



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

**Rapport au Parlement
Remises et transactions à titre gracieux
et règlements d'ensemble
en matière fiscale pour l'année 2022**

Article L. 251 A du livre des procédures fiscales

NOR : ECOE2313276X

L'article L. 251 A du livre des procédures fiscales, modifié par l'article 262 de la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020 prévoit que « *Chaque année, le ministre chargé du budget publie un rapport sur l'application de la politique de remises et de transactions à titre gracieux par l'administration fiscale, qui mentionne le nombre, le montant total, le montant médian et le montant moyen des remises accordées, répartis par type de remise accordée et par imposition concernée, pour les personnes morales et pour les personnes physiques. Ce rapport mentionne également ces mêmes informations concernant les règlements d'ensemble réalisés par l'administration fiscale. Il présente enfin les conventions judiciaires d'intérêt public signées en matière fiscale. Ce rapport peut faire l'objet d'un débat chaque année devant les commissions permanentes compétentes en matière de finances de l'Assemblée nationale et du Sénat. »*

Table des matières

| | |
|--|-----------|
| 1 Remises gracieuses et transactions relevant de la direction générale des finances publiques..... | 4 |
| 1.1 Le cadre juridique..... | 4 |
| 1.2 Les remises gracieuses..... | 5 |
| 1.2.1 Définition de la remise gracieuse..... | 5 |
| 1.2.2 Modalités d’instruction des demandes gracieuses..... | 6 |
| 1.2.3 Procédures de décision..... | 7 |
| 1.2.4 Nombre de remises gracieuses traitées en 2022 et évolution depuis 2020..... | 8 |
| 1.2.5 Montants remis à titre gracieux en 2022 et évolution depuis 2020..... | 10 |
| 1.3 Les transactions fiscales..... | 12 |
| 1.3.1 Définition..... | 12 |
| 1.3.2 Modalités d’instruction des transactions..... | 13 |
| 1.3.3 Nombre de transactions en 2022 et évolution depuis 2020..... | 13 |
| 1.3.4 Montant des transactions en 2022 et évolution depuis 2020..... | 14 |
| 1.4 Les règlements d’ensemble..... | 16 |
| 1.4.1 Définition..... | 16 |
| 1.4.2 Modalités d’instruction..... | 16 |
| 1.4.3 Nombre de règlements d’ensemble en 2022..... | 17 |
| 1.4.4 Montants des règlements d’ensemble de 2020 à 2022..... | 17 |
| 1.5 Les conventions judiciaires d’intérêt public (CJIP) relatives à des délits de fraude fiscale..... | 19 |
| 1.5.1 Rappel du dispositif (article 41-1-2 du code de procédure pénale)..... | 19 |
| 1.5.2 Conventions judiciaires d’intérêt public conclues en 2022..... | 19 |
| 2 Remises gracieuses et transactions relevant de la direction générale des douanes et des droits indirects..... | 21 |
| 2.1 Le cadre juridique..... | 21 |
| 2.1.1 Périmètre de la mission fiscale de la douane..... | 21 |
| 2.1.2 Exercice de l’action fiscale et de la transaction..... | 22 |
| 2.1.3 Périmètre des remises accordées par la douane..... | 25 |
| 2.2 L’exercice de la transaction en tant que mode de règlement contentieux..... | 26 |
| 2.2.1 Politique transactionnelle de l’administration des douanes..... | 26 |
| 2.2.2 Résultats de l’année 2022..... | 26 |
| 2.3 L’application des remises par l’administration des douanes..... | 27 |
| 2.3.1 Remises portant sur les majorations et intérêts de retard..... | 28 |
| 2.3.2 Remises des pénalités à la suite d’une décision de l’autorité judiciaire..... | 28 |

1 Remises gracieuses et transactions relevant de la direction générale des finances publiques

Parallèlement aux réclamations contentieuses, qui portent sur le bien-fondé de l'imposition, les contribuables peuvent déposer auprès de la direction générale des finances publiques (DGFIP) des demandes gracieuses concernant l'impôt qu'ils doivent déclarer et payer.

Visant à obtenir de la part de l'administration fiscale soit une remise partielle ou totale de l'impôt dû¹ (remises gracieuses), soit une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités ne sont pas définitives (transactions), ces demandes sont encadrées par les articles L. 247 et suivants du livre des procédures fiscales (LPF).

Les développements ci-après portent sur les demandes gracieuses de remise partielle ou totale de l'impôt, ainsi que les transactions dont le nombre est précisé dans le tableau ci-après.

| | 2020 | 2021 | 2022 |
|--|---------|---------|---------|
| Demandes gracieuses reçues | 410 511 | 328 483 | 394 974 |
| Demandes gracieuses traitées * | 451 045 | 344 670 | 407 728 |
| Transactions avant mise en recouvrement (MER) ** | 1 968 | 4 228 | 4 437 |
| Transactions après MER | 1 094 | 1 242 | 1 048 |

* hors transactions.

** hors transactions pour lesquelles les pénalités encourues n'ont finalement pas été remises.

Pour l'année 2022, le taux de décisions gracieuses partiellement ou totalement favorables aux contribuables s'est élevé à 79,5 % (cf. 1.2.5).

1.1 Le cadre juridique

Aux termes de l'article L. 247 du LPF, « l'administration peut accorder sur la demande du contribuable :

1° des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ;

2° des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives ;

2°*bis* des remises totales ou partielles des frais de poursuites mentionnés à l'article 1912 du code général des impôts (CGI) et des intérêts moratoires prévus à l'article L. 209 du LPF ;

3° par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.

Les dispositions des 2° et 3° sont, le cas échéant, applicables s'agissant des sommes dues au titre de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts (CGI).

L'administration peut également décharger de leur responsabilité les personnes tenues au paiement d'impositions dues par un tiers.

¹ Les services de la DGFIP ont par ailleurs accordé, en 2021, 287 741 délais de paiement dont une partie à l'issue du rejet d'une demande de remise ou modération d'impôt.

Aucune autorité publique ne peut accorder de remise totale ou partielle de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes des taxes mentionnées aux articles L. 256 B à L. 256 D et de taxes assimilés à ces droits, taxes et contributions. Par dérogation, l'administration fiscale peut accorder une remise totale ou partielle des rappels de taxe sur la valeur ajoutée résultant de la caractérisation d'un établissement stable en France d'une entreprise étrangère, sous réserve que le montant de la taxe sur la valeur ajoutée rappelé ait été acquitté au titre des mêmes opérations par le preneur des biens et services fournis et n'ait pas été contesté par celui-ci dans le délai imparti pour l'introduction d'un recours contentieux.

L'administration ne peut transiger lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle. »

1.2 Les remises gracieuses

En 2022, les demandes de remises gracieuses ont représenté 13,8 % de l'ensemble des réclamations reçues par l'administration fiscale.

