

LA MÉDIATION EN DROIT FISCAL FRANÇAIS



Dra Marilyne Sadowsky, Profesora titular de derecho fiscal y codirectora del Máster 2 de derecho fiscal de la Universidad Paris I Panthéon-Sorbonne.

[Perfil académico](#)

Entrevista y coordinación del proyecto: Dra [Rhita Bousta](#), Profesora de derecho administrativo – Universitat Oberta de Catalunya / Profesora titular de la Universidad de Lille (en excedencia).

Préliminaire : La médiation appliquée à la matière fiscale peut paraître délicate. Si l'on retient le terme médiation en son sens latin *mediare*, cela signifie s'interposer. S'interposer entre l'administration fiscale et le contribuable n'est pas une chose simple. La relation ne paraît pas *a priori* équilibrée, car le litige oppose une personne privée physique ou morale (le contribuable) et une personne publique dotée de pouvoirs régaliens (l'administration fiscale). En effet, et comme l'a bien précisé le Conseil des impôts : « les administrations fiscales font partie des administrations de l'État dont les relations avec leurs usagers se sont longtemps exercées sur la base du principe d'autorité »¹. Des efforts ont été faits ces dernières années pour renforcer la médiation en matière fiscale et offrir aux contribuables une amélioration de cette relation avec l'État, et ainsi renforcer le consentement à l'impôt.

RB. Pourriez-vous décrire le cadre légal (national et/ou sectoriel) de la médiation administrative dans votre domaine ?

Le cadre légal est assez ancien. Il est aussi bien établi au niveau national que sectoriel. Ces recours peuvent prendre la forme non contentieuse auprès de l'administration (conciliateur fiscal départemental ou médiateur auprès du Minefi) ou administrative auprès d'organes extérieurs à l'administration fiscale (les organes de médiation).

En droit fiscal, il existe depuis longtemps **des organes de médiation** entre l'administration et les contribuables. Ces organes sont généralement composés paritairement de représentants des contribuables et de l'administration, présidés par un juge et peuvent être complétés par des personnalités extérieures (notaires, experts comptables...). C'est ainsi que des commissions consultatives départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (Décret-loi du 15/10/1926) et des commissions départementales de conciliation sont mises en place. L'idée à l'époque était de favoriser le règlement des litiges fiscaux, mais aussi de mieux faire accepter l'impôt,

¹ Conseil des impôts, "Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale", 15/11/2002, p. 259.

notamment au moment de la mise en place de l'impôt sur le revenu (durant la 1^{re} guerre mondiale par Joseph Caillaux). La saisine de ces organes est facultative et suspend la procédure d'imposition.

Aujourd'hui, une commission départementale des impôts directs des taxes sur le chiffre d'affaires est instituée dans le ressort de chaque tribunal administratif (Art. 1651 CGI²). Ces commissions sont compétentes pour connaître de tout désaccord persistant entre un contribuable et l'administration portant sur une liste fixée à l'art. L 59 A II LPF. En outre, les commissions départementales de conciliation sont instituées dans chaque département (Art. 1653 À CGI³) en matière de droits d'enregistrement et d'impôt sur la fortune. On retrouve également, depuis la loi de finances pour 2007, une idée de sectorisation par le biais de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (Art. 1651 H CGI) compétente pour les grandes entreprises (Art. L 59 C LPF). Enfin, la loi du 29/12/2015 de finances rectificative pour 2015 (n°2015-1786) a instauré un comité consultatif du crédit d'impôt pour dépense de recherche (Art. 1653 F CGI) en cas de désaccord portant sur la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses prises en compte pour la détermination du crédit d'impôt (Art. L59 D du LPF).

Au-delà des organes de médiation composés paritairement, il existe également **des personnes** qui incarnent cette médiation.

- Loi de finances pour 2003 qui institue *un conciliateur fiscal départemental*. Il peut être saisi par tout contribuable qui a une difficulté après une démarche effectuée auprès de l'administration. Il a un véritable pouvoir de décision puisqu'il peut réformer la décision contestée prise au niveau local (cf recours hiérarchique).

² La suite de l'article précise que cette commission « est présidée par le président du tribunal administratif, par un membre de ce tribunal désigné par lui ou par un membre de la cour administrative d'appel désigné, à la demande du président du tribunal, par le président de la cour. Elle comprend en outre trois représentants des contribuables et deux représentants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire. Pour les matières visées aux articles 1651 A et 1651 B, l'un des représentants des contribuables est un expert-comptable. Le président a voix prépondérante ».

