité des points d'accueil, d'une définition précise de l'AFP ;
4. revoir le dispositif d'accueil et d'assistance téléphoniques : matériels, organisation, flux entre services et plates-formes ;
5. faciliter l'anticipation par les entreprises de leurs nouvelles obligations fiscales en les annonçant à l'avance, par exemple les étapes et le terme de la généralisation du recours obligatoire aux téléprocédures ;
6. améliorer l'information des contribuables, d'une part sur les modalités concrètes des réclamations et des différents recours, d'autre part sur leur articulation, les conditions de recevabilité et de délais ;
7. clarifier et simplifier la chaîne des recours en matière fiscale ;
8. mettre en place auprès du directeur général un dispositif de pilotage de la politique de la DGFIP en matière de relations avec les usagers ¹¹⁷ ;

¹¹⁷ Recommandation n° 9 formulée par la Cour dans le rapport demandé par la commission des finances du Sénat sur la fusion direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique.

9. participer, en développant le lien avec les autres directions des ministères financiers¹¹⁸, à l'effort de simplification en vue, notamment, de limiter la « fraude par incompréhension » ;
10. organiser la coordination, avec la direction de la législation fiscale, pour améliorer, dès la définition des règles, leur applicabilité par l'administration comme par les contribuables ;
11. établir de réels indicateurs de productivité mettant en regard l'évolution des effectifs et des coûts et celle des prestations rendues, mesurées en termes quantitatifs et qualitatifs¹¹⁹.

Les recommandations détaillées préconisées par la Cour :

Sur la stratégie d'accueil

12. recenser régulièrement, pour chaque vecteur (guichet, téléphone, courriel, courrier), le nombre et le motif des contacts des usagers ;
13. effectuer régulièrement des études qualitatives sur l'accueil dans les services des impôts des entreprises.

Pour les téléprocédures

14. généraliser les expériences de sensibilisation et d'apprentissage aux téléprocédures dans les services d'accueil ;
15. renforcer la promotion des téléprocédures en utilisant des supports plus dynamiques (panneaux électroniques dans les accueils, bandeaux Internet) ;
16. repenser l'ergonomie du site impots.gouv.fr ;
17. développer l'offre de services en ligne au-delà des possibilités de télédéclaration et de télépaiement ;
18. systématiser l'offre duale en matière de format informatique (EDI et EFI) et proposer une formule d'échanges de données (EDI) pour la télédéclaration de l'impôt sur le revenu (téléIR).

¹¹⁸ Notamment la direction générale de la modernisation de l'Etat, la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services pour les entreprises, voire avec le concours de l'institut national de la consommation pour les particuliers.

¹¹⁹ Recommandation n° 3 formulée par la Cour dans le rapport demandé par la commission des finances du Sénat sur la fusion direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique.

¹²² Recommandation n° 10 formulée par la Cour dans le rapport demandé par la commission des finances du Sénat sur la fusion direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique.

Pour les agents

19. valoriser et mieux reconnaître la fonction d'accueil ;
20. accélérer la convergence, élargir l'accessibilité et fluidifier l'ergonomie des applications informatiques mises à la disposition des agents d'accueil.

Sur la communication de la doctrine

21. renforcer la communication sur les procédures de rescrit, auprès des entreprises, rendre plus aisée la consultation des rescrits publiés et uniformiser les positions prises sur l'ensemble du territoire ;
22. permettre le recours au rescrit en cours de projet bénéficiant du crédit impôt recherche.

Sur le dialogue avec les usagers

23. organiser, autour d'un projet de mise à jour de la charte du contribuable, une mobilisation des comités d'usagers (par exemple selon la technique qualitative déployée par la Cour pour recueillir l'avis des usagers particuliers) ;
24. développer une concertation régulière avec les usagers, en l'élargissant notamment aux tiers qui effectuent les formalités de déclaration ou de paiement pour le compte des contribuables, ou les accompagnent dans leurs démarches ;
25. tester la prise en main par les usagers des différents outils et supports (formulaires par exemple).

Sur le dispositif de recours

26. harmoniser le vocabulaire des recours avec celui du droit administratif communément utilisé par l'ensemble de l'administration ;
27. consacrer la conciliation fiscale comme la modalité d'organisation, au niveau départemental, du recours hiérarchique, et donc suspensif des délais de recours juridictionnels, ou la supprimer ;
28. développer l'information sur les possibilités de recourir au médiateur du ministère en soulignant notamment son positionnement indépendant de l'administration fiscale (contrairement au conciliateur) ;
29. afficher, par exemple dans la charte du contribuable, des engagements de service en matière de traitement (qualité, traitement en équité, critères harmonisés, délais de réponse, etc.) des différents recours ;

30. identifier les réclamations qui pourraient faire l'objet d'un traitement simplifié, voire automatisé, afin d'alléger la tâche des services contentieux locaux et centraux et de réduire ainsi les délais de traitement.

Sur le contrôle fiscal

31. décrire plus précisément, dans la charte du contribuable vérifié, le dispositif de l'interlocuteur fiscal départemental comme recours de deuxième niveau relevant de la responsabilité du directeur départemental des finances publiques ;
32. mettre en place un suivi fin et régulier de la qualité du dialogue pendant le contrôle et de la bonne compréhension des contribuables vérifiés ;
33. traduire dans la charte du contribuable les bonnes pratiques du contrôle fiscal, inspirées des 15 engagements définis dans le cadre de l'expérimentation de certification des brigades.

Sur la simplification

34. participer à la coordination interministérielle visant à rationaliser les échanges de justificatifs entre administrations, pour éviter aux usagers de solliciter l'administration fiscale ;
35. écarter du domaine fiscal les dispositifs d'aide trop techniques, (dans des domaines comme le bâtiment, le développement durable, ou l'énergie) pour que la DGFIP soit en mesure de prendre, seule, rapidement et clairement position ;
36. systématiser l'exploitation des réclamations de tout ordre pour identifier les dysfonctionnements et ce qui irrite l'utilisateur ;
37. renforcer la part des indicateurs qualitatifs pour l'analyse des relations avec les contribuables¹²².

Sur la mesure de l'évolution de la productivité

38. mieux identifier le rapport entre les actions engagées pour promouvoir le « civisme fiscal » et leur impact effectif.

Annexes

Annexe 1 : La conduite des travaux d'évaluation et les méthodes retenues

Annexe 2 : Liste des personnes rencontrées

Annexe 3 : Liste des personnes présentes au Séminaire

Annexe 4 : Liste des personnes présentes aux tables rondes

Annexe 5 : Liste des rapports consultés

Annexe 6 : Des stratégies affichées par d'autres services publics

Annexe 7 : Sensibilisation des jeunes à la fiscalité

Annexe 8 : Liste des objectifs des programmes budgétaires (LOLF)

Annexe 9 : Répertoire des sigles

Annexe 1 : La conduite des travaux d'évaluation et les méthodes retenues

La Cour s'est efforcée de mener cette évaluation avec la plus grande rigueur méthodologique possible. Les pratiques évaluatives habituellement admises ont été suivies : respect de la pluralité des points de vue, distanciation (impartialité), compétence, respect des personnes (pas d'information sur l'origine nominative des informations), transparence, opportunité et responsabilité (répartition des rôles).

Dès avant le lancement de l'évaluation, puis tout au long des travaux, des contacts étroits ont été entretenus avec la DGFIP, sa parfaite compréhension de l'exercice et son concours étant essentiels. Il était certes difficile de conduire une véritable démarche participative, en raison de la nouveauté de l'exercice et des craintes exprimées par l'administration dans un contexte de réorganisation lourde. Toutefois, les travaux de terrain et les séminaires ont suscité des échanges nourris entre agents de tous niveaux et imprimé à la démarche évaluative une dynamique certaine.

Les échanges ont également été réguliers avec la direction générale de la modernisation et de l'Etat (DGME).

Des approches différenciées

Les travaux de la Cour ont pris appui sur une note de faisabilité.

Une vingtaine d'enquêtes antérieures ou concomitantes de la Cour, dont plusieurs ont débouché sur des rapports publics, ou de ses organismes associés (conseil des prélèvements obligatoires, comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics), ont été exploitées (cf. liste en annexe 5). L'approche évaluative s'est donc enrichie de constats tirés d'approches plus traditionnelles de la Cour.

De nombreux autres rapports ont été consultés (cf. également annexe 5).

Des recherches ont été menées à fin de parangonnage. S'agissant de ces comparaisons avec les stratégies et les actions menées par d'autres organismes, tant en France qu'à l'étranger, l'objectif n'était pas de classer ces derniers selon leurs mérites respectifs, et encore moins selon leurs résultats effectifs, mais de détecter de bonnes pratiques susceptibles d'inspirer l'administration française.

Plus de 200 personnes, sélectionnées de manière à ce que l'ensemble des parties-prenantes et des problématiques soient couvertes, ont été rencontrées directement par les membres de l'équipe de la Cour. Chaque rencontre a donné lieu à un compte-rendu.

S'agissant des contacts avec les contribuables eux-mêmes, il est apparu possible de différencier les approches : les entreprises ont été interrogées par l'équipe de la Cour essentiellement via leurs instances représentatives ou leurs prestataires. Les entrepreneurs individuels et les particuliers, dont les points de vue sont moins faciles à appréhender en l'absence de structures réellement représentatives, l'ont été par des enquêtes de terrain nécessitant le concours d'un prestataire externe rôlé à ce type d'exercice ; la Cour a arrêté le contenu du cahier des charges et procédé au choix du prestataire (IDRH) avec le complet accord de la DGFIP.

Les enquêtes de terrain

Une fois définies les prestations attendues du cabinet, la Cour s'est attachée à sélectionner, avec le concours de la DGFIP, un échantillon de 10 sites territoriaux significatifs. La Cour a défini les critères et la DGFIP a produit une liste de sites répondant à ces critères. L'échantillon devait permettre de rendre compte de la diversité du réseau et de son environnement et deux séries de critères ont été croisées :

1. Une première série en prise avec le déploiement de la politique d'amélioration : degré et ancienneté du déploiement des dispositifs d'amélioration des relations avec les usagers; exemplarité des sites en matière de qualité ; degré d'investissement financier de l'administration centrale sur la qualité; délivrance ou non d'une certification qualité ; existence ou non d'un comité d'usagers actif ; importance des recours de toute nature.
2. Une seconde série axée sur la diversité des publics de la DGFIP : paramètres démographiques, économiques et fiscaux.

Ont été en définitive retenus des services implantés à Montpellier et Bédarieux (34), Grenoble et La Mure (38), Valenciennes et Avesnes-sur-Helpe (59), Poitiers et Montmorillon (86), Aubervilliers (93), ainsi que la trésorerie de Maisons-Laffitte (78), qu'il s'agisse de services des impôts des particuliers (SIP) ou de services des impôts des particuliers jumelés à un service des impôts des entreprises (SIP-SIE),.

En janvier 2011, le groupe de pilotage a été constitué, regroupant les membres de l'équipe de la Cour et ceux de l'équipe du consultant. La DGFIP, sollicitée, n'a pas souhaité s'y impliquer. Il s'est réuni à six reprises.

Entre février et avril, les membres de l'équipe de la Cour se sont déplacés avec le consultant sur les sites, pour prendre connaissance des constats et analyses de ce-dernier et vérifier que la méthode de travail ne se heurtait à aucune difficulté. Dans la quasi-totalité des cas, trois missions successives ont été organisées pour chaque site : entretien avec l'encadrement de la DDFIP pour préparer les étapes suivantes et prendre connaissance des enjeux locaux ; entretiens avec les responsables des services retenus dans l'échantillon, voire de quelques autres, avec les responsables des accueils, et parfois avec des interlocuteurs externes ; enfin, tables-rondes et forum final¹²⁴. Il a été possible d'observer l'activité d'accueil et de s'entretenir de manière informelle avec des agents et des usagers rencontrés dans les services. Dans quatre départements, des réunions se sont tenues avec les organisations syndicales.

Parallèlement, des enquêtes de terrain plus traditionnelles ont été engagées par l'équipe de la Cour, sans le concours du consultant, dans des départements non retenus lors de la constitution de l'échantillon : Loire-Atlantique, Seine-et-Marne, Loir-et-Cher. L'objectif était de compléter les analyses issues des travaux sur les dix sites initiaux.

