

Actes du colloque sur le thème « *Médiation et Équité* »
dans le cadre de la journée de la médiation
Cabourg, le 25 mars 2013



Transcription des interventions

Intervenants

Débat sous la conduite d'**Emmanuel CONSTANS**, Médiateur des ministères économiques et financiers

Maître Béatrice MAJDA, Avocat associé, Cabinet GB2A (CAEN), Maître de conférences en droit public à la faculté de droit de CAEN - Université de Basse-Normandie.

Maître Michel TALY, Avocat associé au cabinet Arsène TAXAND (PARIS), ancien directeur du Service de la législation fiscale au ministère des finances

Serge ARNAL, Délégué du médiateur des ministères économiques et financiers

Emmanuel Constans : « L'après-midi de notre journée de la médiation est consacrée à une réflexion sur le thème « *Médiation et Équité* ». Nous avons le grand plaisir de recevoir deux invités de marque pour participer à ce débat.

D'une part, Maître **Béatrice MAJZA**, qui a créé et co-dirige un important cabinet d'avocats implanté à Caen et dans plusieurs villes de France et qui est également Maître de conférences à l'Université de Caen. Notre attention avait été appelée par une publication de **Maître MAJZA** sur le thème de l'équité. Vous la trouverez dans le dossier qui vous a été remis.

Nous avons également le plaisir d'accueillir Maître **Michel TALY**, avocat associé au Cabinet Arsène TAXAND, **Michel TALY**, que j'ai le plaisir de connaître personnellement depuis longtemps.

Il mène une carrière tout à fait exceptionnelle. Il a été Directeur de la Législation Fiscale. Il a également exercé des responsabilités éminentes dans le secteur bancaire et dans le domaine de l'expertise comptable. Aujourd'hui, **Michel TALY** est avocat, spécialiste des questions fiscales.

Il me semble très intéressant pour notre débat d'avoir successivement la vision générale du principe d'équité telle qu'elle résultera de la présentation de Maître **MAJZA**, puis l'expérience concrète de la mise en œuvre de ce même principe dans le domaine de la fiscalité et de la médiation par **Maître TALY**.

Auparavant, **Serge ARNAL** va nous faire, en introduction, une brève présentation de la recherche documentaire et des travaux qu'il a effectués sur la notion d'équité.

Serge ARNAL : « Le thème de cette réflexion qui s'intitule « *Médiation et Equité* » est né de cette phrase souvent employée dans la médiation : « Le Médiateur statue en droit et en équité ». En droit, cela ne soulève aucun problème particulier. Par contre, il semble nécessaire de clarifier la notion d'équité.

Nos éminents intervenants nous apporteront des éléments de réponse à la question suivante : « *Quel est le sens de l'équité rapportée au domaine de la médiation ?* ». L'équité est un sujet vaste et complexe.

Pour aborder ce sujet, J'ai effectué une recherche documentaire embryonnaire au niveau international, national, en matière juridique ainsi qu'à travers des citations. J'ai ainsi relevé des écrits de **Monsieur TALY** qui évoquent l'équité horizontale, verticale et intrinsèque.

J'ai également souhaité relier cette problématique de l'équité à la fiscalité. Ce matin, nous évoquons le gracieux, en matière fiscale. Vous utilisez souvent, à cet effet, l'article L. 247 du Livre des procédures fiscales.

En matière fiscale, cet article est très important mais pas suffisamment d'usagers, de contribuables savent qu'ils peuvent solliciter une remise (c'est à dire une remise totale) ou une modération (c'est à dire une minoration, une réduction) de leurs impôts, dans des situations difficiles, au plan économique et social. Cette possibilité concerne également les pénalités, les transactions, les frais de poursuite, d'intérêts de retard. Au regard de cet article L. 247, j'ai souhaité poursuivre une recherche historique, en portant une attention particulière aux notions de gêne et d'indigence citées dans cet article. J'ai tenté d'identifier l'origine de ces notions qui sont issues d'un décret-loi de 1938. En réalité, le gracieux existait bien avant 1938, y compris dans le domaine fiscal. Si on étudie *stricto sensu* ce décret-loi, on se rend compte que l'on peut s'écarter, même en matière de gracieux, de ce qu'a souhaité le législateur lorsqu'il parle de gêne et d'indigence.

Or, il ne faut pas être nécessairement en situation de gêne ou d'indigence pour obtenir la remise gracieuse d'une pénalité. Une situation exceptionnelle peut conduire à l'octroi d'une remise.

Ainsi, à titre d'exemple, le droit fiscal exige d'établir une déclaration à une date précise. Si à cette date, le contribuable reçoit une relance à un moment où il est hospitalisé - c'est un cas extrême - il est, évidemment, dans l'incapacité de donner suite à cette relance. Une amende de 40 % lui est appliquée car ledit contribuable n'a pas respecté ses obligations fiscales prévues par la loi. Au regard de l'article L. 247, il paraît concevable de faire une remise de cette pénalité au nom de l'équité. Il existe de nombreux cas de cette espèce.

J'ai relevé certaines définitions qui remontent à l'époque des philosophes de l'Antiquité. Ainsi, **Aristote** disait : « *L'équité est la justice tempérée par l'amour* ». Pour sa part, **Cicéron**, affirmait, en parlant de l'équité, que « *c'est une loi naturelle, à la fois vraie, droite et juste* ». On note ce rappel à la notion de justice.

Plus proche de nous, **Portalis** -qui a été un des rédacteurs du Code civil- reprend tout à la fois Aristote et Cicéron en écrivant que « *L'équité est le retour à la loi naturelle dans le silence, l'opposition, l'obscurité des lois positives* ».

Le dictionnaire Larousse précise que l'origine du mot équité vient de *équitas* en latin. Mais cela soulève une interrogation supplémentaire car *équitas* se traduit par égal, égalité.

En matière de droit, peut-on affirmer que l'équité - c'est une question que nous poserons à nos intervenants - est équivalente à l'égalité ?

Le dictionnaire de droit nous informe que, dans certains cas, le juge peut se déterminer « *ex æquo et bono* ». Ce qui est équitable est donc bon, notamment en matière de droit civil. Le juge peut donc intervenir en équité.

Nous avons évoqué précédemment le Défenseur des Droits qui est une autorité constitutionnelle. Son mode de fonctionnement et de saisine relève d'une loi organique.

On trouve le terme d'équité dans cette loi organique. Il y est, en effet, indiqué que le Défenseur des Droits peut recommander de régler en équité le litige dont il est saisi et ce, notamment, dans le cadre de la médiation. La loi organique faisant automatiquement l'objet d'un examen du Conseil Constitutionnel, celui-ci n'a pas déclaré non conforme à la Constitution le fait que le Défenseur des Droits puisse s'appuyer sur l'équité pour formuler une recommandation. Cette référence législative à l'équité n'est pas propre au Défenseur des droits puisqu'elle était utilisée par le Médiateur de la République, créé en 1973. La notion d'équité avait été introduite en 1976 dans le dispositif législatif relatif au Médiateur de la République. C'est **Paul LEGATTE**, quatrième Médiateur de la République qui, le premier, a défini le principe d'équité. Selon lui, la mise en œuvre du principe d'équité repose sur trois conditions :

- L'équité ne peut être contraire à l'esprit de la loi ;
- Le principe d'équité ne peut pas aller à l'encontre de ce qu'a souhaité le législateur ;
- Lorsque l'on traite une mesure en équité, elle ne doit pas créer une inéquité par ailleurs pour quelqu'un qui serait dans une situation comparable.

Au plan international, il convient de prendre en compte les dispositions de l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales qui édicte le principe du respect d'un procès équitable.

