

Du silence au mutisme : la relation fisc-contribuable dans la réforme fiscale

Progrès digital ou recul de citoyenneté ?

Misabel DE ABREU MACHADO DERZI

Professeure émérite de l'Université fédérale de Minas Gerais (UFMG)

Valter DE SOUZA LOBATO

Professeur à l'Université fédérale de Minas Gerais (UFMG)

Ce modeste hommage à la Professeure Esclassan pour la profondeur de ses enseignements qui éclairent ce court article ; hommage à notre amie Marie-Christine, pour la tendresse et la gentillesse qui ont toujours été la marque de sa relation avec nous.

I – Introduction : la possibilité morale du consentement à l'impôt

Le présent article a pour objet d'analyser les effets de la réforme fiscale (EC 132/2023) sur la relation dépersonnalisée entre les autorités fiscales et les contribuables, censée s'établir dans le pays. L'affaiblissement du consentement à l'impôt avec la dépréciation du fédéralisme est associé à la surveillance, au contrôle et à l'application des règles fiscales par le biais de plateformes numériques, de recouvrements anticipés et de présomptions d'aveux de dettes, notamment en raison du concept juridique de *split payment*. Apparemment, la réforme dans sa totalité semble placer le Brésil dans un système inédit et avancé de contrôle fiscal et de recouvrement automatique. Or, en même temps, la relation impôt-contribuable s'objective, ou dé-subjective, affaiblissant le consentement à l'impôt qui se manifestait encore dans l'imposition par *homologation* (ou auto-imposition) dans laquelle l'écriture du contribuable jouissait d'une certaine caution et crédibilité et ne pouvait être écartée que dans des impositions dûment fondées. Le lancement par homologation, tel que nous le connaissons aujourd'hui, est révolu.

La réforme fiscale EC 132/2023, mise en œuvre par la LC 214, va à l'encontre des directives ingénieuses de rapprochement des trésors publics avec les contribuables. Dans un brillant ouvrage sur le sujet, Michel Bouvier observe qu'en France et dans d'autres juridictions, la manière de combattre la vague libérale radicale qui suscite la résistance et l'aversion viscérale à l'impôt, en entravant toute hausse, même si elle est nécessaire, a été précisément de renforcer le consentement à son paiement : un impôt plus participatif est introduit, moyennant d'intenses objections et recours administratifs, médiations, négociations, transactions et *remises de dettes*, mesures par lesquelles le règlement de l'impôt à payer implique un consentement plus actif du contribuable-citoyen. Le consentement parlementaire, qui intervient au moment de l'approbation de la loi fiscale, n'est plus suffisant. Encore faut-il le renforcer tout au long de l'imposition, des procédures et résolution des conflits, qu'ils soient administratifs ou judiciaires. Marie-Christine Esclassan a écrit un intéressant article sur le même sujet, publié en 2024, soulignant l'apogée de la « contractualisation » et l'adieu à l'unilatéralisme des actes de prélèvement administratif.

Cet article revient tout d'abord sur les idées contenues dans un article précédent, intitulé « Guerre fiscale, Bourse familiale et silence »¹. À cette occasion, nous avons cherché à démontrer comment la bourse familiale ne pouvait pas être considérée comme une simple mesure d'assistance sociale ou une faveur de l'État, mais comme un droit fondamental des citoyens brésiliens à faible revenu, qui n'ont pas la capacité économique de supporter l'incidence des impôts sur la consommation des produits de première nécessité. La bourse familiale sert d'instrument pour compenser la régressivité fiscale qui

¹DERZI DE ABREU MACHADO Misabel, « Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade) », *Revista Jurídica da Presidência*, févr.-mai 2014, vol. 16, n° 108, p. 39-64.

existe dans le système fiscal brésilien, qui est désormais intensifiée par la guerre fiscale nationale et internationale.

Tout cela dans le but d'alerter, comme nous l'avons déjà souligné, sur le danger de dépersonnalisation de la relation entre les autorités fiscales et les contribuables, à travers une série d'instruments, mettant en évidence, entre autres, la présomption d'aveu de dette et l'utilisation du mécanisme de *split payment*, paiement fractionné, qui peut signifier la fin de l'évaluation fiscale par homologation.