³ La suite de l'article précise la composition : "1° D'un magistrat du siège, désigné par arrêté du ministre de la justice, qui assure les fonctions de président ;

2° Du directeur départemental des finances publiques ou de son délégué ;

3° De trois fonctionnaires de la direction générale des finances publiques ayant au moins le grade d'inspecteur départemental ;

4° D'un notaire désigné par la ou les chambres de notaires du département, ou de son suppléant ;

5° De trois représentants des contribuables, savoir :

a. Un titulaire et deux suppléants désignés par la ou les chambres de commerce et d'industrie territoriales parmi les commerçants ou industriels, ou anciens commerçants ou industriels, éligibles aux tribunaux de commerce ; si ce titulaire n'appartient pas à la profession exercée par le contribuable dont la situation est examinée, celui-ci peut demander son remplacement par un représentant de l'une des organisations professionnelles dont il fait partie ;

b. Un titulaire et deux suppléants désignés par les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles du département, parmi les propriétaires ruraux passibles de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Lorsqu'il existe dans un département plusieurs fédérations de syndicats d'exploitants agricoles, les membres de la commission sont nommés par le préfet, sur proposition de ces fédérations ;

c. Un titulaire et deux suppléants choisis par la ou les chambres syndicales de propriétaires du département. Les représentants ainsi désignés doivent être de nationalité française, âgés de vingt-cinq ans au moins et jouir de leurs droits civils.

II. – Un agent de catégorie A de la direction générale des finances publiques remplit les fonctions de secrétaire et assiste aux séances avec voix consultative.

III. – Les membres non fonctionnaires de la commission sont nommés pour un an et leur mandat est renouvelable. Ils sont soumis aux obligations du secret professionnel.

IV. – La commission se réunit sur la convocation du directeur départemental des finances publiques.

La commission délibère valablement, à condition qu'il y ait au moins cinq membres présents, y compris le président. En cas de partage des voix, celle du président est prépondérante.

- Décret du 26 avril 2002 (n°2002-612) qui institue un *médiateur du Ministère des finances et de l'industrie* afin de désengorger les tribunaux et d'améliorer les relations entre le contribuable et l'administration fiscale. Il n'y a pas de spécificité à la matière fiscale, puisque le médiateur peut être saisi de réclamations individuelles concernant l'ensemble des services du ministère dans leur relation avec les usagers.

- Loi organique du 29/03/2011 qui institue un *Défenseur des droits* chargé de défendre les droits des citoyens (contribuable) face à l'administration (fiscale). Ce défenseur est compétent en matière fiscale (Art. L115 du LPF). Il ne peut pas intervenir dans les rapports hiérarchiques entre l'administration et ses agents, interférer dans une procédure engagée devant un tribunal ou remettre en cause un jugement ou intervenir dans un litige avec une administration étrangère. Toutefois, il peut transmettre la réclamation à l'interlocuteur étranger compétent ou encore intervenir pour un litige d'ordre privé (famille, voisins, commerçants, etc).

- Loi du 18 novembre 2016 (n°2016-1547) de modernisation de la justice du XXIème siècle s'applique à tous les domaines relevant de la justice administrative - dont le domaine fiscal. Sont insérés les articles L 213-1 à L 213-10 et R 213 - 1 à R 213-9 dans le Code de Justice Administrative régissant la médiation à *l'initiative des parties* et la médiation à *l'initiative du juge*. En théorie, cette loi doit s'appliquer à la matière fiscale. En pratique, cela est compliqué comme le montre une question posée par un sénateur le 27 décembre 2018 qui n'a pas trouvé de réponse⁴.

- Dans le cadre de la loi du 10 août 2018 (n° 2018-727) pour un État au service d'une société de confiance, le décret n° 2018-919 du 26 octobre 2018 relatif à l'expérimentation d'un dispositif de médiation en cas de différend entre les entreprises et les administrations crée le *médiateur des entreprises* à titre expérimental et pour trois ans dans certaines régions. Un décret du 14/01/2016 avait remplacé le médiateur inter-entreprises et des marchés publics par le médiateur des entreprises. Les compétences de ce médiateur, autrefois cantonnées aux marchés publics, sont donc élargies au-delà de cette sphère à toutes les démarches administratives des entreprises.

Enfin, une directive européenne du 10/10/2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux s'impose comme un nouvel instrument à la disposition des contribuables. Est notamment prévue la mise en place d'une commission de règlement alternatif des différends par les autorités compétentes des différents États membres (Art. 10§1), qui peut également prendre la forme d'un comité permanent. L'intérêt est l'application de tout autre procédure ou technique de règlement des différends pour trancher le différend d'une manière contraignante. On pourrait donc imaginer ici la transposition de la médiation.