J'énumérerai ici quelques références terminologiques relevées en matière d'équité.

Le Conseil Constitutionnel emploie fréquemment le terme d'équité politique en matière électorale et notamment dans le cas où des candidats n'ont pas obtenu le droit de parole réglementaire. Les candidatures peuvent être invalidées pour non respect de l'équité politique.

Actuellement, une loi sur la refonte de l'école de la République est en discussion au Parlement. Cette loi met en avant l'équité scolaire qui se définit par rapport à deux déterminismes : d'une part, l'origine sociale et, d'autre part, le lieu de résidence des élèves. Le résultat scolaire des élèves ne doit pas être affecté par une discrimination liée à l'origine sociale ou/et au lieu d'habitation.

L'équité sociale et fiscale. Dans son rapport annuel d'activité, la Direction générale des finances publiques indique que la lutte contre la fraude fiscale est indispensable pour consolider le civisme fiscal dans un but d'équité sociale. A mon sens, il convient d'entendre ici l'équité sociale au sens de l'équité sociétale.

S'agissant de l'équité fiscale, dans ce même rapport, il est indiqué que : « *L'équité fiscale représente un enjeu fort, dans le contexte actuel de redressement des finances publiques. Nos concitoyens sont attachés aux services publics et souhaitent que chacun soit mis à contribution en fonction de ses capacités* ».

Pour éviter toute confusion entre, d'une part, le principe d'équité fiscale et, d'autre part, les principes d'égalité devant l'impôt et d'égalité devant les charges publiques, il me paraît important de rappeler l'origine et la nature de ces deux derniers principes.

Le principe d'égalité devant la loi est issu de l'article 6 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 qui prévoit que la loi doit être la même pour tous. Par extension à la matière fiscale, cette égalité devant la loi devient l'égalité devant l'impôt.

Le principe d'égalité devant les charges publiques est différent de celui d'égalité devant l'impôt. Il peut parfois y avoir confusion entre les deux. Le principe de d'égalité devant les charges publiques est issu de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, il signifie que le citoyen contribue aux dépenses publiques en fonction de ses revenus, d'où la proportionnalité de l'impôt.

A l'issue de cette recherche documentaire, si l'équité est apparue plus identifiable, elle en demeure pas moins complexe et source d'interrogations, d'où ces dix questions :

- 1- L'équité est-elle assimilable à l'égalité devant la loi et l'égalité devant les charges publiques ?
- 2- L'équité est-elle une réponse à une situation individuelle, collective ou sociétale ?
- 3- L'équité est-elle une source de droit, peut-elle être incluse dans la loi ?
- 4- Equité fiscale verticale et horizontale ?
- 5- L'application mesurée de la loi fiscale relève-t-elle de l'équité ?
- 6- Le recours gracieux de manière générale relève t-il du domaine de l'équité ?
- 7- Le recours gracieux en matière fiscale prévu à l'article L. 247 du Livre des procédures fiscales relève t-il du domaine de l'équité ?
- 8- Existe-t-il des matières qui ne peuvent être examinées en équité (notamment à la lecture du dernier alinéa de l'article L. 247 qui prévoit qu'aucune autorité

publique ne peut accorder de remise totale ou partielle de droits d'enregistrement, de contributions indirectes et de TVA) ?

9- Une décision ministérielle peut-elle être prise en équité ? En effet, si l'article 34 de la Constitution précise que la loi fixe l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toute nature, il peut arriver que le Gouvernement prenne des décisions dans ces domaines. Par exemple, suite à un événement catastrophique naturel, le ministre chargé des finances peut être conduit à reporter les dates de dépôt des déclarations fiscales et de paiement des impôts.

10- Le cas de force majeure peut-il être examiné sous l'angle de l'équité ?

Je conclurai par l'article L. 247 du Livre des procédures fiscales qui, au regard de la loi, fixe le cadre du recours gracieux en matière fiscale. Face à chaque alinéa, vous trouverez leurs textes de fondements juridiques. A titre d'information, les dispositions réglementaires de l'article L-247 du Livre des procédures fiscales sont prévues aux articles R* 247-1 à R* 251 A-5 du même livre.

Le Livre des procédures fiscales a été créé en 1981 par l'intégration et la disjonction des articles du Code général des impôts se rapportant au contrôle, au contentieux et au recouvrement de l'impôt.

L'article L. 247 est ainsi issu de l'article 1930 du code général des impôts où figurent les notions de gêne et d'indigence codifiées à partir du décret-loi de 1938 précité. Le premier code général des impôts est entré en vigueur en 1950 ».

Remerciant **Serge ARNAL** pour son intervention, **Emmanuel CONSTANS** donne la parole à **Maître MAJZA**.

Béatrice MAJZA : « Monsieur le Médiateur, Mesdames, Messieurs. Je m'appelle **Béatrice MAJZA**, avocate spécialiste en droit public ainsi que Maître de conférences à la faculté de Droit de Caen. Je suis avant tout publiciste et donc, les règles fiscales me sont méconnues. Il n'en demeure pas moins que les notions d'équité, de médiation font partie de notre quotidien y compris en droit public. Ainsi, en tant qu'avocate, j'interviens essentiellement en matière de contrats au niveau de la gestion de ports, d'aéroports, de télécoms ou encore en droit de la fonction publique. Mais, nous sommes de plus en plus appelés non pas à mener de réelles missions de médiation, mais à élaborer des protocoles d'accord nous permettant de trouver des solutions autres que contentieuses. Parallèlement, en ma qualité de Maître de conférences, j'ai été appelée à intervenir auprès de la Commission Régionale d'Indemnisation d'Accidents Médicaux qui a été instituée par la loi Kouchner de 2002 et qui est, en quelque sorte, un organisme de médiation puisque cette commission permet d'éviter le recours au contentieux. Nous rendons de la sorte des avis en équité. Ainsi, lorsqu'une personne a subi un dommage concernant sa santé au sein d'un hôpital nous faisons jouer la solidarité publique.

Je constate donc que, quelle que soit la branche d'intervention, le principe d'équité s'invite dans notre travail. Je vais revenir sur certaines dispositions, déjà abordées par

Monsieur **ARNAL**, et essayer de répondre à quelques-unes des questions qui s'avèrent très pointues.

Je citerai le **Chancelier Séguier** qui, au XVI^{ème} siècle, craignait les conséquences de l'équité des Parlements et s'exprimait ainsi « *Que Dieu vous garde de l'équité des Parlements* ». En effet, ceux-ci avaient une propension à dépasser les limites et juger de façon arbitraire.

La première question est donc de se demander si l'on doit vraiment craindre le recours à l'équité.

Je reviens tout d'abord vers **Aristote** qui soulignait le lien inéluctable entre le droit, la loi et l'équité. Comment doit se présenter l'équité ? Doit-elle être considérée comme un assouplissement du droit ?

A partir du XII^{ème} siècle, les canonistes, s'inspirant de Saint-Thomas d'Aquin, affirmaient que l'équité devait être synonyme de la charité et de la miséricorde et devait guider les juristes. Comment définir l'équité ? Monsieur **ARNAL** le soulignait : l'équité est avant tout un sentiment. C'est un sentiment de justice, un sentiment relativement spontané de ce que doit être la règle.

A l'inverse du droit naturel, l'équité ne se définit pas par de véritables droits que l'on pourrait revendiquer.

Deux conceptions s'affrontent d'un point de vue historique.