II – Le « silence » avant la réforme fiscale

Dans « Guerre fiscale, bourse familiale et silence », publié en 2014, l'un des auteurs décrit la situation de manifeste injustice fiscale et sociale qui dominait le pays à l'époque (et encore aujourd'hui). L'article expose avant tout la claire régressivité du système fiscal brésilien, régressivité démontrée par une série d'études techniques au cours des trente dernières années : pour ce qui touche à l'impôt sur la consommation, du fait de la difficulté d'individualiser le pouvoir contributif de chaque contribuable, riches et pauvres subissent apparemment la même charge fiscale, ce qui traduit sans équivoque une situation injuste.

Face à cette situation, la bourse familiale, versée aux familles à faibles revenus, visait et vise toujours à répondre au mandat constitutionnel de lutter contre les inégalités et la pauvreté. Cela ne joue pas le rôle de porte-parole et voix des contribuables – notamment des plus pauvres – en leur laissant supporter la charge la plus importante dans leurs achats par rapport aux plus riches. Absence de connaissance. Absence de consentement. Dès lors, nous avons préconisé l'adoption du modèle canadien de remboursement de l'impôt.

C'est la raison pour laquelle nous dénonçons le silence qui plane sur la relation entre la bourse familiale et la régressivité du système fiscal, l'inconscience fiscale et l'absence de *consentement* effectif des plus pauvres et la nécessaire restitution des impôts payés sur la consommation par les familles les plus pauvres. Il faut souligner que les sommes dépensées pour un tel programme d'assistance sociale n'ont pas réussi à éradiquer la pauvreté au Brésil, du fait qu'une partie substantielle du montant reçu de l'État par les familles à travers le programme Bolsa Família retourne à l'État sous la forme de dépenses engagées par la population indigente lors de ses achats. Ce scénario serait de plus en plus accentué en raison de la concurrence fiscale nationale et internationale (« guerres fiscales »).

Nous posons ce postulat pour guide du présent travail : la fragilité du consentement à l'impôt, manifeste dans le manque de connaissance des plus pauvres eu égard à la charge fiscale qui pèse sur leur consommation. Dans la réforme fiscale, l'avènement du *cashback*, à la canadienne, comme nous l'avons suggéré il y a une décennie, joue le rôle de modérateur de ces dysfonctionnements et de consolidation du consentement à l'impôt. Cela dit, la réforme introduit de nouveaux problèmes en fragilisant le consentement, l'autonomie de la volonté. C'est ce que nous verrons maintenant.

III – Réforme fiscale : le « silence » et la fragilité du consentement à l'impôt ont été maintenus avec le recul du fédéralisme coopératif

Nous examinerons ici la question fédérative et démontrerons que, malgré la création d'une série d'exceptions à la règle générale du devoir de payer l'impôt, malgré le *cashback*, malgré la *fiscalité de destination*, malgré l'exemption du panier alimentaire de base et la création de fonds de développement, il est peu probable que nous assistions à une diminution sensible des inégalités et, qui plus est, le « silence » inhérent à la fragilité du consentement à l'impôt demeurera.

A. Résumé rapide des points significatifs de la réforme

Le mot d'ordre de la modification de la fiscalité sur la consommation dans le pays était la simplification. Les concepteurs de ce mouvement de réforme ainsi que les promoteurs et rapporteurs

des modifications au Congrès national ont répété comme un mantra la complexité de la législation fiscale brésilienne, pour faire de la simplification de la fiscalité la panacée, le remède à tous les maux du Brésil. Le mot *simplification*, sans aucun doute, renvoie à une idée de transparence et d'égalité en ce qu'il manifeste la nécessité de la généralisation du système.

La technique la plus judicieuse de simplification a été de réduire l'autonomie fédérative, en interdisant aux États et aux municipalités d'adopter tout avantage, exonération ou incitation fiscale. L'objectif était de souligner que le devoir de payer l'impôt sur la consommation est universel et égal pour tous. Rien de plus simple !

Quoi qu'il en soit, et comme on pouvait s'y attendre, la simplification en vue d'une universalité égalitaire, sous sa forme radicale de présentation, était extrêmement inégalitaire. *L'égalité suppose que l'on traite les égaux de manière égale et les inégaux de manière inégale, en proportion de l'inégalité.* Ainsi, le projet initial a été adapté à la réalité sociale et à la vie, et a créé, dans le texte même de la Constitution, ce qui est peu commun, de nombreuses exceptions à la règle générale de l'imposition, comme des réductions et des régimes spéciaux, et d'autres nombreux fonds de développement.