Les leçons des visites réalisées en 2011 dans les Hauts-de-Seine, la Seine-Maritime et les Landes, au titre des travaux confiés à la Cour sur la fusion direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique, ont également été exploitées.

Un séminaire ouvert, portant principalement sur l'accueil dans les unités locales de la DGFIP, mais aussi sur la question plus globale de l'accueil « multicanal », a été organisé en mai 2011 pour valider et exploiter les premières conclusions du cabinet de consultants. Il a associé des représentants de la DGFIP et des échelons territoriaux visités, de la direction générale de la modernisation de l'Etat (DGME), un expert du centre de sociologie des organisations et des membres de la Cour.

Le rapport définitif du consultant a été remis le 4 juillet 2011.

Les tables-rondes

Trois tables-rondes ont été organisées en octobre pour assurer le partage de certains constats évaluatifs et tester certaines pistes de progrès. Elles ont eu pour thèmes : les enseignements des comparaisons avec d'autres dispositifs français ou étrangers ; les problèmes spécifiques aux entreprises ; le bilan des procédures de recours et de médiation. La DGFIP et la DGME ont participé à l'ensemble de ces tables-rondes.

¹²⁴ La technique employée par le consultant, appelée « forum local », est expliquée en pages suivantes.

Si l'on additionne les personnes rencontrées directement par l'équipe de la Cour, les contribuables et agents entendus dans le cadre des forums locaux réalisés par le consultant, et les participants au séminaire et aux tables-rondes qui n'avaient pas été entendus antérieurement, ce sont donc plus de 400 points de vue qui ont été collectés et exploités au cours de l'évaluation.

La méthodologie retenue pour les travaux du prestataire

Les atouts de la méthode du forum local

Même si les travaux du prestataire n'ont couvert qu'une partie du champ très large de la démarche évaluative, il convient d'expliquer quelle méthodologie il a employée.

Il était indispensable de retenir une méthode participative assurant une parole libre, révélant les interactions entre les deux parties (usagers et agents), et bien adaptée à des publics qui ne se sentent pas forcément à l'aise dans leurs rapports avec l'administration. La méthode du forum local a semblé appropriée.

Pendant une journée entière, un groupe d'une dizaine d'usagers et d'une dizaine d'agents se réunissent pour faire un bilan de la manière dont les usagers sont informés, accueillis et accompagnés par les agents.

Le matin, usagers et agents travaillent séparément, et établissent un premier diagnostic partagé. L'après-midi, les deux groupes sont réunis pour confronter leurs points de vue et leur expérience. La journée est animée par deux consultants qui se fondent sur les expériences personnelles de chacun pour dégager progressivement une synthèse.

Le forum local est ainsi une méthode progressive qui permet aux participants de partir de leur situation particulière, puis, en la confrontant à celles de leurs pairs, d'en tirer, avec l'aide du consultant, des enseignements plus généraux avant d'en débattre avec l'autre groupe. Elle autorise un débat sur les sujets discriminants : elle permet d'affiner et d'approfondir l'analyse collective et la synthèse, au-delà des points de vue et des attentes exprimées entre pairs le matin. Elle est conviviale : tout est fait pour que les échanges se déroulent dans un climat propice à la réflexion collective.

La prise en compte des limites de l'exercice

Un échantillon de taille modeste

Même si la mise en œuvre des critères a été difficile, l'échantillon fait assez bien ressortir la diversité des situations locales. Il se devait seulement d'être significatif et ne pouvait prétendre être représentatif.

Les structures visitées correspondent à des configurations suffisamment variées pour exprimer la diversité de celles que l'on peut trouver sur l'ensemble du territoire.

Une seule trésorerie était comprise dans l'échantillon, celle de Maisons Lafitte. Les trésoreries de proximité drainent pourtant une partie importante des usagers (36 % des déplacements en moyenne nationale selon la DGFIP), et près de 45 % des contribuables relèvent d'une trésorerie pour l'assiette et le règlement des impôts. En outre, la trésorerie de Maisons Lafitte représente un cas à part, du fait de son environnement et du public auquel elle s'adresse. Les logiques qui y ont été observées sont peu transposables à la majorité des trésoreries mixtes.

L'équipe de la Cour s'est donc rendue parallèlement dans plusieurs autres trésoreries : une trésorerie de grande taille (Saint-Herblain dans la banlieue nantaise), deux trésoreries franciliennes (Brie-Comte-Robert et Nangis), et la trésorerie rurale de Bracieux (41). D'autres trésoreries ont été visitées parallèlement par la Cour dans le cadre de ses travaux sur la fusion direction générale des impôts-direction générale de la comptabilité publique.

Pour les services d'impôt des particuliers et les services d'impôt des entreprises, l'équipe de la Cour a pu également vérifier, à l'occasion de ses visites propres dans d'autres départements, la pertinence des conclusions du cabinet de consultants.

Plus d'une centaine d'usagers et autant d'agents ont été rencontrés lors des forums locaux. Un nombre plus important de forums locaux n'aurait pas modifié les constats : il est impossible de distinguer de façon fine les opinions ou les expériences relatées en fonction de caractéristiques d'âge, de profession, de revenu, de niveau d'étude, de taux d'équipement ou d'autres critères habituellement utilisés dans les sondages, sauf à augmenter fortement le nombre de groupes pour obtenir une base statistique suffisante.

L'étude a principalement porté sur l'accueil physique

Les usagers qui ont accepté de participer aux réunions des forums locaux, ont, pour la plupart, été recrutés à l'occasion de leur déplacement au service des impôts. De fait, le public qui ne se déplace pas ou presque

jamais a été peu touché. Les autres travaux menés par la Cour ont toutefois permis de compléter l'évaluation sur l'ensemble des aspects des relations entre l'administration fiscale et ses usagers.

Les enquêtes de terrain se sont déroulées pendant une période de basse fréquentation

Les différentes structures ont été visitées de février à avril, à la demande de la DGFIP qui a souhaité éviter à ses agents une charge de travail supplémentaire en période de forte tension (campagne de l'impôt sur le revenu qui démarre à la fin du printemps, réception des avis et paiements de plusieurs impôts à l'automne).

Cette limite n'a pas été passée sous silence. Il est clair que dans l'esprit des agents, toute l'organisation mise en place est conçue pour absorber le choc de la campagne de l'impôt sur le revenu et que la réussite de celle-ci est un objectif collectif primordial et un objet de fierté professionnelle.

D'autre part, les membres de l'équipe de la Cour ont pu dans quelques cas (à Nantes, Aubervilliers et Valenciennes), retourner brièvement sur les sites au moment de la campagne de l'impôt sur le revenu.

Le choix des participants aux forums locaux n'exclut pas la possibilité de certains biais

La participation aux forums locaux s'est faite sur la base du volontariat, avec un appui de l'équipe d'accueil : proposition orale faite par l'agent d'accueil aux personnes se présentant aux guichets, et en cas d'acceptation relance téléphonique par le cabinet de consultants quelques jours avant le forum local. L'autre solution consistait à recruter sur la base d'un extrait aléatoire de fichier de contribuable. Elle a été tentée mais s'est révélée extrêmement consommatrice de temps sans apporter de garantie de résultat.

Cette modalité de choix comporte des risques de biais.

D'abord quant à la représentativité de l'échantillon des participants. Toutefois, le parti-pris qualitatif privilégie l'approfondissement des échanges au recueil d'opinions sur une base statistique. C'est en jouant sur la diversité des profils et des expériences que l'on parvient à tirer parti des situations individuelles pour faire ressortir les représentations et à identifier les point-clés.

La composition sociale de certains des groupes a pu introduire quelques biais (poids des usagers en situation de précarité, poids des

retraités). Sur l'ensemble des tables rondes, la composition des groupes a été suffisamment différenciée.

S'agissant des usagers professionnels, il est rapidement apparu difficile d'obtenir leur participation sur une journée, sauf dans les cas où la connaissance du terrain par l'équipe du service des impôts des entreprises était suffisamment forte pour convaincre des entrepreneurs individuels. Certains ont été rencontrés plus brièvement sur place et des agents s'occupant des entreprises ont été interrogés. Les éléments réunis convergent avec ceux collectés par l'équipe de la Cour lors des entretiens qu'elle a menés par ailleurs.

Enfin, la présence de l'encadrement pouvait être perturbatrice. Il a été convenu avec les cadres que leur participation même passive au temps consacré aux agents était exclue, pour préserver le caractère libre de la construction du diagnostic. En revanche, ils étaient autorisés à assister au second temps du forum local. Certains de ces cadres ont donné activement leur point de vue, réagissant vivement aux présentations ou aux propos des usagers. Pour la plupart d'entre elles, ces interventions visaient à justifier certains choix et à protéger les agents, mais elles n'ont aucunement cassé la dynamique de groupe.

La collaboration avec l'équipe de la Cour des comptes

Au vu des premiers forums locaux, la présence d'un membre de la Cour des comptes a été jugée possible. Il est apparu qu'elle ne gênait ni l'expression des usagers ni celle des agents. D'autre part, cette présence a permis à l'équipe de la Cour de s'approprier au fil de l'eau les informations et les analyses du cabinet.

Annexe 2 : Liste des personnes rencontrées

Les personnes suivantes ont été rencontrées :

Direction générale des finances publiques – Administration centrale

- Philippe Parini, directeur général,
- Jean-Marc Fenet, directeur général adjoint chargé de la fiscalité,
- Maxime Gauthier, chef du service de la gestion fiscale,
- Bernard Houteer, directeur de l'Ecole nationale des finances publiques, responsable des formations initiale et continue, ainsi que des recrutements,
- Bernard Limal, délégué du directeur général en Ile-de-France, responsable du suivi des réformes ;

Mission Relation usagers (MRU)

- Catherine Brigant, chef de la mission relation usagers,
- Jean-Luc Jacquet, mission relation usagers,
- Marie-Line Cousin-Raimbourg, mission relation usagers,
- Stéphane Albisetti, mission relation usagers,
- Emmanuel Cardot, mission relation usagers ;

Mission d'étude internationale des administrations fiscales

- Agnieszka Bernacka, chef de la mission d'étude internationale,
- Philippe Ramon, mission d'étude internationale ;

Service juridique de la fiscalité (JF)

- Jean-Pierre Lieb, chef du service juridique de la fiscalité,
- Patricia Lechard, service juridique de la fiscalité ;

Mission communication

- Denise Bintz, chef de la mission communication ;

Service à compétence nationale Copernic

- Alain Lelouey, directeur du programme,
- Virginie Tourliac, cellule pilotage, études et budget du programme ;

Mission simplifications

- Henri Osmont d'Amilly, chef de la mission,
- Jean-Guy Friggeri, adjoint au chef de la mission ;

Mission nationale d'audit

- Yannick Girault, responsable de la mission nationale d'audit ;

Bureau Animation de la fiscalité des particuliers (GF1A)

- Audran Le Baroin, chef du bureau GF1A ;

Bureau Animation de la fiscalité des professionnels (GF2A)

- Régine Dupuy, chef du bureau GF2A ;

Bureau des agréments et rescrits (AGR)

- Patrice Laussucq, chef du bureau,
- Richard Heurtier, bureau des agréments et rescrits ;

Direction générale des grandes entreprises (DGE)

- Philippe Moutie, directeur,
- Annie Cabrol, directrice assistante, responsable du poste comptable,
- Philippe Jaeck, directeur assistant,
- David Trutet, chef de la division 1 (ressources, contrôle interne et coordination),
- Valérie Christien, chef de la division 2 (gestion fiscale) ;

Sous-direction du contrôle fiscal (CF)

- Jean-Louis Gautier, sous-directeur ;

Direction de la législation fiscale (DLF)

- Marie-Christine Lepetit, directrice ;

Direction générale des finances publiques – Réseau*Hérault*

- Nadine Chauvière, directrice régionale des finances publiques,
- Robert Taillant, responsable du SIP Montpellier II,
- Bernard Gely, responsable du SIE Montpellier II,
- Elyette Boyer, responsable du centre prélèvement service (CPS) de Montpellier ;

Isère

- Gilbert Lisi, directeur des services fiscaux,
- Claude Mollard, directeur départemental, conciliateur fiscal départemental, délégué du médiateur,
- Didier Bianchini, directeur divisionnaire,
- Hervé Mayne, directeur départemental,