L'équité pouvait être considérée comme un mode naturel de résolution des litiges. Tel était le cas dans l'Antiquité, ainsi qu'aux V^{ème} siècle, XII^{ème} et XIII^{ème} siècles et tel était bien le cas en France : on estimait qu'il fallait juger en équité. L'équité était alors considérée comme un assouplissement de la règle et cela permettait, au cas par cas, d'adapter la règle de droit.

Par ailleurs, il y eut un courant hostile à l'équité : il fallait se garder de l'équité des Parlements. De nombreux textes, dont l'ordonnance de Blois de 1579, traduisent cette inquiétude de voir les juges aller trop loin dans l'équité, faire trop de cas par cas et donc « verser » dans l'arbitraire des décisions.

Lorsqu'on est justiciable, la règle de droit dans sa rigidité est une sorte de garantie d'être traité de manière égale. C'est d'ailleurs notre vision française de 1789. La loi est l'expression de la volonté générale et tous les plaignants ont le droit d'avoir le même traitement. La loi est la même pour tous, qu'elle protège ou qu'elle punisse.

En revanche, d'autres systèmes juridiques tel que la *Common Law* induisaient qu'il fallait assouplir d'emblée la règle de droit. La rigidité juridique n'est pas la solution. Ainsi, le *Common Law*, qui s'écrit à partir du XI^{ème} siècle en Grande-Bretagne, a eu son correctif avec l'*equity*. A partir du XV^{ème} siècle, le ministre en charge de la justice jugeait exclusivement en équité. Un système de droit reposant à part entière sur l'équité a été mis en place. Deux visions coexistent donc : la rigidité de la règle de droit garantissant la protection et l'équité considérée comme son correctif.

Pour répondre à une autre question soulevée par Monsieur **ARNAL**, je soulignerai qu'il y a des matières qui semblent se prêter plus à l'équité que d'autres, notamment le droit public et avant tout, ainsi que vous l'avez souligné, le droit international. Certaines cours statuent « *ex æquo et bono* » comme la Cour européenne de Justice et la Cour Européenne des Droits de l'Homme et du Citoyen qui en font expressément état.

Le droit administratif français est de construction plutôt prétorienne. Il est construit de toutes pièces, au cas par cas. A partir du XIX^{ème} siècle, le droit administratif, pour certains auteurs, tel que Maurice Hauriou, est présenté comme un droit en équité, un droit fondé sur les prérogatives de l'administration mais permettant néanmoins l'assouplissement de la règle et ce, au cas par cas.

C'est avant tout sous cet angle du droit public que j'aborderai la question de l'équité. C'est sous l'influence de la jurisprudence administrative qu'en France, à partir de la fin du XIX^{ème} siècle et après la seconde guerre mondiale, l'équité s'est développée en droit administratif. L'équité, de simple notion morale, abstraite est devenue une règle aboutissant à l'égalité des chances. D'une règle morale, on passe ainsi à une règle censée rétablir une forme de justice.

Effectivement, vous l'avez souligné, le principe d'égalité est la base de notre droit. Même la Constitution de 1958 interdit toute discrimination. Le principe d'égalité est une règle facile d'application et c'est une règle de droit que l'on retrouve en toute matière. On s'est méfié de l'équité au XV^{ème} et XVI^{ème} siècles car l'arbitraire du juge, l'injustice de l'Ancien régime soulevaient des craintes. L'équité a été mise de côté par les pouvoirs publics.

Ce qui a tout d'abord primé, c'est l'égalité des citoyens dans la première partie du XX^{ème} siècle jusqu'à la seconde guerre mondiale. Le Conseil d'Etat, dans sa construction de la règle de droit administratif, a décliné le principe d'égalité dans la déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, égalité en matière de règlement administratif, en matière fiscale, devant les charges publiques connues de vous, égalité des usagers devant le service public.

Le Conseil Constitutionnel a également reconnu ce principe d'égalité en matière fiscale, en financière et devant les charges publiques. Mais, on s'est rendu compte, on est toujours au XX^{ème} siècle, que ce principe d'égalité connaissait néanmoins quelques limites. Certes, nous sommes tous égaux devant les charges publiques. Mais appliquer l'égalité de manière stricte ne permet pas de nuancer, de prendre en considération chaque situation individuelle.

Des inégalités économiques, fiscales, sociales ou culturelles persistaient. Il s'est donc avéré nécessaire de passer de l'égalité à l'équité. C'est le juge administratif, car le juge constitutionnel est beaucoup plus encadré par la loi, qui a fait évoluer cette notion d'équité. Le juge administratif estime ainsi qu'il est nécessaire d'introduire la notion du *juste*, de passer de l'égalité des droits à l'égalité des chances.

Le juge administratif a donc commencé à la fin du XIX^{ème} siècle à introduire l'équité. Nous disposons d'un grand principe en droit administratif qui est celui de la responsabilité. Depuis longtemps, il est possible d'engager la responsabilité de l'Etat même sans faute.

Derrière cette notion de facilité d'engagement de la responsabilité de l'Etat sans justifier d'une faute quelconque, il y a désormais cette notion d'équité. Cette notion d'engagement de la responsabilité devant le juge administratif permet finalement de mettre en avant le principe d'équité. Le juge administratif, encore aujourd'hui, utilise cette notion d'équité notamment quand il interprète des normes écrites, lorsqu'il crée certaines règles jurisprudentielles. C'est le cas notamment du droit au procès équitable qui est un grand principe général du droit qu'on retrouve maintenant dans toutes les matières. Le juge administratif juge bien au cas par cas et adapte la règle de droit au cas par cas. Il intervient en équité.

Finalement, on note que le juge administratif, entre la fin du XIX^{ème} et le début du XX^{ème} siècle, est passé d'un contrôle formel, d'un contrôle pur et simple du respect des règles de droit à un contrôle du bien-fondé. Est-ce qu'on est en droit d'imposer telle fiscalité à tel individu ? La règle de droit peut-elle être nuancée ? On a ainsi un juge, le Conseil d'Etat, qui a la réputation d'être assez audacieux, d'être un juge qui a créé la règle de droit, avant même la loi, et donc pour le juge administratif, le principe d'équité s'invoque en dehors des règles législatives et règlements.

Le juge administratif ne fait que du cas par cas dans le cadre global d'une loi. Contrairement au juge administratif, le juge constitutionnel ne considère pas complètement l'équité comme une règle de droit. Il s'agit pour lui, d'une référence. On constate certaines références à l'équité dans les décisions du Conseil Constitutionnel.

Au niveau du juge administratif on constate une évolution de la notion d'égalité vers la notion d'égalité des chances. Sans toujours formuler clairement le principe d'équité, le juge souhaite que la règle de droit soit mieux adaptée au cas par cas.

En réalité, le développement de la jurisprudence du juge administratif est lié au développement de l'Etat providence. L'Etat s'engage en faveur de droits sociaux de plus en plus nombreux et en faveur de plus d'égalité en matière fiscale.

Cependant, il est impossible de se satisfaire d'un juge qui statue en équité de manière plus ou moins claire. Intervient alors la notion de discrimination positive qui est une notion plus légale, si j'ose dire, et que mentionnent les textes. Mais comment concevoir la coexistence de la discrimination positive avec le principe d'égalité qui, en droit français, représente le « summum » des droits ? Le principe d'égalité fait obstacle à la discrimination négative. Ainsi, toutes les personnes dans la même situation doivent être traitées de manière égale. Mais il semble clair -à contrario- que les personnes se trouvant dans une situation différenciée devraient être également traitées de façon différente. La notion de discrimination positive a donc été introduite avec pour objectif de mettre en place des politiques plus volontaristes destinées à réduire les inégalités. La notion de discrimination positive va institutionnaliser, donner du contenu à la notion d'équité. Le juge concrétise donc l'équité avec la notion de discrimination positive, l'institutionnalise et, finalement, lui donne un fondement légal. La seule difficulté est qu'on ne peut pas pratiquer systématiquement la discrimination positive. Elle doit être encadrée. Cette disposition doit être temporaire, elle doit aussi être proportionnée à la

discrimination subie et surtout elle doit être justifiée par un motif d'intérêt général. Enfin, la discrimination positive doit cesser dès qu'on a rétabli l'égalité.