⁴ Sénat, Question écrite n°8319, Ministère de l'action et des comptes publics, « Médiation en matière fiscale », M. M. Jean-Louis Tourenne.

RB. Y-a-t-il des domaines d'exclusion de la médiation administrative (exemple : recours relatif à la légalité d'un acte administratif) ?

Les exclusions sont relatives à des domaines d'application en fonction du type de médiation. Par exemple, le recours à Commission Départementale de Conciliation qui s'inscrit dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire porte exclusivement sur des différends relatifs aux insuffisances de prix ou d'évaluation servant de base à la perception des droits d'enregistrement et de l'impôt sur la fortune.

RB. Pourriez-vous décrire en quelques mots le mécanisme de médiation ?

Les procédures diffèrent selon les types de médiation.

Concernant les **organes de médiation** :

- *La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires* : le contribuable saisit la commission par lettre simple dans les 30 jours de la réception de la réponse aux observations du contribuable. L'avis de la commission ne lie pas l'administration fiscale. Cette saisine permet de présenter ensuite une réclamation contentieuse. En principe, le désaccord ne porte que sur des questions de fait. Par exception, elle peut se prononcer sur la qualification d'un acte anormal de gestion, sur le principe et le montant des amortissements et des provisions et sur le caractère des charges déductibles des travaux immobiliers. La saisine a pour effet de suspendre la mise en recouvrement de l'impôt.

- *La commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires* : une grande entreprise⁵ qui a un désaccord de fait (ou de droit sur les mêmes questions que la commission départementale : acte anormal, amortissement et provision et travaux immobiliers) peut saisir la commission dans les 30 jours à compter de la réponse de l'administration. L'avis ne lie pas l'administration. Le recours contentieux est ensuite possible. La saisine suspend la mise en recouvrement de l'impôt.

- *La commission départementale de conciliation* : le contribuable ne saisit la commission qu'en cas de persistance du désaccord sur les rehaussements notifiés dans les 30 jours à compter de la réception de la réponse de l'administration aux observations du contribuable. L'avis ne lie pas l'administration et la saisine permet de présenter une réclamation contentieuse.

- *Le comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche* : le contribuable et l'administration peuvent saisir ce comité dans les mêmes conditions de saisine que la commission départementale des impôts directs. Il peut se prononcer sur la réalité d'affectation à la recherche des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt recherche ou innovation sans trancher une question de droit. L'avis consultatif ne lie pas l'administration.

⁵ A savoir une entreprise dont le chiffre d'affaire est supérieur à 50 000 000 € pour les entreprises de vente et de fourniture de logement ou à 25 000 000 € s'il s'agit d'autres entreprises.

Concernant **les personnes** :

- *Le conciliateur fiscal départemental* : La saisine est faite par le contribuable et reste conditionnée par l'existence d'une première démarche déjà effectuée auprès du service local. Seuls sont concernés les courriers portant décisions de rejet ou d'admission partielle d'une demande de nature contentieuse, gracieuse ou portant sur des délais de paiement. Si le litige a trait à la qualité du service rendu à l'utilisateur et au respect des engagements qualité de service contenu dans le « référentiel Marianne »⁶, le contribuable effectue la saisine dès la constatation du manquement. Le conciliateur a 30 jours pour répondre et informer le citoyen de sa décision ou de l'état de traitement de sa demande. La saisine du conciliateur ne dispense pas du paiement des sommes réclamées et n'interrompt pas les délais de réclamation auprès de l'administration fiscale ou les délais de saisine du juge. Si la décision ne convient pas au contribuable, il peut saisir un médiateur du ministère des finances et de l'industrie.

- *Le médiateur du Ministère des finances et de l'industrie* : il est saisi par le contribuable de manière assez large soit à la suite d'une action administrative contestée, dans le cadre d'une procédure contentieuse administrative en cours, dans une procédure contentieuse, pour mettre en place une transaction administrative ou encore pour un recours à titre gracieux. Le contribuable doit avoir fait une demande qui a fait l'objet d'une réponse écrite ou qui n'a pas trouvé de réponse dans un délai conséquent. La médiation n'interrompt ni les délais de recours dont dispose l'utilisateur pour formuler une réclamation contentieuse ou ester en justice ni ceux de l'administration pour poursuivre ses actions à son encontre. Ainsi, la saisine du Médiateur n'a pas pour effet de suspendre juridiquement la procédure de recouvrement d'un impôt. La recommandation du Médiateur n'est pas obligatoire pour les parties même si l'administration le suit toujours⁷. Il se prononce en équité.