- Jacques Arthozoul, responsable du SIP Grenoble-Drac,
- Françoise Siersdorfer, responsable du SIP-SIE La Mure ;

Loir-et-Cher

- Françoise Coulongeat, directrice départementale des finances publiques,
- Gérard Vixège, responsable du pôle pilotage et ressources, DDFIP,
- Christian Genaitay, responsable du SIE Blois,
- Gilles Dupin, chef de poste de la trésorerie de Bracieux,
- Patrick Facomprez, responsable du Pôle de recouvrement spécial (PRS) départemental ;

Loire-Atlantique

- Bernard Pineau, directeur régional des finances publiques,
- Christian de Boisdeffre, directeur du pôle gestion publique, DDFIP,
- Rémi Rigolé, directeur du pôle gestion fiscale, DDFIP,
- Thierry Cheneau, directeur du pôle pilotage et ressources (p.i.), DDFIP,
- Marie-Elisabeth Goullin, responsable de la division stratégie et qualité de service, DDFIP,
- Florence Le Gouic, pôle gestion fiscale, responsable de la division fiscalité des particuliers, DDFIP,
- Manuel Vazquez, pôle gestion fiscale, interlocuteur départemental, DDFIP,
- Brigitte Guinel, pôle gestion fiscale, conciliatrice départementale, responsable de la division service juridique, DDFIP,
- Guilhem Dufau, responsable du SIP Nantes-Sud,
- Pierre Toul, responsable du SIE Nantes-Sud-est,
- Gérard Doudier, chef de poste trésorerie de Saint-Herblain,
- Anne-Marie Saliou, inspectrice, adjointe chargée du secteur recouvrement de l'impôt, trésorerie Saint-Herblain,
- Dominique Mace, inspectrice, adjointe chargée du secteur service public local trésorerie Saint-Herblain,
- Patrick Rioual, inspecteur départemental, responsable de l'accueil commun des SIP et SIE de Nantes ;

Nord

- Christian Ratel, directeur régional des finances publiques,
- Gilles Roche, directeur de la stratégie et des ressources, DDFIP,
- Lionel Testevuide, pôle de la gestion fiscale, antenne de Valenciennes, DDFIP,

- Philippe Leuregans, chef du SIP Valenciennes-la-Rhônele,
- Alphonse Balligand, chef du SIP Valenciennes Val de Scarpe,
- Denis Lemaire, chef du SIE Valenciennes,
- Pierre Feret, conservateur des hypothèques, responsable du SIP-SIE Avesnes-sur-Helpe (p.i.),
- Philippe Henrot, chef du SPL, SIP-SIE Avesnes-sur-Helpe ;

Seine et Marne

- Valérie Grolleau, chef de poste de la trésorerie de Nangis,
- Martine Reis, recouvrement (trésorerie de Nangis),
- Aurélie Harent, caissier (trésorerie de Nangis),
- Dominique Derop-Paoli, chef de poste de la trésorerie de Brie-Comte-Robert,
- Pascal Deschamps, chef de poste adjoint (trésorerie de Brie-Comte-Robert),
- Olivier Guittard, caissier principal (trésorerie de Brie-Comte-Robert) ;

Seine Saint-Denis

- Jean-François Stoll, directeur départemental des finances publiques,
- Edith Marchica, chef du pôle pilotage des ressources, DDFIP,
- Joëlle Pereira, responsable du SIP Aubervilliers,
- Frédéric Despet, adjoint au responsable de site filière gestion publique, SIP Aubervilliers,
- Francis Caron, adjoint au responsable de site filière fiscale, SIP Aubervilliers,
- Mme Alberici, responsable de l'accueil, SIP Aubervilliers ;

Vienne

- Robert Monniaux, directeur régional des finances publiques,
- Dominique Cagnat, responsable du pôle fiscal, DDFIP,
- Gildas Le Bris, pôle fiscal, adjoint du responsable, chef de la division GF1, DDFIP,
- Thierry Robin, pôle fiscal, division GF1, DDFIP,
- Jean-François Colantoni, responsable régional de la politique immobilière de l'Etat, DDFIP,
- Laurence Machard-Kerdelhue, responsable de la division stratégie, contrôle de gestion, qualité de service, logistique, immobilier et informatique, DDFIP,
- Christine Perrier, division stratégie, contrôle de gestion, qualité de service, logistique, immobilier et informatique, responsable de la cellule Immobilier, DDFIP,
- Martine Pairemaure, responsable du SIP Poitiers-Nord,

- Michèle Muairon, responsable du SIE Poitiers-Nord,
- Florence Couton, adjointe à la responsable, SIE Poitiers-Nord,
- Gérard Felix, responsable du SIP Poitiers-Sud,
- Guy Leveque, responsable du SIP-SIE Montmorillon,
- Josseline Lebon, fondée de pouvoir pour la partie SIE, SIP-SIE Montmorillon,
- Dany Maupin, cellule logistique, SIP-SIE Montmorillon ;

Yvelines

- Michel Colin, trésorier payeur général des Yvelines,
- Jacques Chepfer trésorier principal, trésorerie de Maisons Lafitte ;

Organisations syndicales

Loire-Atlantique

- Dominique Scotto, délégué Union SNUI-SUD Trésors solidaires, DDFIP,
- Marc Lerbey, délégué Union SNUI-SUD Trésors solidaires, DDFIP,
- Christophe Andre, délégué CGT Gestion publique, DDFIP,
- Franck Mainguy, délégué CGT Gestion fiscale, DDFIP,
- Loïc Patisier, délégué CFDT Gestion publique, DDFIP,
- Franck David, délégué CFDT Gestion fiscale, DDFIP,
- Christel Rusafa, déléguée FO Gestion publique, DDFIP,
- Philippe Nobilet, délégué FO Gestion publique, DDFIP,
- Anne-Marie Delcourt, déléguée UNSA Gestion publique, DDFIP,
- Florence Lebreton, déléguée UNSA Gestion fiscale, DDFIP ;

Seine Saint-Denis

- Sandrine Mortini, déléguée CFDT, pôle recouvrement de Bobigny,
- Véronique Lafollet, déléguée CFDT, trésorerie Le Raincy,
- Lilian Mounard, délégué SNUI Trésor solidaires, SIP Aubervilliers,
- Lionel Barsac, délégué CGT, SIP Aubervilliers,
- Olivier Rochas, délégué CFTC, trésorerie d'Aulnay-sous-Bois,
- David Duchesne, délégué FO, trésorerie de Drancy ;

Yvelines

- Corinne Clément-Goudercourt, déléguée CGT Finances, TG Yvelines,

- Lucien Breleur, délégué CGT Finances, TG Yvelines,
- Alain Boum, délégué FO DGFIP, TG Yvelines,
- Jean-Marc Le Corronc, délégué FO DGFIP, TG Yvelines,
- Jean-Xavier Girault, délégué FO DGFIP, TG Yvelines,
- Renan Le Boursicaud, délégué CFDT finances publiques Yvelines, TG Yvelines,
- Odile Artigalas, déléguée CFDT finances publiques Yvelines, TG Yvelines,
- Adrien Matt, délégué CFDT finances publiques Yvelines, TG Yvelines,
- Dominique Riom-Lescuras, déléguée CFDT finances publiques Yvelines, TG Yvelines,
- Isabelle Wenger-Artz, déléguée SNUI SUD Trésor, TG Yvelines,
- Reynald Ramseier, délégué SNUI SUD Trésor, TG Yvelines ;

Hérault

- Anne-Marie Durand, secrétaire CGT finances publiques de l'Hérault,
- Youssef Saghir, délégué CGT, Montpellier 2,
- Eric Soulies, service d'accueil à Montpellier-Chaptal,
- Gisèle Sawczuk, déléguée FO, Montpellier,
- Marc Mena, délégué SNUI-SUD Trésors Solidaires,
- Line Marty, déléguée SNUI-SUD Trésors Solidaires,
- Yves Benedetti, délégué CFTC DGFIP ;

Ministères chargés de l'économie et du budget

Secrétariat général

- Dominique Lamiot, secrétaire général du ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État,
- Philippe Leveque, chef de la délégation à la modernisation (DMO),
- Guy Correa, chef de la mission modernisation, DMO ;

Inspection générale des Finances

- Jean Basseres, chef du service de l'inspection générale des finances,
- François Auvigne, inspecteur général des finances référent pour la DGFIP ;

Médiateur des ministères économiques et financiers

- Emmanuel Constans, médiateur des ministères économique et financier,
- Sabine Michelan, conseiller « relations avec les usagers » auprès du médiateur ;

Direction générale de la modernisation de l'Etat

- François-Daniel Migeon, directeur-général,
- Nicolas Conso, chef du service innovations,
- Jean-Philippe de Saint-Martin, chef du service conseil,
- Arnaud Lacaze, chef du service projets,
- Philippe Walter, chef du département projets de simplification ;

Direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services

- Christophe Michel, chargé de mission auprès du DGCIS ;

Médiateur de la République

- Jean-Paul Delevoye, médiateur de la République,
- Bernard Dreyfus, directeur général des services du médiateur de la République,
- Claude Gonzalez, délégué du médiateur de la République en Loire-Atlantique, coordonnateur des délégués en Pays de la Loire ;

Parlement*Commission des finances de l'Assemblée Nationale*

- Thierry Carcenac, membre de la commission des finances, rapporteur spécial du programme 156 gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local,
- Christine Caron, administratrice ;

Commission des finances du Sénat

- Jean Arthuis, président de la commission des finances,
- Albéric de Montgolfier, vice-président de la commission des finances,
- Philippe Dallier, membre de la commission des finances,
- Pierre Chavy, administrateur ;

Juridictions administratives

- Philippe Martin, conseiller d'Etat, président adjoint de la section du contentieux du Conseil d'Etat,
- Jean-Pierre Dussuet, conseiller-rapporteur, président de la commission départementale des impôts directs des taxes sur le chiffre d'affaires, Tribunal administratif de Nantes,
- Michèle Le Montagner, présidente de la septième chambre (fiscale) du Tribunal administratif de Versailles,

- Françoise Millie, présidente de la cinquième chambre (fiscale) du Tribunal administratif de Versailles,
- Guillaume Thobaty, rapporteur public à la cinquième chambre (fiscale) du Tribunal administratif de Versailles ;

Usagers particuliers

Association d'entraide des usagers de l'administration

- Josette Mondino, présidente,
- Jean-Pierre Maillant, vice-président,
- Michèle Dumonchau, membre du bureau exécutif ;

Fédération nationale des Familles rurales

- Thierry Damien, président,
- Jean-Yves Martin, directeur général ;

Emmaüs France

- Jean-Pierre Avidano, président de SOS Familles Emmaüs à Nice, pilote nationale du réseau SOS Familles Emmaüs,
- Bruno Morel, directeur général d'Emmaüs Solidarité à Paris,
- Marie-Hélène Le Nedic, directrice adjointe d'Emmaüs Alternatives à Montreuil (93) ;

Association renaissance développement insertion (ARDI)

- Abdellatif Safi, adulte relais,

Association Jeunes Phobos Paillade Nord (AJPPN)

- Saliha Hadj Arab ;

Solidarité DOM-TOM

- Jean-Claude Senneville, directeur ;

Service d'Orientation et de Médiation pour l'Insertion Sociale (SOMIS) à Montpellier

- Ahmed Mostefai,
- Jean Favantines ;

Association de quartier Tin Hinan à Montpellier (La Paillade)

- Christiane Cros, présidente ;

Union montpelliéraine des associations (UMA)

- Mustapha Laoukiri,
- Ahmed El Farkous ;

Usagers professionnels*Association française des entreprises privées (AFEP)*

- François Soulmagnon, directeur,
- Stéphanie Robert, directrice du service des affaires fiscales,
- Amina Tarmil, chargée de mission au service des affaires fiscales ;

Confédération générale du patronat des petites et moyennes entreprises (CGPME)

- Pascal Labet, directeur des affaires économiques,
- Gérard Orsini, président de la commission juridique et fiscale ;

Chambre de commerce et d'industrie de Paris (CCIP)

- Valérie Stephan, responsable du département fiscal ;

Chambre de commerce et d'industrie de Nantes-Saint-Nazaire

- Christian Le Cornec, directeur général,
- Catherine Le Foll, conseiller Innovation Industries services ;