L'équité semble, en effet, être la solution pour réduire les inégalités. A partir des années 1980-1990, un grand nombre de règles ont été adoptées en matière d'équité :

- les zones d'Education prioritaires (ZEP) ;
- la loi relative à la Solidarité et au renouvellement Urbain (SRU) qui impose aux communes de mettre en place des logements sociaux ;
- le Revenu de Solidarité Active (RSA).

Le législateur fait état d'une volonté de solidarité pour réduire les inégalités et rétablir la justice sociale.

On peut citer d'autres exemples : en matière de fonction publique, il y a des concours réservés, la troisième voie de l'ENA a été mise en place comme étant un exemple d'équité.

La discrimination positive s'applique concrètement dans les services publics facultatifs : les crèches, les écoles de musique, les cantines, qui ont donné lieu à beaucoup de jurisprudence administrative. Ainsi, sur la base de considérations géographiques, fiscales, il est admis que des élèves payent moins de frais de cantine que d'autres.

Vous êtes mieux placés que moi pour savoir que la fiscalité est le domaine privilégié pour introduire une application équitable de la notion d'égalité. Il n'en reste pas moins que les principes d'équité et d'égalité des chances restent éminemment politiques.

La mise en place de règles équitables en matière sociale pouvait être risquée et engendrer la création de nouvelles inégalités : un certain nombre de personnes étant exclu, pour des raisons géographiques, de mesures équitables, cela pouvait conduire à créer de nouvelles inégalités.

Ainsi, l'équité, à force de vouloir régler des problématiques de manière égale, voire égalitariste, expose à des revendications identitaires, des demandes d'être traités différemment dans certaines zones géographiques etc. Par ailleurs, on a un juge administratif qui est audacieux et reconnaît qu'il faut de l'équité, qu'il faut du cas par cas.

En pratique, à la lecture de la jurisprudence, on se rend compte que les juges font des contrôles de proportionnalité pour vérifier si la mesure équitable permet de rétablir l'égalité.

La question se pose de savoir si l'équité doit être une règle à part entière.

Aujourd'hui, en droit administratif, on estime que l'équité est une règle accessoire. C'est une règle qui permet d'interpréter les autres règles de droit, c'est une règle qui permet de corriger l'aspect brutal de la règle de droit. Mais on ne saurait juger complètement en équité car la règle de droit constitue une espèce de paravent à l'arbitraire. Avec l'évolution sociale, on dit que la notion d'équité s'est fait l'écho de tout ce que le droit antérieur méconnaissait.

Elle a consacré de nouveaux droits et, malgré les critiques formulées, elle a permis d'effacer des inégalités. Elle a donné lieu à plus d'éthique, elle a harmonisé le droit. On est très attaché en droit français à ce principe d'égalité, l'égalité demeure un principe universel. L'équité doit rester une valeur correctrice de la règle de droit.

Il n'en demeure pas moins que grâce à l'équité, on constate que, finalement, le juge laisse de plus en plus de place à d'autres modes de règlements. Effectivement, la médiation, mais aussi la conciliation, l'arbitrage prennent de plus en plus de place. Aujourd'hui, on privilégie le recours à la médiation qui est moins brutale qu'une réponse du juge.

Je vous remercie ».

Emmanuel CONSTANS : « Merci infiniment Maître **MAJZA** pour cette présentation d'une très grande clarté et d'une très grande finesse de ces notions complexes d'équité et d'égalité. Vous avez souligné le rôle de la juridiction administrative pour pousser plus avant la notion d'équité. Je rappelle que la création du Médiateur des ministères de l'économie et des finances résulte d'un décret pris après un rapport du Conseil d'Etat, sur l'initiative du Gouvernement.

Je passe maintenant la parole à **Maître Michel TALY**. »

Michel TALY : « Je reprends le même thème, mais du côté du praticien, le praticien qui a essayé, tout au long de sa vie professionnelle, d'utiliser cette règle d'équité et ce, tantôt du côté de l'administration, tantôt du côté du contribuable.

Du côté de l'administration, je note que c'est paradoxalement au Service de la législation fiscale qu'on invoque fréquemment le principe d'équité... probablement parce qu'ayant nous-mêmes collaboré à l'élaboration de la loi, nous n'ignorons pas qu'elle peut être génératrice d'inéquités.

Nous nous autorisons donc à prendre le recul nécessaire pour proposer aux ministres le règlement de certains dossiers sur une base d'équité. J'ai connu des périodes où ce Service de la législation intervenait très fréquemment dans les cas particuliers, notamment lorsqu'il était autonome et dépendait directement du ministre, ce qui irritait fortement la Direction générale des impôts de l'époque, notamment quant aux contrôles fiscaux en cours.

Je crois qu'il faut commencer par distinguer deux situations pour lesquelles vous êtes amenés à intervenir au nom de l'équité.

Dans la première situation, il s'agit de l'équité en considération de la situation actuelle du contribuable et de sa capacité à supporter la rectification de l'impôt. Lorsqu'il y a 3, 6, voire 10 ans d'intérêts de retard et de pénalités, cela fait beaucoup. Nous sommes dans la situation où le contribuable ne nie pas que l'impôt est dû, qu'il aurait dû être payé, mais qu'une difficulté ne lui permet pas de s'en acquitter.

Il s'agit d'équité, je dirais même de proportionnalité de la peine : il faut trouver un équilibre subtil pour éviter de donner une prime à celui qui n'a pas respecté la loi par rapport à celui qui l'a respecté et, en même temps, prendre en considération l'aspect « légal » de la rectification.

Ce premier accès à la définition de l'équité est inscrit dans l'origine historique évoquée précédemment, notamment avec la notion d'indigence.

Un exemple : l'impôt indiciaire ne mesure pas finement la capacité contributive. Année après année, la commission communale des impôts directs était ainsi amenée à constater qu'un citoyen se voyait réclamer un impôt supérieur à sa capacité contributive. Par ailleurs, il y a l'aspect cumulatif du contrôle fiscal qui fait que les pénalités peuvent être lourdes. Et là, effectivement, il s'agit du premier cas où, en équité, vous allez proposer de proportionner, de trouver un équilibre subtil entre la nécessité de punir celui qui n'a pas respecté ses obligations par rapport à celui qui les a respectées.

Dans la deuxième situation, il s'agit de l'équité intrinsèque évoquée précédemment. Elle est à l'intérieur du dispositif législatif concerné. Il s'agit du symétrique de l'abus de droit. L'abus de droit se produit quand un contribuable applique la lettre de la loi, contrairement à son esprit. La conséquence est qu'il paye moins d'impôt qu'il n'aurait dû. L'inverse, c'est quand la lettre de la loi aboutit à ce qu'une rectification soit fondée en droit mais, lorsqu'on réfléchit à l'esprit de cette loi, à la volonté du législateur, à la façon dont cet impôt fonctionne intrinsèquement, on se doit de reconnaître que la conséquence est de faire payer plus d'impôt que ce qui est dû. C'est une situation très différente de la première. Elle nous pose problème. Pour quelle raison ? En matière d'impôt direct, on ne peut remettre le principal de l'impôt qu'en matière d'indigence. Or, dans cette situation, particulièrement du côté des entreprises, mais également pour des personnes physiques avec des revenus importants, peuvent se présenter des situations intrinsèquement inéquitables même si la personne dispose des moyens de payer.