Avec la réforme fiscale approuvée par le Congrès national (EC 132/2023), un double IVA (impôt sur la valeur ajoutée) a été créé chez nous : d'une part l'IBS (impôt sur les biens et services), sous la juridiction des États, des municipalités et du District fédéral, administré par un Comité de gestion et d'autre part, le CBS (la contribution sur les biens et services), qui est du ressort de l'Union fédérale. Parallèlement, un impôt sélectif à caractère extra-fiscal a été créé, visant à décourager la consommation de biens et de services nuisibles à la santé et/ou à l'environnement. *De telles taxes ont remplacé cinq taxes actuelles* : IPI (impôt sur les produits industrialisés), PIS (programme d'intégration sociale), COFINS (contribution pour le financement de la Sécurité sociale), ICMS (impôt sur la circulation de marchandises et services) et ISS (impôt sur les services).

B. La simplification et la généralisation de l'IBS et de la CBS sont suspendues dans l'amendement constitutionnel 132/2023

Le titre de ce sous-thème ne correspond pas à une critique visant la contestation en tant que telle. Il n'est que le constat de ce que l'universalité du devoir de payer l'impôt est soumise à une série de conditions, de buts, d'objectifs et de valeurs divers qui se traduisent par des exceptions à la règle générale. Il s'agit d'un impératif hypothétique. De façon immédiate et catégorique, l'article 156-A, X de la Constitution prévoit que l'IBS « ne sera pas soumis à l'octroi d'incitations et d'avantages financiers ou fiscaux inhérents aux régimes fiscaux ou fiscaux spécifiques, différenciés ou favorisés ». Cette généralité se heurte cependant aux phénomènes sociaux, à la réalité de la vie. La Constitution précise, de fait, les exceptions à la règle générale.

Sans prétendre à l'exhaustivité, rappelons que la Constitution prévoit certains régimes spécifiques dans son article 156-A, § 6, tous devant être institués par la voie d'une loi complémentaire.

Il est prévu par ailleurs que la loi complémentaire décide d'une réduction de 60 % voire de 100 % du taux pour diverses opérations concernant des biens et des services.

En outre, une disposition importante de la réforme fiscale se rapporte au *cashback* dans le cadre de l'IBS et de la CBS, comme instrument d'atténuation de la régressivité de la fiscalité sur la consommation *pour nous tous*. L'article 156-A, § 5°, VIII du nouveau texte constitutionnel dispose qu'une loi complémentaire doit prévoir « les cas de remboursements d'impôts aux personnes physiques, y compris *les limites* et les bénéficiaires, dans le but de réduire les inégalités de revenus ». Le *cashback* relatif à la CBS est prévu aux § 18 et 19 de l'article 195 du CR/88.

Dans le même temps, l'article 8 de la réforme fiscale crée le panier alimentaire national de base, « qui prendra en compte la diversité régionale et culturelle de l'alimentation dans le pays et devra garantir une alimentation saine et nutritionnellement adéquate, dans le respect du droit social à l'alimentation prévu dans l'article 6 de la Constitution fédérale ». L'adoption d'une telle mesure est du ressort d'une loi complémentaire, qui devra prévoir pour quels types d'aliments les taux d'IBS et de CBS seront réduits à zéro.

De la promotion de la justice fiscale par le biais du *cashback* et du panier alimentaire national de base, nous devons nous féliciter, sans aucun doute. Mais cela ne sera pas suffisant pour combattre les grandes inégalités sociales ou pour renforcer le consentement, inhérent à la démocratie fiscale.

D'un point de vue inter-régional, la réforme fiscale a voulu prendre position en faveur de la justice fiscale moyennant la création de certains fonds : (a) fonds national de développement régional (FNDR) ; (b) fonds de compensation d'avantages fiscaux ou financiers de l'ICMS ; et (c) fonds de durabilité et de diversification économiques de l'État de l'Amazonie.

Enfin, la réforme fiscale a modifié l'article 82 de la loi sur les dispositions constitutionnelles transitoires, qui traite du devoir des États, des municipalités et du district fédéral d'établir des fonds pour lutter contre la pauvreté. Il est maintenant possible que ces fonds soient financés grâce à un pourcentage des recettes de l'IBS.