Assemblée permanente des chambres des métiers et de l'artisanat

- François Moutot, directeur général,
- René Roche, directeur général adjoint ;

Mouvement des entreprises de France (MEDEF)

- Marie-Pascale Antoni, directrice des affaires fiscales au MEDEF,
- Maître Michel Taly, avocat au cabinet Arsene Taxand ;

Comité local des usagers professionnels (CLUPRO) de l'Hérault

- Gabrielle Deloncle, confédération générale du patronat des petites et moyennes entreprises (CGPME 34),
- Bernard Fourcade, chambre régionale de commerce et d'industrie Languedoc-Roussillon (CRCI LR),
- Catherine Dumont, conseil régional de l'ordre des experts-comptables de Montpellier (CROEC),
- Jean Guillermet, centre de gestion agréé du Languedoc Roussillon (CGA LR),
- Raymond Lieutenant, centre de gestion agréé de l'artisanat Languedoc Roussillon (CG2ALR),
- Caroline Gayet, association régionale agréée des professions libérales (ARAPL 34),
- Patrick Malapert, association de gestion agréée du Sud (AGASUD),
- François Bories, chambre départementale des notaires,

- Frédéric Tonus, chambre départementale des huissiers,
- Michelle Tisseyre, ordre des avocats ;

Intermédiaires

Institut des avocats conseils fiscalistes (IACF)

- Denis Di Leonardo, secrétaire général,
- Eve Obadia, Avocat, administrateur,
- Jean-Charles David, avocat, administrateur,
- Jean-Charles Flatres, avocat, administrateur,
- Mme Ogive, assistante ;

Huissiers de justice

- Frédérique Delval, huissier de justice à Avesnes-sur-Helpe ;

Experts-comptables

- Hervé Boullanger, secrétaire général du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables,
- Jean Saphores, vice-président délégué du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, président de la Commission informatique,
- Patrick Viault, responsable du service des questions juridiques au Conseil supérieur,
- Régis Gourlet, expert comptable à Valenciennes,
- Nicolas Cauquis, associé et chef de l'antenne de Blois du réseau de cabinets d'expertise comptable ORCOM ;

Coordination fiscale des grandes entreprises (CFGE)

- Philippe Barbier, président, responsable des systèmes d'information fiscale à la direction fiscale groupe de la direction financière de GDF SUEZ ;

Centre de gestion agréé

- Claude Beneteau, directeur adjoint du Centre de Gestion Agréé de Loire Atlantique (CGALA) à Nantes ;

Autres administrations*Agence centrale des organismes de Sécurité sociale (ACOSS), caisse nationale des URSSAF*

- Benjamin Ferras, directeur de cabinet du directeur, secrétaire général du conseil d'administration, directeur de la communication,
- Saïd Oumeddour, sous-directeur à la direction de la réglementation, du recouvrement et du service,
- Laurent Trufel, responsable qualité à la direction de la réglementation, du recouvrement et du service ;

L'équipe des rapporteurs a également participé aux réunions suivantes :

- La médiation au service des consommateurs : la confiance retrouvée, colloque organisé par la Commission de la médiation de la consommation, le 27 septembre 2011 ;
- Les assises de la simplification, présidées par le secrétaire d'Etat chargé des petites et moyennes entreprises, le 29 avril 2011.

Annexe 3 :

Liste des personnes présentes au séminaire

Le séminaire de travail, organisé le mardi 17 mai 2011, à mi-parcours de l'évaluation, animé par le prestataire externe, a rassemblé, en plus de l'équipe de la Cour, les personnes suivantes :

Cour des comptes

Première chambre Christian Babusiaux, président de la première chambre,
François Monier, président de section,
Jean-Christophe Chouvet, conseiller maître ;

Administration centrale de la DGFIP

| | |
|-------------------------|--|
| DGFIP / MRU | Catherine Brigant, chef de la MRU, Marie-Line Cousin-Raimbourg, adjointe ; |
| DGFIP / Gestion fiscale | Régine Dupuy, chef du bureau GF2A <i>animation de la fiscalité des professionnels</i> , Audran Le Baron, chef du bureau GF1A, <i>animation de la fiscalité des particuliers</i> ; |

Directions territoriales de la DGFIP

| | |
|------------------------|---|
| DRFIP Hérault | Nadine Chauviere, DRFIP, Jean-Claude Roques, directeur pôle gestion fiscale ; |
| DDFIP Isère | Sylvie De Gentile, future directrice du pôle gestion fiscale, Gilbert Lisi, DDFIP de l'Allier, ancien DDFIP de l'Isère ; |
| DRFIP Nord | Christian Ratel, DRFIP, Lionel Testevuide, pôle gestion fiscale; |
| DDFIP Vienne | Robert Monniaux, DRFIP ; |
| DDFIP Seine St Denis | Christine Vidal, chef division fiscalité des particuliers, Joëlle Pereira, responsable SIP d'Aubervilliers ; |
| DDFIP Yvelines | Odile Segard, chef de division recouvrement, Jacques Chepfer, chef de poste, trésorerie de Maisons-Laffitte ; |
| DRFIP Loire Atlantique | Bernard Pineau, DRFIP, Rémi Rigolé, directeur pôle gestion fiscale ; |

Experts

| | |
|----------------|--|
| DGME | Nicolas Conso, Chef du Service de l'innovation dans la stratégie de service aux usagers, Philippe Walter, chef du département Projets de simplification ; |
| Expert externe | Francis Pave, sociologue au CNRS. |

Annexe 4 :

Liste des personnes présentes aux tables rondes

Les tables rondes organisées en octobre 2011 étaient constituées, en plus de l'équipe de la Cour, comme suit :

Table-ronde du mardi 11 octobre 2011
animée par M. Jean-Michel Lair et Mme Isabelle Veillet

Les problèmes spécifiques des entreprises

Mme Marie-Pascale Antoni, Mouvement des entreprises de France (MEDEF), directrice des affaires fiscales ;

Mme Denise Bintz, direction générale des finances publiques, mission communication et relations avec les publics ;

Mme Agnès Bricard, Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables, présidente ;

Mme Catherine Demier, secrétaire général du Conseil des prélèvements obligatoires ;

Mme Maxime Gauthier, direction générale des finances publiques, chef du service de la gestion fiscale ;

M. Pascal Labet, Confédération Générale du patronat des Petites et Moyennes Entreprises (CGPME), directeur des affaires économiques et fiscales ;

M. Philippe Moutie, direction générale des finances publiques, directeur de la direction générale des grandes entreprises ;

M. Christian Ratel, direction générale des finances publiques, directeur régional des finances publiques de Lille ;

Mme Valérie Stephan, Chambre de commerce et d'industrie de Paris (CCIP), responsable du département fiscal ;

M. Alain Schmitt, direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services, chef du service de la compétitivité et du développement des PME ;

Mme Clara Sorin, direction générale de la Modernisation de l'Etat, chef du département "Entreprises", service innovation.

Table-ronde du mercredi 12 octobre 2011
animée par M. Jean-Michel Lair et M. Grégoire Herbin

Bilan des procédures de recours et de médiation

M. Serge Arnal, médiateur des ministères économique et financiers, délégué du médiateur ;

Mme Denise Bintz, direction générale des finances publiques, mission communication et relations avec les publics ;

M. Bernard Cieutat, médiateur de la SNCF ;

M. Bernard Dreyfus, défenseur des droits – mission médiation avec les services publics, délégué général ;

M. Audran Le Baron, direction générale des finances publiques, chef du bureau gestion fiscale des particuliers

M. Jean Pierre Lieb, direction générale des finances publiques, chef du service juridique de la fiscalité ;

Mme Françoise Waintrop, direction générale de la Modernisation de l'Etat ;

Table-ronde du jeudi 13 octobre 2011,
animée par Mme Bernadette Malgorn

**Enseignements des expériences comparables, nationales et
internationales**

Mme Catherine Acacio, préfecture de Seine-et-Marne, directeur de la citoyenneté et de la réglementation ;

Mme Agnieszka Bernacka, direction générale des finances publiques, mission internationale ;

Mme Denise Bintz, direction générale des finances publiques, mission communication et relations avec les publics ;

M. Michel Braustein, Cour des comptes, sixième chambre, conseiller-maître ;

M. Eric Briat, Institut national de la consommation, directeur général ;

M. Christian Castella, Caisse nationale des allocations familiales, directeur du réseau ;

M. Raphaël Colas, groupe La Poste, direction de la qualité, responsable du pôle satisfaction clients et projets ;

M. Nicolas Conso, direction générale de la modernisation de l'Etat, chef du service de l'innovation dans la stratégie de service aux usagers ;

M. Camille Brouard, agence centrale des organismes de sécurité sociale, sous-directeur de la direction de la réglementation, du recouvrement et du service

M. Michel Davy de Virville, Cour des comptes, cinquième chambre, conseiller maître ;

M. Audran Le Baron, direction générale des finances publiques, chef du bureau animation de la fiscalité des particuliers ;

M. Thierry Lemerle, Pôle Emploi, directeur général adjoint, qualité et maîtrise des risques ;

M. Dominique Libault, directeur de la sécurité sociale ;

M. Bernard Limal, direction générale des finances publiques, mission réingénierie des processus ;

Mme Sylvie Trosa, Cour des comptes, chargée de mission « évaluation des politiques publiques ».

Annexe 5 : Liste des rapports consultés

Enquêtes Cour des comptes

- La fusion de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique : un premier bilan. Communication à la commission des finances du Sénat – Octobre 2011.
- Les aides aux entreprises en matière d'innovation et de recherche: la cohérence des dispositifs fiscaux et budgétaires. Communication à la commission des finances de l'Assemblée nationale - Octobre 2011.
- La gestion du programme COPERNIC. Communication à la commission des finances du Sénat - Octobre 2009. Publié dans la série des rapports d'information du Sénat n° 70 – session ordinaire de 2009-2010 du 28 octobre 2009.
- Les instances de médiation dans le domaine économique. Communication à l'Assemblée nationale - Octobre 2009.
- Les contrats pluriannuels de performance direction générale des impôts et direction générale de la comptabilité publique (2006). La modernisation à la direction générale des impôts et à la direction générale de la comptabilité publique (2008). Le contrôle de gestion dans les directions financière à réseau du ministère du budget (2008). Le contrôle de gestion de la DGFIP (2009).
- Les méthodes et les résultats du contrôle fiscal. Rapport public annuel 2010 de la Cour - février 2010.
- *La prime pour l'emploi : une dépense fiscale aux objectifs de plus en plus confus.* Rapport public annuel 2011.

Rapports autres que ceux de la Cour

- Rapport Lépine. Mission d'analyse comparative des administrations fiscales. Rapport de synthèse établi par Pierre-François Gouiffès et Julien Carmona, inspecteurs des Finances, sous la supervision de M. Jean-Luc Lépine, inspecteur général des Finances + annexes. Mars 1999 (IGF 98-M-041-11).
- Rapport Mission 2003. Thierry Bert et Paul Champsaur. 1999, remis le 6 janvier 2000.
- Conseil des impôts. Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale – Novembre 2002.
- Bercy : la réforme sans le grand soir. F. Villeroy de Galhau. En temps réel – cahier 13 - Mars 2004.
- Rapport Bruno Gibert. Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire - Septembre 2004.
- Mission d'audit de modernisation. Rapport du la procédure de télédéclaration de l'impôt sur le revenu. Décembre 2005 (IGF 2005-M-083-02).
- Mission d'audit de modernisation. Rapport sur l'extension du champ de compétences des centres d'encaissement du Trésor public - Avril 2006 (IGF 2006-M-022-02).
- Conseil des prélèvements obligatoires. La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle. Mars 2007.
- Rapport Olivier Fouquet. Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables: une nouvelle approche - Juin 2008.
- La satisfaction des usagers. Comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics – Juillet 2009.
- Rapport Franck Riester. Amélioration de la relation numérique à l'utilisateur – 12 février 2010.
- Rapport de François Cornut-Gentille. Modernisation de l'Etat, qualité des services publics et indicateurs - Mars 2010.
- Conseil des prélèvements obligatoires. Entreprises et niches fiscales et sociales : des dispositifs dérogatoires nombreux. Octobre 2010.
- Mission d'évaluation du crédit d'impôt recherche (CIR). Septembre 2010 (IGF 2010-M-035-02).
- Le contentieux administratif des particuliers, Mission nationale d'audit, DGFIP, Rapport n° 2010-13, novembre 2010.
- Rapport d'audit du dispositif de performance du programme 156 « Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local » -CIAP - Mars 2011.
- Contentieux administratif : une revue comparative, Mission d'étude internationale des administrations fiscales, DGFIP, Mars 2011. Cette étude a porté sur les pays suivants : Allemagne, Australie, Canada, Espagne, Etats-Unis, Irlande, Italie, Norvège, Pays-Bas, Royaume-Uni.

