



Pierre BELTRAME
Professeur émérite d'Aix-Marseille
Université, CEFF



Fabrice BIN
Maître de conférences de droit public,
Université Toulouse Capitole, IRDEIC

À la mémoire de Gérard Tournié (1935-2021)

La politique fiscale de Valéry Giscard d'Estaing

Vingt ans de novations fiscales

Mots-clés : politique fiscale - système fiscal français - impôt sur le revenu - fiscalité locale - fiscalité immobilière - taxe sur la valeur ajoutée (TVA) - imposition des entreprises - gains en capital - bénéfices distribués - relations administration - contribuables - conseil des impôts - centres et associations de gestion agréés

L'esprit de réforme qui anima Valéry Giscard d'Estaing durant ses quelques vingt années d'exercice du pouvoir politique (1959-1981), s'est manifesté notamment par la conception et la réalisation d'une politique fiscale novatrice qui visait à moderniser le système fiscal français et à améliorer les relations entre l'administration et les contribuables. La réalisation de cette œuvre fiscale qui favorisa la mutation de la société française est le fruit de la rencontre d'un homme d'exception, d'une époque favorable et d'une haute administration des finances animée d'une ardeur réformatrice.

Le système fiscal français de ce début de XXI^e siècle doit beaucoup – pour ne pas dire presque tout – à trois inspecteurs des finances qui, dans la deuxième moitié du XX^e, l'ont modernisé en le rendant à la fois plus productif et plus équitable.

La TVA de Maurice Lauré en 1954, la contribution sociale généralisée de Michel Rocard en 1990 ont

ainsi apporté des ressources fiscales nouvelles, mais c'est Valéry Giscard d'Estaing, fils d'un inspecteur des finances et petit-fils, en ligne maternelle, d'un parlementaire libéral et pro-européen qui durant ses vingt années d'activité gouvernementale a rénové l'ensemble du système fiscal français et ouvert l'administration fiscale au dialogue avec les contribuables.

Engagé volontaire à 18 ans dans l'armée de De Lattre, Valéry Giscard d'Estaing participe à la campagne d'Allemagne où son char est le premier à entrer dans Constance. Libéré en 1945 il reprend ses études et réussit, dans un bon rang, à l'École polytechnique, puis il intègre directement la toute nouvelle École nationale d'administration. Sorti parmi les premiers, il choisit l'inspection des finances car, dira-t-il, « *c'était le corps le plus proche de l'économie qui me passionnait*¹ ». C'est aussi ce qui lui permettra, plus tard, d'exercer ce « pouvoir d'influence » qui a été la marque de son ambition politique.

Jusqu'en 1954, le jeune inspecteur des finances fait des tournées d'inspection qui, selon ses dires lui ont été très utiles par la suite dans la mesure où elles lui ont permis de voir concrètement comment fonctionnaient les administrations. Il ajoutait qu'il avait toujours été frappé par la compétence des gens qu'il contrôlait.

C'est en janvier 1955 que débute véritablement sa carrière politique avec son entrée au cabinet du ministre des Affaires Étrangères Edgar Faure dont il admire l'intelligence, la culture et le brio. Devenu dès juillet 1955, directeur adjoint du cabinet d'Edgar Faure, alors président du Conseil, Valéry Giscard d'Estaing est confronté au mouvement poujadiste. Il prend conscience que l'impôt, ce n'est pas des mathématiques, mais de la politique. En effet, face au zèle des nouveaux « polyvalents », compétents pour vérifier l'ensemble des impôts, directs et indirects, d'un contribuable, des petits commerçants et artisans de Saint-Céré dans le Lot, jusque-là très peu vérifiés, s'opposèrent au contrôle fiscal. C'était, selon Giscard d'Estaing, « *le soulèvement des lauréats du certificat d'études qui ont passé vingt ans derrière un comptoir ou à un établi, contre les abaques d'actuels et les tableaux à double entrée des polytechniciens où l'on prétend inscrire leur avenir*² ». Pierre Pujade, papetier de son état, prend la tête de cette fronde fiscale qui s'étend rapidement et suscite un mouvement national anti-impôt dénommé « Union de défense des commerçants et artisans (UDCA) », qui obtiendra 52 sièges aux élections législatives du 6 janvier 1956. Le directeur général adjoint de la DGI, Maurice Lauré, promoteur de ce type de contrôle, sera acculé à la démission.

Le jeune haut fonctionnaire dont l'intelligence toujours en éveil faisait contraste pour Edgar Faure avec « *le référentiel incoerciblement borné des caciques et des classiques de la rue de Rivoli* »³, retiendra la leçon : l'impôt est une arme politiquement trop sensible pour la laisser aux mains des seuls spécialistes du ministère des Fi-

nances. Pourtant ce sont ces serviteurs de l'État, intègres et compétents, qui constitueront, plus tard, sa garde rapprochée, aux dépens des politiques, donnant un tour technocratique à l'exercice de la fonction gouvernementale.

Devenu, en 1959, secrétaire d'État aux finances, la nécessité d'accroître le rendement du système fiscal français s'imposera à lui. Toutefois, cela devra se faire sans réveiller la fronde à peine assoupie. « *Plumer l'oie, sans la faire crier* », comme aurait dit crûment Colbert ou concilier rendement fiscal et paix sociale, telle est l'équation qu'il aura à résoudre, comme tous les gouvernants, quels que soient l'époque ou le pays.

Cette double exigence qui s'est imposée à Giscard d'Estaing dès ses premiers pas dans la vie publique, va guider ses choix tout au long de ces vingt années d'exercice du pouvoir pendant lesquelles, il va mener ou inspirer une politique fiscale novatrice qui accompagnera la mutation de la société française.

La réalisation de cette œuvre fiscale est le fruit de la rencontre d'un homme d'exception et d'une époque favorable.

L'homme nous l'avons vu est doué, courageux, impatient de servir une grande cause à sa mesure. Guy Delorme qui a été, entre 1959 et 1962, conseiller technique auprès du ministre, le décrit ainsi : « *Valéry Giscard d'Estaing portait un intérêt intellectuel très vif à la fiscalité qu'il considérait comme un instrument important de la politique économique et sociale... il comprenait tout à une vitesse supersonique, et se décidait aussitôt avec une exceptionnelle sûreté de jugement*⁴ ». En outre, féru de littérature, il excellait dans la rédaction des textes juridiques. « *Je n'ai jamais rencontré d'homme qui était aussi bon que lui dans la rédaction des textes législatifs* », dira de lui J.-M. Weydert, conseiller technique pour la fiscalité au cabinet ministériel de 1969 à 1972⁵. À ces qualités s'ajoutaient psychologie et sens politique aigu qui font les grands politiques.

L'esprit de réforme qui anime Valéry Giscard d'Estaing trouve un écho favorable pendant les vingt premières années de la V^e République. Comme le soulignait le regretté Gérard Tournié, cette période de la V^e République, est exemplaire pour l'étude de la politique fiscale, en raison « *d'une richesse inégalée par les régimes précédents*⁶ ». C'est une époque marquée par de profondes transformations sociales et économiques qu'accompagnent et parfois suscitent de nouvelles institutions qui poursuivent l'effort de modernisation amorcé par la reconstruction économique de la IV^e République. Si cette

¹ Cité par Eric Roussel, Valéry Giscard d'Estaing, Éditions de l'Observatoire, Paris, 2018, p.65

² Eric Roussel, op. cit. p.74

³ Edgar Faure, Mémoires, Plon, Paris, 1982, tome 1, p. 447

⁴ G. Delorme, De Rivoli à Bercy. Souvenirs d'un inspecteur des finances. 1952-1998, Cheff, 2000, p. 51.

⁵ Entretien réalisé auprès de Jean-Marie Weydert par F. Tristram, entretien n° 1, cassette n° 2, 24 oct. 1997, Institut de la gestion publique et du développement économique (IGPDE), à 8'55".

⁶ G. Tournié, La politique fiscale sous la V^e République, Toulouse, Privat, 1985, p. 9.

dernière a mis en place la TVA, « sans doute la plus grande innovation fiscale du XX^e siècle⁷ », la stabilité gouvernementale de la Ve République a permis « une modernisation tous azimuts⁸ ». Frédéric Tristram souligne également que cette volonté réformatrice « délibérée » et « cohérente » des « autorités gouvernementales », et, ajoutons-nous des hauts fonctionnaires des finances, « s'inscrit dans une dynamique d'ensemble visant à adapter l'économie aux impératifs du marché commun⁹ ». Si les années 1960 sont « une période tout à fait exceptionnelle », c'est parce que « la forte croissance économique a autorisé des transformations qui, en d'autres temps, auraient difficilement été acceptées par le corps social ; la bonne santé des finances publiques a rendu possible les pertes de recettes nécessaires¹⁰ ». Ainsi, comme le souligne Max Laxan, directeur général des impôts (1961-1967) : « Il s'agissait de faire, c'est peut-être un grand mot, sinon une réforme fiscale, du moins une réorganisation de la fiscalité, je dirais, avec le temps et non pas pour faire face à des contraintes budgétaires précises, ce qui avait plutôt été le cas des années précédentes. Là, il s'agissait de rebâtir une fiscalité plus rationnelle, plus raisonnable et plus ouverte sur l'avenir. »¹¹ Qui plus est, ces ministres, et au premier rang desquels Giscard d'Estaing, ont pu s'appuyer sur de brillants fonctionnaires des finances, formés à l'ÉNA et convaincus de servir l'intérêt général en s'investissant personnellement dans ces réformes. Sans s'identifier au dirigisme, Guy Delorme reconnaît s'inscrire dans un contexte allant dans ce sens¹² : « il est sûr [...]

que les enseignements reçus à l'ÉNA poussaient à des actions volontaristes pour une évolution plus juste et plus dynamique de notre société. Et la culture ambiante allait dans le même sens. De nombreux responsables, et pas seulement dans l'administration, étaient dirigistes, un peu par tradition et un peu par nécessité, car pour beaucoup de dirigeants, seules des actions publiques pourraient supprimer les blocages qui faisaient obstacle à la modernisation de notre pays.¹³ » Les technocrates, et ces hauts fonctionnaires n'ont aucun mal à se reconnaître comme tels, sont au service de ces réformes. Valéry Giscard d'Estaing en est l'archétype, doublé d'un homme politique de grande valeur. Ce contexte général explique qu'il n'ait pas conçu personnellement la totalité des réformes de la période. Il s'appuie sur des hommes expérimentés, mais il s'est personnellement investi dans cette politique qu'il a eu maintes fois l'occasion de façonner selon ses propres conceptions. Par ailleurs, cela explique aussi que son remplacement par Michel Debré au ministère des Finances, entre 1966 et 1968, n'a en rien freiné l'ardeur réformatrice de la période¹⁴.