Comme on peut le constater, le devoir de payer les impôts sur la consommation n'est pas fondé uniquement sur la *capacité financière* de consommer. De nombreuses exceptions sont envisagées dans la Constitution, de sorte que les contribuables au pouvoir contributif élevé en sont préservés, totalement ou partiellement, *et sont bénéficiaires* de réductions du taux de l'impôt et d'une série de régimes spéciaux.

Tout cela souligne que le devoir de payer correspond à un impératif hypothétique, soumis à des conditions, des objectifs et des valeurs que seule une analyse systémique peut *établir* et, cette fois, contrairement au modèle antérieur, en voie de disparition, les choix ne sont pas à la fois constitutionnels et législatifs, le pouvoir des États et des municipalités d'accorder des avantages et des incitations fiscales et fiscales ayant été révoqué.

C. Le fédéralisme en déroute : malgré le *cashback* et les mesures dérogatoires, le consentement à l'impôt reste fragile

D'abord, il faut souligner un point clairement positif de la réforme fiscale dont il est question ici : les nouvelles taxes sur la consommation reposeront sur le principe de *fiscalité à destination*. Cette nouveauté est véritablement salutaire : au lieu de favoriser, dans les opérations interétatiques et intercommunales, les États et les *communes* les plus riches, les producteurs et les exportateurs, la *taxation à destination* promet de transférer des revenus vers des entités étatiques qui sont consommatrices, et donc plus pauvres, parce qu'elles achètent plus qu'elles ne vendent aux autres.

Cependant, la question de la fragilité du consentement demeure parce que le fédéralisme coopératif, le seul autorisé par la Constitution, a été entamé, réduit, ce qui laisse une grande concentration de pouvoirs et de ressources entre les mains de l'Union, puisque les impôts qui étaient du ressort des États et des municipalités ont commencé à être institués par la loi complémentaire fédérale. En fait, il s'agit de deux mouvements de concentration du pouvoir. Le pouvoir législatif, concentré au niveau de l'Union et le pouvoir de gestion, concentré au niveau des États les plus puissants, comme nous le verrons.

Or, le fédéralisme est une forme d'organisation étatique dans laquelle la liberté et la démocratie sont préservées précisément grâce à la dilution du pouvoir entre les entités fédérées.

Dans ce cas, l'amendement constitutionnel 132 use de l'expression « compétence partagée » pour créer l'illusion que la compétence des États et des municipalités n'a pas été affectée par la réforme fiscale. Mais le législateur est fédéral et c'est l'Union seule qui commandera la politique législative de l'IBS et de la CBS.

Ainsi, en matière de compétence, les règles de compétence, comme le pouvoir de légiférer et de décider de la politique à suivre en matière fiscale sur le territoire de chaque État, ont changé de manière significative. L'autonomie des États et des municipalités a été restreinte. La possibilité de créer un taux d'impôt spécifique est restée, mais assortie d'une série de limitations, au demeurant très sévères, l'octroi de toute exonération ou autre avantage fiscal étant interdit. Le pouvoir de renoncer aux impôts qui existait jusqu'alors pour les États, depuis approuvé à l'unanimité par la CONFAZ, organisme qui regroupe tous les États fédérés, a disparu.

Pour ce qui est de l'administration et du contrôle des ressources recouvrées, les États et les municipalités, considérés séparément, ne les exerceront plus. L'autorité administrative du nouvel impôt, l'IBS, qui remplace l'ICMS et l'ISSQN, en voie de disparition, sera transférée à un comité de gestion, composé de représentants des États et des municipalités, qui exercera le contrôle des normes dictées par l'Union, conformément à la loi complémentaire. Un État ou une municipalité ne sera plus en possession des clefs de ses propres caisses. De cette manière, du point de vue de l'affectation des recettes, tous les produits du recouvrement de l'IBS resteront dans un fonds national, géré par le comité de gestion, les

recettes, appartenant à chaque État et à chaque municipalité, seront ensuite restituées, par l'intervention de ce comité, à leurs titulaires. En outre, au sein du comité de gestion, prévaudra le vote de la majorité des États et des municipalités les plus peuplés – *et en même temps* les plus riches – de la Fédération.

Au-delà des questions fédérales, l'uniformisation des taux d'imposition des biens et services ainsi que l'impossibilité ou la restriction extrême de l'octroi d'incitations fiscales portent clairement atteinte à la justice fiscale.