- Rapport du 5ème conseil de modernisation des politiques publiques. RGPP - Mars 2011.
- Conseil des prélèvements obligatoires. Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs. Mai 2011.
- Rapport Jean-Luc Warsmann. La simplification du droit au service de la croissance et de l'emploi – 6 juillet 2011.

Rapports annuels

- Rapports annuels du médiateur de Bercy (2004 à 2010).
- Rapports annuels du Médiateur de la République (2003 à 2010).
- Rapports annuels d'activité de la DGCP (2004 à 2007).
- Rapports annuels d'activité de la DGI (2004 à 2007).
- Rapports annuels d'activité de la DGFIP (2008 à 2010).
- Rapports annuels du ministère en charge du budget (2001 à 2010).
- Projets annuels de performance programme 156 « Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local » (2005 à 2012).
- Rapports annuels de performance programme 156 « Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local » (2006 à 2010).

Bibliographie : Banque mondiale et OCDE

- Banque Mondiale (2010). *Economic Premise - Smart Tax Administration*.
- Banque Mondiale, PricewaterhouseCoopers (2011). *Paying Taxes*.
- OCDE (2008). L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE : série « Informations comparatives ».
- OCDE (2010). Enquête sur les tendances et l'évolution du recours aux moyens électroniques pour la fourniture de service aux contribuables.
- OCDE *Information note* (2009). *General Administrative Principles : Corporate Governance and Tax Risk Management*.
- OCDE *Information Note* (2010). *Programs to Reduce the Administrative Burden of Tax Regulations*.
- OCDE *Information Note* (2010). *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour*.
- OCDE *Guidance Note* (2009). *Forum of Tax Administration : Compliance Management of Large Business Task Group*.

Annexe 6 : Des stratégies affichées par d'autres services publics

La DGFIP est souvent très bien classée dans les palmarès de qualité de service établis par diverses instances tels que le baromètre de complexité de la direction générale de la modernisation de l'Etat. L'interprétation de ces résultats doit cependant tenir compte de ce que la DGFIP s'adresse à près de 40 millions d'utilisateurs particuliers et entreprises : si 10 % d'entre eux se déclarent insatisfaits, ils représentent en nombre la même population que l'ensemble des usagers de Pôle emploi.

D'autres administrations ou organismes de service public soumis à de fortes contraintes ont été amenés à développer des pratiques dont le retour d'expérience, positif ou négatif, pourrait être analysé par la DGFIP lorsqu'elle construira sa stratégie de relations avec les usagers, même si les résultats de ces politiques peuvent apparaître à divers égards moins satisfaisants que ceux de l'administration fiscale.

Au cours de l'enquête, ont été rencontrés divers organismes dont les expériences en matière de relation avec leurs usagers, peuvent éclairer celle de la DGFIP.

1/ La relation client, axe central de la stratégie du groupe La Poste

Confrontée à la concurrence dans ses diverses activités (courrier, colis, banque), La Poste a fait de la relation client l'axe central de sa stratégie et le cœur de métier commun à toutes ses activités. Elle parie sur le maintien de la confiance par le respect d'engagements de service affichés.¹²⁵

Cette stratégie implique que soit mesuré régulièrement le degré de satisfaction des clients et soient identifiés les motifs de mécontentements, en particuliers les « irritants » tels que l'attente en bureau de poste. A ce titre, le recueil et le suivi des réclamations ont récemment été profondément réorganisés et centralisés afin qu'il soit répondu plus efficacement aux demandes et plaintes des clients, et que celles-ci soient mieux exploitées en vue d'une amélioration des services.

¹²⁵ Cf. Cour des comptes - *La Poste : un service public face à un défi sans précédent* - Rapport public thématique - juillet 2010.

Elle comporte également une politique « multicanal » qui vise à libérer au maximum les agents des tâches que les clients peuvent effectuer eux-mêmes.

2/ Une typologie des demandes pour une stratégie multicanal à la CNAF

Les allocataires des CAF forment un public très divers. Pour répondre à des besoins très différents et variables, la CNAF a construit une stratégie multicanal qui repose sur un traitement différencié en fonction du public visé. Les étudiants, par exemple, sont d'abord orientés vers les téléprocédures, puis vers l'accueil téléphonique, et enfin vers le courrier.

Pour chaque catégorie d'allocataire, une typologie des différentes demandes possibles est dressée, et une réponse appropriée à chaque type est définie. S'agissant des demandes de renseignements simples, un répondeur automatique suffit ; pour les demandes plus précises qui nécessitent un accès au compte de l'allocataire, la relation téléphonique avec un opérateur est plus adaptée. Enfin, si la demande nécessite une expertise, l'allocataire se voit proposer un rendez-vous avec un agent pour un échange plus confidentiel et personnalisé.

La DGFIP estime qu'une segmentation usager/canal systématisée serait trop contraignante pour ses usagers.

3/ L'amélioration de la relation client, moyen de prévention de la fraude à l'ACOSS

L'ACOSS a constaté que la non-déclaration était une source de fraude importante en termes de recettes non encaissées et que sa fréquence variait suivant les secteurs d'activités. Sa démarche a donc consisté, dans un premier temps, à mener une enquête afin d'identifier les secteurs concernés. Dans un deuxième temps, des procédures simplifiées ont été instaurées afin de réduire les lourdeurs administratives de la déclaration pour les professionnels des secteurs d'activité ainsi identifiés.

4/ La réduction de l'offre d'accueil physique expérimentée par certaines préfectures

Certaines préfectures sont confrontées à une augmentation de la fréquentation de leurs sites d'accueil physique, tandis que leurs moyens en ressources humaines diminuent et que parallèlement les différentes législations se compliquent. Pour répondre à ce surcroît de demandes, une réduction de l'offre d'accueil physique, fondée sur l'idée que le développement de l'offre fait augmenter la demande, est envisagée. Des expérimentations visant à réduire les horaires d'ouverture de certains services sont donc en cours. Elles comportent cependant le maintien d'un

accueil physique pour les publics fragiles ou faiblement équipés en moyens informatiques, et des actions visant à réorienter le public vers les services en ligne. Enfin, une attention est portée aux doublons générateurs de coûts.

Annexe 7 : Sensibilisation des jeunes à la fiscalité

Des actions d'éducation fiscale sont menées dans de nombreux pays, nordiques, latins et outre-Atlantique notamment. L'IOTA (Organisation Intra-européenne des Administrations Fiscales), a rédigé un rapport à ce sujet en 2008. Quelques exemples peuvent être cités.

Les Canadiens ont créé un programme général « Apprenons l'impôt » destiné aux particuliers qui remplissent une déclaration de revenus pour la première fois. Il s'agit d'un didacticiel qui contient des exercices et des jeux-questionnaires permettant de connaître le système fiscal canadien à travers un personnage. Un autre programme, « Enseignons l'impôt », concerne plus spécifiquement les professeurs des collèges et lycées. Il est révisé chaque année depuis 1970.

Aux Etats-Unis, l'*Internal Revenue Service* (administration fiscale) a développé un programme d'éducation à l'impôt. Un des volets s'adresse aux professeurs, l'autre aux étudiants désireux de mieux connaître le système fiscal américain et de bien comprendre la déclaration de revenus.

En Belgique, l'administration fiscale cherche en priorité à informer le groupe cible des étudiants sur les applications électroniques et à les sensibiliser à leur utilisation (carte d'identité électronique, déclaration et dossier fiscal personnel électroniques). Afin de soutenir les enseignants dans leur tâche d'éducation civique et fiscale, un matériel didactique a également été développé de manière à pouvoir être utilisé directement en classe ou pour une formation dans le cadre du projet « Sur les bancs d'école avec le SPF Finances ».

En Pologne un programme « D'où vient l'argent pour nos dépenses ? Nous payons tous des impôts » vise à expliquer aux enfants âgés de 11-12 ans quelles sont les missions financées par les impôts.

En Allemagne, le ministère des finances (BMF) publie deux manuels qui peuvent servir de support à une introduction à la fiscalité pour les élèves du secondaire, sur le thème, « l'impôt nous concerne tous » : un manuel avec des exemples pratiques à l'attention des élèves ainsi qu'un manuel pédagogique à l'attention des enseignants.

En Espagne, des didacticiels d'éducation à l'impôt sont accessibles dès la page d'accueil du site de l'*Agencia tributaria*. Ils sont destinés aux professeurs et aux élèves avec des modules différenciés selon les niveaux (école primaire ou collège).

Annexe 8 : Liste des objectifs des programmes budgétaires (LOLF)

Les trois programmes budgétaires portant des objectifs ayant trait aux relations entre l'administration fiscale et ses usagers sont les programmes :

156 - Gestion fiscale et financière de l'Etat et du secteur public local,

200 - Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État

201 - Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux

Les objectifs sont présentés par la DGFIP dans la maquette budgétaire de l'exercice 2011.

Les indicateurs reprennent le point de vue du citoyen (indicateur d'efficacité), de l'utilisateur (indicateur de qualité) ou du contribuable (indicateur d'efficience).

Programme 156 - Gestion fiscale et financière de l'État et du secteur public local

Objectif 1 Réussir la fusion

Le premier objectif de la DGFIP est d'améliorer significativement le service rendu aux contribuables particuliers en leur permettant d'effectuer toutes leurs démarches fiscales auprès d'un seul interlocuteur et dans un même lieu ; c'est le "guichet fiscal unifié", dont l'avancée du déploiement est mesurée par l'indicateur 1.1 "Déploiement du guichet fiscal unifié". La mise en place du guichet fiscal unifié est engagée progressivement sur le territoire depuis 2009 et s'échelonne jusqu'en 2012. [...]

- Indicateur 1.1 Déploiement du guichet fiscal unifié (du point de vue de l'utilisateur).
- Indicateur 1.2 Nombre de directions régionales ou départementales des finances publiques (du point de vue de l'utilisateur).
- [Indicateur 1.3]

Objectif 2 Favoriser l'accomplissement volontaire des obligations fiscales (civisme fiscal)

Le civisme fiscal s'exprime par l'accomplissement volontaire de leurs démarches et obligations fiscales par les contribuables. Il constitue un enjeu stratégique pour la DGFIP. Il concerne en premier lieu le civisme déclaratif, mais aussi et surtout le civisme de paiement, garant du niveau et de la régularité des

reentrées fiscales attendues par l'État. La réalisation de cet objectif s'appuie, d'une part, sur un traitement efficace des déclarations et moyens de paiement et d'autre part, sur le développement des téléprocédures offertes aux usagers, gage d'un surcroît de simplicité et de fiabilité des démarches. Les indicateurs traduisent la mise en œuvre de cet objectif en mesurant, pour les particuliers et les professionnels, le taux de déclaration et de paiement des impôts. [...]

– Indicateur 2.1 Taux de déclaration et de paiement des impôts (du point de vue du citoyen).

Objectif 3 Faciliter l'impôt

L'amélioration de la qualité de service pour les usagers est au cœur de la réforme. Souhaitant être une administration de service de référence en France, la DGFIP met en œuvre une série d'engagements précis, mesurables, applicables dans tous les domaines et visant à faciliter l'impôt pour l'utilisateur, chaque fois qu'il est en contact avec elle.

Le référentiel Marianne est composé de 19 engagements dont 15 engagements de qualité de service. La DGFIP assure le suivi de ces engagements par des audits internes réguliers, des rapports annuels et des enquêtes.

La qualité de service en termes de rapidité de traitement des demandes des usagers se trouve pour sa part également évaluée par le nouvel indicateur 3.1 "Respect du référentiel Marianne" qui mesure le respect des 4 engagements suivants du référentiel Marianne : le traitement des courriers en 15 jours ouvrés ; le traitement des appels aboutis en moins de 5 sonneries ; le traitement des demandes relatives à la qualité de service en 15 jours ouvrés.