Si vous le souhaitez, je peux faire une parenthèse sur cette question d'équité verticale et horizontale. C'est une notion qui est directement liée à l'impôt sur le revenu et plus généralement à l'utilisation de l'impôt pour faire de la redistribution de revenus.

L'équité verticale revient à ceci : combien dois-je faire payer à quelqu'un qui a des revenus élevés par rapport à quelqu'un qui a des revenus plus faibles ? Il s'agit de la progressivité de l'impôt, sachant qu'il n'y a pas de vérité intrinsèque sur ce sujet. Il n'y a pas de loi immanente qui nous précise quelle est la pente de la courbe. La pente de la courbe est une décision d'ordre politique.

L'équité horizontale est plus facile à mesurer : à revenu égal, impôt égal. Notre paradoxe est notre focalisation, politique et média, sur l'équité verticale. Nous nous référons peu à l'équité horizontale.

Prenons l'exemple des mesures récemment annoncées et concernant la politique de la famille. Si l'on se focalise sur les familles, on peut justifier de durcir le système de quotient familial. On fait de l'équité verticale sur les seules familles. Mais si l'on regarde le résultat en termes d'équité horizontale, pourquoi ne demander un effort en impôt sur le revenu qu'aux seules familles et non aux autres ménages ayant des revenus élevés ? Si l'on regarde la situation des ménages sans enfant à charge dont le revenu est inférieur à la limite de la nouvelle tranche à 45 %, ils ne sont touchés que par le gel du barème. Mais fermons cette parenthèse et revenons au concept d'équité intrinsèque.

Le problème pour cette deuxième équité, est qu'elle est intrinsèque au dispositif. On a effectivement un texte qui nous permet de faire des réductions d'impôts directs, à condition que la personne soit en situation d'indigence. Il existe donc de nombreuses situations qui ne sont pas couvertes. Pour les impôts indirects : rien. Pour la TVA : rien. Pour les droits d'enregistrement : rien. Uniquement les pénalités. J'attire votre attention sur le fait qu'il existe une subtile différence entre les transactions faites à la demande du contribuable et les transactions faites à la demande de l'administration. Lorsque l'administration propose une transaction, elle ne peut le faire que sur les pénalités car elle se fonde sur les textes fiscaux. Mais, lorsque c'est le contribuable qui propose une transaction se fondant sur le code civil, au nom de l'intérêt général, l'administration peut estimer que cette proposition est conforme à l'intérêt de l'administration car elle permet de faire rentrer de l'argent tout de suite avec l'engagement de ne pas faire de contentieux alors que le contentieux est aléatoire. Si on se trouve dans une situation où l'on peut démontrer que l'issue du contentieux est aléatoire, il est possible de faire des transactions sur le principal. C'est pour cette raison que vous pourrez constater que, dans certains cas, la transaction est proposée par le contribuable.

Je pense que pour bien appréhender cette notion de juger tantôt en droit, tantôt en équité, il faut accepter fondamentalement la dissymétrie qu'il y a entre l'administration fiscale et le contribuable. Je sens des réactions de certains d'entre vous « C'est trop facile ! Le contribuable gagne à tous les coups : il a raison en droit et il a donc raison ou il a tort en droit, mais raison en équité. Il a donc toujours raison. Mais nous, lorsque nous oublions un accusé réception, nous avons tort en droit, raison en équité, mais nous perdons ».

On parle de dissymétrie pour la raison suivante : le contribuable est une personne physique ou une personne morale. Il a l'éthique et les comportements qu'il choisit. Il peut choisir de se réclamer du droit pour ne pas payer un impôt qu'il aurait dû payer en équité. Nous sommes dans un Etat de droit.

Mais vous, vous représentez l'Etat. Si vous rencontrez une situation où l'impôt est dû en droit « *dura lex sed lex* » mais votre conviction est qu'il n'est pas fondé en équité, que cet impôt n'aurait pas dû être payé, vous devez le restituer. Il y a donc cette dissymétrie, dont je sais qu'elle est fondamentalement irritante mais il vous faut néanmoins l'accepter.

Une question se pose alors : dois-je accepter cette situation pour tous les contribuables ou seulement pour les « bons » contribuables ?

Nous arrivons ici à l'application mesurée de la loi fiscale. Chaque fonctionnaire devient juge en équité, il choisit de faire ou de ne pas faire. L'application mesurée de la loi fiscale aboutissait souvent à la situation suivante : si j'ai l'intime conviction que le contribuable qui est devant moi est de bonne foi, qu'il doit payer l'impôt en droit, mais j'estime qu'en équité, il n'est pas en mesure de le payer, je ne le fais pas payer. Si je tombe sur un « méchant », je me dis « Toi mon vieux, tu ne devrais pas payer, mais j'ai moyen de te coincer avec la loi, ça sera pour toutes les fois où tu m'as « eu » ! ». C'est ce

genre de dérive que pratique tout arbitre de foot qui fait de la compensation. J'ai oublié de siffler un pénalty à la première mi-temps, je siffle un pénalty imaginaire à la 2^{ème} mi-temps. Deux injustices se compensent-elles ?

Premier exemple : un de mes clients gérait des chèques-cadeaux. Il émettait des chèques cadeaux qui étaient remis à des personnes pendant des promotions diverses. Ces personnes allaient ensuite chez un distributeur, payaient avec le chèque cadeau. Mon client payait le distributeur avec l'argent donné par l'émetteur du chèque cadeau. Pour faire de la « gonflette » sur sa comptabilité, il avait trouvé judicieux de comptabiliser la totalité du montant des chèques cadeaux en recette mais, lorsqu'il payait le distributeur, il enregistrerait ces chèques en dépense. Il ne remplissait aucune condition de déductibilité de TVA mais ne payait pas la TVA sur la totalité. Il ne la payait que sur sa marge puisqu'il n'était que le prestataire de service. Le vérificateur intervient et lui applique la TVA sur la totalité sans droit à déduction puisqu'il ne remplissait pas les conditions pour des droits à déduction.

Vous avez donc un individu qui est rémunéré par une commission de quelques %, vous lui appliquez une TVA à 19,6% sur les 100. Cela présente un problème : le montant de la TVA est équivalent à plusieurs fois son chiffre d'affaires annuel. Toute personne censée se serait interrogée quant à l'opportunité de continuer. J'ai interrogé la Direction de la législation fiscale, « Cela ne tient pas debout » m'a-t-on répondu. J'ai donc demandé à la sous-direction du fiscal de ne pas poursuivre. Il m'a été dit « Nous devons demander un rapport aux services et nous devons lui donner 60 jours ». Pendant ce temps, le commissaire aux comptes refusait d'arrêter les comptes. En fin de compte, la rectification a été abandonnée.

Dans ce cas de figure, on se rend compte de l'utilité de l'intervention du Médiateur.

Le deuxième exemple est moins caricatural, mais se produit très fréquemment : il s'agit de TVA non payée sans pour autant qu'il y ait fraude. Un contribuable britannique, habitué au système de suspension d'imposition au sein des groupes - dans le système britannique tant qu'on est au sein d'un groupe, la TVA ne s'applique qu'à la sortie- avait pratiqué de la même façon en France. Il n'avait pas fraudé mais, quand il arrivait à la vente au détail dans la dernière filiale du groupe, il appliquait la TVA sans aucun droit à déduction puisqu'il n'y avait pas eu de TVA payée avant. La totalité de la TVA était payée à la fin. Le vérificateur, persuadé qu'il s'agissait de fraude, a fait la triple imposition puisqu'il s'est aperçu que la société qui avait facturé n'était pas celle qui aurait dû facturer.