Cette ardeur réformatrice propre aux vingt ans de gouvernement giscardien s'exprima sur deux plans étroitement complémentaires : d'une part, elle a visé à moderniser et à rationaliser le système fiscal dans son ensemble (I), d'autre part, elle a simplifié les procédures et favorisé la communication fiscale afin d'améliorer les relations entre l'administration et les contribuables (II).

1 La modernisation du système fiscal français

Idée force : élargissement de l'assiette de l'impôt pour pouvoir en diminuer le taux

Valéry Giscard d'Estaing a eu très tôt une conception d'ensemble pour moderniser le système fiscal : « J'ai toujours partagé la préférence de Joseph Caillaux pour le bon impôt, défini comme étant « d'assiette large et de taux modéré ». J'ai constaté que l'augmentation excessive des taux déclenchait chaque fois des effets secondaires freinant le rendement et faisant fuir la matière imposable. C'est vrai dans tous les pays et à tous les niveaux. Quant à la superposition des impôts, elle multiplie les formalités et, au lieu d'aller vers la justice, engendre des distorsions innombrables.¹⁵ »

La modernisation du système fiscal implique donc de poursuivre l'élargissement de l'assiette de l'impôt pour pouvoir en diminuer le taux et

améliorer l'égalité entre les contribuables (A) et d'entamer sa rénovation pour mieux l'adapter à l'évolution des structures économiques modernes (B).

A. L'élargissement de l'assiette de l'impôt

La modernisation du système fiscal débute avec la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux. Le projet de loi initial était plus ambitieux et s'intitulait « Projet de loi portant réforme fiscale », mais il a été limité et débaptisé par la commission des finances de l'Assemblée nationale¹⁶ ».

Ce projet de « réforme fiscale » est l'occasion pour le secrétaire d'État aux finances, Giscard d'Estaing, de présenter une véritable « doctrine »

⁷ L'expression est de G. Egret, *La TVA*, Que Sais-Je, PUF, Paris, 1978, p. 7. Mais l'accord de la doctrine à ce sujet s'exprime dans une littérature pléthorique. V. par ex. F. Tristram, « Un impôt au service de l'économie. La création de la taxe sur la valeur ajoutée, 1952-1955 », in M. Lévy-Lebloyer, M. Lescure et A. Plessis (dir.), *L'impôt en France aux XIX^e et XX^e siècles*, Paris, Cheff, 2006, p. 195.

⁸ F. Tristram, *Une fiscalité pour la croissance. La direction générale des Impôts et la politique fiscale en France de 1948 à la fin des années 1960*, Paris, Cheff, 2005, p. 491.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ Entretien réalisé auprès de Max Laxan par S. Coeuré, entretien n° 2, cassette n° 9, 4 avr. 1990, IGPDE, à 2'10".

¹² Ce qui n'en fait pas des communistes. Ainsi, F. Tristram qualifie toutes ces réformes « d'inspiration libérale » : *ibid.*

¹³ G. Delorme, *op. cit.*, p. 30.

¹⁴ V. Tristram, *op. cit.*, p. 491 et Ph. Rouvillois (son conseiller technique au cabinet du Ministère des Finances), « La politique fiscale de Michel Debré », in Michel Debré, un réformateur aux finances, 1966-1968, Paris, Cheff, 2005, pp. 67-77.

¹⁵ V. Giscard d'Estaing, 2 Français sur 3, Paris, Flammarion, 1984, chap. X « La libération des forces créatrices », éd. numérique, p. 155. Cf. « Le 9 mai 1962, il présente un projet visant à élargir l'assiette de la décote fiscale ; 2 millions de contribuables – ceux qui disposent des ressources les plus faibles – bénéficieront ainsi d'un allègement d'impôt, qui va dans le sens d'une fiscalité « plus juste et moins lourde », M. Bernard, Valéry Giscard d'Estaing : Les ambitions déçues, Paris, Armand Colin, 2014, éd. numérique p. 93.

¹⁶ Marc Jacquet, rapporteur de la commission des Finances : « ...votre commission n'a pas voulu conférer le titre de « réforme » à des aménagements dont la portée est d'autant plus limitée que la commission a elle-même supprimé les dispositions concernant les taxes sur le chiffre d'affaires. » Séance du 20 oct. 1959, JORF, Débats, AN, du 21 oct. 1959, p. 1852. Toutefois, on peut aussi considérer que « la suppression des cédules en 1948-1959, a aussi représenté une vraie réforme fiscale. » (Ch. De Boissieu, « Introduction », in M. Lévy-Lebloyer, M. Lescure et A. Plessis (dir.), *L'impôt en France aux XIX^e et XX^e siècles*, Paris, Cheff, 2006, p. 8).

reposant « sur des principes simples : chaque acte économique ne doit être frappé que par un seul impôt ; la base de l'imposition doit être large et son taux modéré ». Écartant la « solution révolutionnaire » d'un impôt unique (vieille lune) sur l'énergie (le projet Schueller), le gouvernement propose « un système organisé sur quatre impôts : un impôt unique sur le revenu [qui est le principal objet de cette loi] ; un impôt sur les sociétés ; un impôt unique sur la production et la distribution ; un système d'impôt sur les mutations et sur les successions¹⁷ ».

Ainsi, le projet de loi comportait, outre cette unification de l'impôt sur le revenu, une nette amélioration des conditions d'imposition des entreprises : d'abord, en introduisant dans notre législation la méthode de l'amortissement dégressif, en usage dans tous les pays du Marché commun ; ensuite en atténuant la double imposition des participations par la généralisation du régime des sociétés mères et des sociétés filiales ; enfin, conséquence de la stabilisation de la monnaie, en faisant obligation aux grandes entreprises de réévaluer leurs bilans. Pour les droits de successions et d'enregistrement, le projet de loi visait essentiellement la diminution des droits de mutation par décès et la simplification des droits d'enregistrement.

Mais la réforme fiscale concerne au premier chef l'impôt sur le revenu. Et le secrétaire d'État précise : « la réforme doit aussi être continue. On l'a dit il ne peut être question de régler tout à la fois et de manière définitive ; mieux vaut en ce domaine, avancer par étapes régulières et réaliser une œuvre de législation¹⁸ ». Il lui faudra en réalité douze années au ministère des Finances et un septennat présidentiel. Suivant en cela son plan d'ensemble, Giscard d'Estaing vise à élargir et compléter les bases d'imposition pour mieux et plus justement asseoir les impôts, afin d'établir une égalité aussi bien personnelle que réelle.

1) L'égalité personnelle : au regard des capacités contributives

L'égalité au regard des capacités contributives s'opéra d'abord par l'unification de l'impôt sur le revenu qui visait à supprimer les inégalités d'imposition existant entre les différentes catégories de revenu, puis par l'inclusion dans le revenu imposable des personnes physiques des gains en capital qui, jusque là, échappaient à toute imposition.

a) L'unification de l'impôt sur le revenu

Le décret n°48-1986 du 9 décembre 1948 avait abandonné le système d'impôts cédulaires¹⁹ ins-

titué en 1914 pour créer l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Mais derrière cette unité de façade, subsistaient deux éléments²⁰ : la taxe proportionnelle qui s'appliquait aux anciennes cédules et la surtaxe progressive qui frappait le revenu global, si bien qu'on se retrouvait avec un système complexe « pas très éloigné des anciens impôts cédulaires « coiffés » par une surtaxe progressive²¹ ».

Cette unification de façade n'avait donc pas supprimé la diversité des conditions d'imposition et les inégalités inhérentes à cette situation. Ainsi, « Il y avait à l'époque un décalage formidable entre les conditions d'imposition des salariés et des non-salariés en raison des nombreuses impositions complémentaires sur ces derniers²² », comme le rappelle J.-M. Weydert, conseiller technique pour la fiscalité au cabinet ministériel de 1969 à 1972. « L'institution de l'impôt unique, mis en place progressivement au fur et à mesure du redressement de la sincérité des déclarations, permettra à des contribuables ayant la même situation de famille et disposant des mêmes ressources d'acquitter une imposition égale²³ ». C'est pourquoi le Gouvernement propose « l'institution d'un impôt unique sur le revenu, empruntant ses caractères essentiels à la surtaxe progressive. Ce sera un impôt personnel, progressif et familial.²⁴ »

Toutefois à titre transitoire, il est institué une taxe complémentaire qui se substitue, à un taux plus faible et décroissant avec le temps, à l'ancienne taxe proportionnelle. Cet impôt qui doit disparaître au terme de la réforme a pour objet de rompre le cercle vicieux de la fraude fiscale. « Le Gouvernement s'engage, en effet, à faire disparaître cette taxe complémentaire dès lors qu'il aura constaté que l'évolution de l'assiette fiscale aura compensé la diminution de taux à laquelle il aura primitivement consenti.²⁵ »

L'institution de l'impôt unique entraîne deux conséquences. D'une part, l'unification supprime les distinctions tenant à la nature des revenus, ce qui rend possible l'imputation du déficit d'une catégorie de revenus sur une autre ou sur le revenu global à l'intérieur duquel seront fondus les excédents de revenus ou les déficits des différents postes de revenus. Mais, d'autre part, dès lors que l'impôt unique atteint le revenu dans son intégralité, il est normal de n'admettre comme déduction que celle des intérêts ou des charges qui sont associés à la constitution de ce revenu.

Ainsi, l'unification de l'impôt sur le revenu avec le vote de la loi du 28 décembre 1959 a été une première occasion pour Valéry Giscard d'Estaing d'appliquer sa politique d'élargissement

¹⁷ Séance du 20 oct. 1959, JORF, Débats, A.N., 21 oct. 1959, p. 1855.

¹⁸ *Ibid.*, p. 1859.

¹⁹ V. Giscard d'Estaing, « . Les impôts cédulaires constituaient une analyse de la situation économique et des classifications sociales qui était valable au début du siècle, mais qui ne l'est plus aujourd'hui. ». Séance du 20 oct. 1959, JORF, Débats, AN, du 29 oct. 1959, p. 1856.

²⁰ V. Giscard d'Estaing, « la dualité de l'impôt – taxe proportionnelle et surtaxe progressive – ne correspond plus à aucune conception logique ; c'est une survivance, c'est un résidu des anciens impôts cédulaires. ». Séance du 20 oct. 1959, JORF, Débats, AN, du 29 oct. 1959, p. 1856.

²¹ B. Plagnet, « De l'impôt sur le revenu à la CSG », in M. Lévy-Lebloyer, M. Lescure et A. Plessis (dir.), *L'impôt en France aux XIX^e et XX^e siècles*, Paris, Cheff, 2006, p. 184.

²² Entretien réalisé auprès de Jean-Marie Weydert par F. Tristram, entretien n°1, cassette n°5, 24 oct. 1997, Institut de la gestion publique et du développement économique (IGPDE).