La mise en place de ce nouvel indicateur vise la consolidation des résultats obtenus jusqu'à présent avec le programme "Pour vous faciliter l'impôt" (PVFI) par les services, et à assurer aux usagers une qualité de service performante et adaptée dans le cadre du Référentiel Marianne. L'objectif est donc d'apporter une qualité de service optimale dans une proportion toujours plus grande (70 % dès 2011), en tenant compte des limites inhérentes à l'activité.

Par ailleurs, et grâce à la refonte de son système d'information, la DGFIP s'engage à offrir une pluralité de modes d'accès à ses usagers, de sorte que ceux-ci aient à leur disposition, outre les canaux plus traditionnels du guichet, du courrier et du téléphone, des possibilités de liaisons dématérialisées via l'Internet. Ces nouveaux services s'inscrivent pleinement dans la mise en place d'une "e-administration" qui, par ailleurs, permettra à l'utilisateur, particulier comme professionnel, d'avoir accès à distance à son compte fiscal dématérialisé.

Le second indicateur associé à cet objectif de facilitation de l'impôt pour l'utilisateur mesure le développement des procédures dématérialisées (indicateur 3.2).

– Indicateur 3.1 Respect du référentiel Marianne (du point de vue de l'utilisateur).

– Indicateur 3.2 Niveau de développement des procédures dématérialisées à la DGFIP (du point de vue de l'utilisateur).

Objectif 4 Assurer la lutte contre la fraude fiscale et le recouvrement offensif des impôts et des amendes

La mise en œuvre de cet objectif vise à garantir l'égalité devant l'impôt et à consolider le civisme fiscal. Elle recouvre la détection et la sanction des comportements révélant une attitude de fraude caractérisée de la part de contribuables qui s'affranchissent délibérément du respect de leurs obligations en la matière.

Elle passe par des actions visant à renforcer la qualité et la professionnalisation de la chaîne du contrôle fiscal. De plus, de nouvelles dispositions législatives, adoptées en loi de finances rectificative pour 2009, visent à permettre à l'administration de disposer de nouveaux instruments juridiques, en particulier à l'encontre des fraudes les plus caractérisées. [...]

Les trois indicateurs évaluent les résultats obtenus dans l'atteinte de l'objectif en mesurant le pourcentage des contrôles réprimant les fraudes les plus caractérisées (indicateur 4.1), le taux brut et le taux net de recouvrement DGFIP en droits et pénalités sur créances de contrôle fiscal externe au titre de l'année N-2 (indicateur 4.2) et le taux de paiement des amendes (indicateur 4.3).

- Indicateur 4.1 Pourcentage des contrôles réprimant les fraudes les plus caractérisées (du point de vue du contribuable).
- Indicateur 4.2 Taux de recouvrement DGFIP en droits et pénalités sur créances de contrôle fiscal externe au titre de l'année N-2 (du point de vue du contribuable).
- Indicateur 4.3 Taux de paiement des amendes (du point de vue du contribuable).

Objectif 5 Maîtriser les coûts de gestion des administrations financières

La DGFIP s'engage à améliorer les conditions dans lesquelles elle exerce ses missions tout en réduisant le coût pour la collectivité, ce dont témoignent, de manière complémentaire, les taux d'intervention et la mesure de la productivité.

Les taux d'intervention (indicateur 5.1) permettent de mesurer le rapport entre les coûts de la DGFIP et les masses financières qu'elle est chargée de collecter ou de payer. Initiée dès 1999 dans le domaine fiscal (taux d'intervention sur l'impôt), cette démarche a été étendue au paiement des dépenses publiques. Une amélioration est attendue sur la période 2011-2013 de manière plus marquée pour le taux d'intervention sur l'impôt.

Le taux annuel d'évolution de la productivité globale de la DGFIP (indicateur 5.2) a connu une nouvelle progression [...]. Cette tendance néanmoins positive est la résultante de la politique ambitieuse de recherche de gains d'efficacité conduite par la DGFIP, comme en témoignent la démarche déjà largement engagée en matière de dématérialisation tant au profit des usagers particuliers que des professionnels et des collectivités locales, ainsi que la mise en œuvre d'une réingénierie des processus.

- Indicateur 5.1 Taux d'intervention sur les recettes et les dépenses (du point de vue du contribuable).
- Indicateur 5.2 Taux annuel d'évolution de la productivité globale de la DGFIP (du point de vue du contribuable).

Programme 200 - Remboursements et dégrèvements d'impôts d'État*Objectif 1 Permettre aux usagers de bénéficier de leurs droits le plus rapidement possible*

L'objectif est d'améliorer le service à l'utilisateur en réduisant le délai entre le dépôt de la déclaration, de la demande ou de la réclamation, et la mise à disposition de l'utilisateur de la restitution afférente.

Cet objectif doit être mis en perspective avec les travaux effectués en amont de ce programme et dépendant du programme « gestion fiscale et financière de l'État et du secteur public local » qui visent à faire diminuer le volume des réclamations contentieuses par des actions préventives (meilleure information dispensée aux contribuables...).

S'agissant des demandes de remboursement de crédits de TVA, l'objectif est de concilier les intérêts des entreprises, qui doivent disposer de leurs fonds le plus rapidement possible, et ceux du Trésor, en luttant efficacement contre la fraude.

La réalisation de cet objectif s'appuie sur la bonne orientation des demandes, dès réception, grâce à un dispositif d'analyse-risque, sur le traitement efficace des demandes, et sur la généralisation des restitutions par virement.

[...] cet indicateur synthétise les différents axes de la stratégie du programme que sont la rapidité de traitement et la lutte contre la fraude, [...].

- Indicateur 1.1 Taux de demandes de remboursement de crédit TVA non imputable et de restitutions d'impôts sur les sociétés remboursées dans un délai inférieur ou égal à 30 jours (du point de vue de l'utilisateur).
- Indicateur 1.2 Ancienneté des demandes de remboursement de crédit de TVA non imputable qui ont fait l'objet d'un remboursement (partiel ou total) dans un délai strictement supérieur à 30 jours (du point de vue du contribuable).
- Indicateur 1.3 Taux de réclamations contentieuses en matière d'IR et de contribution à l'audiovisuel public traitée dans le délai d'un mois (du point de vue de l'utilisateur).

Programme 201 - Remboursements et dégrèvements d'impôts locaux*Objectif 1 Permettre aux usagers de bénéficier de leurs droits le plus rapidement possible*

L'objectif est d'améliorer le service à l'utilisateur en réduisant le délai entre le dépôt d'une contestation de la taxe mise à sa charge et la disposition par l'utilisateur de la restitution afférente.

Cet objectif s'inscrit de manière corrélative à l'ensemble des travaux dépendant du programme « gestion fiscale et financière de l'État et du secteur public local » et qui visent à faire diminuer le volume des réclamations contentieuses par des actions préventives (meilleure information dispensée aux contribuables...).

La réalisation de cet objectif s'appuie sur le traitement efficace des déclarations, demandes ou réclamations et sur un développement des modalités de restitution par virement.

L'indicateur porte sur les délais de traitement de réclamations contentieuses relatives à la taxe d'habitation (TH).

– Indicateur 1.1 Taux de réclamations contentieuses relatives à la taxe d'habitation traitées dans le délai d'un mois (du point de vue de l'utilisateur).

Annexe 9 : Répertoire des sigles

| | |
|---------|--|
| ACOSS | Agence centrale des organismes de sécurité sociale |
| AFEP | Association française des entreprises privées |
| AFP | Accueil fiscal de proximité |
| CAF | Caisse d'allocations familiales |
| CAP | Contribution à l'audiovisuel public |
| CCI | Chambre de commerce et d'industrie |
| CDI | Centre des impôts |
| CDIF | Centre des impôts fonciers |
| CET | Contribution économique territoriale |
| CFE | Contrôle fiscal externe |
| CFE | Contribution foncière des entreprises |
| CFGE | Confédération fiscale des grandes entreprises |
| CFiP | Centre des finances publiques |
| CGI | Code général des impôts |
| CIR | Crédit impôt recherche |
| CIS | Centre impôts-service |
| CLU | Comité local des usagers |
| CMC | Commission de la médiation de la consommation |
| CMPP | Conseil de modernisation des politiques publiques |
| CNAF | Caisse nationale des allocations familiales |
| CNAM | Caisse nationale d'assurance maladie |
| CNU | Comité national des usagers |
| CoDir | Comité de direction |
| CPS | Centre prélèvement-service |
| CSI | Centre de services informatiques |
| CSRC | Cellule de suivi des relations avec les contribuables |
| CVAE | Contribution sur la valeur ajoutée des entreprises |
| DDFiP | Direction départementale des finances publiques |
| DDG | Délégué du directeur général |
| DGCIS | Direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services |
| DGCP | Direction générale de la comptabilité publique |
| DGDDI | Direction générale des douanes et droits indirects |
| DGE | Direction des grandes entreprises |
| DGFIP | Direction générale des finances publiques |
| DGI | Direction générale des impôts |
| DGME | Direction générale de la modernisation de l'Etat |
| DIRCOFI | Direction du contrôle fiscal |
| DIT | Département informatique du Trésor |
| DLF | Direction de la législation fiscale |
| DLU | Direction locale unifiée |
| DOS | Document d'orientation stratégique |
| DPR | Déclaration pré-remplie |

| | |
|-------|--|
| DRFIP | Direction régionale des finances publiques |
| DSF | Directeur des services fiscaux |
| DVNI | Direction des vérifications nationales et internationales |
| EDI | Echanges de données informatisés |
| EFI | Echanges de formulaires informatisés |
| EIRL | Entrepreneur individuel à responsabilité limitée |
| ENFIP | Ecole nationale des finances publiques |
| ETP | Equivalent temps plein |
| ETPT | Equivalent temps plein travaillé |
| GAIA | Gestion des affaires informatisée ; <i>c'est l'outil de prise en charge des demandes des usagers</i> |
| GEM | Groupe d'expression métier |
| GFA | Gestionnaire de file d'attente |
| GFU | Guichet fiscal unique |
| IACF | Institut des avocats conseils fiscalistes |
| ICE | Inspections de contrôle et d'expertise |
| IFU | Interlocuteur fiscal unique |
| IGF | Inspection générale des finances |
| INC | Institut national de la consommation |
| IQS | Indicateur de qualité de service |
| IR | Impôt sur le revenu |
| IS | Impôt sur les sociétés |
| LOLF | Loi organique relative aux lois de finances |
| LPF | Livre des procédures fiscales |
| MARC | Mission d'animation du réseau et de coordination |
| MNA | Mission nationale d'audit |
| MRA | Mission régionale d'audit |
| MRU | Mission Relation aux usagers |
| OCDE | Organisation de coopération et de développement économiques |
| PACS | Pacte civil de solidarité |
| PAP | Projet annuel de performances |
| PCE | Pôle de contrôle et d'expertise |
| PICF | Plan interrégional de contrôle fiscal |
| PLF | Projet de loi de finances |
| PLFR | Projet de loi de finances rectificative |
| PME | Petites et moyennes entreprises |
| PND | Pli non distribuable |
| PPE | Prime pour l'emploi |
| PQR | Presse quotidienne régionale |
| PRS | Pôle de recouvrement spécialisé |
| PVFI | Pour vous faciliter l'impôt |
| RAP | Rapport annuel de performances |
| RDM | Référent départemental Marianne |
| RMI | Revenu minimum d'insertion |
| SG | Secrétariat général des ministères financiers |
| SGG | Secrétariat général du gouvernement |
| SIE | Service des impôts des entreprises |
| SIP | Service des impôts des particuliers |
| TBVS | Tableau de bord de veille sociale |

| | |
|--------|--|
| TF | Taxe foncière |
| TH | Taxe d'habitation |
| TP | Taxe professionnelle |
| TPE | Très petite entreprise |
| TPG | Trésorier payeur général |
| TS | Taxe sur les salaires |
| URSSAF | Unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales |

Réponses des administrations et des organismes concernés

SOMMAIRE

| | |
|---|------------|
| Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie | 205 |
| Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, porte-parole du Gouvernement | 206 |
| Le défenseur des droits | 212 |

**REPONSE DU MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES
ET DE L'INDUSTRIE**

J'ai pris connaissance avec grand intérêt du projet de rapport public thématique « Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises ».

Il n'appelle aucune observation de ma part.