Pour celui qui a facturé et qui n'aurait pas dû facturer, la TVA reste due.

Pour celui qui n'a pas facturé et qui aurait dû facturer, il doit la TVA. Celui qui a déduit la TVA ne remplit pas les conditions et ne peut pas la déduire.

Il n'y a pas de fraude. Non seulement, il n'y a pas eu de fraude, mais il n'y a pas eu non plus d'intention de frauder.

En droit, on ne peut pas aller devant le juge.

Un troisième exemple : les prestations non facturées dans un groupe qui n'est pas un groupe fiscalement intégré. S'il n'y a pas optimisation parce qu'une des deux sociétés est

bénéficiaire et l'autre déficitaire, l'Etat n'a pas été « floué » : j'aurais dû facturer 100 et l'autre société aurait bénéficié de 100 au titre des charges déductibles.

Je ne dispose que de 2 ans pour réclamer et l'administration a 3 ans pour rectifier. L'administration rectifie donc celui qui aurait dû facturer et on dit à l'autre société : « vous ne pouvez pas appliquer de déductions ». En équité, cela n'est pas fondé. L'application mesurée de la loi, l'idée que l'on se fait de la moralité fiscale, nous amène à maintenir ou non l'imposition.

Un quatrième exemple relatif au mauvais paramétrage d'un logiciel ERP. Il s'agit de logiciels complètement intégrés. Un magasinier sort une pièce et génère une écriture comptable. Autrefois, il existait un logiciel d'inventaire physique et, sans interfaçage, des comptables qui saisissaient des factures. Le magasinier, s'apercevant qu'il a commis une erreur, ratifiait en mars une sortie de stock faite en janvier. Il générait donc une facture rectificative sur le mois de janvier alors qu'il était au mois de mars. Cette facture portait un numéro du mois de mars et le magasinier la datait de janvier. Le vérificateur intervient : rejet de comptabilité. Il ne s'agit pas de fraude, mais d'un oubli de bloquer la rectification dans le temps.

Un cinquième exemple : Vous avez le cas de l'IFU dans les intra-groupes. Les IFU -c'est à dire les déclarations de revenus de capitaux mobiliers versés- concernent les banques, mais aussi toute société qui verse des dividendes, des intérêts. Dans un groupe, une filiale verse un dividende à sa maison-mère. Cela est comptabilisé, parfois neutralisé en fiscalité de groupe. Il faut néanmoins établir un IFU. Les pénalités sont colossales lorsque cet IFU n'est pas établi.

Pourtant, certains ignorent quand il faut établir des IFU entre filiales et maisons mères.

Autrefois, il suffisait de prendre contact avec la direction locale des impôts et demander de régulariser. Aujourd'hui, cela est devenu impossible. Il faut rectifier les années prescrites, subir l'amende et se rendre au comité du contentieux fiscal.

Ces problèmes ne peuvent être réglés que par une approche pragmatique, soit par la hiérarchie, soit par des instances de médiation.

La disparition de la cellule fiscale ministérielle est problématique. Cette cellule présentait un inconvénient majeur : elle donnait l'impression d'être politique puisqu'elle était placée auprès du ministre chargé de l'économie et des finances. La cellule faisait ce que la hiérarchie aurait dû faire en amont.

Un agent des impôts, inflexible lorsqu'il était dans les services, disait, une fois muté dans la cellule : « de tels dossiers ne devraient jamais nous remonter ! ». Vous le replacez dans les services et ce même agent redevient inflexible. Ceci montre que c'est la fonction qui en cause et non pas la personne. La seule solution est d'avoir des agents en dehors des filières de production de l'impôt et de son recouvrement permettant d'avoir le recul suffisant pour faire ce contrôle d'équité.

Emmanuel CONSTANS : « Merci beaucoup Michel pour cette présentation dynamique et les exemples très concrets sur ce sujet.

Je retiens notamment cette notion d'équité horizontale qui est parfois oubliée.

Je retiens aussi cet élément auquel je suis très attaché qui est la dissymétrie entre le contribuable et l'administration fiscale. C'est un point très important, un élément clé où la médiation est justifiée par la dissymétrie entre l'entreprise ou le client « lambda » et certaines pratiques de l'administration.

Puis, cette notion de l'approche pragmatique et du cadre hiérarchique est également très importante. Je suis très attaché à l'exercice du recours hiérarchique. L'approche pragmatique peut conduire à la médiation.

Je voudrais, à partir de ces deux prestations, donner la parole à la salle pour des réactions, observations, questions à nos orateurs.

J'en profite pour poser une question à Maître **MAJZA** concernant une expression que vous avez utilisée à plusieurs reprises « la discrimination positive ».

J'ai l'impression que c'est un peu comme Monsieur Jourdain : finalement le législateur est amené à faire de la discrimination positive mais sans jamais lui donner ce nom parce que je me souviens que politiquement, on ne peut pas faire de discrimination positive en France. Est-ce que vous estimez qu'il y a beaucoup de mesures de discrimination positive en France sur le plan juridique ?

Béatrice MAJZA : « Effectivement c'est le principe d'égalité qui domine. Je pense notamment à certains arrêts du Conseil d'Etat dans les années 90 concernant des dispositions en matière d'école de musique. On a en effet autorisé à différencier les droits d'inscription dans les écoles de musique ainsi que dans les cantines. Le mode de discrimination positive n'est pas forcément affiché en tant que tel. La crainte immédiate est de conforter une forme d'assistanat, d'où la nécessité de proportionner, de justifier (pas toujours avec une limite dans le temps car l'accès à l'école de musique peut être long). Le garde-fou à l'égalité serait ici l'intérêt général »

Emmanuel CONSTANS : « Merci beaucoup ».

Intervenant : « Je souhaiterais poser une question à Maître **MAJZA**. Le principe d'égalité est le fondement de notre droit écrit, se distinguant en cela de la *Common Law* qui est un droit oral.

Quel est votre sentiment quant aux résistances ou réticences de l'administration par rapport à des approches en équité ?

Béatrice MAJZA : « Effectivement, nous sommes dans un Etat de droit, dans un système de droit écrit, romano-germanique qui s'oppose à la *Common Law* et le droit écrit est le principe. La jurisprudence est un souci secondaire du droit. Le juge doit s'en tenir avant tout à la règle écrite. C'est à ce titre que l'équité ne dit pas toujours son nom. On l'identifie par déduction, en lisant les décisions. Le principe d'égalité se situe au sommet de la hiérarchie, c'est le fondement de la déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen. Nous sommes très attachés à ce principe en droit français.

En Grande-Bretagne, avec la *Common Law*, la jurisprudence est une des sources principales du droit et l'équité a pu se développer de manière plus souple. Le développement de l'équité est historique, c'est une réaction aux Cours royales. L'équité

s'est développée sous les Tudor aux XV^{ème} et XVI^{ème} siècles. Mais elle a fini par être décriée puisque, seul, le Chancelier rendait le droit au cas par cas, mais il allait parfois trop loin. De ce fait, le Parlement anglais a réussi à écarter l'équité. Aujourd'hui, en Grande Bretagne, l'équité n'est qu'une règle d'assouplissement des arrêts de la Cour royale. Le Chancelier n'a plus tout à fait le même rôle.