L'évolution du flux de ces demandes dépend, pour partie, de la situation économique et de l'emploi qui peut provoquer des difficultés financières pour les contribuables, ce que la procédure gracieuse permet de prendre en considération, et, pour partie également, des évolutions législatives qui conduisent notamment des contribuables à entrer ou sortir du champ de l'impôt.

La DGFIP apporte un soin particulier au traitement de ces demandes et, tout en veillant à prendre en compte les caractéristiques propres de chaque situation individuelle, s'attache à assurer un degré élevé d'homogénéité des décisions prises sur l'ensemble du territoire national.

1.2.1 Définition de la remise gracieuse

La remise ou la modération est un abandon – pur et simple ou conditionnel – consenti par un créancier à son débiteur et portant sur tout ou partie de la créance. Le terme « remise » est seul employé lorsque l'abandon consenti porte sur la totalité de la créance. Si cet abandon n'est que partiel, le terme « modération » est utilisé.

Conformément à la règle selon laquelle le contentieux tient le gracieux en l'état, la remise ou la modération, qui est un abandon unilatéral, ne peut normalement intervenir que pour autant que la créance fiscale est devenue définitive ou ne présente aucune probabilité d'être contestée.

La remise ou la modération s'applique aux pénalités fiscales et également, sous certaines conditions, aux impôts directs mais seulement pour des motifs de gêne ou d'indigence mettant les contribuables dans l'impossibilité de se libérer de leur dette envers le Trésor.

L'avant-dernier alinéa de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales dispose qu'aucune autorité publique ne peut accorder de remise totale ou partielle de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de taxes sur le chiffre d'affaires et de taxes assimilées à ces droits et taxes, à l'exception de certains rappels de TVA comme le prévoit la disposition introduite par la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, sous réserve que les intérêts du Trésor ne soient pas lésés (cf. *supra*).

Hormis ce cas particulier, il n'est pas possible, en ces matières, de prononcer en faveur des contribuables la remise ou une modération du principal des droits dont ils sont redevables.

1.2.2 Modalités d’instruction des demandes gracieuses

La DGFIP attache une importance essentielle à l’homogénéité de son action sur l’ensemble du territoire national pour, à la fois, assurer l’égalité des contribuables devant l’impôt et la défense des intérêts du Trésor.

Cet impératif d’homogénéité s’inscrit pour autant dans un examen gracieux qui demeure individuel, pour tenir compte de la diversité des situations des contribuables. Son respect repose sur l’action d’agents formés et conscients de leurs responsabilités en la matière.

La méthodologie définie par la DGFIP pour le traitement de ces demandes par les agents des finances publiques, le pilotage des services notamment au niveau départemental, la saisie correcte des données dans le système d’information et le contrôle interne concourent à cet objectif d’homogénéité.

- Pour le traitement des demandes, les agents des finances publiques suivent des principes consistant à :
 - recueillir, par le biais de questionnaires, des informations sur les revenus et le patrimoine du demandeur, à identifier les critères éventuellement susceptibles de justifier un examen positif de la demande et à déterminer, si l’instruction aboutit à cette conclusion, le montant de la remise ;
 - proposer, en premier lieu, une mesure de facilité de paiement, ce qui permet très fréquemment au contribuable de satisfaire ses obligations fiscales ;
 - si la situation du contribuable le justifie, proposer une mesure de remise gracieuse ou une modération.
- Le pilotage des services locaux doit permettre également d’assurer une pratique homogène des remises gracieuses. Par son positionnement et son activité, le conciliateur fiscal de chaque direction départementale ou régionale des finances publiques a un rôle majeur à jouer dans l’harmonisation du traitement des demandes par les services au sein du département.

Saisi par un contribuable qui estime que la réponse ou la décision prise par l’administration fiscale n’est pas satisfaisante, le conciliateur départemental réexamine en matière gracieuse le rejet d’une demande de remise ou le refus de délais de paiement par un service local ou de direction.

Sur près de 31 800 saisines traitées en 2022 par les conciliateurs départementaux, 47 % portaient sur des demandes gracieuses. Dans l’ensemble, les réponses favorables à l’usager représentent 29,5 % des décisions du conciliateur² et démontrent l’importance de son rôle de recours et d’harmonisation. En matière gracieuse, ce taux atteint 39,5 %.

- Le traitement des demandes gracieuses fait l’objet d’un enregistrement dans le système d’information de la DGFIP pour en assurer l’auditabilité et la traçabilité. Sur la base de ces données, le dispositif de contrôle interne doit permettre d’identifier d’éventuelles différences entre les décisions de remise, d’en analyser les causes et de prendre des mesures pour y remédier si ces dernières ne sont pas justifiées par des données objectives.

² Taux relativement stable depuis plusieurs années.

1.2.3 Procédures de décision

L'autorité compétente pour statuer sur les demandes de remises gracieuses est, aux termes de l'article R* 247-4 du LPF :

- le directeur départemental des finances publiques ou le directeur chargé d'un service à compétence nationale ou d'une direction spécialisée lorsque les sommes faisant l'objet de la demande n'excèdent pas 200 000 € par cote, année, exercice ou affaire, selon la nature des sommes en cause ;

Les directeurs peuvent déléguer leur signature pour statuer en matière gracieuse aux agents des services placés sous leur autorité dans les limites maximales mentionnées ci-dessous³.

| | Limites des délégations de signature |
|--|---|
| Agents exerçant leurs fonctions dans les services de direction | Limites fixées par le directeur dans la limite de 200 000 € |
| <u>Pour les autres agents :</u> | |
| Ayant un grade égal à celui d'administrateur des finances publiques | 76 000 € |
| Ayant un grade supérieur à celui d'inspecteur des finances publiques | 60 000 € |
| Inspecteur des finances publiques | 15 000 € |
| Agents de catégorie B | 10 000 € |
| Agents de catégorie C | 2 000 € |

- le ministre chargé du budget, après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (CCFDC) dans les autres cas.

En 2022, le CCFDC a été saisi de 168 demandes d'avis. 121 avis ont été rendus dont 23 non conformes⁴ aux propositions de l'administration : 12 ont été rendus dans un sens moins sévère que les propositions de l'administration ; 11 dans un sens plus sévère.

| Sens de l'avis du CCFDC | Nombre d'avis rendus |
|--|----------------------|
| Propositions de l'administration : remise ou modération | 91 |
| Avis conformes | 72 |
| Avis plus favorables aux contribuables | 8 |
| Avis moins favorables aux contribuables | 11 |
| Propositions de l'administration : rejet | 30 |
| Avis conformes | 26 |
| Avis plus favorables aux contribuables | 4 |

³ Articles 212 et 213 de l'annexe IV au code général des impôts.

