

# L'art de domestiquer l'impôt\*

ALEXIS SPIRE

**t**andis que l'impôt apparaissait dans la presse de l'entre-deux-guerres sous les traits d'une bête immonde, la phraséologie antifiscaliste d'aujourd'hui n'a plus besoin de mettre en scène ce type de caricature. En l'espace d'un peu moins d'un siècle, ceux qui se situent en haut de l'échelle sociale sont passés d'une opposition à l'impôt frontale et collective à des stratégies plus individualisées, visant à retourner à leur avantage les normes juridiques organisant les prélèvements sur les revenus et les patrimoines. Pour en prendre la mesure, il faut commencer par rompre avec une vision positive du droit qui distingue formellement l'optimisation, consistant à tirer le meilleur parti des règles fiscales dans le cadre de la loi, et la fraude renvoyant à l'ensemble des pratiques illégales. Dépasser cette fausse opposition suppose d'envisager l'existence d'un *continuum* entre l'optimisation tolérée par les textes et celle qui s'exerce en violant les règles. À l'instar du délit d'initié sur les marchés boursiers, il existe une continuité entre la dissimulation tolérée et le maquillage frauduleux, entre le bénéfice légal d'une disposition dérogatoire et l'irrégularité caractérisée : toutes ces pratiques relèvent d'un même processus de domestication de la contrainte fiscale.

Depuis la fin des années 1990, les inégalités entre rémunérations se sont considérablement accrues<sup>1</sup> et ce phénomène a été, d'une certaine manière, redoublé par l'élargissement de l'éventail des possibilités d'échapper à l'impôt. Certes, la propension à éviter l'impôt n'est pas l'apanage des catégories supérieures mais l'agrandissement du fossé qui sépare ceux qui vivent à l'échelle du monde et ceux qui sont confinés dans l'espace national<sup>2</sup>, a engendré de nouvelles possibilités de contourner la contrainte fiscale : par le biais de l'optimisation ou de la fraude, les uns peuvent choisir où ils déclarent (voire si ils déclarent) certains éléments de leurs

\* Cet article est la version courte et remaniée d'un texte paru sous le titre « La domestication de l'impôt par les classes dominantes », *Actes de la recherche en sciences sociales*, n° 190, 2011/5, p. 58-71.

1. Camille Landais, « Top Incomes in France: booming inequalities? », Paris School of Economics, 2008.
2. Anne-Catherine Wagner, *Les Classes sociales dans la mondialisation*, Paris, La Découverte, 2007.

revenus et de leur patrimoine, tandis que les autres disposent de ressources qui sont beaucoup plus directement exposées au contrôle bureaucratique<sup>3</sup>. D'Edwin Sutherland à Wright Mills, de nombreux sociologues américains se sont penchés sur la « délinquance en col blanc », dénonçant la tolérance de l'opinion et des pouvoirs publics à l'égard de ce type de fraude. On voudrait ici dépasser la posture morale consistant à stigmatiser l'impunité des élites : au-delà des catégories de perception diffusées et légitimées par les institutions étatiques, les contribuables les mieux dotés et leurs conseils jouent eux aussi un rôle actif dans la manipulation de la frontière entre pratiques légitimes et actes illégitimes<sup>4</sup>.

### Savoir user des marges d'interprétation des règles

Le rapport que les classes dominantes entretiennent à l'égard de l'impôt s'inscrit dans l'économie générale de leur rapport à la règle. Pour Luc Boltanski, le rapport relativiste des dominants à la règle constitue même le critère principal d'appartenance à ce groupe : ce que partagent ceux qui se situent en haut de l'espace social, c'est la certitude que les règlements sont nécessaires pour le bon fonctionnement de la société mais que ceux qui sont en responsabilité doivent pouvoir s'en affranchir au nom des contraintes spécifiques qui pèsent sur eux<sup>5</sup>. En matière d'impôts, ce dénominateur commun se traduit par le fait qu'il n'y a jamais chez ces contribuables d'acceptation passive de la contrainte fiscale, même si tous ne disposent pas des mêmes ressources pour parvenir à leurs fins.

La conviction des dominants d'être en droit de contourner telle ou telle obligation fiscale provient du fait qu'ils savent qu'une règle ne peut jamais être isolée de son contexte. Dans le cas de la fiscalité du patrimoine et des entreprises, l'impôt découle d'une configuration singulière qui ne dépend jamais d'une seule règle, ce qui permet le plus souvent d'infléchir le prélèvement si on la rapporte à l'ensemble du système de règles dans lequel elle s'insère<sup>6</sup>. Dans ce sens, domestiquer l'impôt signifie se l'approprier, c'est-à-dire comprendre que la règle doit toujours être interprétée pour être appliquée à un cas particulier, l'enjeu étant d'orienter cette marge d'interprétation pour qu'elle coïncide au mieux avec ses propres intérêts.