Michel TALY : « La difficulté est la façon dont est reconnue et fonctionne l'application de la règle de droit au cas particulier. Il est dit dans la Constitution que les moindres détails de l'assiette de l'impôt sont du domaine de la loi. La dérogation ne peut donc se faire que dans l'hypocrisie. Ainsi, je ne peux pas écrire au contribuable : « dans votre situation, nous allons écarter l'application de l'article 248 du Code des impôts ». Je n'ai pas le droit de dire cela. J'écris donc : « Compte tenu du cas que vous m'avez présenté, il apparaît que l'article 248 ne vous est pas applicable. ». L'inconvénient de cette façon de procéder, c'est qu'elle s'opère sans contrôle car, si j'ai le droit de faire des dérogations à la règle, je peux avoir à en rendre compte dans un système qui est institutionnel.

Dans le système américain, il y a les fameuses *regulations*, qui contrairement à nos instructions, sont la norme. Et puisqu'il s'agit de la norme, il doivent justifier. Comment procèdent-ils ? Leurs *regulations* sont passées en revue tous les ans par les comités des finances du Congrès qui vérifient le respect de l'impératif d'intérêt général, de proportionnalité. Chez nous, nous ne rendons compte à personne. C'est la raison pour laquelle, nous avons besoin d'être placés auprès du ministre. Si moi, haut fonctionnaire, j'avais, à l'époque pris des décisions « *contra legem* » qui aboutissaient à ne pas faire payer telle somme, la Cour de discipline budgétaire intervenait. Le ministre, lui, ne relève que de la Cour de Justice de la République, et non pas de la Cour de discipline budgétaire. C'est la raison pour laquelle je remonte jusqu'à lui pour faire valider la proposition que je lui ai faite. Sous prétexte de respect exagéré de la source législative et de ne pas reconnaître qu'il y a des exceptions possibles, nous nous privons de la possibilité du contrôle.

Prenons un exemple. Nous avons cherché à résoudre le problème de régime fiscal des distributions. Nous avons essayé de voir dans quel cas un rachat d'actions devait être traité comme du dividende et dans quel cas où il devait être traité comme de la plus-value. Je me suis intéressé à la façon dont procédaient les Américains.

Les Américains distinguent les distributions proportionnelles et les distributions non proportionnelles. Proportionnelles : tous les actionnaires avaient le même rachat, donc il s'agissait de dividende. Non proportionnelles : un actionnaire se retirait ou diminuait sa participation et c'était de la plus-value.

Le texte définissait les cas de distribution proportionnelle, mais il se terminait par « et toute distribution que l'administration qualifiera de telle ». Ainsi, in fine, le législateur reconnaissait un pouvoir à l'administration de qualifier la distribution de proportionnelle ou non proportionnelle. Il devait se justifier de ce pouvoir de qualification ultérieurement. J'ai toujours pensé que la seule façon d'apporter une solution à la problématique de cellule fiscale ministérielle - qu'il fallait supprimer pour protéger politiquement le ministre - consistait à créer, quelque part dans l'administration, une

cellule qui aurait le droit de prendre des décisions dérogatoires, mais sous le contrôle de la Commission des finances de l'Assemblée Nationale et du Sénat.

Il faudrait que nous disposions d'une entité équivalente à la cellule ministérielle qui fasse un rapport annuel et que le Parlement puisse contrôler le respect de l'esprit de la loi, de l'intérêt général, de la proportionnalité.

Emmanuel CONSTANS : « Merci, Michel, d'avoir évoqué cette notion et l'importance du rapport en terme de contrôle. En tant que Médiateur, je suis très attaché comme tous nos Médiateurs du Club des Médiateurs de Services au Public, à la notion de rapport annuel public. Lorsqu'un Médiateur demande à faire partie de notre association, une des demandes est la suivante : « Publiez-vous un rapport annuel sur votre activité ? ».

Nous estimons que cette transparence sur l'activité est fondamentale, ne serait-ce que vis à vis de l'opinion et du public. L'opinion est en droit d'exiger d'être informée car les décisions prises -les recommandations- ont un impact financier. La notion de rendre compte est fondamentale dans une démocratie. La plupart des instances dans le domaine fiscal font un rapport public annuel.

L'année dernière, à la journée de la médiation qui s'était tenue à Bercy, nous avons eu l'intervention de plusieurs avocats qui font appel au Médiateur. Ils nous avaient expliqué qu'il y a certains dossiers qui, selon eux, relèvent de la médiation car ils font intervenir à la fois le droit et l'équité. D'autres, en revanche, ne relèvent pas de la médiation car ils comportent des éléments purement juridiques dans certains domaines et ne peuvent être tranchés, de l'avis de ces professionnels du droit, qu'au niveau de des juridictions. J'ai tendance à penser la même chose : tous les dossiers, y compris dans le domaine fiscal, ne sont pas nécessairement justiciables à priori d'une médiation ».

Un intervenant : « On parle beaucoup de la correction de situations aberrantes. Je pense, en effet, qu'il est normal d'adapter au cas par cas. Les textes ne peuvent pas prévoir tous les cas. Pour ma part, j'ai plus de difficultés avec des textes qui, par nature, peuvent paraître inéquitables, dont l'inéquité pourrait même résulter de la volonté du législateur et qui donnent lieu à correction par les fonctionnaires. Ces fonctionnaires pris individuellement, dans les territoires, ne sont soumis à aucune forme de contrôle. Je pense en particulier à la question des impôts locaux ou à la contribution à l'audiovisuel public qui est due y compris par des usagers qui sont aux RSA. Auparavant, avec le RMI, ils en étaient exonérés. Dans les départements, nous corrigeons ce type de décision qui, selon moi, relève du législateur.

En ma qualité de citoyen, je suis très gêné de voir que tout fonctionnaire sur le territoire national et de manière subjective est en mesure de corriger une disposition législative. Je pense que la correction de l'inéquité faite aux uns crée de l'inéquité. En effet, se retrouvent en position défavorable tous ceux qui ne font pas la démarche d'un recours administratif ou d'une médiation.

Michel TALY : « Heureusement, c'est une situation qui n'arrive pas très souvent dans notre pays, ce qui prouve que notre système fiscal n'est pas trop mal conçu.

J'ai fait une mission ADETEF pendant plusieurs années en Palestine. Il s'agissait d'aider l'administration palestinienne à gérer l'impôt sur l'ensemble du territoire. Le système d'impôts locaux y est tellement inéquitable que les fonctionnaires ont des réticences à l'appliquer. Certains agents osent pourtant modifier l'assiette de l'impôt et ce, sans le moindre contrôle. D'autres choisissent de mettre tout en recouvrement mais de ne pas faire de recouvrement car beaucoup de Palestiniens ne sont pas en mesure de payer. D'autres encore, dans certaines communes, parviennent à faire payer l'impôt car c'est la commune qui livre l'électricité, qui donne accès à l'enseignement. Ils menacent de couper l'électricité ou d'empêcher l'accès à l'école tant que l'impôt n'a pas été payé.

Que faire lorsque le législateur a voulu une inéquité ?

En corrigeant une inéquité dans un département, le fonctionnaire va générer une inéquité ailleurs ».

Emmanuel CONSTANS : « Je suis tout à fait d'accord avec cette réponse.

A tout le moins faudrait-il veiller à ce qu'il y ait une harmonisation dans les pratiques administratives. C'est ce qui a été fait lorsqu'il a été demandé aux Trésoriers Payeurs Généraux, il y a de cela quelques années, d'harmoniser le recouvrement au sein de leur département».

Serge ARNAL : « A titre d'exemple concret, il y a quelques années, lorsque j'étais contrôleur des impôts, mon travail consistait à instruire des demandes gracieuses en matière de taxe d'habitation. Des contribuables me disaient : « Je ne peux pas payer ma taxe d'habitation ». Je prononçais alors, dans de nombreux cas, une minoration ou une remise de l'impôt. En tant que fonctionnaire, j'agissais de manière subjective.