²³ V. Giscard d'Estaing, Séance du 20 oct. 1959, JORF, Débats, AN, du 29 oct. 1959, p. 1856. La formule « à revenu égal, impôt égal » est reprise par le député indépendant et paysan A. Trébosc : Séance du 28 oct. 1959, JORF, Débats, AN, du 21 oct. 1959, p. 2021.

²⁴ V. Giscard d'Estaing, Séance du 20 oct. 1959, JORF, Débats, AN, du 29 oct. 1959, p. 1856.

²⁵ V. Giscard d'Estaing, Séance du 20 oct. 1959, JORF, Débats, AN, du 29 oct. 1959, p. 1856.

de l'assiette et de diminution du taux : « Le gouvernement se propose d'alléger le poids réel de l'impôt par un premier effort d'élargissement des bases d'imposition, par une réduction de la charge fiscale incombant aux salariés sous forme de réfaction, et aux non-salariés sous forme de diminution de l'ancienne taxe proportionnelle²⁶ ».

Cependant, la suppression de la taxe complémentaire n'interviendra qu'en 1970, tandis qu'à partir de cette date, afin de pallier certains abus, les entorses au principe d'unité du revenu vont se multiplier avec de strictes limitations des facultés de report des déficits catégoriels sur le revenu global, ce qui aura pour conséquence de réduire les investissements, notamment en matière immobilière. Ainsi, on reviendra à un cloisonnement des différentes catégories de revenus, rappelant l'imposition cédulaire.

Selon J.-M. Weydert : « Valéry Giscard d'Estaing avait une vision [de la politique fiscale] qui se ramenait à quelques traits, et qu'il a d'ailleurs réalisée : simplifier et égaliser²⁷. » Sur la question de la fraude, il considérait qu'il « faut rompre le cercle désenchanté... des majorations de taux qui compensent l'existence de la fraude²⁸ » et qu'on « ne pourra lutter contre la fraude fiscale des non-salariés que lorsqu'on aura rétabli une présomption d'innocence. Établissons [disait-il] ce qui existe dans tous les grands pays : un impôt général sur le revenu qui supprime toute autre forme d'imposition, qui s'applique de la même manière à tout le monde et renforçons le contrôle fiscal pour lutter contre la fraude²⁹. »

b) L'imposition des gains en capital des particuliers

Jusqu'en 1963, les gains en capital réalisés par des particuliers sur la cession d'éléments de leur patrimoine n'entraient en France dans le champ d'application d'aucun impôt, alors que l'imposition des plus-values d'actif professionnelles était admise depuis longtemps. Cette situation était source d'inégalités entre les contribuables³⁰, notamment en période de spéculation foncière.

Devenu ministre des Finances, Valéry Giscard d'Estaing élargit l'assiette de l'impôt sur le revenu en taxant les gains en capital réalisés par des particuliers dans le cadre de l'imposition des plus-values immobilières réalisée par la loi du 19 décembre 1963.

Lors du vote de la loi, le ministre des Finances prit soin de préciser la portée de cette mesure nouvelle, écartant notamment l'idée qu'il s'agissait d'une taxation du capital : « Ce qui sera frappé, ce sera la vente du terrain à bâtir et la plus-value

réalisée à cette occasion. Il ne s'agit donc pas d'un impôt sur le capital, celui-ci étant caractérisé par une perception annuelle, telle, par exemple, que celle qui vient d'être adoptée³¹. Il s'agit d'un impôt beaucoup plus proche de l'imposition sur le revenu ; c'est l'assimilation à un revenu de la plus-value réalisée à l'occasion de la vente d'un terrain³² ».

Afin de faciliter l'adoption de cette imposition, le Gouvernement a tenu compte de l'inflation en prévoyant la réévaluation du prix d'acquisition des terrains, il a limité, en outre, la progressivité de l'impôt en n'intégrant dans le revenu imposable soumis au barème progressif qu'une fraction de la plus-value et en exonérant les plus-values modestes. Le ministre des Finances soulignera cette volonté en montrant de plus que cette taxation est parfaitement légitime dans la mesure où elle correspond à la reprise par la collectivité d'une fraction de la plus-value qu'elle a elle-même créée. « La proposition que nous présentons paraît raisonnable et modérée. Elle consiste simplement à assurer le reversement d'une partie des plus-values réalisées à l'occasion de la cession de terrains à bâtir à la collectivité nationale qui accomplit en effet un effort considérable d'équipement et de valorisation de la propriété foncière, et qui est donc fondée à en réclamer sa juste part.³³ »

Cette imposition fut généralisée en 1976, au cours du septennat de Valéry Giscard d'Estaing qui, en contrepartie, s'était engagé à ne pas instituer d'impôt général sur la fortune. Promise avec constance pendant la campagne présidentielle, la réforme est demandée au Premier ministre Jacques Chirac par un lettre adressée en juillet 1974 : « Dans la société contemporaine, les plus-values réalisées contribuent, d'une manière semblable aux revenus, à alimenter les ressources et le train de vie des contribuables. L'évolution de notre système fiscal vers la justice suppose que la notion de revenu englobe désormais l'ensemble des plus-values réalisées. Je vous demande de faire procéder à l'étude de la mise au point d'un texte généralisant l'imposition des plus-values au sein de l'impôt sur le revenu³⁴. »

Guy Delorme, alors directeur du cabinet du ministre des Finances Jean-Pierre Fourcade, dit de cette réforme qu'elle lui laisse, ainsi que celle des patentes, « un goût amer ». D'après lui, et son avis était largement partagé par la direction générale des impôts, il aurait suffi de combler les lacunes de la loi de 1963, désormais « entrée dans les moeurs », en imposant notamment les

²⁶ Séance du 20 oct. 1959, JORF, Débats, AN, du 29 oct. 1959, p. 1856.

²⁷ Entretien réalisé auprès de Jean-Marie Weydert par F. Tristram, entretien n° 1, cassette n° 5, 24 oct. 1997, Institut de la gestion publique et du développement économique (IGPDE).

²⁸ Séance du 20 oct. 1959, JORF, Débats, AN, du 29 oct. 1959, p. 185.

²⁹ Entretien réalisé auprès de Jean-Marie Weydert par F. Tristram, entretien n° 1, cassette n° 5, 24 oct. 1997, Institut de la gestion publique et du développement économique (IGPDE).

³⁰ Ainsi que le notait Richard A. Musgrave, plus on s'élève dans l'échelle des revenus, plus il est fréquent et facile de voir convertir des revenus en gains en capital afin d'échapper à l'impôt. Cela a pour conséquence de fausser le jeu de la progressivité et d'accentuer les inégalités (R.A. Musgrave, « Fiscal Systems », Yale University Press, New Haven and London, 2^e éd. 1971, p. 197).

³¹ Il s'agissait d'une taxe dite de régularisation des valeurs foncières qui consistait à imposer à un taux croissant chaque année, la valeur vénale des terrains constructibles non bâtis situés dans des zones en voie d'urbanisation afin de lutter contre la rétention des terrains à bâtir et la spéculation foncière qui en découlait.

³² 2^e Séance du 22 oct. 1963, JORF, Débats, AN, 23 oct. 1963, p. 5315.

³³ 2^e Séance du 22 oct. 1963, JORF, Débats, AN, 23 oct. 1963, p. 5316.

³⁴ Citée par M. Cozian, « La loi du 19 juillet 1976 sur l'imposition des plus-values ou la montagne fiscale accouchant d'une souris », Dr. Fisc., n° 30, 1976, p. 750.

plus-values sur cession de valeurs mobilières qui échappaient jusque là à toute imposition.

Le choix du Président Giscard d'Estaing fut inverse et la longue préparation du projet débuta par une commission Monguilan suivie d'un avis du Conseil économique et social (CES) qui tous deux préconisèrent la généralisation de l'imposition des plus-values réalisées par des particuliers. Malgré les angoisses bruyamment exprimées, selon M. Cozian, « *le projet gouvernemental n'avait rien d'oppressif. Le Parlement s'est chargé de l'émasculer. Aussi le texte définitif et défiguré est-il aux antipodes de ce « texte généralisant... » qu'appelait le Président de la République*³⁵. »

Certes, sans aller jusqu'à retenir comme définition du revenu imposable l'enrichissement net du contribuable au cours d'une période donnée, la loi constitue, sur le principe, rien de moins qu'une « nouvelle définition du revenu³⁶ ». Mais la loi fut adoptée péniblement, après la discussion de « *plus de 600 amendements qui contribuent à vider le texte de sa substance*³⁷ ». La réforme est prise au milieu des disputes internes à la majorité. Ainsi, Guy Delorme pourra écrire : « *Je n'ai pas le souvenir d'une discussion plus violente, plus désordonnée, où tous les coups étaient permis et où le ministre trouva ses adversaires les plus acharnés dans les rangs de la majorité qui aurait dû le soutenir*³⁸. » Jacques Chirac démissionne d'ailleurs de Matignon pendant ce même été, ce qui ne fut rendu public qu'à la rentrée... De nombreuses exonérations qui n'existaient pas dans la loi de 1963 sur les plus-values immobilières sont adoptées, ainsi qu'un système d'abattement pour durée de détention, ce qui suscite les critiques de l'économiste Pierre Uri qui avait préparé l'avis du CES³⁹. Cependant, malgré les faiblesses de cette loi de 1976, Valéry Giscard d'Estaing, maintint ses convictions en 1981. À une question lui demandant « *compte-tenu du faible rendement fiscal de l'imposition des plus-values mobilières et immobilières et de leur complexité pour le contribuable, envisagez-vous leur maintien, leur modification ou leur suppression ?* », il répondit : « *Le fait d'imposer des plus-values, lorsqu'ils s'agit de gains qui sont parfois considérables, répond à une exigence d'équité. Il faut donc maintenir une législation sur ce point, mais une législation simplifiée, notamment en pratiquant des taux forfaitaires*⁴⁰. »

Par ailleurs, toujours à propos de l'impôt sur le revenu, si la retenue à la source pour les salariés fut étudiée (J. Chirac, alors secrétaire d'État, préside une commission d'étude en 1967 sur ce sujet), la discussion préparatoire dans une DGI divisée sur ce sujet, n'aboutit pas⁴¹. Il fallut encore pas moins

de cinquante ans de discussions et de controverses pour finalement faire tomber toutes les oppositions, administratives, syndicales et politiques, à ce projet.

2) L'égalité réelle : au regard des matières imposables

a) La réforme de la fiscalité immobilière (loi n° 63-254 du 15 mars 1963)

Au début des années 60 et depuis la fin de la Seconde guerre mondiale, le secteur de l'immobilier jouissait d'un régime fiscal très favorable. En effet, la crise du logement de l'après-guerre due aux dommages de guerre, au vieillissement du parc immobilier mais surtout à l'urbanisation rapide, nécessitait un effort d'investissement que l'État assura par un financement direct (aide à la pierre) et indirect en soutenant notamment fiscalement l'investissement privé.