⁴ Il est précisé que le terme « conforme » est ici employé pour désigner un avis concordant en tout point avec la proposition de l'administration. Celle-ci n'a pas besoin d'un tel avis concordant pour retenir sa position initiale.

Les avis non conformes rendus par le CCFDC ont été suivis partiellement ou en totalité par l'administration dans 83 % des dossiers :

- 18 avis ont été suivis en totalité ;
- 1 avis a été suivi partiellement ;
- 4 avis n'ont pas été suivis.

Il est précisé qu'en application de l'article 20 de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, le CCFDC établit chaque année, à l'intention du Gouvernement et du Parlement, un rapport « sur les conditions dans lesquelles ont été conclues ou accordées les transactions, remises ou modérations relevant de la compétence des services déconcentrés de la direction générale des impôts et de la direction générale des douanes ». Ce rapport est publié au *Journal officiel de la République française*.⁵

La décision prise en matière gracieuse par l'autorité compétente pour statuer n'a pas, quels qu'en soient le sens et la forme, à être motivée. Bien entendu, ce principe portant sur la formalisation de la décision envoyée au contribuable est sans incidence sur l'obligation pour le service instructeur de procéder à une analyse individuelle du dossier selon les principes rappelés au point 1.2.2. et de consigner au dossier les arguments justifiant sa décision.

La juridiction gracieuse peut subordonner l'exécution des décisions à l'observation par le contribuable de certaines conditions, notamment l'obligation de payer dans un délai déterminé les sommes restant dues.

Enfin, le contribuable peut contester le refus du service d'octroyer une mesure gracieuse devant le juge administratif dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir.

1.2.4 Nombre de remises gracieuses traitées en 2022 et évolution depuis 2020

1.2.4.1 Données globales relatives à 2022 et évolution depuis 2020

Dans le présent rapport, le choix retenu a été de privilégier la présentation des demandes traitées annuellement par l'administration fiscale plutôt que les demandes reçues.

Les données relatives aux sommes remises peuvent ainsi être rapprochées des données relatives au nombre de demandes traitées. Elles correspondent, en effet, à celles-ci.

Les évolutions mentionnées ci-après portent sur les demandes gracieuses traitées.

L'année 2022 se caractérise de la façon suivante :

- le nombre de demandes de remises traitées par les services de la DGFIP connaît un rebond relativement important par rapport à 2021 (+ 18,3 % en 2022 après - 23,6 % en 2021) ;
- cette hausse accompagne celle qui affecte le nombre de demandes reçues en 2022 (+ 20,2 %) ;
- 63,8 % des demandes gracieuses ont été traitées dans le délai d'un mois en 2022, contre 65,2 % en 2021 ;
- 34 % des demandes traitées portent sur les principaux impôts des particuliers (taxe d'habitation, contribution à l'audiovisuel public, impôt sur le revenu).

⁵ Le dernier rapport du CCFDC publié à la date de rédaction du présent rapport l'a été au JO du 17 août 2022 — rubrique des documents administratifs (N° 5).

1.2.4.2 Données 2022 par impôt et évolution depuis 2020

Le tableau suivant présente le nombre de demandes gracieuses traitées par impôt.

Le système d'information ne permet pas de distinguer si le bénéficiaire d'une remise gracieuse est une personne physique ou morale. Par convention, la répartition entre personnes physiques et morales des remises gracieuses accordées est donc réalisée selon la catégorie d'impôt concernée.

| Impôt | 2020 | 2021 | 2022 | Évolution 2022 / 2021 | Part 2022 |
|---|----------------|----------------|----------------|--------------------------|--------------|
| Personnes physiques | 355 148 | 282 424 | 182 499 | - 35 % | 45 % |
| Impôt sur le revenu | 48 524 | 56 600 | 44 577 | - 21 % | 11 % |
| Droits d'enregistrement | 9 869 | 10 154 | 7 702 | - 24 % | 2 % |
| Taxes foncières et taxes annexes | 47 776 | 46 095 | 37 814 | - 18 % | 9 % |
| Taxe d'habitation (TH) et taxes annexes | 125 555 | 63 638 | 31 982 | - 50 % | 8 % |
| Contribution à l'audiovisuel public (CAP) | 123 424 | 105 937 | 60 424 | - 43 % | 15 % |
| Personnes morales | 95 897 | 62 246 | 225 229 | + 262 % | 55 % |
| Impôt sur les sociétés et autres impôts d'État | 23 433 | 25 442 | 35 343 | + 39 % | 9 % |
| Taxes sur le chiffre d'affaires | 56 529 | 19 717 | 175 186 | + 789 % | 43 % |
| CFE, CVAE, IFR et autres taxes | 15 935 | 17 087 | 14 700 | - 14 % | 4 % |
| Total | 451 045 | 344 670 | 407 728 | + 18 % | 100 % |

La diminution tendancielle du nombre de demandes de remises gracieuses traitées s'est interrompue en 2022. Ce rebond (+ 63 000) cache cependant une évolution contrastée selon que les demandes concernent les personnes physiques ou les personnes morales.

Concernant les personnes physiques, plusieurs facteurs expliquent cette baisse (- 100 000 demandes par rapport à 2021) :

- pour les usagers les plus modestes, la taxe d'habitation était la plus importante des impositions mise à leur charge et conduisait les intéressés à solliciter des remises gracieuses, les demandes portant sur la taxe d'habitation représentant la part prépondérante des dossiers gracieux reçus et traités chaque année par la DGFIP. La réforme engagée en 2018, conduisant à la suppression progressive de la taxe d'habitation sur les résidences principales, s'est mécaniquement traduite par une diminution sensible du nombre de demandes de remises gracieuses reçues en matière de taxe d'habitation. En 2022, les services de la DGFIP ont ainsi traité 32 000 demandes de moins qu'en 2021.
- la contribution à l'audiovisuel public (CAP), qui faisait chaque année l'objet de nombreuses demandes de remises gracieuses et qui était devenue en 2021 la principale source de gracieux pour les personnes physiques, a été supprimée à compter de 2022. Seules des demandes concernant des contributions au titre des années antérieures à 2022 ont donc été traitées. En 2022, les services de la DGFIP ont ainsi traité 46 000 demandes de moins qu'en 2021.

- la mise en place du prélèvement à la source (PAS) en matière d'impôt sur le revenu à compter de 2019 a permis d'adapter la charge fiscale aux capacités financières du moment des ménages, en évitant le décalage dans le temps entre la perception des revenus et le paiement de l'impôt. En limitant le risque d'incident de paiement, le PAS a également pu contribuer à la réduction du nombre de demandes de remises gracieuses reçues au titre de l'impôt sur le revenu. En 2022, les services de la DGFIP ont ainsi traité 12 000 demandes de moins qu'en 2021.