**REPONSE DE LA MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES
PUBLICS ET DE LA REFORME DE L'ETAT, PORTE-PAROLE DU
GOUVERNEMENT**

J'ai pris connaissance avec intérêt du résultat de ces travaux, sur un sujet particulièrement important dans la mesure où l'accueil des usagers, sous ses différentes formes, occupe une place essentielle dans l'activité des services de la direction générale des finances publiques (DGFIP).

Toutefois, je souhaite revenir sur certains points touchant notamment à l'apport spécifique de la DGFIP à la qualité de ces relations (1) avant de tracer des perspectives d'avenir en écho à vos recommandations (2).

1 – Quelques constats à préciser, s'agissant de l'apport de la DGFIP à la qualité des relations avec les usagers.

Je souhaiterais, tout d'abord, revenir sur la mise en place du guichet fiscal unique pour les particuliers, le saut qualitatif qu'il représente me paraissant devoir être mieux valorisé.

Comme je l'ai déjà précisé en réponse au rapport de la Cour consacré au bilan de la fusion de la direction générale des impôts avec la direction générale de la comptabilité publique, les rapprochements opérés depuis 2000 étaient d'une ampleur limitée, sans aucune commune mesure avec ce qui a été réalisé par la DGFIP. En effet, en un peu plus de cinq ans, les services des impôts et les trésoreries n'avaient été regroupés que dans une centaine de sites, couvrant environ 15 % de la population. Depuis la création de la DGFIP, et en moins de cinq ans, les services ont été fusionnés sur l'ensemble du territoire.

De plus, avant la fusion, là où des rapprochements avaient été réalisés dans le cadre d'« hôtels des finances », les deux administrations continuaient à assurer leurs métiers de façon distincte et la gestion de leurs ressources de façon séparée. Il y a donc une vraie différence de nature avec les actuels « services des impôts des particuliers » (SIP) placés sous un commandement unique et offrant à leurs usagers un accueil généraliste complet pour le calcul et le paiement de l'impôt.

S'agissant du service offert dans le cadre de l'accueil fiscal de proximité, je rappelle que l'objectif du guichet unique est de permettre à l'usager de pouvoir traiter ses questions fiscales en une seule démarche. C'est bien le cas aujourd'hui pour tous les contribuables, sur l'ensemble du territoire, notamment grâce à l'accueil fiscal de proximité, qui a par ailleurs consolidé le réseau des trésoreries et ainsi conforté la présence des services de la DGFIP en milieu rural ou semi-urbain.

Quelques chiffres pour illustrer l'apport de l'accueil fiscal de proximité : en mai 2010, les trésoreries qui assurent cet accueil ont reçu, au

cours de la campagne d'impôt sur le revenu, 500 000 personnes ; ce chiffre s'élève à 650 000 pour le même mois de l'année 2011. Pendant la période des échéances de paiement de 2010 et 2011 (août à décembre), 10 % des 4 millions de personnes qui se sont rendues chaque année dans une trésorerie l'ont fait pour une question d'assiette. En 2010, 180 000 dossiers ou démarches d'usagers ont transité entre les trésoreries de proximité et les SIP.

L'expérience de ces deux premières années de fonctionnement montre également que l'accueil fiscal de proximité permet de répondre à la plupart des questions posées et aux besoins de centaines de milliers d'usagers.

Au sujet du guichet fiscal unique, vous évoquez enfin une « unicité de lieu plus qu'une unicité d'interlocuteur ». L'essentiel est d'avoir, dans chaque SIP, un accueil généraliste qui repose sur la polyvalence des agents pour permettre à l'usager de traiter toutes ses questions fiscales au même endroit. Le respect des métiers, qui est une approche justifiée pour le traitement des dossiers dans les secteurs de gestion, est transparent pour l'usager dans le cadre du guichet fiscal unique.

Je signale pour conclure sur cette question qu'une récente enquête réalisée à l'initiative de la DGFIP (enquête réalisée par l'institut BVA en octobre et novembre derniers auprès d'usagers ayant contacté les services de la DGFIP au cours des 12 derniers mois) a montré que 68 % des usagers particuliers ayant eu un contact au guichet ont constaté une amélioration du service grâce au guichet fiscal unique.

S'agissant du maillage territorial et de la cartographie des implantations, je ne reviens pas sur les raisons qui ont justifié que la réforme s'appuie sur les implantations immobilières existantes, raisons que j'ai exposées en réponse à votre rapport sur le bilan de la fusion déjà évoqué. Je souligne tout d'abord que, grâce à la fusion, là où il y avait 750 centres des impôts spécialisés dans les questions d'assiette, les usagers ont maintenant 2 400 centres des finances publiques où ils peuvent poser leurs questions d'assiette et de paiement en une seule démarche.

Avec ces 2 400 points de contact, la DGFIP offre un véritable service de proximité au plus près de nos concitoyens, qui en moyenne, disposent d'un guichet à moins de 15 kilomètres de leur domicile.

La DGFIP a notamment mené un travail spécifique pour identifier les lieux « mal desservis ». A titre d'exemple, l'implantation d'un SIP à Villeurbanne, commune de 140 000 habitants qui n'abritait qu'une trésorerie, est prévue pour 2012.

Par ailleurs, la création des SIP étant achevée, la reprise des réflexions sur la réorganisation des centres des impôts fonciers va pouvoir être engagée, pour en définir les modalités en 2012.

Les restructurations de services sont des opérations lourdes qui s'appuient sur une concertation préalable approfondie avec les personnels comme avec les élus locaux, et qui s'inscrivent donc dans un processus progressif. Pour autant, le maillage territorial de la DGFIP doit continuer à s'adapter aux évolutions de la population et aux besoins socio-économiques des territoires et évoluer dans le respect des engagements de la charte des services publics en milieu rural.

Concernant le fonctionnement des modes d'accueil à distance, et notamment de l'accueil téléphonique, vous évoquez l'accueil téléphonique des particuliers comme un « point noir » et décrivez son organisation comme variable selon les départements et globalement peu efficiente.

Du point de vue de l'organisation dans les services infradépartementaux, des orientations précises ont été données au réseau de la DGFIP pour assurer un accueil téléphonique de qualité et des organisations « type » ont été proposées, notamment durant les périodes de pointe. Ainsi, durant la campagne d'impôt sur le revenu, des dispositifs spécifiques de plates-formes locales sont mis en place temporairement pour traiter aux mieux les importants flux d'appels reçus durant cette période. Ce sont plus de 3 millions d'appels qui ont ainsi été traités lors de la campagne 2010 d'impôt sur le revenu et 3,2 millions en 2011.

Quant aux difficultés pour joindre l'administration fiscale au téléphone et dont le rapport fait état, la dernière mesure réalisée en 2011, dans le cadre de suivi du respect du référentiel Marianne, sous forme d'« appels mystères », fait apparaître un taux de décroché en moins de cinq sonneries proche de 80 % dans les services infra-départementaux, ce qui me paraît constituer un bon résultat, même s'il peut sans doute encore être amélioré.

Ces éléments ne dispensent pas bien évidemment de réfléchir à l'amélioration de l'accueil téléphonique au niveau départemental ou au rôle des plates-formes nationales.

Vous évoquez également l'ergonomie du site www.impots.gouv.fr. Celle-ci est en effet perfectible et une étude pour la refonte du site est engagée. Cela étant, www.impots.gouv.fr est le site public le plus consulté par nos concitoyens, avec une notoriété dépassant les 90 %, ce qui représente 60 millions de contacts chaque année. L'offre de services en ligne proposée aux particuliers s'étoffe en permanence : ainsi, la possibilité d'effectuer en ligne de nouvelles catégories de démarche (réclamations, demande de délais de paiement, signalement de changement d'adresse ou de situation familiale...) sera offerte aux usagers au cours du premier semestre 2012.

Quant à l'action de la DGFIP face à la complexité de la législation fiscale, des dispositifs existent pour faire orienter vers la direction de la législation fiscale les demandes de simplification de la norme formulées par

les agents et les usagers. Des propositions de simplifications sont ainsi régulièrement portées par la DGFIP, que ce soit au bénéfice des professionnels (par exemple : proposition de révision du calendrier de paiement de l'impôt sur les sociétés, attestation fiscale pour les marchés publics) ou des particuliers (réduction du nombre de déclarations à déposer en cas d'évènement familial dans l'année).

Sur les chapitres de la sécurité juridique et du traitement des réclamations, je me permets tout d'abord de rappeler de manière synthétique la ligne directrice des actions de la DGFIP en ces matières.

Le cap est l'amélioration continue du civisme fiscal. Cela suppose de faciliter la compréhension par le citoyen de la norme fiscale et de l'accompagner dans ses démarches déclaratives. Simplicité, écoute, pédagogie, volonté d'éviter les conflits inutiles, toutes les initiatives prises depuis quelques années par l'administration fiscale répondent à ces objectifs. Ces initiatives, qu'il s'agisse de communication de la doctrine et de promotion des rescrits ou de gestion des réclamations et de politique contentieuse, reposent sur une approche globale et stratégique, sont cohérentes et complémentaires entre elles et s'inscrivent dans la continuité.

La stratégie de la DGFIP est simple quant à la gestion des réclamations. Il s'agit de multiplier les possibilités d'écoute du contribuable afin de désamorcer le plus rapidement possible toute situation potentiellement conflictuelle.

Sur les thèmes de la conciliation et de la médiation, je reviens brièvement sur le positionnement respectif de ces deux institutions. L'une, le conciliateur fiscal, est un recours hiérarchique assumé comme tel (sur le mode de la « hauteur de vue » ou du « recul nécessaire » et non de l'indépendance), tandis que l'autre est une vraie instance de médiation, externe et indépendante de la structure.

A cet égard, les usagers qui font appel au conciliateur fiscal ne sont pas « abusés » sur son positionnement, par sa dénomination ou la présentation qui est faite de son rôle dans les documents fiscaux, qui pourra toutefois être clarifiée si nécessaire.

Je suis convaincue cependant de la nécessité plus globale d'une évolution du processus de traitement des réclamations que la DGFIP va prochainement engager. Tout en permettant une clarification du vocabulaire et en privilégiant une approche dématérialisée, elle doit aboutir à une segmentation plus fine des « réclamations » et, chaque fois que c'est possible, à une simplification du processus pour les corrections les plus simples.

Enfin, en ce qui concerne les relations que l'administration entretient avec les usagers faisant l'objet d'un contrôle fiscal, je précise que la politique de renforcement de la lutte contre la fraude n'est pas synonyme de

rupture dans la conception que l'administration fiscale se fait de ses relations avec les contribuables vérifiés, celles-ci restant marquées par un souci permanent de qualité.

L'implication du Gouvernement dans la lutte contre la fraude, qui constitue une rupture inacceptable de la solidarité nationale, est totale. L'action de la DGFIP s'inscrit dans la ligne de cette priorité. Dans ce cadre, un tiers des contrôles sur place de la DGFIP porte sur des situations de fraude caractérisée, les autres opérations répondant à d'autres finalités, dissuasive ou budgétaire.

Cela étant, je tiens à souligner que les relations entre l'administration et les contribuables vérifiés ont continué à faire l'objet d'une forte attention ces dernières années. Plusieurs mesures ont été prises en la matière, notamment sur la base du rapport sur la sécurité juridique des contribuables établi en 2009 par M. Olivier Fouquet, président de section honoraire au Conseil d'Etat, par exemple la nouvelle procédure de contrôle à la demande visant à sécuriser le traitement fiscal des successions. Je prends d'ailleurs acte des remarques positives relatives aux dispositifs en place, notamment en ce qui concerne les garanties, recours et souscris pleinement à la nécessité pour la DGFIP de continuer à réaliser des enquêtes de satisfaction auprès des contribuables vérifiés.

Sur l'analyse de la Cour selon laquelle l'expérience réussie de la certification des brigades de vérification n'aurait pas eu de suites, je rappelle que la décision de ne pas généraliser ce dispositif a été prise notamment au regard du coût très important qu'il aurait représenté. Pour autant, les engagements de qualité qu'il comportait n'ont pas été abandonnés mais ont d'ores et déjà été repris comme objectifs internes au sein des services de contrôle de la DGFIP. L'intégration de ces « bonnes pratiques » doit participer à l'amélioration continue de la relation entre l'administration et le contribuable vérifié.