Mais ces mesures fiscales prises au coup par coup, sans politique d'ensemble, s'avèrent génératrices de graves défauts. Ainsi, Marc Jacquet, rapporteur général de la commission des finances, s'exprimait en ces termes : « *Le régime fiscal de la construction immobilière, tel qu'il est actuellement conçu et appliqué, encourt deux graves reproches. Tout d'abord, il n'est pas neutre. De ce fait, il entraîne un certain nombre d'inégalités qui sont contraires non seulement à l'équité, mais à une saine politique du logement. D'autre part, à la suite de tolérances administratives, il laisse hors du champ d'application de l'impôt certains des profits, souvent considérables, retirés des opérations de construction*⁴². »

Le défaut de neutralité résidait dans le fait que les opérations de construction étaient soumises, du point de vue des impôts indirects, à une fiscalité hybride : droit d'enregistrement sur l'achat des terrains, taxe sur la valeur ajoutée sur les travaux immobiliers, taxes sur les prestations de services pour les frais généraux, droits d'enregistrement, à nouveau, sur la vente de l'immeuble achevé ou les cessions de parts lorsque, cas le plus fréquent, la construction était réalisée par l'intermédiaire d'une société. Ce cumul d'impôt pénalisait plus particulièrement les ventes d'immeubles achevés dont la valeur était la plus importante, si bien que les promoteurs étaient incités, pour diminuer le poids de l'impôt, à céder les parts au tout premier stade de la construction se déchargeant ainsi au plus tôt, « *sur leurs clients, des risques que comporte la construction des immeubles, ce qui n'est pas sain du point de vue de la construction*⁴³ ». Pour pallier cet inconvénient « *la réforme assujettit à la seule taxe sur la valeur ajoutée toutes les opérations de construction*

³⁵ M. Cozian, *ibid.*

³⁶ P. Lalumière, Tribune in Le Monde, 25 juin 1974, p. 21 et 23. V. B. Plagnet, « La consécration par le droit fiscal de la définition économique du revenu ? », in H. Isaïa et J. Spindler (dir.), *Histoire du droit des finances publiques* (HDFP), vol. 2, Economica, 198, pp. 189-206.

³⁷ 134 députés UDR s'y opposent. Th. Bernard, *op. cit.*, p. 195. Sur les explications politiques de la réforme, cf. Entretien réalisé auprès de Dominique Machet de la Martinière par Patricia Bas, entretien n° 7, cassette n° 4, 4 juin 1996, Institut de la gestion publique et du développement économique, 6'54". V. aussi les constats désabusés de G. Delorme, directeur de cabinet du ministre des finances J.-P. Fourcade : *op. cit.*, pp. 202-208.

³⁸ G. Delorme, *op. cit.*, p. 205.

³⁹ V. sa tribune : « Plus-values : de la candeur au cynisme », *Le Monde*, 15 juill. 1976. Il signera plus tard le programme fiscal socialiste, mais l'alternance ne reviendra pas sur les nombreuses exceptions des régimes de plus-values des particuliers.

⁴⁰ Interview de M. Valéry Giscard d'Estaing, *Le Revenu français*, 1^{er} avr. 1981, consultable sur file:///C:/Users/fabri/AppData/Local/Temp/elysee-module-4994-fr.pdf.

⁴¹ V. G. Delorme, *op. cit.*, pp. 138-141.

⁴² Marc Jacquet, 3^e Séance du 12 juill. 1962, JORF, Débats, AN, 12 juill. 1962, p. 2429.

⁴³ *Ibid.*

d'un immeuble depuis l'achat du terrain jusqu'à la livraison de l'immeuble achevé⁴⁴ », ce qui avait non seulement le mérite de rationaliser et d'égaliser l'imposition, mais aussi d'en diminuer le poids en permettant le jeu des déductions en matière de TVA. De plus, la soumission de la production d'immeubles à la TVA signifiait, selon les termes du ministre des Finances lui-même que désormais : « la construction peut et doit être conçue dans une perspective de rationalisation, dans une perspective presque industrielle.⁴⁵ »

Quant à l'imposition des profits de construction, le rapporteur général a pu, sans être contredit, déclarer : « Nul n'ignore que la construction immobilière, en France, est financée — en partie du moins — par une masse importante de capitaux privés dont les détenteurs tirent ainsi des profits substantiels en franchise d'impôt. Cette situation est connue, je dirai même qu'elle a été tolérée jusqu'à présent puisque l'administration elle-même a admis, par voie de circulaire, que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et la surtaxe progressive n'étaient pas applicables aux opérations effectuées par des personnes n'ayant pas la qualité de professionnel.⁴⁶ » En outre, en étendant aux profits de construction l'exonération d'IS prévue par l'article 206-1 du CGI en faveur des revenus tirés de la location d'immeubles, l'administration exonérait de fait les professionnels de la construction.

Afin de normaliser la situation fiscale sans perturber le financement des opérations immobilières, le Gouvernement opta pour une réintégration progressive des profits de construction dans le régime fiscal de droit commun. Ainsi, après la suppression de l'article 206-1 du CGI, un prélèvement libérateur de l'impôt sur le revenu de 15 % pour les bénéfices réalisés par les particuliers et une exonération sous condition de emploi pour les profits professionnels, furent établis. De plus, afin d'ouvrir le financement de la construction aux petits épargnants, des sociétés immobilières d'investissement (SCPI, SIIC) furent instituées, les actionnaires de ces sociétés étant placés dans la même situation que s'ils étaient directement propriétaires des immeubles sociaux : c'est le régime dit de la « pierre-papier ».

Cette réforme sera complétée et poursuivie par la loi du 29 juin 1971 qui établit le nouveau régime fiscal des profits de construction. En effet, l'objectif du Gouvernement étant « d'aboutir à une imposition normale des profits de construction⁴⁷ », le prélèvement (libérateur ou non selon le cas) de 15 %, passa à 25 % en 1966, à 30 % en 1972, 33,33 % en 1974, puis à 50 %. Au 1^{er} Janvier 1982, les profits de construction des socié-

tés imposables à l'IS étaient soumis au taux de droit commun, à l'exception des entreprises de construction de logements (E.C.L.) qui ont bénéficié jusqu'en 1986 d'un régime aménagé. Enfin, au 1^{er} janvier 1987, le prélèvement disparaissait et les profits réalisés par les personnes physiques et les sociétés assimilées entraient dans le droit commun des BIC⁴⁸.

b) L'extension du champ d'application de la TVA (loi n° 66-10 du 6 janvier 1966)

Comme Valéry Giscard d'Estaing l'écrit dans la longue lettre, en forme de bilan de son action ministérielle entre 1962 et 1966, qu'il adressa au général de Gaulle après la nomination au ministère des Finances de Michel Debré, c'est l'aménagement de la fiscalité indirecte qui lui paraît primordial : « Alors que la fiscalité directe fait l'objet de toutes les critiques, c'est l'état actuel de la fiscalité indirecte qui, à mes yeux, est le plus incompatible avec notre niveau de développement économique et social.⁴⁹ » C'est dire l'importance qu'il accorda au vote de la loi de généralisation de la TVA.

La loi n° 66-10 du 6 janvier 1966 qui entrera en vigueur en 1968, étend le champ d'application de la TVA au commerce de détail et supprime, notamment, la taxe locale sur les ventes⁵⁰ conformément à la VI^e directive européenne. Philippe Rouvillois souligne que si la loi est promulguée au moment de l'entrée de Michel Debré à Rivoli, « les bases de la réforme, initiée à la DGI par Dominique de la Martinière et Max Laxan, avaient été posées par une loi examinée, présentée et défendue par Valéry Giscard d'Estaing au Parlement en 1965⁵¹ ». Le ministre était convaincu de l'importance de généraliser la réforme promue par Maurice Lauré. Selon G. Delorme, sa « neutralité économique et l'habile construction technique qui l'assurait séduisirent Valéry Giscard d'Estaing. D'une manière générale, il portait beaucoup d'intérêt à la fiscalité, surtout lorsqu'elle satisfaisait son esprit logique, sa volonté de moderniser notre économie et sa conception libérale du marché : la TVA répondait parfaitement à ces préoccupations. En outre, ce projet s'inscrivait dans une perspective européenne. Il avait donc tout pour plaire au ministre : lors de la sérieuse préparation du texte, puis pendant les longues séances au Parlement, Valéry Giscard d'Estaing mit au service de cette grande et difficile réforme son génie politique et sa parfaite maîtrise des débats parlementaires. Telle fut la seconde cause du succès⁵². » La généralisation se fera en réalité en deux temps malgré les critiques du directeur des impôts Dominique de La Martinière⁵³. La TVA ne sera étendue aux agriculteurs

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ V. Giscard d'Estaing, 2^e Séance du 19 févr. 1963, JORF, Débats, AN, 19 févr. 1963, p. 2225

⁴⁶ Marc Jacquet, 3^e Séance du 12 juill. 1962, JORF, Débats, AN, 12 juill. 1962, p. 2430

⁴⁷ V. Giscard d'Estaing, Séance du 16 févr. 1963, JORF, Débats, Sénat, 16 févr. 1963, p. 862

⁴⁸ J. Schmidt, La soumission au droit commun des profits de construction réalisés par les personnes physiques ou les sociétés assimilées, Droit Fiscal, 1963, n° 4, pp. 124-126

⁴⁹ Lettre adressée au Général de Gaulle, citée par E. Roussel, op. cit., p. 160

⁵⁰ Loi n° 66-10, 6 janv. 1966, art. 1^{er}, JORF du 7 janv. 1966, p. 163.

⁵¹ P. Rouvillois, art. précité, p. 69.

⁵² G. Delorme, op. cit., p. 88. Dans sa préface à D. Brunel, La TVA, Invention française, Révolution mondiale. L'aventure de Maurice Lauré, Paris, Eyrolles, 2012, pp. 9-11, V. Giscard d'Estaing exprimait encore son admiration pour « l'imagination réaliste » et le « pragmatisme actif » de M. Lauré, dont la DGI et lui s'inspirèrent pour généraliser la TVA. En revanche, il semble qu'il appréciait moins, lorsqu'il était au cabinet d'Edgard Faure, l'autre grande réforme initiée par Maurice Lauré : les « polyvalents » dont il pensait qu'ils faisaient preuve d'un zèle excessif.

qu'en 1967 « à l'initiative de Michel Debré » et les débats parlementaires « furent très longs⁵⁴ ». Mais les nombreuses difficultés techniques pour les commerçants avaient été aplanies, par un patient travail de persuasion préalable (v. infra). L'élargissement du champ d'application de la TVA se poursuivra au niveau européen comme au niveau français dans les années 1970⁵⁵, tout cela au service d'une rénovation économique du système fiscal.