- *Le médiateur des entreprises* : il est saisi par l'entreprise par le biais d'un formulaire de saisine sur le site internet du médiateur. Conformément à l'art. L213-6 du Code de justice administrative, les délais de recours contentieux sont interrompus et les prescriptions sont suspendues à compter du jour où, après la survenance d'un différend, les parties conviennent de recourir à la médiation ou, à défaut d'écrit, à compter du jour de la première réunion de médiation. Ils recommencent à courir à compter de la date à laquelle soit l'une des parties ou les deux, soit le médiateur déclarent que la médiation est terminée. Les délais de prescription recommencent à courir pour une durée qui ne peut être inférieure à six mois.

- *Le Défenseur des droits* : il est saisi par le contribuable au sujet d'un mauvais fonctionnement du service public ou de l'inexécution d'un jugement favorable. Avant la saisine, le contribuable doit avoir fait toutes les démarches nécessaires auprès de l'administration ou de l'organisme en cause. Le Défenseur des droits peut demander à l'administration communication de tous les documents ou dossiers concernant les affaires à propos desquelles il fait une enquête. Le caractère secret ou confidentiel des pièces dont il demande communication ne peut lui être opposé. La saisine ne suspend pas les délais pour engager une action en justice.

Dans tous ces cas, le coût semble dépendre de la seule volonté du contribuable d'être assisté ou non d'un avocat fiscaliste. En principe, ces démarches sont gratuites.

⁶ Le référentiel Marianne, piloté par le secrétariat général pour la modernisation de l'action publique (SGMAP), définit depuis 2008 le standard de la qualité de l'accueil dans les services publics de l'État.

⁷ Médiateur des ministères économiques et financiers, « Rapport 2015 », p. 15.

RB. Pourriez-vous décrire les effets de la médiation sur le litige juridictionnel?

Traditionnellement, les parties peuvent dans le cadre d'une conciliation ou d'une médiation (conventionnelle ou judiciaire) faire homologuer par le juge leur accord (Art. 131, 131-12, 1534 ou 1541 du code de procédure civile). Il en est de même au sens de l'article L 213-4 du Code de justice administrative qui précise que « Saisie de conclusions en ce sens, la juridiction peut, dans tous les cas où un processus de médiation a été engagé en application du présent chapitre, homologuer et donner force exécutoire à l'accord issu de la médiation ».

Une médiation fiscale réussie peut permettre de résoudre le conflit sans passer par un recours juridictionnel. Par exemple, si les parties acceptent la recommandation du médiateur du ministère de l'économie et des finances, l'administration met en œuvre la recommandation. Si le service concerné du ministère n'accepte pas la recommandation proposée par le Médiateur, celui-ci peut soumettre directement l'affaire au Ministre.

RB. La médiation peut-elle aboutir à une transaction ? Si oui, veuillez décrire en quelques mots le processus.

La transaction, contrat conclu entre l'administration et le contribuable, est envisagée en matière fiscale à l'article L 247 du LPF dans un cadre strict. En effet, elle peut être demandée à tout moment par le contribuable dès lors que l'imposition n'est pas définitive. Elle permet au contribuable d'atténuer les pénalités prononcées ou encourues ainsi que les pénalités de retard à certaines conditions (non l'impôt dû) et à l'administration fiscale de recouvrer l'impôt plus rapidement qu'en cas de contentieux judiciaire. Par exemple, la recommandation faite par le médiateur peut inciter à une transaction.

RB. Quelle est la figure du médiateur en droit fiscal?

Le médiateur du Ministère de l'économie est placé auprès du Ministre et est nommé pour trois ans par arrêté du Ministre chargé de l'économie. Il est le correspondant du défenseur des droits. En général, cette fonction est exercée par d'anciens inspecteurs généraux des finances publiques (ENA).

RB. Si possible : pourriez-vous nous fournir un exemple d'une/plusieurs statistiques ?

- Médiateur du Ministère de l'économie : Dans le dernier rapport d'activité de 2017⁸, il est précisé que les demandes de médiation faites auprès du médiateur ont diminué de 16%. À lire les graphiques contenus dans le rapport, après une hausse progressive croissante des demandes depuis 2002, un pic a été enregistré sur l'année 2016 pour désormais diminuer. Les demandes fiscales sont importantes.