Et l'on ne saurait soutenir que les mesures salutaires relatives au *cashback* dans le cadre de l'IBS et de la CBS, comme instrument d'atténuation de la régressivité de la fiscalité sur la consommation *dans notre pays*, ou même la création du panier alimentaire national de base, résoudre *chez nous* le problème de la justice fiscale. Sans doute aucun, de telles mesures pourront constituer un progrès dans l'atténuation de la fiscalité particulièrement injuste sur la consommation qui afflige l'histoire constitutionnelle brésilienne.

Mais le silence reste. Le système demeure régressif.

IV – En manière de conclusion : du silence au mutisme

Comme le faisait observer à juste titre Michel Bouvier dans une récente conférence au XXVI^e congrès international de droit fiscal de l'ABRADT, nous vivons un moment historique marqué par l'ébranlement du pouvoir de recouvrer l'impôt. La société, de plus en plus complexe et dynamique, en est venue à exiger de l'État de plus grands engagements, lesquels ont besoin de ressources pour leur financement. Paradoxalement, pourtant, ce mouvement ressuscite, de temps à autre, l'aversion pour l'impôt. C'est ce que l'on voit se produire depuis la fin des années 1970 par exemple, dans la défense idéologique du modèle économique néolibéral, conduisant à « une banalisation de l'anti-fiscalisme ». À cela s'ajoute l'évasion fiscale qui a également contribué à discréditer l'impôt.

Pendant, la connaissance de cette a-territorialisation, de cette évanescence des frontières et de la croissance de l'anti-fiscalisme (avec la montée en puissance de l'extrême droite dans plusieurs pays) n'entraîne pas comme conséquence – comme nous en alertent pourtant les Français – une compensation autoritaire des exploitations, unilatéralisme et contrôles automatisés, outre l'affaiblissement du consentement à l'impôt. La fiscalité participative serait la solution palliative à l'aversion fiscale. À vrai dire, en réaction à cette anti-fiscalité, on assiste à une augmentation croissante du contractualisme en matière fiscale en Europe, notamment en matière de résolution ou de prévention des conflits. À cet égard, Marie-Christine Esclassan soutenait qu'une telle tendance peut avoir des effets paradoxaux : « d'un côté, la contractualisation renforce la possibilité de percevoir l'impôt ; de l'autre, en revanche, elle l'affaiblit car le montant récupéré peut dépendre de la négociation conclue et prendre ainsi le caractère d'un montant fixe ». En conséquence, pour en revenir à M. Bouvier, « le résultat est que la nature politique du citoyen-contribuable tend à disparaître pour se fondre dans la nature économique d'un client *qui se substitue au contribuable* ».

Un tel mouvement de rapprochement entre le fisc et les contribuables est dépersonnalisé du fait du mécanisme du *split payment*, paiement fractionné, et du développement de l'encaissement par les établissements de paiement (établissements financiers et autres, non forcément supervisés par la Banque centrale). Comme on le voit, il s'agit d'un mécanisme qui favorise unilatéralement le Trésor public, bien que cela soit à un coût élevé, visant notamment à combattre la tendance même de l'évasion fiscale. Dans un premier temps, est exigé un paiement anticipé de l'impôt dû, *sans que cela puisse en compenser le crédit*. Et cette situation se répéterait tout au long de la chaîne. Le Brésil adopte malheureusement un blocage systématique des crédits accumulés, ce qui génère une décapitalisation complète de nos entreprises.

En ce sens, la tendance est à une augmentation de l'évasion fiscale. Et à la perte du consentement à l'imposition, dans une plus large mesure, du projet même de société conçu par la Constitution de 1988, fondé sur un État de droit démocratique. La EC 132 crée une TVA (IVA) double, fondée sur un caractère non cumulatif qui promettait d'être large et automatique, sans pratiquer le bien connu blocage des crédits des contribuables, éternellement *suspendus*, dans l'attente de *compensation*. Mais la promesse est déçue et cette frustration est consolidée par la loi complémentaire 214, récemment approuvée par le Congrès national.