B. Un système fiscal rénové

En quittant, en 1966, le ministère des Finances, Giscard d'Estaing peut écrire : « La fiscalité a été presque entièrement révisée...⁵⁶ ». Cette rénovation du système fiscal français passait par sa modernisation, au service de la croissance que ce soit au niveau de la fiscalité des entreprises comme à celui de la fiscalité locale.

1) L'adaptation de la fiscalité des entreprises au développement économique (loi n°65-566 du 12 juillet 1965)

Afin de favoriser le développement de l'investissement et d'adapter la fiscalité à la concurrence internationale qui s'amorce⁵⁷, la grande loi du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus des capitaux mobiliers, modernise le régime fiscal des entreprises (fiscalité des groupes de sociétés) et atténue l'imposition des bénéficiaires distribués (création de l'avoir fiscal).

a) La modernisation de l'imposition des entreprises

Comme le soulignait le rapporteur général de la commission des finances en présentant ce projet de loi : « On ne peut... attendre de ce projet de loi une simple action conjoncturelle [...] Il s'inscrit plutôt dans la perspective d'une adaptation de longue durée du statut de nos entreprises aux nécessités nouvelles de notre évolution économique et sociale.⁵⁸ » De son côté le ministre des Finances précisait : « Ce sont des dispositions nouvelles visant à doter l'économie française d'un impôt sur les entreprises moderne et de type international.⁵⁹ » Ainsi, le projet de loi proposa l'adoption d'un nouveau régime d'imposition des plus-values d'actif ainsi que l'adaptation de la fiscalité à la constitution et la gestion des groupes de sociétés.

Depuis 1934, en application de la théorie du bilan, toutes les plus-values constatées entre le début et la fin d'un exercice devaient être imposées, au titre de cet exercice. Toutefois, cette règle trop contraignante souffrait de nom-

breuses exceptions grâce au régime dit « du emploi » dont bénéficiaient seulement certaines entreprises, à l'exclusion en fait des petites et moyennes entreprises. La surimposition des plus-values réalisées lors de la cession d'actifs avait pour conséquence de paralyser la gestion des entreprises en ce qui concerne, notamment, leurs terrains. Cette rétention foncière qui décourageait les délocalisations d'entreprises du centre des villes vers la périphérie participait ainsi indirectement à la spéculation foncière.

Selon le ministre des Finances : « Le régime actuel d'imposition des plus-values, en France, est l'image de ce qu'était, traditionnellement, notre système fiscal, c'est-à-dire quelque chose de très lourd en apparence et de très creusé, à l'intérieur, par une multitude d'exceptions. Or nous sommes partisans d'une règle fiscale différente comportant un impôt plus modéré, mais s'appliquant à une assiette plus large.⁶⁰ » En conséquence, s'inspirant du régime en vigueur aux États-Unis, le Gouvernement proposa une imposition fondée sur la durée de détention de l'élément d'actif cédé en distinguant entre les plus-values à court terme et les plus-values à long terme. La plus-value à court terme, réalisée sur la cession de biens détenus depuis moins de deux ans ou sur des biens amortissables quelle que soit la durée de détention, est soumise à l'impôt de droit commun avec, toutefois, la faculté d'étaler le paiement sur cinq ans. La plus-value à long terme, est quant à elle imposée au taux réduit de 10 %.

Le deuxième problème posé est celui des fusions. Dans les bilans des entreprises, les valeurs étaient, en règle générale, inférieures à leur valeur réelle actuelle. Lors d'une fusion, on est conduit à déterminer les valeurs réelles et, par conséquent, à dégager des plus-values, au moins apparentes, qui sont imposables. On pouvait ne pas procéder à la réévaluation et donc ne pas payer l'impôt, mais l'entreprise perdait alors la possibilité d'amortir les éléments d'actif sur leur valeur réelle, ce qui limitait les facultés d'auto-financement des entités fusionnées. Pour éviter cet inconvénient, la loi de 1965 prévoyait que les biens amortissables devraient être repris à leur valeur d'apport, les plus-values ainsi constatées étant imposables suivant le régime du court et du long terme. Les plus-values à court terme portant sur des biens amortissables paieraient l'impôt au taux normal de l'IS (50 % à l'époque), l'imposition étant étalée sur un délai de dix ans, tandis que pour les plus-values à long terme, les entreprises ne paieraient pas l'impôt au moment de la fusion, mais seulement au moment de la cession

⁵³ Entretien réalisé auprès de Dominique Machet de la Martinière par Patricia Bas, entretien n° 7, cassette n° 4, 4 juin 1996, Institut de la gestion publique et du développement économique, 5'25".

⁵⁴ G. Delorme, *op. cit.*, p. 87 et 89.

⁵⁵ V. François Labie, « L'harmonisation de la T.V.A. dans le cadre de la Communauté économique européenne », in HDFP, vol. 2, pp. 297-324 avec les textes de la 6^e directive du Conseil des communautés européennes du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Système commun de la taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme et la Loi du 29 déc. 1978 : Loi de finances rectificative pour 1978, pp. 371-385.

⁵⁶ Lettre adressée au général de Gaulle, citée par E. Roussel, *op. cit.* p.155.

⁵⁷ « L'important est que pour la première fois, notre économie nationale a été soumise avec succès au feu de la concurrence internationale. Les lois du monde moderne sont sévères. » (V. Giscard d'Estaing, lettre adressée au général de Gaulle, citée par E. Roussel, *op. cit.* p.157).

⁵⁸ Louis Vallon, 1^{re} séance du 11 mai 1965, *JORF*, Débats, AN, 12 mai 1965, p. 1229.

⁵⁹ V.Giscard d'Estaing, 1^{re} séance du 11 mai 1965, *JORF*, Débats, AN, 12 mai 1965, p. 1231.

⁶⁰ *Ibid.*

éventuelle du bien. « *On peut donc dire qu'en matière de fusion, nous aboutissons à un système fiscal qui doit être pratiquement neutre au regard des opérations de restructuration de l'économie française.*⁶¹ » Pour compléter ce régime des fusions, la loi de 1965 aménage, en abaissant notamment le seuil de participation de la mère dans la filiale, le régime des sociétés mères et filiales qui permet la remontée en franchise d'impôt des bénéfices réalisés par la filiale. Ce soutien fiscal à la constitution des groupes de sociétés jouera un rôle important dans l'expansion des sociétés françaises à l'étranger.

En effet, dans une économie ouverte, il s'agissait d'élaborer un régime fiscal favorisant le commerce extérieur et « *l'émergence des grands groupes français à vocation multinationale*⁶² ». C'est ainsi que pour les entreprises d'une certaine importance, déjà implantées à l'étranger, il a été introduit en 1965, dans la législation française, la notion du « bénéfice mondial », qui permet à une entreprise française, en dérogation avec le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, de faire masse de l'ensemble de ses gains et de ses pertes en France et à l'étranger au regard du fisc français. Toutefois, ce régime n'eut en pratique que peu d'application car il fut supplanté par le régime dit du « bénéfice consolidé » défini ainsi dans l'article 22 de la loi de 1965 : « Les sociétés françaises agréées à cet effet par le ministre des Finances peuvent retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations directes ou indirectes, qu'elles soient situées en France ou à l'étranger, pour l'assiette des impôts établis sur la réalisation et la distribution de leurs bénéfices. Ainsi, le « bénéfice consolidé » « déroge quant à lui, non seulement au principe de territorialité, mais également au principe d'autonomie et de spécificité des entreprises au regard de l'impôt, principes qui s'effacent devant la notion de groupe d'entreprises constituant une entité économique.⁶³ » Ce régime, précisé par un décret du 11 septembre 1967, et accordé uniquement sur agrément ministériel à une dizaine de grandes multinationales françaises, a permis l'expansion de ces grands groupes français à l'étranger. C'est grâce à ce régime fiscal, par exemple, que Renault a pu prendre une participation majoritaire dans Nissan, alors lourdement déficitaire. Toutefois, le régime de l'intégration fiscale (CGI, art. 223 A à 223 U) introduit par l'article 68 de la loi de finances pour 1988 et aménagé à de nombreuses reprises, notamment par les lois de finances rectificatives pour 2006 et 2009, a fait l'objet d'une utilisation croissante par les groupes d'entreprises et s'est progressivement substitué au régime du bénéfice consolidé supprimé en 2011.

Au terme de l'exposé de ces nouvelles mesures fiscales concernant les entreprises, le ministre des Finances a pu conclure, s'adressant aux députés : « *Je souhaite que ces longues explications vous aient convaincus que, désormais, la fiscalité des entreprises pourra jouer dans notre pays un double rôle : son rôle normal, certes, qui consiste à collecter des ressources pour le Trésor public de façon à faire face aux dépenses budgétaires, mais le rôle, aussi, d'un instrument d'adaptation et d'équipement des entreprises qui vont affronter, en portant nos couleurs, la compétition internationale.*⁶⁴ »

b) L'atténuation de l'imposition des bénéfices distribués : la création de l'avoir fiscal

Revenant sur les réformes introduites par la loi du 17 juillet 1965, Guy Delorme écrit dans ses mémoires : « *Les nouvelles règles proposées pour l'imposition des plus-values et pour les fusions soulevèrent bien des questions et des réserves ; elles furent finalement approuvées et trente ans après, elles sont encore utilisées. En matière fiscale, la longévité est toujours une preuve de succès. Il n'en fut pas de même de l'avoir fiscal : celui-ci suscita et continue de susciter beaucoup de critiques.*⁶⁵ »

Il est vrai que cette réforme, même si elle était nécessaire, a suscité beaucoup de critiques et a été mal comprise et mal acceptée par l'opinion, en dépit des efforts d'explication déployés par le ministre lui-même.

Jusqu'en 1965, les bénéfices distribués étaient soumis à une double imposition : ils étaient taxés à l'impôt sur les sociétés lors de leur réalisation, puis imposés à l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés chez l'actionnaire, lors de leur distribution. Le ministre des Finances montra même qu'en 1958, avant la suppression de la taxe proportionnelle, la taxation avait atteint son « Everest fiscal » avec un triple prélèvement : l'impôt sur les sociétés au taux de 50 %, puis la taxe proportionnelle au taux de 24 % et enfin l'impôt sur le revenu au taux progressif⁶⁶. Ce qui faisait dire au rapporteur général : « Il convient de reconnaître que ce régime est plus lourd en France – et même beaucoup plus lourd, disons-le franchement – que dans les autres pays du Marché commun. Au moment où nous allons entrer pleinement dans le Marché commun, cette disparité risquerait d'égarer notre épargne à l'étranger...⁶⁷ » En effet, la plupart des pays européens avaient atténué cette double imposition. Ainsi, l'Allemagne pratiquait la méthode dite du double taux. Le taux normal de l'IS (55 % à l'époque en RFA) était appliqué sur les bénéfices conservés en réserve tandis que le taux réduit de 15 % bénéficiait aux

⁶¹ V.Giscard d'Estaing, 1^{re} Séance du 11 mai 1965, JORF, Débats, AN, 12 mai 1965, p. 1233.