Concernant les personnes morales, un très fort rebond du nombre de demandes gracieuses traitées est enregistré en 2022 (+ 163 000 demandes par rapport à 2021). Il résulte de la fin des mesures de bienveillance mises en œuvre pour accompagner les entreprises rencontrant des difficultés dans le contexte de la crise sanitaire. Ces entreprises avaient notamment pu bénéficier de reports d'échéances d'impôts directs, de suspensions de pénalités, de l'accélération du traitement des demandes de remboursement de crédit de TVA et de plans de règlement. L'essentiel de l'augmentation du nombre de demandes gracieuses déposées par les professionnels concerne des demandes de remises de pénalités pour dépôt ou paiement tardif des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires (+ 155 000 demandes traitées).

Enfin, plus généralement, la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance dite « ESSOC » qui, au travers de la publicité donnée au « droit à l'erreur », permet à l'ensemble des administrations de s'inscrire dans une action pour la qualité du service aux usagers en facilitant leurs démarches de mise en conformité, est sans doute aussi à l'origine d'effets positifs sur le nombre des demandes gracieuses. La DGFIP est en effet très engagée dans cette action, qui favorise l'accès des citoyens au droit et la régularisation spontanée de leur situation fiscale.

1.2.5 Montants remis à titre gracieux en 2022 et évolution depuis 2020

Données générales :

| Année | Montant remis [en €] | Évolution par rapport à l'année précédente | dont droits [en €] | Évolution par rapport à l'année précédente | dont pénalités remises [en € ⁶] | Évolution par rapport à l'année précédente | Part des pénalités |
|-------|----------------------|--|--------------------|--|---|--|--------------------|
| 2020 | 280 516 353 | - 18,6 % | 127 152 518 | + 4,3 % | 153 363 835 | - 31,1 % | 54,7 % |
| 2021 | 302 756 426 | + 7,9 % | 134 496 020 | + 5,8 % | 168 260 406 | + 9,7 % | 55,6 % |
| 2022 | 351 548 582 | + 16,1 % | 71 013 237 | - 47,2 % | 280 535 345 | + 66,7 % | 79,8 % |

| | 2020 | 2021 | 2022 |
|---|-------------|-------------|-------------|
| Nombres de décisions favorables aux contribuables | 306 462 | 237 116 | 324 308 |
| Montant remis [en €] | 280 516 353 | 302 756 426 | 351 548 582 |
| Montant moyen remis [en €] | 915 | 1 277 | 1 084 |
| Montant médian remis [en €] | 141 | 150 | 235 |

Sur la période 2020-2022, le montant moyen des remises et modérations accordées à titre gracieux est de 1 077 €, tous impôts confondus.

⁶ Ces données n'incluent pas les transactions.

Détail des remises gracieuses accordées en 2022 :

| Impôt | Remises gracieuses accordées | | | |
|---|------------------------------|-------------------------|-------------------------|--------------------------|
| | Nombre | Montant total [en €] | Montant moyen [en €] | Montant médian [en €] |
| Personnes physiques * | 123 081 | 109 928 976 | 893 | 178 |
| Impôt sur le revenu | 29 188 | 59 582 319 | 2 041 | 477 |
| Droits d'enregistrement | 4 369 | 13 959 482 | 3 195 | 675 |
| Taxes foncières et taxes annexes | 19 408 | 20 803 632 | 1 072 | 565 |
| Taxe d'habitation et taxes annexes | 22 977 | 9 195 038 | 400 | 279 |
| Contribution à l'audiovisuel public | 47 139 | 6 388 505 | 136 | 138 |
| Personnes morales * | 201 227 | 241 619 606 | 1 201 | 276 |
| Impôt sur les sociétés et autres impôts d'État ** | 29 154 | 60 898 402 | 2 089 | 998 |
| Taxes sur le chiffre d'affaires | 160 846 | 171 149 120 | 1 064 | 245 |
| CFE, CVAE, IFR et autres taxes | 11 227 | 9 572 084 | 853 | 196 |
| Total | 324 308 | 351 548 582 | 1 084 | 235 |

* selon la convention retenue au 1.2.4.2

** dont 42,9 M€ au titre de l'impôt sur les sociétés

Sens des décisions prises :

Les 407 728 demandes gracieuses traitées par les services de la DGFIP en 2022 ont abouti à :

- des remises ou modérations en faveur des contribuables dans 79,5 % des cas ;
- des rejets⁷ dans 20,5 % des cas.

| | 2020 | 2021 | 2022 |
|----------------------|--------|--------|--------|
| Taux de rejet | 32,1 % | 31,2 % | 20,5 % |

Il est précisé que les variations de taux de rejet constatées au niveau local traduisent, outre la situation individuelle des ménages présentant des demandes, une série de paramètres :

- des écarts d'imposition notamment s'agissant des taux et des abattements déterminés par les collectivités locales pour les impôts locaux. À situation comparable entre deux contribuables (revenus, patrimoine), les bases et les taux d'imposition de la taxe d'habitation ne sont par exemple pas uniformes, ni au niveau national, ni au niveau départemental, ce qui peut justifier une mesure gracieuse dans un cas et pas dans l'autre ;
- d'éléments conjoncturels dans un ou plusieurs départements (intempéries, sécheresses...) pouvant influencer le sens des décisions prises.

À cet égard, l'action de la DGFIP vise à assurer un traitement homogène des demandes des particuliers liées à des difficultés de paiement au regard de leur capacité contributive.

⁷ Le rejet d'une demande de remise ou modération d'impôt peut s'accompagner de l'octroi de délais de paiement.

1.3 Les transactions fiscales

1.3.1 Définition

La transaction, suivant la définition qu'en donne l'article 2044 du code civil, est un contrat écrit par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître. Elle suppose donc, contrairement à la remise ou modération sur demande gracieuse qui constitue un acte unilatéral d'abandon de créance, des concessions réciproques faites par le créancier et le débiteur sur leurs droits respectifs.

Compte tenu de sa nature propre, la transaction n'a de raison d'être que dans la mesure où elle s'applique à une créance fiscale (impôt ou pénalité) contestée ou encore susceptible de contestation.

Elle ne peut pas conduire à une réduction de l'impôt dû au principal (droit, taxe, prélèvement, redevance, etc.). Elle conduit en revanche l'administration à appliquer au redevable une atténuation des pénalités encourues.

En contrepartie, le contribuable renonce à toute procédure contentieuse – née ou à naître – visant les pénalités ou les droits ; il s'engage à verser au Trésor, à titre de sanction, en sus des droits et des frais éventuellement exigibles, une somme inférieure aux pénalités initialement appliquées. Elle prend en compte les caractéristiques particulières du comportement du contribuable conformément au principe d'individualisation applicable en matière de sanctions.