Si les contribuables disposant d'un capital économique ont en commun la conscience de pouvoir tourner les règles fiscales à leur avantage, tous ne disposent pas des mêmes res-

3. Sur cet aspect, voir Alexis Spire, « Échapper à l'impôt ? La gestion différentielle des illégalismes fiscaux », *Politix*, n° 87, 2009, p. 143-165.

4. Voir Doreen Mc Bernet, « Whiter than White collar crime, tax, fraud insurance and management of stigma », *The British Journal of Sociology*, 42 (3), 1991, p. 341.

5. Luc Boltanski, *De la Critique. Précis de sociologie de l'émancipation*, Paris, Seuil, 2009, p. 217.

6. Bénédicte Reynaud, *Les Règles économiques et leurs usages*, Paris, Odile Jacob, 2004, p. 18.

sources pour y parvenir. Les possibilités d'alléger son impôt dépendent d'abord du caractère plus ou moins univoque du système de règles applicable. Ce sont les situations hybrides (mêlant sphère professionnelle et sphère privée, entreprise et famille) qui se prêtent le mieux à l'optimisation. La probabilité d'obtenir un traitement fiscal plus favorable dépend aussi de la capacité des contribuables à mettre en avant d'autres règles plus avantageuses ou à invoquer des arguments leur garantissant une interprétation de la règle plus conforme à leurs intérêts.

### La capacité de privatiser l'administration à son profit

Domestiquer l'impôt suppose également de savoir tirer profit des logiques de fonctionnement de l'administration. Pour les plus avertis, le *credo* enjoignant les agents de l'État d'être au service de l'utilisateur peut ainsi déboucher sur un renversement de la relation habituelle entre contrôleur et contribuable : ce n'est plus le représentant de l'administration qui tente de recueillir des données sur le redevable, mais l'utilisateur, considéré désormais comme client, qui parvient à obtenir des informations pour optimiser sa déclaration.

À la différence de la plupart des contribuables qui se présentent directement au guichet, les plus informés prennent la précaution d'appeler pour obtenir un rendez-vous, ce qui leur permet d'être reçus dans le bureau du contrôleur et de disposer du temps nécessaire pour s'enquérir des différentes façons de réduire leurs impôts. La relation d'interconnaissance qu'entretiennent certains contribuables aisés avec « leur » contrôleur des impôts n'est pas sans rappeler le rapport de familiarité que connaissent les catégories populaires à l'égard de leur « mairie »<sup>7</sup>. Néanmoins, dans le cas des dominants, la personnalisation de la relation bureaucratique repose moins sur l'ancrage local que sur la volonté de se réappropriier, voire de privatiser à son profit, une mission de service public : il s'agit d'obtenir l'explicitation de toutes les règles susceptibles de s'appliquer pour pouvoir choisir ensuite la plus avantageuse. Pour beaucoup d'agents des impôts, le conseil et le contrôle sont devenus les deux faces d'une même activité, surtout dans les secteurs d'habitation les plus favorisés. Le temps passé à expliquer les subtilités de la technique fiscale leur apparaît comme un moyen de valoriser leur travail et leur expertise. Sous couvert de se conformer au modèle d'une administration proche de ses usagers, certains en viennent même à privilégier l'activité de

7. Yasmine Siblot, *Faire valoir ses droits au quotidien. Les services publics dans les quartiers populaires*. Paris, Presses de Sciences Po, 2006, p. 202.

conseil sur toute autre considération. En 1999 déjà, le Directeur général des impôts demandait à ses agents de privilégier le dialogue avec les contribuables, de tenir compte de l'environnement des entreprises et de les orienter éventuellement vers la conclusion de transactions.

La force des catégories dominantes est de savoir jouer non seulement sur les règles mais aussi sur l'ambiguïté du rôle de ceux qui les appliquent, le contrôleur des impôts étant à la fois celui qui sanctionne mais aussi celui qui peut expliquer comment éviter la sanction. En se présentant comme de simples citoyens rebutés par la technicité et l'opacité du langage fiscal, les contribuables dominants peuvent ainsi largement profiter de l'ambivalence de la mission confiée aux agents des impôts, de façon à construire leur stratégie (légale ou illégale) en fonction des dispositifs de règles qui leur ont été explicités.