⁶² J.Y. Nizet, *op.cit.*, p.213.

⁶³ Ibid. V. aussi, B. Jadaud, *L'impôt et les groupes de sociétés*, Coll. L'administration nouvelle, Berger Levrault, Paris, 1970.

⁶⁴ V.Giscard d'Estaing, 1^{re} Séance du 11 mai 1965, JORF, Débats, AN, 12 mai 1965, p. 1233. La loi comportait d'autres mesures concernant l'imposition des entreprises telle, par exemple, que l'obligation de joindre à la déclaration de résultat, le relevé des frais généraux déductibles concernant, notamment, selon le cas les dix ou cinq personnes les mieux rémunérées de l'entreprise.

⁶⁵ G. Delorme, *op.cit.* p. 121.

⁶⁶ V.Giscard d'Estaing, 1^{re} séance du 11 mai 1965, JORF, Débats, AN, 12 mai 1965, p. 1231.

⁶⁷ L. Vallon, 1^{re} séance du 11 mai 1965, JORF, Débats, AN, 12 mai 1965, p. 1228.

distributions de bénéfiques. Cette méthode ne fut pas adoptée par le Gouvernement car elle aurait profité de la même manière aux résidents en France et aux non-résidents⁶⁸. Or, les auteurs du projet voulaient pénaliser les Français qui avaient choisis de s'expatrier pour payer moins d'impôts, c'est pourquoi la solution du crédit d'impôt, dénommée « avoir fiscal », fut retenue plutôt que la méthode du double taux⁶⁹.

Ainsi fut créé l'avoir fiscal, crédit d'impôt égal à 50 % des bénéfiques distribués. Cette créance d'impôt constitue un revenu qui s'ajoute au dividende avant d'être déduit de l'impôt dû par le contribuable sur la totalité de ses revenus. Si le montant de l'avoir fiscal excède l'impôt dû, l'avoir fiscal non imputable est remboursé au contribuable personne physique. Le remboursement n'est pas autorisé pour les personnes morales. Ce régime mis en évidence par la regrettable affaire de la feuille d'impôt de Jacques Chaban-Delmas a contribué à faire apparaître dans l'opinion publique l'avoir fiscal comme un cadeau fait aux plus riches contribuables⁷⁰, en dépit des trésors de pédagogie déployés par le ministre des Finances venu lui-même, à une heure de grande écoute, expliquer au tableau noir le principe de l'avoir fiscal⁷¹.

Cependant, insensibles à ces critiques, d'autres pays imitèrent l'avoir fiscal français. Ainsi, l'Allemagne renonça au double taux pour instituer un crédit d'impôt à 100 %. En France, l'arrivée au pouvoir d'une majorité socialiste, en 1981, n'entraîna pas l'abrogation de l'avoir fiscal. Bien au contraire, l'avoir fiscal au taux de 50 % fut conservé, même lorsque le taux de l'IS passa à 33,33 %, ce qui aboutit à supprimer totalement la double imposition, comme en Allemagne. Toutefois, ce régime d'imposition des dividendes qui pouvait inciter à certaines pratiques d'optimisation fiscale à la limite de la fraude (voir l'affaire des fonds turbo), se révéla difficile à gérer notamment au niveau international et se heurtait, au niveau communautaire, aux principes de l'égalité de traitement et de la libre circulation des capitaux⁷². Il fut donc progressivement abandonné. La France elle-même y renonça en 2005 (loi n° 2003-1311 du 30 déc. 2003 de finances pour 2004, art 93).

Finalement, si la modernisation de l'imposition des entreprises reste une réussite, il n'en fut pas de même de la réforme de la fiscalité locale qui laissa, comme celle des plus-values des particuliers, un « goût amer » à Guy Delorme et lui inspira peut-être cette réflexion désabusée mais réaliste : « Dans notre pays, il faut parler de réformes sans en faire ou en faire sans en parler.

*Mais si on parle de réformes et si on les réalise, le risque est grand de voir tous les conservateurs, même ceux qui ne sont pas concernés, s'unir contre ces projets en utilisant toutes les formes de défenses, y compris les moins raisonnables.*⁷³ »

2) L'adaptation de la fiscalité locale aux nouvelles réalités économiques (loi n° 75-678 du 29 juillet 1975)

Enfin, c'est la totalité du système fiscal français qui est rénovée durant cette période avec la réforme de la fiscalité locale engagée dès les débuts de la Ve République. Tout avait commencé avec l'ordonnance n° 59-108 du 7 janvier 1959 qui posa le principe d'une modernisation du système fiscal local. Il faut attendre plus de dix ans pour que ces transformations soient adoptées. La loi n° 73-1229 du 31 décembre 1973 sur la modernisation des bases de la fiscalité directe locale substitue à partir du 1er janvier 1974 trois nouvelles taxes aux anciennes contributions foncières et mobilière : la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties et la taxe d'habitation. Instaurée par la loi du 29 juillet 1975, la taxe professionnelle complète le dispositif en remplaçant à partir du 1er janvier 1976 la contribution des patentes. Là encore c'est un impôt plus moderne et surtout plus juste qui a été recherché ; c'est ce que rappelle le président à Colmar : « une profonde réforme des impôts directs locaux a été décidée en 1974. [...] La loi du 19 juillet 1975 [...] a remplacé, sans regret, l'antique patente par une taxe professionnelle incontestablement plus juste⁷⁴ ». Il est vrai que ladite taxe professionnelle ne sera pas exempte de dures critiques, notamment de la part de Jacques Chirac, pourtant le Premier ministre qui avait signé le projet de loi. La base d'imposition, qui comprenait dans le premier projet de loi déposé début 1974 non seulement les salaires, la valeur locative des locaux et des outillages mais aussi le bénéfice net, fut amputée des bénéfiques quand le nouveau projet fut déposé en mai 1975⁷⁵. Cela réduisit profondément l'imposition pour les commerçants mais déséquilibra fortement cet impôt au détriment des industriels (ce jeu de vases communicants étant facilité par un système qui était encore à l'époque basé sur la répartition). Plus d'un million de petits contribuables furent dégrevés pendant que d'autres voyaient leur impôt doubler, voire tripler. En outre, dans une période de chômage grandissant, l'imposition de la masse salariale apparut rapidement comme anti-économique. Au fil des ans, les plafonnements de cotisations, les écrêtements de base d'imposition, les réductions d'impôt se sont succédés faisant de la taxe un

⁶⁸ Les fraudeurs n'étaient donc pas pénalisés.

⁶⁹ « La solution dite du crédit d'impôt ou de l'avoir fiscal a été préférée par le Gouvernement à une réduction de moitié du taux de l'imposition frappant les dividendes distribués. M. le ministre des finances nous a expliqué clairement pourquoi en commission des finances : c'est pour des raisons de droit fiscal international, car en France se pose le problème délicat des non-résidents, qui ne sont pas toujours des étrangers. Certains Français préfèrent, en effet, le climat fiscal de la Suisse au nôtre. Comme il s'agit de ne point favoriser ces non-résidents, tout en respectant les accords fiscaux acceptés par nous et par d'autres, la solution proposée est celle « qui présente le moins d'inconvénient et le plus d'efficacité. » L. Vallon, 1^{re} Séance du 11 mai 1965, JORF, Débats, AN, 12 mai 1965, p. 1228.

⁷⁰ « Lorsque je repasse ces événements dans ma mémoire, je me demande si notre principale erreur ne tient pas au nom choisi : l'avoir fiscal donne l'impression d'un cadeau » (G. Delorme, op.cit. p. 122. A l'appui de cette idée, Guy Delorme cite un article de Henri Guitton (La Croix 18 février 1972) indiquant que « M. Giscard d'Estaing a reconnu que le terme d'avoir fiscal était ambigu. »

⁷¹ « L'actualité en question », émission d'Etienne Mougeotte, jeudi 10 février 1972.

⁷² CJCE, 7 sept. 2004, Petri Manninen, aff. C-319/02.

⁷³ G. Delorme, op.cit. p. 200 et p. 185.

⁷⁴ Allocution de M. Valéry Giscard d'Estaing, à l'occasion du voyage en Alsace, Colmar, salle municipale des catherinettes, le 28 mars 1976: <https://www.vie-publique.fr/discours/135335-allocution-de-m-valery-giscard-d-estaing-loccasion-du-voyage-en-als>

⁷⁵ J.-Y. Nizet souligne que les critiques du projet de 1974 furent vives et que la mort du Président Pompidou interrompit le processus. Le projet ne fut même pas discuté : op. cit. p. 375. De plus, « faute de temps, le nouveau dispositif ne fut pas testé sur un échantillon suffisant d'entreprises. » G. Delorme, op. cit. p. 201.

monstre informe, pratiquement inviable et pesant de plus en plus lourd sur le budget de l'État, obligé de prendre en charge tous ces aménagements qui représentaient le quart du produit de la taxe. Cet impôt mal conçu⁷⁶ ne dépassa pas, mais atteignit quand même, l'année 2010.

Quelles que soient les limites de certaines de ces réformes, elles transformèrent profondément le

système fiscal français et sont encore à l'origine de notre système actuel. Valéry Giscard d'Estaing compléta cet intérêt pour le droit fiscal matériel par une attention soutenue aux procédures fiscales, dont les évolutions avaient suscité tant de réactions lors de la crise poujadiste. Il s'agissait donc désormais de rapprocher l'administration fiscale des contribuables.

2 L'amélioration des rapports administration-contribuables

Idee force : « Réconcilier les Français avec leurs impôts⁷⁷ »

L'amélioration des rapports entre l'administration et les contribuables passe d'abord par un effort de simplification des procédures et de pédagogie fiscale afin d'expliquer le sens de l'impôt et de démontrer son équitable application. Cela fait, il semble possible d'instaurer un dialogue direct, permanent et confiant entre l'administration et les contribuables afin de prévenir les risques de conflit.