2 - L'examen et le suivi de vos recommandations.

J'ai pris connaissance avec grand intérêt des recommandations que vous avez formulées et j'en ai mesuré la pertinence d'ensemble. Je veux revenir brièvement, dans le cadre limité de cette réponse, sur deux d'entre elles, plus particulièrement structurantes.

Vous évoquez la nécessité de « concevoir, piloter et mettre en œuvre une stratégie d'accueil multicanal », appuyée sur une « segmentation appropriée des publics et la rationalisation de l'utilisation des différents vecteurs ».

Sur ce point, je souhaite souligner que l'offre de services aux usagers n'est pas à l'heure actuelle proposée de manière indifférenciée à nos publics, mais repose sur une spécialisation par interlocuteurs, particuliers ou professionnels, et, au sein de cette dernière catégorie, par enjeux. Vous avez

également observé que la création des pôles de recouvrement spécialisé introduit un degré de professionnalisation supplémentaire dans le suivi des usagers reliquataires.

Ensuite, je précise que l'offre « multicanal » de la DGFIP est le reflet de la volonté de l'administration fiscale de proposer à ses usagers une gamme complète de modes de contact, afin de répondre à la diversité de leurs pratiques et de leurs attentes.

Cela étant, je souscris à votre recommandation et souhaite qu'une réflexion globale soit menée sur l'articulation en « rythme de croisière » des différents modes de contact offerts aux usagers pour répondre au mieux à leurs attentes. Pour ce faire, je partage la préoccupation de la Cour de connaître plus finement, pour mieux les analyser, les volumes des contacts qui sont pris avec les services de l'administration fiscale et les raisons qui poussent les usagers à se rapprocher d'eux en privilégiant tel ou tel canal. L'observatoire des flux d'accueil physique des usagers particuliers, installé pour la campagne des avis depuis 2010, va ainsi être pérennisé et complété par d'autres mesures.

Je suis également convaincue de la nécessité d'enquêtes de satisfaction ou d'une mesure de leurs attentes régulières auprès des usagers. Celle-ci a été initiée avec l'enquête évoquée plus haut, qui sera régulièrement reconduite dans le cadre des mesures prévues par le référentiel Marianne.

Enfin, je souscris à vos principales recommandations et j'ai demandé à la DGFIP de conduire une réflexion d'ensemble et de me proposer un premier plan d'action sur deux ans. Ce plan d'action devra notamment répondre à vos recommandations sur l'amélioration de l'accueil téléphonique, la définition d'une nouvelle stratégie d'accueil multicanal, la simplification du traitement des réclamations et, d'une manière générale, les conditions du développement de l'écoute des usagers.

Pour définir et mettre en œuvre ce plan d'action, la mission communication de la DGFIP, devenue la mission communication et relations avec les publics, a été récemment investie d'une mission de réflexion stratégique et de coordination sur l'ensemble de sujets intéressant les relations de la DGFIP avec ses usagers. Cette mission, directement rattachée au directeur général, disposera d'une équipe dédiée qui lui permettra d'engager le plan d'action et de conduire les chantiers qui seront décidés.

REPOSE DU DEFENSEUR DES DROITS

Tout d'abord, il pourrait être, en partie, remédié à l'absence d'indépendance¹²⁶ des conciliateurs de la DGFIP par rapport aux directions locales - dénoncée dans le document - en rattachant le réseau des conciliateurs au seul médiateur des ministères économique et budgétaire et non plus aux directeurs locaux.

A l'instar de ce qui se passait chez le Médiateur de la République - puis, depuis sa nomination, chez le Défenseur des droits - et qui a prouvé son efficacité, les recours exercés devant des délégués détachés de tout lien de dépendance de proximité garantissent un traitement plus objectif car moins contraint, du traitement des demandes des usagers.

En cela, cette organisation répondrait au constat de la Cour des comptes¹²⁷ : « [...] Le positionnement d'un médiateur doit permettre de concilier un degré suffisant d'indépendance avec la proximité souhaitable du secteur [...] pour garantir une bonne connaissance de l'organisation et de ses prestations. Le choix des ministères financiers a été de positionner le médiateur directement auprès du ministre ».

Aujourd'hui, « le médiateur [des ministères de l'Économie et du Budget] dispose [bien] dans chaque département d'un correspondant qui appartient à l'administration à un niveau hiérarchique élevé et exerce cette mission à temps partiel. Toutefois, dans la moitié des départements, les fonctions de correspondants du médiateur ont été confiées au conciliateur fiscal départemental lui-même et il n'y a pas d'indépendance des deux stades d'examen.

Cette situation devrait toutefois être modifiée en raison d'un accord intervenu entre le médiateur et la DGFIP fin 2010 visant à ce qu'il n'y ait plus de confusion entre ces deux fonctions ».

¹²⁶ P. 89 du rapport : « Les ambiguïtés du dispositif – 1) L'indépendance apparente de la conciliation et de la médiation : qu'elles soient relatives à une demande gracieuse ou à une réclamation, les demandes présentées au conciliateur fiscal départemental font majoritairement l'objet d'une réponse négative : 65 % des demandes contentieuses et 63 % des demandes gracieuses ont été rejetées en 2010... Les cas où le conciliateur déjuge l'administration couvrent essentiellement l'impôt sur le revenu et les impôts locaux. Seules les demandes relatives aux délais de paiement, à la qualité de service ou au prélèvement automatique recueillent majoritairement (55 % en moyenne) un avis favorable.

¹²⁷ Développée p. 89 du projet de rapport.

Il n'est pas suffisant de détacher les deux fonctions, encore faut-il que le correspondant du médiateur des ministères de l'économie et du budget soit dépourvu de lien hiérarchique avec le directeur local¹²⁸.

Dans le prolongement de ce projet et si un tel choix était opéré, il conviendrait cependant de souligner l'élément suivant : les conciliateurs de la DGFIP exercent actuellement d'autres tâches plus chronophages que la conciliation ; ils sont généralement administrateurs des finances publiques adjoints ou administrateurs des finances publiques et positionnés sur l'un des deux pôles de gestion (pôle gestion fiscale - pôle gestion publique des DR/DDFIP), ce qui d'ailleurs accentue leur dépendance à l'égard du directeur local mais contribue également à économiser des effectifs au plan national. Ce ne serait plus le cas en dissociant l'activité de conciliateur des autres missions. Les ministères de l'Économie et du Budget devraient alors prendre en charge le coût des effectifs dédiés à la conciliation

Par ailleurs, il me semble que le rapport ne fait pas assez mention de la mission de médiation du Défenseur des droits - notamment dans ce qu'elle a d'original - ce qui aboutit à une vision parcellaire de la médiation fiscale.

Ainsi, le projet de rapport pourrait-il être complété en précisant d'une part le statut constitutionnel du Défenseur et son indépendance par rapport à tout pouvoir politique ou administratif (cf. article 2 de la loi organique n° 2011-333 du 29 mars 2011), d'autre part ses pouvoirs et son action non seulement sur le terrain du droit mais également des remises partielles ou totales à titre gracieux, et surtout, sous l'angle de l'équité - pouvoir propre à cette institution - (cf. article 25 de la loi organique précitée).

Le contenu et la spécificité de la mission de médiation du Défenseur gagneraient à être davantage portés à la connaissance des usagers en premier lieu pour leur ouvrir un recours supplémentaire et impartial et en second lieu pour contribuer à infléchir le nombre de recours juridictionnels. Pour ce faire, il est suggéré de cibler l'information relative à l'existence et aux missions du Défenseur vers les publics concernés et au moment où ils en

¹²⁸ Cf. la définition de la médiation donnée dans l'ouvrage « La médiation » de Michèle Guillaume-Hofnung : « La médiation, comme processus ternaire, implique l'intervention d'un tiers, extérieur aux parties, **neutre et indépendant**, sans pouvoir de décision ».

ont besoin, à savoir notamment lors d'un rejet ou d'une admission partielle d'une réclamation administrative.

De plus le rapport ne mentionne pas non plus les difficultés à surmonter entre la DGFIP et le Défenseur des droits afin que l'action de médiation de ce dernier, notamment en ce qui concerne le recours en équité, devienne plus efficient pour les usagers.

Il semblerait que la DGFIP, soit par souci budgétaire ou par réticence culturelle dans certains cas, soit à défaut d'outil de prise en charge juridique dans d'autres cas, limite l'action du Défenseur en matière d'équité.

En effet, l'article L. 247 du livre des procédures fiscales - qui délimite le domaine de l'action gracieuse de l'administration fiscale - interdit toute remise gracieuse en matière de TVA, de droits d'enregistrement et de contributions indirectes. Le ministre chargé du Budget a étendu cette interdiction aux demandes en équité formulées par le Médiateur de la République. Pour accroître l'efficacité de la médiation fiscale, il conviendrait que l'intervention en équité puisse être mise en œuvre nonobstant toute disposition invoquée comme contraire par la DGFIP.

Pourtant, lors d'une table ronde organisée à la Cour des comptes en octobre 2011, des membres de cette institution, des représentants de la DGFIP et le délégué général du Défenseur s'étaient penchés sur le sujet pour avancer sur cette thématique.

Une réunion de travail avait suivi en novembre. Le rapport reste cependant muet sur les suites éventuelles à envisager.

Il en va de même pour la problématique, également abordée lors de la table ronde évoquée supra, du risque de mise en cause de la responsabilité personnelle et financière des ordonnateurs et des comptables publics devant le juge financier, lorsque l'équité est mise en œuvre. La législation actuellement en vigueur ne donne aucun pouvoir de décision au Défenseur des droits à l'égard de l'administration et ne lui permet donc pas d'exonérer un ordonnateur ou un comptable de sa responsabilité financière. Dans cette situation, la notion de transfert de responsabilité morale ne peut avoir d'impact dès lors que les éventuelles irrégularités administratives et comptables, commises au nom de l'équité, ont une traduction matérielle, précise et mesurable : le montant de la dépense publique induite. Cette exonération - sous conditions - faciliterait l'acceptation par les administrations, notamment financières, des solutions en équité.

Enfin, il pourrait s'avérer utile que le projet de rapport, dans le prolongement du paragraphe « Les difficultés persistantes de compréhension de la règle fiscale », aborde également l'insécurité juridique découlant aussi parfois de la doctrine fiscale.

En effet, le Médiateur de la République puis, aujourd'hui, le Défenseur des droits, appellent à une clarification de la règle de droit

notamment à travers les instructions censées la commenter, l'expliquer - mais sans ajouter au principe édicté par la loi ou le règlement -.

Or, ce n'est pas toujours le cas ; il existe des instructions administratives qui restreignent le champ de la règle fiscale¹²⁹, d'autres qui sont instables¹³⁰, et, enfin, des instructions complexes qui prêtent à confusion et sont sujettes à interprétation¹³¹.

¹²⁹ A titre d'exemple, la réglementation peu lisible en matière d'avantage fiscal lié à l'achat de véhicules économes en énergie et peu polluants, conduit à ce que les acquéreurs de ce type de véhicules commandés avant le 5 décembre 2007 et livrés après le 1^{er} janvier 2008 ne bénéficient ni du crédit d'impôt, en raison de la date de facturation du véhicule intervenue après l'abrogation de ce dispositif (1^{er} janvier 2008) ni du bonus écologique en raison d'une commande prématurée du véhicule (avant le 05/12/2007). Cette situation dessert l'esprit de la loi qui visait à favoriser l'achat de ce type de véhicule.

¹³⁰ Tel est le cas des pompes à chaleur Air/Air qui ont été successivement exclues du crédit d'impôt sur le développement durable (arrêté du 1^{er} février 2005), puis réintégrées à condition notamment de présenter des critères de performance (arrêté du 1^{er} décembre 2005) ; l'administration a ensuite exigé par voie d'instruction du 18 mai 2006 qu'elles comportent des unités intérieures équipant l'ensemble des pièces de vie pour finalement les exclure de la base du crédit d'impôt (instruction du 11 juillet 2007).

¹³¹ A titre d'exemple, l'instruction 13 N-1-08 du 14 février 2008 impose l'application de la pénalité de 10 % prévue à l'article 1758 A du code général des impôts aux revenus imposés à un taux proportionnel alors que les travaux parlementaires établissent un lien explicite entre cette majoration et l'intégration dans le barème de l'impôt sur le revenu de l'abattement de 20 % .