Conformément aux dispositions de l'article L. 251 du LPF, après approbation par l'autorité compétente et exécution par le redevable, la transaction est définitive et fait obstacle pour les deux parties – administration et contribuable – à toute introduction ou reprise d'une procédure contentieuse.

Ces règles ne concernent pas les frais de poursuites mentionnés à l'article 1912 du CGI et les intérêts moratoires prévus à l'article L. 209 du LPF.

L'administration ne transige pas lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle (article L. 247 du LPF).

Depuis l'entrée en vigueur de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, l'administration peut en revanche à nouveau transiger même dans les cas où elle envisage de mettre en mouvement l'action publique pour les infractions mentionnées au code général des impôts.

Le recours aux transactions par les services fiscaux est traditionnellement encouragé lorsqu'il permet d'éviter des procédures contentieuses et ainsi d'améliorer le recouvrement des sommes dues au Trésor. Cette orientation des services a été réitérée par le directeur général des finances publiques dans une note cadre du 12 juillet 2019 consacrée au contrôle fiscal, en conformité avec les finalités de la loi pour un état au service d'une société de confiance.

Lorsqu'un dialogue est possible avec l'entreprise en dépit d'un désaccord sur l'application correcte du droit, elle consiste à privilégier autant que possible une conclusion apaisée des contrôles fiscaux, garantie que les recettes recouvrées par l'État le sont définitivement c'est-à-dire qu'elles ne seront pas contestées devant le juge. La modération des amendes fiscales, majorations d'impôt et pénalités de recouvrement dans le cadre prévu par la loi vise ainsi à sécuriser le recouvrement de l'impôt, faciliter son consentement et permettre aux services du contentieux de se concentrer sur les véritables sujets de désaccord juridique.

Il est enfin précisé que ces consignes en faveur des transactions s'accompagnent d'un rappel des règles de justification des sanctions ; en effet, le recours à la transaction comme facteur d'acceptation des redressements ne fonctionne que lorsque les sanctions proposées en première intention par le service vérificateur sont juridiquement étayées.

1.3.2 Modalités d'instruction des transactions

Saisi d'une demande de transaction, le service, s'il estime qu'elle peut être accueillie, en arrête les conditions et établit un projet. Dans les clauses, sont notamment indiqués, outre le montant de la pénalité transactionnelle, celui de l'impôt dû en principal et celui de la pénalité encourue.

La décision de refus prise par le directeur départemental des finances publiques ou le directeur chargé d'une direction spécialisée des finances publiques ou d'un service à compétence nationale, selon le cas, peut être soumise à l'administration centrale.

Le projet de transaction est transmis au contribuable qui dispose d'un délai franc de trente jours à compter de la date de réception de la lettre pour faire connaître son acceptation ou notifier son refus. La transaction ne vaudra engagement juridique et comptable qu'après réception par l'administration de l'acceptation signée du contribuable.

Lorsqu'elle est définitive, c'est-à-dire lorsqu'elle est exécutée après avoir été approuvée par l'autorité compétente, la transaction fait obstacle à toute introduction ou reprise d'une procédure contentieuse, tant en ce qui concerne les droits en principal que les pénalités.

L'inexécution de la transaction par le redevable conduit à déclarer celle-ci caduque et à poursuivre le recouvrement de l'intégralité des sommes légalement exigibles.

1.3.3 Nombre de transactions en 2022 et évolution depuis 2020

Portant en règle générale sur des impositions supplémentaires mises à la charge des contribuables à la suite de contrôles fiscaux ou d'une demande de mise en conformité fiscale initiée par le contribuable⁸, les transactions permettent de sécuriser des recouvrements en faisant supporter au contribuable un niveau de pénalités atténué.

En 2022, près de 5 500 transactions ont été conclues, soit un niveau quasi stable par rapport à 2021. Dans plus de 80 % des cas, elles l'ont été avant mise en recouvrement.

| | 2020 | 2021 | 2022 |
|---|--------------|--------------|--------------|
| Transactions après CFE ⁹ et avant mise en recouvrement * | 1 420 | 3 082 | 2 949 |
| Transactions après CSP ¹⁰ et avant mise en recouvrement * | 544 | 1 136 | 1 481 |
| Transactions suite à MECF ¹¹ et avant mise en recouvrement * | 4 | 10 | 7 |
| Transactions après mise en recouvrement | 1 094 | 1 242 | 1 048 |
| Total | 3 062 | 5 470 | 5 485 |

* hors transactions pour lesquelles les pénalités encourues n'ont finalement pas été remises.

⁸ Le cadre et les modalités de mise en œuvre des mises en conformité fiscale auprès d'un service dédié sont fixés par la circulaire du 8 mars 2021 du Ministre délégué auprès du ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance, chargé des Comptes publics.

⁹ CFE : contrôle fiscal externe

¹⁰ CSP : contrôle sur pièces

¹¹ MECF : mise en conformité fiscale

1.3.4 Montant des transactions en 2022 et évolution depuis 2020

1.3.4.1 Transactions avant mise en recouvrement

S'agissant des transactions avant mise en recouvrement, leurs montants pour les années 2020 à 2022 s'établissent comme suit :

| | 2020 | 2021 | 2022 |
|--|--------------------|--------------------|--------------------|
| Nombre de transactions réalisées avant mise en recouvrement* | 1 968 | 4 228 | 4 437 |
| Montants initiaux des droits et pénalités [en €] | 258 416 404 | 828 490 790 | 708 944 622 |
| <i>Dont montants initiaux des droits [en €]</i> | <i>177 332 734</i> | <i>582 425 073</i> | <i>497 728 055</i> |
| <i>Dont montants initiaux des pénalités [en €]</i> | <i>81 083 670</i> | <i>246 065 717</i> | <i>211 216 567</i> |
| Montant des modérations consenties sur les pénalités [en €] | 38 452 024 | 118 487 593 | 86 016 304 |
| Montant moyen remis [en €] | 19 539 | 28 025 | 19 386 |
| Montant médian remis [en €] | 6 939 | 7 072 | 6 146 |
| Modération maximale remise sur les pénalités en CFE [en €] | 1 471 478 | 37 966 890 | 7 173 634 |

* hors transactions pour lesquelles les pénalités encourues n'ont finalement pas été remises.

Sur la période 2020-2022, le montant moyen des modérations consenties sur les pénalités dans le cadre d'une transaction avant mise en recouvrement s'élève à 22 849 €.