A) Simplification des procédures et pédagogie fiscale

La crise poujadiste des années 1950 avait fortement ébranlé une DGI en pleine transformation modernisatrice⁷⁸. Au même moment les études de psychologie fiscale montrent que si le principe de l'impôt est de plus en plus admis, les contribuables sont particulièrement affectés par les divers désagréments liés aux techniques de déclaration des revenus et de collecte des impôts⁷⁹. Pendant ses douze années au ministère des Finances, V. Giscard d'Estaing mène une politique constante de clarification des procédures et de pédagogie fiscale pour convaincre les contribuables de l'utilité et de la justice des importantes réformes fiscales de la période, dont il s'agit ainsi de faciliter la mise en œuvre.

1) La simplification et l'harmonisation des procédures en matière fiscale

L'amélioration des rapports passe d'abord par la simplification et l'harmonisation des procédures contentieuses en matière fiscale⁸⁰. Une initiative parlementaire l'avait demandée lors de la discussion de la réforme de 1959, mais Giscard d'Estaing relie la loi adoptée le 27 décembre 1963 à la réforme de l'administration fiscale amorcée en 1948 : Il s'agit « de rapprocher et d'unifier les structures des administrations et la législation

fiscale⁸¹ ». Sans toucher à la répartition des compétences juridictionnelles contentieuses, la loi « poursuit quatre objectifs : unifier les règles de la procédure contentieuse, unifier le droit de réclamation de l'administration, unifier la procédure de vérification des déclarations, enfin [...] unifier les pénalités applicables aux infractions⁸² ». La loi rapproche ainsi le régime des différents impôts en établissant pour tous un titre exécutoire qui n'existait que pour les impôts perçus par voie de rôle. L'avis de mise en recouvrement permet de généraliser, dans un délai uniforme, la procédure de réclamation préalable au directeur des impôts, obligatoire avant de saisir le juge. La procédure de la commission départementale est étendue à tous les contribuables. Le délai de reprise de l'administration n'est pas unifié pour tous les impôts mais devient identique pour les principaux d'entre eux : l'imposition des revenus et bénéfiques et de la TVA. L'unification des pénalités fiscales est aussi marquée par la généralisation à l'ensemble des impôts de la modulation en fonction de la bonne foi du contribuable ainsi que de la procédure de taxation d'office. C'est l'occasion pour le ministre d'affirmer ses convictions à propos de la lutte contre la fraude fiscale : « Trop souvent, la fraude fiscale caractérisée [...] est auréolée dans notre pays d'un certain prestige ou d'une certaine complaisance parce qu'elle serait le trait distinctif et flatteur de ceux qu'on appelle les « malins », qui savent tourner à leur profit la loi fiscale. Une telle attitude est indigne d'un pays civilisé. Il faut appeler les choses par leur nom et admettre que la fraude fiscale délibérée est une faute vis-à-vis non seulement du Trésor, mais aussi des contribuables honnêtes. Elle apporte un trouble grave dans les règles de la concurrence, elle frustre la collectivité ou les collectivités des recettes nécessaires pour couvrir les dépenses d'intérêt général dont vous connaissez le caractère et la nécessité⁸³ ». Les procédures permettent ainsi de garantir la

⁷⁶ « Bien entendu, on nous demande... la réforme de la taxe professionnelle. C'est un impôt insensé, un impôt imbécile. [...] Alors cette taxe professionnelle, elle est horriblement injuste, anti-économique, elle joue contre la baisse de l'inflation, elle joue contre l'emploi, elle joue contre les exportations. Seulement cela rapporte environ 50 milliards. » Entretien de M. François Mitterrand, Président de la République, accordé à TF1 lors de l'émission « L'enjeu », sur la situation économique, le budget 1984 et la politique économique, Paris, 15 septembre 1983 (vie-publique.fr).

⁷⁷ Cette citation est le titre d'un entretien avec V. Giscard d'Estaing paru dans *Le Monde* du 7 avril 1971.

⁷⁸ V. F. Tristram, *op. cit.*, p. 363 sq.

⁷⁹ J. Dubergé, *La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui*, Paris, Puf, 1961, VII-230 p.

⁸⁰ Loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale. Pour une présentation détaillée, v. S. Passeron, « La recherche d'un équilibre entre les pouvoirs de l'Administration fiscale et les droits du contribuable » et C. Laroche, « La structure et la nature du contentieux d'imposition », in *HDFP*, pp. 535-574 et pp. 575-592.

⁸¹ V. Discussion du projet de loi, 9 juill. 1963, *JORF*, Débats, AN, 10 juill. 1963, p. 3947.

⁸² *Ibid.*, p. 3948.

⁸³ *Ibid.*. Il avait exprimé les mêmes positions lors de la présentation de la loi de 1959 : v. séance du 20 oct. 1959, *JORF*, Débats, AN, du 21 oct. 1959, p. 1859 et p. 1855.

justice fiscale que l'on recherche par la réforme des règles de fonds. Giscard d'Estaing ministre avait de très grandes ambitions en matière de lutte contre la fraude. L'inspecteur des finances J.-M. Delettrez rapporte ainsi qu'il « s'était fait fort de faire disparaître la fraude comme phénomène sociologique d'ici 1975 ». Il précise, pour sa part : « Je m'y suis attelé [...] sans grand espoir [...] mais avec conviction⁸⁴ ». Pour autant, cette transformation des procédures n'est pas uniquement réalisée aux dépens du contribuable. Il faut à ce sujet citer la loi n°70-601 du 9 juillet 1970, qui généralise la garantie contre les changements de doctrine de l'actuel article L. 80 A du LPF, ainsi que la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédures aux contribuables en matière fiscale et douanière.

2) La pédagogie fiscale

Il faut aussi expliquer le sens de l'impôt et démontrer son équitable application. La pédagogie fiscale pendant la période giscardienne a d'abord pris la forme de commission de concertation préalable aux réformes. Comme ce fut le cas pour celle de l'impôt sur le revenu en 1959 ou pour celle élargissant l'application de la TVA. Cette « mise en œuvre concertée⁸⁵ » permet de convaincre les représentants des entreprises de l'intérêt qu'ils ont à la neutralité de la TVA par opposition aux charges liées à l'ancienne taxe à la production. Mais Valéry Giscard d'Estaing a aussi institué une commission d'étude de la patente en avril 1970, qui prépare la réforme qui sera finalement celle de la taxe professionnelle en 1975. Si la méthode a très bien fonctionné pour la TVA⁸⁶, il n'en est pas allé de même en matière d'impôt sur le revenu. Les propositions formulées en 1959 étant trop timorées, le secrétaire d'État (!) avait alors complètement réécrit le projet en assumant une réforme d'ampleur⁸⁷.

Cette pédagogie fiscale sera surtout la mission du Conseil des impôts chargé, tout d'abord, d'examiner l'équitable répartition du poids de l'impôt sur le revenu entre les différentes catégories de contribuables, avant d'élargir sa mission de réflexion et de proposition à l'ensemble du système fiscal. En effet, aux termes du décret du 22 février 1971⁸⁸, il a pour mission « de constater la part de l'impôt sur le revenu supportée par chaque catégorie socio-professionnelle et de mesurer l'évolution de cette part, compte tenu de la situation économique et démographique de la catégorie concernée ». On voit que son objet était circonscrit à la protection des contribuables par leur information (cela explique que cette mission soit confiée à une juridiction indépendante et spécialisée en matière financière,

à laquelle l'organisme est « associé »), mais dès son installation, Valéry Giscard d'Estaing précise dans son discours que sa mission est beaucoup plus vaste. Il s'agit ni plus ni moins que de « *réconcilier les Français avec leurs impôts, simplifier et réduire les formalités, rendre intelligible la conception des impôts... qui offre une nouvelle illustration du rôle que peut jouer la magistrature financière*⁸⁹ ». Il précise aussi que « *Le Conseil des impôts [doit] contribuer à une meilleure information de l'opinion publique et conférer ainsi au débat fiscal, qui est inhérent à toute société démocratique, l'objectivité et la sérénité nécessaires*⁹⁰ ».

B) Instauration du dialogue administration-contribuables

L'amélioration des relations entre le fisc et les contribuables passe par l'instauration d'un dialogue direct et confiant entre eux : ce sera la mission des centres de gestion agréés (loi n° 74-1114 du 27 décembre 1974) s'adressant aux commerçants, artisans et petites entreprises, bientôt étendue aux professions libérales avec la création des associations de gestion agréées (loi n° 76-1232 du 29 décembre 1976). Ensuite l'administration des impôts s'ouvrit au dialogue avec tous les contribuables en acceptant même sa remise en question (médiation) et en facilitant à tous l'accès à la documentation fiscale.

1) Le dialogue avec les professionnels : les centres et associations de gestion agréés

L'institution de ces organismes trouve son origine dans la proposition de création de centres comptables conventionnés faites par Valéry Giscard d'Estaing lors des débats parlementaires de 1972 : « *J'attends de la création de ces centres comptables conventionnés un allègement des formalités incombant aux commerçants et artisans choisissant le régime d'imposition simplifié... Le centre se chargera de tenir la comptabilité commerciale et fiscale de d'entreprise : il sera responsable devant le Trésor de la régularité des comptabilités ainsi établies à partir des documents bruts fournis par les contribuables. Aussi, les vérifications fiscales se dérouleront-elles au niveau du centre ; les seuls contrôles exercés sur les entreprises concerneront la sincérité des documents remis au centre. La création des centres comptables conventionnés procédera de l'esprit de concertation*⁹¹ ».

La création des centres de gestion agréés répondait à certains objectifs d'une politique fiscale ambitieuse qui visait notamment à « *créer les conditions, non seulement d'un apaisement fis-*

⁸⁴ Entretien réalisé auprès de Jean-Marie Delettrez par A. de Castelnuovo, entretien n° 15, cassette n° 6, 14 mars 1989, Institut de la gestion publique et du développement économique. Inspecteur des finances depuis 1941, il est plus âgé que la génération d'énarques qui secondent avec enthousiasme Valéry Giscard d'Estaing.

⁸⁵ F. Tristram, op. cit., p. 576.

⁸⁶ G. Delorme, op. cit., pp. 88-89.

⁸⁷ F. Tristram, op. cit., p. 514.

⁸⁸ Art. 1^{er}, JO du 23 fév. 1971, p. 1831.

⁸⁹ Cité par le Président de la Cour des comptes B. Beck, « La notion d'organisme associé », in Cour des comptes-Université Paris II, *Le Conseil des impôts et le Comité central d'enquête : organismes associés à la Cour des comptes*, colloque des 26 et 27 nov. 1981, Paris, Puf, 1981, p. 6.

⁹⁰ Cité par G. Delorme, qui a été membre pendant quatre ans : op. cit., p. 284.

⁹¹ V. Giscard d'Estaing, *JORF, Débats*, AN, 18 mai 1972, p. 1665.

cal, mais d'un acquiescement fiscal ; à éliminer la fraude comme phénomène social et à supprimer les antagonismes entre les catégories socio-professionnelles en établissant entre toutes une véritable équité fiscale qu'elles reconnaissent comme telle⁹² ».