L'article L. 247 du Livre des procédures fiscales encadre le pouvoir des fonctionnaires, en matière de gracieux fiscal et il appartient au seul législateur d'adapter la fiscalité au contexte économique et social. Aujourd'hui, lorsque je lis certaines réponses dans des rapports ou formulées par les services des impôts et les conciliateurs : « Votre revenu de 800 euros vous permet de payer vos impôts », j'ai un peu de mal à penser que quelqu'un qui dispose de 800 euros par mois soit en mesure de payer ses dépenses courantes pour vivre et de s'acquitter de ses impôts et de ses dettes fiscales, sans difficulté.

Un fonctionnaire peut-il lui même prendre des décisions en équité ? prenons un cas concret, je suis en voiture, je grille un feu tricolore car un camion mal stationné cache le feu rouge. Je passe à une allure normale, le policier m'arrête et me dit : « Vous êtes passé au feu rouge, je vous mets une amende. Je peux lui répondre : « J'étais dans l'incapacité de voir ce feu car il y avait un camion. Si je vais devant le tribunal, je n'aurai aucune preuve car le policier, qui est assermenté, a dressé un PV et constaté une infraction justifiée.

Mais, le policier peut aussi considérer que le camion n'aurait pas dû être là et décider de ne pas m'infliger d'amende. Dans cette hypothèse, ce policier ne pratique-t-il pas l'équité ? ».

Un intervenant : « Monsieur **TALY** a exposé plusieurs cas démontrant que notre organisation ne permet pas de répondre aux difficultés que posent l'application stricte des textes. Lorsque Monsieur **TALY** vous a dit : « Monsieur **CONSTANS**, désormais, je saisis le Médiateur pour la défense de mes dossiers », vous avez répondu : « En ce qui concerne un certain nombre de sujets très juridiques, ce n'est pas tout à fait le rôle du Médiateur ». Je suis surpris de cette réponse car, si on considère que l'équité est un complément à l'application de la règle de droit, c'est à dire qu'elle s'inscrit dans notre régime de droit, il n'y a pas de limite à votre intervention y compris lorsque le dossier présente une difficulté juridique. Qu'est-ce qui vous conduit à répondre à Monsieur **TALY** que les sujets qu'il a évoqué ne pouvaient pas être traités au niveau du Médiateur ?

Emmanuel CONSTANS : « Merci, Monsieur de votre question. Je dois dire que je suis d'accord avec votre analyse et avec votre position. J'ai fait cette indication après avoir relaté les observations faites par les avocats. Je ne fais pas cette réponse sur le fond, mais plutôt par prudence, pour ne pas être débordé de dossiers dans le cadre d'une équipe qui est une équipe assez restreinte, qui s'appuie d'ailleurs sur vos compétences et sur votre coopération. Nous traitons parfois des dossiers à caractère juridique très fort et à enjeux financiers très élevés. Mais il est vrai que le Médiateur est souvent saisi, outre de demandes relatives à la fiscalité des personnes, de sujets concernant les PME. Ces sujets impliquent souvent des aspects d'équité et non pas des aspects purement d'interprétation juridique contradictoires entre des juridictions ou entre des conseils juridiques et un tribunal. Dans ce cas, je peux être amené, quand l'affaire est assez avancée sur le plan juridictionnel (car il y a un moment pour saisir le Médiateur : pas trop tôt, mais pas trop tard) à laisser le tribunal se prononcer. Mais sur le plan de la limite, il est vrai qu'il n'y a pas de limite ».

Le même intervenant : « Je m'attendais un peu à cette réponse.

Je reviens sur un autre sujet : la nécessité de ne pas créer de l'inéquité en traitant des situations individuelles et d'harmoniser sur l'ensemble du territoire les solutions à prendre. Michel **TALY** a rappelé que ce sujet était à une époque traité par la cellule fiscale placée auprès du ministre. C'est ainsi qu'a été réglée la réforme de la taxe d'habitation en 2000 puisqu'un peu partout en France, des fonctionnaires recevaient des demandes de remise gracieuse. Plus de 400 000 redevables de taxe d'habitation ont ainsi été exonérés.

Mais ce rôle, le Médiateur pourrait le remplir puisqu'il est prévu précisément qu'il peut faire des propositions en matière de législation. Mais si vous n'embrassez pas la totalité du domaine, on constate qu'il y a un vide sur les sujets évoqués par Monsieur **TALY**.

Il y a sans doute une réflexion à mener sur la localisation de cette cellule. Qu'elle soit placée auprès du ministre et on voit tout de suite à quel doute, à quelle suspicion cela peut conduire.

D'ailleurs, la mise en place du Médiateur n'est pas complètement étrangère à cette suspicion qu'on a pu avoir à l'égard de la cellule un peu avant 2002.

Cette cellule, dans la sphère administrative, pourrait être protégée, comme l'a évoqué Monsieur **TALY** par le contrôle du Parlement et d'une tierce autorité.

Emmanuel CONSTANS : « Merci de votre intervention. Je partage tout à fait votre point de vue qui reprend la suggestion de **Michel TALY**. Je crois qu'il faut que nous y travaillions, que nous y réfléchissions. Et le Médiateur, le cas échéant, pourra faire des propositions dans ce domaine. J'ai toujours été très prudent en ce qui concerne les aspects organisationnels mais je crois en effet que la disparition de la cellule n'est pas étrangère à l'augmentation du nombre de dossiers dont je suis saisi même si une partie des dossiers est allée vers l'administration centrale et la DGFIP. Il existe des possibilités qui peuvent se développer par des propositions de réforme ».

Michel TALY : « Je pense que ce qui est très important est d'avoir des fonctionnaires qui aient vraiment envie, sur la base du volontariat comme l'a prévu **Jean-Pierre LIEB**, de jouer ce rôle qui est de mettre de l'équité, de façon homogène, dans le système. Ils doivent être distincts de ceux qui appliquent la loi pour éviter les dérives. Il n'y a pas de l'indépendance, il y a aussi l'apparence de l'indépendance. Je pense que la façon dont vous fonctionnez en réseau pour résoudre les demandes de médiation est la bonne réponse ».

Emmanuel CONSTANS : « Merci beaucoup pour cette appréciation. Un très grand merci à nos deux intervenants.

Nous allons rédiger à partir de nos échanges, les actes de cette conférence. Je pense que c'est important d'en garder trace, de poursuivre la réflexion sur les sujets que nous avons évoqués cet après-midi. Le Médiateur se prononce en droit et en équité et je crois que cette formule est particulièrement pertinente. Le « et » permet de les mettre sur un plan d'égalité parce qu'elles comptent autant toutes les deux. Il y a vraiment une notion d'équilibre : l'équité doit se tenir dans certaines limites. Il faut également retenir cette notion de pragmatisme à tous égards que **Michel TALY** a évoquée : pragmatisme dans le domaine fiscal et dans le domaine institutionnel afin de traiter les litiges dans les meilleures conditions.

Merci à tous les deux. Merci d'avoir répondu à notre invitation et d'être venus à Cabourg.

Chers correspondants, je voudrais vous remercier tous pour votre venue à cette journée de la médiation à Cabourg. J'espère que vous la considérerez comme enrichissante, profitable et utile. Je vous remercie vivement de votre coopération pour le traitement de nos nombreux dossiers de médiation.

Je voudrais également remercier pour l'organisation de cette journée les personnes de mon équipe qui s'en sont chargées avec beaucoup d'efficacité.