### L'art de négocier et de minimiser les sanctions

La domestication de l'impôt ne se réduit pas aux rapports que les catégories dominantes entretiennent avec le droit et ceux qui l'appliquent. Elle passe aussi par la mobilisation de professionnels spécialisés dans les différents segments de la fiscalité. Là encore, il ne suffit pas de disposer d'un capital économique : la caractéristique des dominants est de savoir user d'un ensemble des ressources culturelles et sociales permettant de s'orienter dans les méandres des procédures et de choisir les bons intermédiaires du droit<sup>8</sup>, de façon à tirer le meilleur parti possible des contraintes imposées par la loi.

Au sein de la constellation des professionnels du droit fiscal, le rapport de proximité avec l'administration fiscale constitue un atout valorisable et monnayable, à différents niveaux. Parmi les avocats spécialisés dans l'assistance en cas de contrôle fiscal, on trouve de nombreux anciens inspecteurs des impôts ayant fait le choix d'une reconversion<sup>9</sup>, l'une des seules restrictions étant alors de ne pas exercer dans le même ressort que son ancienne affectation (ce qui reste une restriction illusoire puisqu'il suffit de faire signer par un confrère du même cabinet les dossiers entrant dans ce cas de figure). Le phénomène dépasse largement les seuls vérificateurs : certains hauts fonctionnaires choisissent aussi de passer dans le privé, s'orientant davantage vers de grands cabinets d'expertise qui s'apparentent à de véritables multinationales du conseil. Ainsi, Philippe Durand, ancien chef du service juridique à la Direction générale des Impôts, est

8. Sur cet aspect, voir Alexis Spire et Katia Weidenfeld, « Le tribunal administratif : une affaire d'initiés ? Les inégalités d'accès à la justice et la distribution du capital procédural », *Droit & Société*, n° 79, décembre 2011.
9. L'accès à la profession d'avocat a été grandement facilité par le décret du 27 novembre 1991 qui dispense de formation théorique et pratique les fonctionnaires de catégorie A ayant exercé en cette qualité des activités juridiques pendant huit ans au moins, ce qui était le cas de beaucoup d'inspecteurs des impôts.

devenu d'abord adjoint au directeur financier du groupe LVMH, puis a rejoint en 2007 le cabinet Landwell en qualité d'associé<sup>10</sup> ; de même, Michel Guichard, après avoir travaillé quinze ans au service de la législation fiscale, a été recruté par le cabinet Arthur Andersen, puis par le cabinet Deloitte et Touch devenu Taj<sup>11</sup>. Depuis 1995, une commission est chargée d'apprécier l'éventuelle incompatibilité entre les activités privées auxquelles aspirent les candidats au pantouflage et leurs anciennes fonctions mais elle n'émet un avis défavorable que dans deux ou trois pour cent des cas<sup>12</sup>.

Les professionnels de la fiscalité jouent un rôle crucial dans le rapport que les catégories dominantes entretiennent avec les règles juridiques. L'optimisation fiscale est ainsi devenue un marché, régulièrement alimenté par une représentation nationale soucieuse d'encourager la propriété, l'épargne et le capital<sup>13</sup>. Parmi les professionnels du conseil, la frontière est poreuse entre ceux qui préconisent à leurs clients de rester dans les bornes du civisme fiscal et ceux qui les incitent à tenter des opérations à la limite de la légalité. Ils sont là pour rappeler à la fois les contraintes inscrites dans le droit et les possibilités d'adaptation et de négociation permettant de les contourner. Les catégories dominantes ont toujours su s'entourer de conseils juridiques lorsque l'administration fiscale diligentait des contrôles à leur rencontre. Mais, dans la période récente, la démultiplication des possibilités de jouer avec les règles et d'échapper à l'impôt tout en restant dans la légalité, s'est révélée propice au développement d'une nébuleuse de professionnels spécialisés dans l'optimisation fiscale. Dès lors, la capacité de se repérer dans cette nébuleuse et à s'adjoindre les services des meilleurs spécialistes constitue un enjeu crucial pour faire fructifier son capital économique et en garantir la pérennité.