⁸ Rapport 2017, *Le médiateur des ministères économiques et financiers*, p. 24.

Ventilation des demandes de médiation reçues en 2017

	Total	Recevables	Réorientées	Non ventilées (demandes abandonnées)
Fiscalité	2 546 - 5 %	1 161 - 5 %	1 310 - 6 %	75 + 17 %
Gestion publique*	3 251 - 27 %	504 - 24 %	2 486 - 30 %	261 + 13 %
Autres	379 + 41 %	56 + 22 %	193 + 64 %	130 + 24 %
Ensemble**	6 176 - 16 %	1 721 - 11 %	3 989 - 21 %	466 + 17 %

* Créances des collectivités territoriales et de leurs établissements publics (loyers HLM, frais hospitaliers, indus de RSA, frais de restauration scolaire ou de garderie, etc.).

** 466 demandes incomplètes, closes après l'envoi d'un accusé de réception d'attente, ne sont pas ventilées entre demandes recevables et réorientées. Il est à noter que ce document a été modifié et précise les démarches préalables nécessaires à toute médiation. Ceci explique la hausse du nombre, les usagers se tournant directement vers le service concerné dès réception de cette précision.

Source: Demandes de médiation enregistrées dans l'application TANDEM.

RB. Pourriez-vous nous livrer votre point de vue sur la médiation administrative ?

Quels sont les avantages ?

La médiation a différents avantages : la gratuité, la rapidité et la confidentialité. Selon les cas, elle offre un second examen contradictoire qui permet de surseoir au recouvrement des sommes litigieuses et donc à l'inscription de privilèges et au cours de l'inscription des intérêts de retard. Elle permet aussi de prendre en compte certaines spécificités pour les litiges relatifs aux grandes entreprises par exemple.

Quelles sont les limites ?

Certaines critiques ont récemment été adressées à ce type de règlement des différends. D'une part, a été souligné un manque d'impartialité avec parfois l'existence d'un lien avec l'administration de la ou des personnes considérées comme médiateur. En outre, la figure du « conciliateur » départemental est en réalité liée aux services de l'administration. Alors que le nom de « conciliateur » pourrait faire penser à une personne indépendante de l'administration fiscale, il s'agit en réalité d'un recours hiérarchique. D'autre part, il est souvent difficile d'établir une délimitation entre les questions de fait et les questions de droit. Dans ce cas, la jurisprudence intervient pour expliciter cette frontière (en ce sens, pour un exemple récent voir : CE plén. Fiscale, 9/05/2018, n° 389563, min. c/ Thierry B). Enfin, la loi de novembre 2016 sur la justice du XXIème siècle permettant une médiation à l'initiative des parties ou du juge est difficile à mettre en œuvre en matière fiscale.

RB. Pensez-vous que le pouvoir discrétionnaire de l'administration continue de se manifester durant la médiation ? Si oui, de quelle(s) manière(s) ?

Une question avait été adressée à ce sujet par un sénateur en 1993⁹ à propos du rôle de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

Constatant un certain nombre de dysfonctionnements, deux questions sont ainsi posées :

1°) l'administration peut-elle, du fait qu'elle se trouve secrétaire des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, de son seul et unique pouvoir discrétionnaire, écarter ou soumettre la demande d'un contribuable à l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ?

2°) compte tenu du nombre grandissant des contribuables saisissant les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, est-il du pouvoir de l'administration de sélectionner les demandes de saisie des dites commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires par les contribuables ?

La réponse faite par le ministère du budget à ces deux questions est négative : « l'administration ou les secrétaires de commission ne disposent en la matière d'aucun pouvoir discrétionnaire ; ils agissent, au contraire, dans un cadre législatif et réglementaire strictement défini et sous contrôle des tribunaux qui peuvent prononcer la décharge des impositions lorsque la commission n'a pas été saisie alors qu'elle aurait dû l'être ».

Cette question du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale se pose avec d'autant plus d'acuité que la relation entre le contribuable et l'administration fiscale n'est pas une relation *a priori* équilibrée comme nous l'avons déjà dit en préliminaire.

RB. Pensez-vous que certains principes spécifiques doivent s'appliquer ou s'appliquent déjà lors d'une médiation administrative (confidentialité, etc.) ?

Les principes de gratuité, de rapidité et de confidentialité s'appliquent déjà à la médiation fiscale.

⁹ Sénat, Question écrite n°00412 de M. Alain Dufaut, « Rôle de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le CA ».