Les 4 437 transactions avant mise en recouvrement conclues en 2022 couvrent 5 249 impositions (une même transaction pouvant concerner plusieurs impôts), dont la répartition est présentée dans le tableau suivant.

| Impôt | Modérations consenties | | | |
|--------------------------------------|-------------------------|----------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------|
| | Nombre par type d'impôt | Montant total (pénalités) [en €] | Montant moyen (pénalités) [en €] | Montant médian (pénalités) [en €] |
| Impôt sur le revenu et contributions | 1 717 | 34 875 550 | 20 312 | 5 183 |
| Droits d'enregistrement | 672 | 13 015 434 | 19 368 | 4 352 |
| Impositions directes locales | 50 | 627 310 | 12 546 | 1 193 |
| Impôt sur les sociétés | 578 | 9 254 224 | 16 011 | 4 900 |
| Taxes sur le chiffre d'affaires | 1 253 | 15 606 864 | 12 456 | 5 798 |
| Amendes fiscales | 762 | 10 982 541 | 14 413 | 5 191 |
| Autres * | 217 | 1 654 381 | 7 624 | 2 601 |
| Total | 5 249 | 86 016 304 | 16 387 | 5 006 |

* taxe d'apprentissage (TA), participation des employeurs à l'effort de construction (PEEC), etc.

Le système d'information permet de distinguer si le bénéficiaire d'une transaction est une personne physique ou morale. Cette distinction est présentée dans le tableau ci-dessous.

| Personnalité juridique | Modérations consenties | | | |
|------------------------|------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|
| | Nombre par transaction | Montant total (pénalités) [en €] | Montant moyen (pénalités) [en €] | Montant médian (pénalités) [en €] |
| Personnes physiques | 2 721 | 50 641 512 | 18 611 | 5 250 |
| Personnes morales | 1 716 | 35 374 792 | 20 615 | 8 060 |
| Total | 4 437 | 86 016 304 | 19 386 | 6 146 |

1.3.4.2 Transactions après mise en recouvrement

S'agissant des transactions après mise en recouvrement, leurs montants pour les années 2020 à 2022 s'établissent comme suit :

| | 2020 | 2021 | 2022 |
|---|--------------------|--------------------|-------------------|
| Nombre de transactions acceptées après mise en recouvrement | 1 094 | 1 242 | 1 048 |
| Montants initiaux des droits et pénalités [en €] | 174 711 411 | 464 822 378 | 60 044 350 |
| <i>Dont montants initiaux des droits [en €]</i> | <i>124 809 583</i> | <i>272 368 354</i> | <i>9 639 350</i> |
| <i>Dont montants initiaux des pénalités [en €]</i> | <i>49 901 828</i> | <i>192 454 024</i> | <i>50 405 000</i> |
| Montant des modérations consenties sur les pénalités [en €] | 30 545 302 | 82 002 780 | 26 220 535 |
| Montant moyen remis [en €] | 27 921 | 66 025 | 25 020 |
| Montant médian remis [en €] | 6 707 | 7 553 | 7 010 |
| Modération maximale remise [en €] | 1 590 941 | 14 030 407 | 1 032 789 |

Sur la période 2020-2022, le montant moyen des modérations consenties sur les pénalités dans le cadre d'une transaction après mise en recouvrement s'élève à 41 007 €. En 2022, seule une transaction porte sur montant transigé supérieur à un 1 M€ contre treize en 2021.

Dans le cas des transactions après mise en recouvrement, le système d'information enregistre autant de transactions que d'impôts concernés par un même contrat de transaction. Ainsi, une transaction portant sur deux impôts sera décomptée pour deux transactions par le système d'information, une par impôt.

Par ailleurs, le système d'information ne permet pas de distinguer si le bénéficiaire de la transaction est une personne physique ou morale. Par convention, la répartition des modérations consenties entre ces deux catégories est reconstituée selon le type d'imposition en cause. Ceci constitue une approximation, certaines catégories d'impositions pouvant concerner aussi bien les personnes physiques que morales.

Pour l'année 2022, la répartition des transactions après mise en recouvrement par impôt et par personnalité juridique est présentée dans le tableau suivant.

| Impôt | Modérations consenties | | | |
|---|------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|
| | Nombre | Montant total (pénalités) [en €] | Montant moyen (pénalités) [en €] | Montant médian (pénalités) [en €] |
| Personnes physiques | 502 | 10 856 344 | 21 626 | 5 798 |
| Impôt sur le revenu* | 412 | 5 951 694 | 14 446 | 4 487 |
| Droits d'enregistrement | 90 | 4 904 650 | 54 496 | 15 468 |
| Personnes morales | 546 | 15 364 191 | 28 140 | 8 486 |
| Impôt sur les sociétés et autres impôts d'États** | 172 | 4 403 449 | 25 601 | 7 603 |
| Taxes sur le chiffre d'affaires | 251 | 6 734 280 | 26 830 | 10 486 |
| Amendes fiscales | 90 | 3 945 973 | 43 844 | 8 325 |
| Autres impôts *** | 33 | 280 489 | 8 500 | 1 226 |
| Total | 1 048 | 26 220 535 | 25 020 | 7 010 |

* Outre les transactions en matière d'impôt sur le revenu, sont également prises en compte plusieurs transactions en matière de taxes foncières et de taxe d'habitation dont le faible nombre ne permet pas, en application de la règle du secret statistique, de distinguer les données dans ce tableau. À titre d'information, le montant total des modérations consenties correspondant à ces transactions est inférieur à 5 000 €.

** Autres impôts d'État : taxe d'apprentissage, participation des employeurs à l'effort de construction, taxe sur les salaires, formation professionnelle continue, retenue à la source et autres impôts directs.

*** CFE, CVAE, CAP des professionnels, TASCOM, etc.

1.4 Les règlements d'ensemble

1.4.1 Définition

Le terme de règlement d'ensemble désigne la situation où, en présence de sujets complexes marqués par une forte incertitude juridique, l'administration conclut avec l'utilisateur un accord global qui inclut une atténuation des droits par rapport à la lecture initialement retenue par l'administration de contrôle dans sa proposition.

Le règlement d'ensemble d'un dossier est destiné à accélérer la conclusion d'un contrôle et atténuer le risque contentieux. Il ne s'agit pas d'un dispositif spécifique mais d'une étape de la procédure de contrôle.

1.4.2 Modalités d'instruction

Seules des problématiques particulièrement complexes marquées par un doute sur les modalités d'application du droit à une situation de fait se prêtent à un règlement d'ensemble. Lorsque l'appréciation du montant des bases notifiées est contestée par le contribuable et ne peut être établie avec certitude, cette méthode peut apparaître préférable à un long contentieux à l'issue incertaine. Le règlement peut ainsi être mis en œuvre en cas de :

- difficultés à établir avec suffisamment d'exactitude le quantum des rectifications (par exemple : évaluation d'un prix de cession, valorisation d'un actif, estimation d'un taux d'intérêt ou de rémunération notamment en l'absence de cotation de marché...);

- présence d'un véritable aléa juridique (par exemple : absence de précisions doctrinales ou de jurisprudence sur le sujet).