La stratégie consistant à faire jouer une règle contre l'autre se conjugue avec celle consistant à saisir simultanément différentes instances de recours, de façon à multiplier les possibilités de négociations et donc les chances d'obtenir satisfaction. L'avocat n'est alors pas forcément le mieux placé : les contribuables disposant d'un capital social leur ouvrant des relations au plus haut sommet de l'État peuvent prendre le relais et obtenir un réexamen particulier confié à une "cellule fiscale" placée au sein du cabinet du ministre du Budget. Le rapport commandé à l'Inspection générale des Finances à la suite du scandale déclenché par l'affaire Bettencourt a permis de révéler que son action était loin d'être négligeable : elle a traité plus de 6 200 dossiers de 2007 à

10. *Revue de droit fiscal*, 15 avril 2010, p. 2.

11. *Ibid.*

12. Chiffre obtenu à partir de la compilation des rapports annuels de la Commission de déontologie de 1995 à 2006.

13. Pour le détail des mesures adoptées depuis trente ans, voir Katia Weidenfeld, *À l'ombre des niches fiscales*, Paris, Economica, 2011.

2010. Mais le secret qui entoure cette cellule, officiellement supprimée en novembre 2010, empêche de connaître le devenir des dossiers qui lui sont confiés. Lorsqu'il s'agit d'un contribuable influent, la demande de réexamen peut être un moyen de rendre une sanction caduque en retardant la décision finale, de façon à outrepasser les délais sans avoir à désavouer les inspecteurs ayant pris la sanction initiale. Si ces cas restent quantitativement marginaux, ils ne sont pas pour autant négligeables. Lorsque toutes les voies de recours ont été épuisées, l'usage opportun d'un certain type de capital social peut s'avérer indispensable pour protéger son capital économique de l'application de la loi fiscale.

Si l'impôt a longtemps symbolisé l'incarnation d'une solidarité collective garantie par l'État, l'évolution récente de la fiscalité a davantage promu un consentement individuel à l'impôt obtenu par la voie de la négociation<sup>14</sup>. En termes durkheimiens, ce processus pourrait s'interpréter comme le classique passage d'une « solidarité mécanique » à une « solidarité organique »<sup>15</sup> mais il doit aussi être appréhendé à l'aune des inégalités sociales qui en découlent. L'analyse du rapport que les catégories dominantes entretiennent avec la norme fiscale montre que le fait de se situer en haut de l'échelle des revenus et des patrimoines offre la possibilité de mobiliser des ressources permettant de contourner les règles qui s'appliquent à tous. Ces ressources peuvent prendre la forme de mobilisations collectives, lorsqu'il s'agit de peser auprès des décideurs pour l'instauration de tel ou tel dispositif ouvrant droit à des avantages fiscaux. Mais ce qui caractérise la relation des classes dominantes à l'impôt, c'est moins son contenu que la modalité du rapport que ses membres entretiennent avec cette contrainte : à la différence des catégories populaires, ils savent que chaque règle s'insère dans un ensemble de règlements et qu'elle recèle une marge d'incertitude dont ils peuvent tirer parti, de façon à bénéficier de la combinaison la plus avantageuse, tout en se prévalant du fait de rester dans le cadre de la loi.

La polysémie du terme *domestiquer* rend bien compte des différents niveaux de ce rapport social. Pour les classes dominantes, domestiquer l'impôt signifie l'apprivoiser mais aussi le mettre au service de leurs intérêts (au même titre qu'un patron à l'égard de son domestique). Le foyer comme substrat du domestique offre même une interprétation supplémentaire : la domestication de l'impôt peut aussi renvoyer à la capacité d'assimiler des biens professionnels à l'économie domestique. Le droit apparaît alors moins comme une

14. Cf. Nicolas Delalande, *Les Batailles de l'impôt*, Paris, Seuil, 2011.

15. Émile Durkheim, *De la Division du travail social*, Paris, PUF, 1893.

contrainte que comme une opportunité s'insérant dans une stratégie plus globale visant à légitimer les richesses acquises. L'acharnement de certains contribuables à se voir reconnaître leur « bonne foi », même lorsqu'ils ont franchi incidemment la frontière poreuse entre optimisation et fraude laisse penser que le rapport à l'impôt des catégories dominantes ne se limite pas à sa dimension économique. En cas de contrôle, l'enjeu n'est pas seulement de minimiser l'impôt ou d'éviter les sanctions : il est aussi de faire reconnaître à l'administration la légitimité du patrimoine accumulé et des revenus perçus. Plus qu'une défense à l'égard de l'incursion de la puissance publique dans les affaires privées, la domestication de l'impôt par les catégories dominantes revêt alors une ultime dimension : elle vise à rendre naturelle, par le biais de la reconnaissance étatique, l'accroissement des inégalités et la reproduction, d'une génération à l'autre, du capital accumulé. ■