« Le constat qui avait présidé à cette réforme... était simple : à l'origine des erreurs commises par les contribuables, il y a souvent une ignorance, parfois volontaire, de textes fiscaux compliqués et changeants. Ceci est spécialement vrai dans le monde des petites entreprises, où l'on ne dispose pas des moyens nécessaires pour bien connaître et donc bien respecter la loi fiscale. D'où l'idée de bon sens suivante : offrons à ces chefs d'entreprises modestes une structure auprès de laquelle ils trouveront une assistance juridique et comptable et, surtout, la sécurité fiscale. Pour atteindre ce résultat, un inspecteur des impôts est habilité dans chaque centre de gestion à répondre à toutes les questions de principe et ses réponses engagent l'administration ; aussi, un contribuable de bonne foi, qui s'est conformé à ces règles, est sûr d'éviter un redressement fiscal qui serait fondé sur une interprétation différente des textes⁹³ ».

Outre l'amélioration de la sécurité fiscale, la création des centres et des associations de gestion agréés avait pour objectif le rapprochement des conditions d'imposition des commerçants, artisans et membres de professions libérales de celles des salariés et plus particulièrement pour les centres de gestion agréés, l'amélioration de la gestion des adhérents ainsi que l'assistance pour les questions de droit, de comptabilité et de fiscalité⁹⁴.

« Cette réforme était une révolution, et pas seulement pour les contribuables : pour l'administration fiscale aussi, elle exigeait une conversion, puisque les fonctionnaires des impôts allaient passer d'un contrôle répressif a posteriori à une assistance technique a priori. La prévention se frayait une place à côté de la répression. Cette réforme, qui a joué un rôle décisif pour améliorer la justice fiscale dans notre pays dans un climat serein, a rencontré un très grand succès.⁹⁵ »

En effet, ces organismes regroupent actuellement environ un million d'adhérents et le décret n° 2021-1303 du 7 octobre 2021 vient d'élargir dans une logique de renforcement de leur attractivité, les prestations que peuvent rendre les centres de gestion et associations agréés aux entreprises et professionnels (adhérents et non-adhérents).

2) Le dialogue avec tous les contribuables :

Déjà, Maurice Lauré, dans son *Traité de politique fiscale*, souhaitait que les administrations fiscales s'inspirent des méthodes de « public relations » du secteur privé et traitent les contribuables comme des clients⁹⁶. Cette idée allait se concrétiser en 1977 par la création de la direction générale des relations avec le public. En outre, il fallait aussi éviter, lors des contrôles, que le dialogue entre l'administration et le contribuable ne devienne trop rapidement conflictuel, d'où la mise en place d'une médiation fiscale.

a) La création de la direction générale pour les relations avec le public

L'initiative de cette création revient à Raymond Barre, alors Premier ministre et ministre des Finances, mais la réussite de cette innovation est due en grande partie à Guy Delorme auquel fut confiée la mise en place de cette direction⁹⁷. Ce dernier avait déjà, en tant que directeur de cabinet du ministre des Finances, œuvré avec un organisme qui préfigurait cette direction : le comité des usagers installé par le ministre Jean Pierre Fourcade afin d'être consulté sur les projets visant à améliorer le service du public. L'idée qui présida à la création, par le décret n° 77-473 du 6 mai 1977, de cette direction générale était simple : « pour améliorer les services rendus, il faut rapprocher l'administration des finances de ses divers publics ; ainsi, les agents des finances, mieux informés des véritables problèmes de nos concitoyens, pourront les traiter avec plus d'efficacité ; et comme ces efforts seront déconcentrés, les chances de trouver des solutions adaptées seront accrues⁹⁸ ».

Ainsi, le directeur général avait pour mission d'animer et de coordonner l'action des services centraux et déconcentrés du ministère dans les domaines de l'information des contribuables, l'accès aux procédures économiques et financières ainsi que la formation des personnels en matière de relations avec le public, accueil et consultation des usagers. L'action de cette administration de mission dotée d'un personnel très réduit a permis de faire prendre conscience à tous les responsables de l'administration fiscale de l'importance des relations publiques. On doit notamment à son action les campagnes d'information et d'aide aux contribuables lors de la déclaration de revenus, la création et la diffusion des dépliants d'information fiscale, l'institution de la fiche de visite et l'organisation des relations avec les médias (centres régionaux pour l'information et la communication). Au total, un meilleur accueil et une information fiable et rapide

⁹² Communication du ministère des finances, 8 septembre 1970, citée par Ch. Louit et A. Charny, *Réflexions sur le rôle des centres de gestion et des associations agréés*, J.C.P. 1980, éd. C.I., II, 13292, p. 250.

⁹³ G. Delorme, *op. cit.* p. 195.

⁹⁴ C. Louit et A. Charny, *op. cit.*, p. 251.

⁹⁵ G. Delorme, *ibid.*

⁹⁶ Maurice Lauré, « Elles (les administrations fiscales) doivent donner aux contribuables l'impression qu'elles sont des organismes préposés à leur rendre des services beaucoup plus qu'à les surveiller. Pour parvenir à ce résultat, elles doivent s'inspirer... des méthodes de « public-relations » [qui] consistent aussi bien à s'organiser pour la commodité du client qu'à le lui faire savoir. » *Traité de politique fiscale*, p. 391.

⁹⁷ Sur cette « aventure qui a bien tourné », v. ses *Mémoires*, *op. cit.*, pp. 209-232.

⁹⁸ G. Delorme, *op. cit.* p. 210.

ont nettement diminué le nombre des réclamations et amélioré l'image de l'administration dans le public.

Toutefois, lorsque la réclamation est formulée sans trouver de solution, la médiation peut encore éviter le contentieux.

b) La médiation fiscale

Lorsque s'engage une vérification fiscale, il est indispensable que le contribuable vérifié connaisse l'étendue des pouvoirs de l'administration et les limites de ses obligations afin qu'il ne se sente pas désarmé face au vérificateur ; tel est le but poursuivi par la charte du contribuable vérifié dont le ministre de l'économie et des finances, à l'occasion du vote de la loi de finances pour 1975, annonça l'institution en ces termes : « *La rigueur pour les fraudeurs ne veut pas dire la tracasserie systématique des contribuables honnêtes. [...] J'ai donc approuvé les termes d'une charte du contribuable vérifié qui sera rendue publique et remise à tous les chefs d'entreprise au moment des vérifications afin que leurs droits et les devoirs de l'administration soient clairement précisés, et pour que la rigueur du contrôle ne se traduise pas par l'inquisition*⁹⁹ » Cette charte d'origine administrative a reçu la consécration législative par la loi du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières qui l'a rendue opposable à l'administration et qui oblige cette dernière à la remettre au contribuable vérifié préalablement à toute vérification. Désormais dématérialisée, la charte est consultable sur le site de l'administration.

Même informé de ces droits et assisté par un conseil, le contribuable vérifié peut se sentir « en situation d'infériorité technique, voire intellectuelle, vis-à-vis de l'inspecteur¹⁰⁰ » si bien qu'il ne pourra engager avec lui un véritable dialogue, lui permettant éventuellement de discuter le point de vue de son interlocuteur. Certes, le recours hiérarchique reste ouvert au contribuable qui estime n'avoir pas été entendu par l'inspecteur, mais ces « *voies de recours, depuis le directeur départemental des impôts jusqu'au ministre lui-même... les contribuables modestes hésitent souvent à les utiliser, parce qu'elles sont pour eux anonymes et lointaines. Pour améliorer cette situation, le ministre décida que, dans chaque département, un fonctionnaire de rang élevé serait chargé de répondre au contribuable qui souhaiterait porter à sa connaissance les conditions*

*du déroulement ou les résultats du contrôle dont il fait l'objet.*¹⁰¹ »

Afin de ne pas être confondu avec le médiateur de la République nouvellement institué par la loi n° 73- 6 du 3 janvier 1973 et de ne pas se heurter à l'opposition des services fiscaux qui regardaient avec méfiance ce nouvel échelon hiérarchique susceptible d'alourdir la procédure et de la rendre plus contraignante pour le vérificateur, ce fonctionnaire chargé de répondre aux contribuables fut dénommé « interlocuteur départemental ». En dépit des réserves suscitées par son institution, l'interlocuteur départemental est resté un élément incontournable de la procédure de vérification. Il a même inspiré un approfondissement et une généralisation du dialogue entre le contribuable et l'administration fiscale avec la création du médiateur du ministère des Finances (décret du 26 avril 2002) ainsi que celle du conciliateur fiscal départemental qui a pour mission de trouver des solutions amiables aux litiges, autres que ceux liés aux vérifications, qui opposent les contribuables à l'administration fiscale.

Ainsi, au cours de ces vingt années d'activité gouvernementale, Valéry Giscard d'Estaing aura directement ou indirectement mis en œuvre ou inspiré les réformes permettant à la fois d'accroître le rendement fiscal et de permettre une meilleure acceptation de l'impôt. Par son action il a largement contribué à pérenniser les institutions de la V^e République. D'une certaine manière on peut dire que « *l'autre grand président*¹⁰² » comme le qualifie l'un de ses biographes, aura parachevé l'œuvre entreprise en 1958 par le général de Gaulle.

Écarté de la présidence française en 1981, Valéry Giscard d'Estaing, fort de son expérience et de ses convictions européennes s'engagea dans la relance du processus d'intégration politique de l'Europe. Mais là encore, dans son projet « Europa » l'impôt tient une place centrale : « Le problème de la fiscalité est plus complexe, mais il est central. Il est probable que l'unification fiscale sera la réalisation la plus ressentie, la mieux vécue, par la population d'Europa : la même monnaie, les mêmes impôts ! Une fois cette pratique mise en place, l'opinion n'acceptera plus qu'on revienne en arrière¹⁰³ ». La création d'un véritable impôt européen envisagée en juillet 2020 dans le cadre du plan de relance européen « Next Generation EU »¹⁰⁴ est un premier pas dans cette voie. ■

⁹⁹ J.P. Fourcade, JORF déb. AN, 22 oct. 1974, 1^{re} séance, p. 5298.

¹⁰⁰ G. Delorme, op. cit. p. 196.

¹⁰¹ *ibid.*

¹⁰² Ph. Ratte, Valéry Giscard d'Estaing, *L'autre grand président*, Odile Jacob, Paris, 2020.

¹⁰³ V Giscard d'Estaing, Europa – *La dernière chance de l'Europe*, XO Editions, Paris, 2014, p. 150.

¹⁰⁴ A. Maitrot de la Motte, « L'avenir de l'Europe fiscale et la redevance numérique du plan « Next Generation EU » : le premier impôt européen se matérialise », *Droit fiscal*, n° 11 fév. 2021, 137 et 142.