Cet accord couvre ainsi le montant des bases notifiées et non les seules pénalités envisagées, dans le but de maximiser les montants d'impôts perçus tout en minimisant le risque contentieux.

Il peut avoir lieu à partir de la réponse aux observations du contribuable jusqu'à l'interlocution et autant que possible avant mise en recouvrement. Un règlement d'ensemble peut également consister à trouver un accord pendant un contrôle en cours ou sur un contrôle antérieur en phase contentieuse.

Contrairement à la transaction, l'engagement à payer ou à renoncer à une procédure contentieuse pris par le contribuable n'a aucun effet contraignant. Le règlement d'ensemble s'applique lorsque l'enjeu de la discussion porte avant tout sur le montant des droits et non les pénalités. Concernant la modération des pénalités, il est préconisé, dans un souci de sécurité juridique, de recourir à la transaction à partir des bases arrêtées après ledit règlement d'ensemble.

Par ailleurs, l'administration exerçant dans ce cas un pouvoir d'appréciation, sa mise en œuvre doit faire l'objet d'un suivi particulier. S'il peut être engagé au niveau des brigades de vérification, la décision relève néanmoins d'un cadre membre de l'équipe de direction. Ainsi, les directions doivent formaliser les conclusions des règlements d'ensemble (rappel des circonstances de l'affaire et des éléments de fait et de droit justifiant la prise de décision dans les pièces de procédure) et encadrer leur mise en œuvre en mettant en place un dispositif adapté d'harmonisation des décisions, de suivi statistique et de contrôle interne.

Cet instrument est également retenu dans les orientations données aux services de contrôle par la note du 12 juillet 2019 précitée en tant que facteur de conclusion des contrôles à la fois consensuelle et conforme aux intérêts du Trésor.

1.4.3 Nombre de règlements d'ensemble en 2022

Les données ci-après concernent les règlements d'ensemble conclus en cours de contrôle fiscal (CFE et CSP) avant mise en recouvrement, ainsi que les règlements d'ensemble conclus en phase contentieuses après mise en recouvrement (à partir du mois d'août 2020, après avoir fait évoluer le système d'information).

| | Personnes physiques | Personnes morales | Total |
|-----------------------------------|---------------------|-------------------|------------|
| Règlements d'ensemble suite à CFE | 67 | 198 | 265 |
| Règlements d'ensemble suite à CSP | 43 | 12 | 55 |
| Total | 110 | 210 | 320 |

1.4.4 Montants des règlements d'ensemble de 2020 à 2022

Les montants relatifs au nombre de règlements d'ensemble prononcés de 2020 à 2022 s'établissent comme suit :

| | 2020 | 2021 | 2022 |
|--|---------------|---------------|---------------|
| Nombre de règlements d'ensemble | 128 | 306 | 320 |
| Montants initiaux des droits et pénalités [en €] | 1 411 296 641 | 1 524 242 469 | 2 223 743 405 |

| | 2020 | 2021 | 2022 |
|---|---------------|---------------|---------------|
| <i>Dont montants initiaux des droits [en €]</i> | 1 140 850 654 | 1 126 337 366 | 1 597 005 532 |
| <i>Dont montants initiaux des pénalités [en €]</i> | 270 445 987 | 397 905 103 | 626 737 873 |
| Montant des modérations [en €] | 854 794 195 | 1 109 760 285 | 1 250 114 917 |
| <i>Dont montant des modérations consenties sur les droits [en €]</i> | 629 966 381 | 783 728 460 | 850 341 419 |
| <i>Dont montant des modérations consenties sur les pénalités [en €]</i> | 224 827 814 | 326 031 825 | 399 773 498 |
| Montant moyen remis [en €] | 6 678 080 | 3 626 668 | 3 906 609 |
| Montant médian remis [en €] | 108 588 | 168 058 | 99 204 |
| Modération maximale remise [en €] | 168 513 257 | 101 822 505 | 194 612 010 |

Le système d'information permet de distinguer si le bénéficiaire d'un règlement d'ensemble est une personne physique ou morale. Cette distinction est présentée dans le tableau ci-dessous.

| Personnalité juridique | Modérations consenties | | | |
|------------------------|------------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|
| | Nombre | Montant total [en €] | Montant moyen [en €] | Montant médian [en €] |
| Personnes physiques | 110 | 120 612 938 | 1 096 481 | 63 607 |
| Personnes morales | 210 | 1 129 501 979 | 5 378 581 | 205 906 |
| Total | 320 | 1 250 114 917 | 3 906 609 | 99 204 |

Les 320 règlements d'ensemble réalisés en 2022 couvrent 449 impositions (un même règlement d'ensemble pouvant concerner plusieurs impôts).

| Impôt | Modérations consenties | | | |
|--------------------------------------|-------------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|
| | Nombre par type d'impôt | Montant total [en €] | Montant moyen [en €] | Montant médian [en €] |
| Impôt sur le revenu et contributions | 75 | 95 433 978 | 1 272 453 | 52 748 |
| Droits d'enregistrement | 52 | 28 313 679 | 544 494 | 37 708 |
| Impositions directes locales | 32 | 11 842 038 | 370 064 | 36 324 |
| Impôt sur les sociétés | 148 | 784 372 830 | 5 299 816 | 233 043 |
| Taxes sur le chiffre d'affaires | 51 | 55 278 544 | 1 083 893 | 29 060 |
| Amendes fiscales | 23 | 19 951 471 | 867 455 | 42 787 |
| Autres * | 68 | 254 922 377 | 3 748 858 | 197 951 |
| Total | 449 | 1 250 114 917 | 2 784 220 | 74 668 |

* retenue à la source, taxe d'apprentissage (TA), participation des employeurs à l'effort de construction (PEEC)...

1.5 Les conventions judiciaires d'intérêt public (CJIP) relatives à des délits de fraude fiscale

1.5.1 Rappel du dispositif (article 41-1-2 du code de procédure pénale)

La convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) a été introduite dans le droit pénal français par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique.

Cet instrument de justice transactionnel permet au procureur de la République de proposer une mesure alternative aux poursuites devant le tribunal correctionnel à une personne morale mise en cause pour certains délits.

Le recours à la convention judiciaire d'intérêt public était initialement réservé à des délits de corruption, trafic d'influence, blanchiment de fraude fiscale ainsi qu'à toute infraction connexe.

La loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a étendu son champ d'application aux délits de fraude fiscale et au délit comptable prévus par les articles 1741 et 1743 du code général des impôts.

Les CJIP sont susceptibles d'imposer le versement d'une amende d'intérêt public, dont le montant ne peut excéder 30 % du chiffre d'affaires moyen annuel calculé sur les trois derniers chiffres d'affaires annuels connus à la date du constat des manquements.