La faculté, accordée par la EC 132 à la loi complémentaire réglementant la double TVA, est devenue une règle générale et *standard* : le droit au crédit n'existera que si la perception effective de l'impôt est prouvée, tant pour la CBS que pour l'IBS. C'est la règle, *il n'y a pas que des hypothèses particulières*. En outre, le paiement fractionné devait être mis en place grâce à un système automatisé et à l'intervention de tiers (banques, autres institutions financières et autres prestataires de paiement). Cette forme de règlement de la TVA, testée dans quelques pays, prétend lutter contre la fraude fiscale et le détournement de recettes. Elle vise à bénéficier exclusivement au Trésor, d'où l'autorisation de son introduction. Il s'agit d'un paiement anticipé de la taxe due, car il y aurait alors encaissement intégral de la taxe à payer par l'acheteur du produit ou du service au moment de son acquisition. L'impôt dû au Trésor, à percevoir dans les caisses publiques, comme on le sait, n'est pas le *montant de l'impôt prélevé sur la transaction*.

Le Trésor n'a droit, comme le proclame la Constitution, qu'à la différence entre la valeur de l'impôt perçu à la sortie de l'établissement, et celle perçue sur les achats, dans une période donnée. Dans ce sens, l'amendement 132/23 autorise l'acheteur, au lieu de payer au vendeur, son fournisseur, la totalité du montant indiqué sur la facture, c'est-à-dire la valeur de la transaction + le montant de la taxe, à effectuer deux paiements différents (*split*) : l'un au commerçant, correspondant à la valeur de la transaction ; l'autre directement au Trésor, pour le montant de l'impôt applicable. L'acheteur serait alors directement *crédité* du paiement qu'il a lui-même effectué. Le problème est qu'il n'aurait pas non plus de quoi *compenser son crédit* relatif à ses acquisitions. Car si la technique se propage tout au long de la chaîne, l'acheteur des biens et services de ce contribuable devra également payer au fisc l'impôt prélevé sur ces prestations.

Quant aux contribuables IBS, il apparaît que le fournisseur avait également des crédits concernant des transactions antérieures qu'il ne pourra pas compenser, car l'impôt relatif à ses transactions sortantes aura été intégralement recouvré par l'administration fiscale. Comment alors compenser, déduire ou réaliser *ses crédits* ?

Et ainsi de suite, tout au long du processus.

Avec cette anticipation, le contribuable est donc déchargé du montant de l'impôt, applicable à ses opérations de sortie/vente, selon les factures, impôt qui *sera payé* directement au Trésor, par l'acheteur. Cela a des effets cumulatifs, équivalents à une *immunité* à l'exportation ou à une exemption sur l'opération de vente. Les ajustements viendront *a posteriori*, au fur et à mesure que le Trésor remboursera les crédits accumulés – ce qu'il n'a pas fait systématiquement depuis des décennies.

Ou il y aura des ajustements postérieurs (le cas échéant), comme le précise également la loi complémentaire. Et, une fois autorisé par le comité de gestion, ou par l'intermédiaire de banques qui permettent cette formule de paiement de l'IVA, le contribuable sera dépendant de ces ajustements. Le paiement pour l'accès aux banques, avec la responsabilité d'effectuer le règlement, a été adopté ailleurs et a échoué... parce que cette formule augmente les coûts de l'administration fiscale, génère de l'insécurité et décapitalise les entreprises...

Les retards de règlement, nous pouvons l'affirmer sans risque d'erreur, seront monnaie courante, car c'est aujourd'hui une pratique nationale et il existe une règle, énoncée dans l'amendement 132/23, contraignant les États à résoudre, liquider et régler les crédits accumulés sur le modèle actuel, dans un délai de vingt ans... La décapitalisation est flagrante.

Soulignons que la Constitution actuelle n'a jamais autorisé la ségrégation et le blocage des crédits pratiqués par les États fédérés. Le volume (en mds de reais) est si élevé que la réforme détermine que les soldes créditeurs des contribuables, relatifs à l'ICMS, existants fin 2032 seront consolidés et approuvés pour 2033, de sorte que, déjà dépréciés monétairement au fil du temps, ils soient actualisés et *payés* en vingt ans.

Face à tant de situations critiques, il apparaît que si le silence existait déjà, avec la réforme a surgi un véritable mutisme.

La relation entre le fisc et le contribuable se dépersonnalise, dans un contexte international marqué par la tendance inverse, à savoir une augmentation de la contractualisation de cette relation. Le succès de *la télématique* peut, certes, constituer une avancée en matière de traçabilité et de contrôle fiscal. Mais, en matière de citoyenneté, y aura-t-il un progrès ?