Suite à la loi n° 2020-1672 du 24 décembre 2020 relative au Parquet européen, à la justice environnementale et à la justice pénale spécialisée, la publicité de ces conventions incombe au ministère de la justice et au ministère chargé du budget sur leurs sites internet respectifs. Les conventions conclues antérieurement sont publiées sur le site internet de l'Agence française anticorruption.

1.5.2 Conventions judiciaires d'intérêt public conclues en 2022

Au cours de l'année 2022, trois conventions judiciaires d'intérêt public ont été conclues en matière fiscale, dont deux pour fraude fiscale ou complicité de fraude fiscale (CJIP MC DONALD'S et CJIP UNILABS FRANCE) et une pour blanchiment de fraude fiscale (CJIP CREDIT SUISSE).

- CJIP MC DONALD'S

Une première convention judiciaire d'intérêt public a été conclue entre le procureur de la République financier et les sociétés MC DONALD'S FRANCE, MC DONALD'S SYSTEM OF FRANCE LLC et MCD LUXEMBOURG REAL ESTATE SARL, mises en cause pour fraude fiscale ou de complicité de ce délit.

Par cette convention, validée le 16 juin 2022, ces trois sociétés du groupe Mc Donald's se sont engagées à verser une amende d'intérêt public d'un montant total de 508 482 964 €.

Concomitamment, un accord en matière fiscale a été signé avec la Direction générale des Finances publiques, mettant un terme définitif au litige relatif à l'imposition de l'activité française du groupe Mc Donald's. Le contentieux concernait la pratique abusive de redevances (prix de transfert) entre la filiale française et d'autres entités du groupe situées à l'étranger.

- CJIP CREDIT SUISSE

Une deuxième convention judiciaire d'intérêt public, validée le 24 octobre 2022, a été conclue entre le procureur de la République financier et la société CREDIT SUISSE AG, mise en cause des chefs de blanchiment de fraude fiscale et de démarchage bancaire ou financier illégal.

La CJIP a mis à la charge de la société CREDIT SUISSE AG une amende d'intérêt public d'un montant de 123 000 000 €. Des dommages et intérêts d'un montant de 115 000 000 € ont par ailleurs été alloués à l'Etat français en réparation du préjudice subi au titre du blanchiment de fraude fiscale.

- CJIP UNILABS FRANCE

Une troisième convention judiciaire d'intérêt public a été conclue entre le procureur de la République financier et le groupement d'intérêt économique (GIE) UNILABS FRANCE, mis en cause pour complicité de fraude fiscale commise en matière de crédit d'impôt recherche (CIR).

Aux termes de la CJIP, validée le 15 décembre 2022, le GIE UNILABS FRANCE s'est engagé à verser une amende d'intérêt public d'un montant de 13 816 000 €.

Préalablement à la conclusion de la convention, les laboratoires français membres du GIE ont régularisé leurs situations fiscales en matière de CIR, mettant fin aux contentieux administratifs.

2 Remises gracieuses et transactions relevant de la direction générale des douanes et des droits indirects

Le présent rapport a pour objet également de présenter les conditions dans lesquelles s'exerce la politique gracieuse de l'administration des douanes dans le cadre du règlement des infractions constatées en matière de droits et taxes dont la perception et le contrôle incombent à ses services.

2.1 Le cadre juridique

2.1.1 Périmètre de la mission fiscale de la douane

La fiscalité douanière comprend l'ensemble des droits et taxes perçus par les services de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) selon les modalités du code des douanes ou du code général des impôts et du livre des procédures fiscales.

L'administration des douanes est compétente pour percevoir :

- l'ensemble des impositions dont le fait générateur est l'importation (ressources propres de l'Union européenne : droits de douane, droits anti-dumping...);
- les impositions nationales dont le contrôle et le recouvrement s'effectuent « comme en matière de douane » : il s'agit principalement de la fiscalité énergétique, de la fiscalité des transports et de l'octroi de mer ;
- les impositions en matière de contributions indirectes. Il s'agit essentiellement des accises harmonisées : alcools et boissons alcooliques et produits du tabac.

Dans le cadre de la démarche d'unification du recouvrement des prélèvements obligatoires, la perception des autres contributions est progressivement transférée de la douane à la DGFIP en application des lois de finances suivantes :

L'article 193 de la loi de finances n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 a décidé le transfert de la douane à la DGFIP des taxes suivantes : au 1^{er} janvier 2020 de la taxe générale sur les activités polluantes (émissions polluantes, lessives et matériaux d'extractions), en 2021 de la taxe générale sur les activités polluantes (déchets) et de la TVA sur les produits pétroliers. L'article 199 de la même loi a prévu le transfert au 1^{er} janvier 2019 de la contribution sur les boissons non alcooliques (BNA).

L'article 184 de la loi de finances n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 a décidé le transfert à la DGFIP des taxes suivantes : au 1^{er} janvier 2022, du droit annuel de francisation et de navigation (DAFN), de la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN), de la taxe intérieure de consommation sur les houilles, lignes et cokes (TICC) et de la taxe intérieure de consommation finale d'électricité (TICFE). La taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) sera transférée au 1^{er} janvier 2025, à l'exclusion du suivi des produits.

L'article 181 de cette même loi a organisé à compter du 1^{er} janvier 2022, l'obligation de l'autoliquidation de la TVA à l'importation pour tout redevable identifié à la TVA en France.

L'article 184 précité prévoit le transfert du recouvrement des contributions indirectes au 1^{er} janvier 2024 à la DGFIP.

Dans le cadre de leurs missions fiscales, les agents des douanes constatent des irrégularités ou des fraudes ayant des incidences sur le montant des droits et taxes. En application des pouvoirs qui leur sont conférés, les agents redressent les droits et taxes dus et non payés

jusqu'au terme du délai de reprise qui commence au dernier jour préalable au transfert de la taxe.

2.1.2 Exercice de l'action fiscale et de la transaction

Les infractions constatées par l'administration des douanes sont de nature pénale. L'action pour l'application des peines (emprisonnement), dite action publique, relève du ministère public, tandis que l'action pour l'application des sanctions fiscales (amendes, confiscation), dite action fiscale, est exercée à titre principal par l'administration des douanes. Le ministère public peut l'exercer accessoirement à l'action publique.

Conformément aux articles 350 du code des douanes et L. 247 du LPF, l'administration des douanes dispose de la possibilité de mettre fin aux poursuites en transigeant avec les infracteurs.

En contrepartie de la reconnaissance par l'infracteur de sa culpabilité et de l'exécution de ses obligations (paiement des droits notamment), l'administration et l'infracteur s'accordent sur des sanctions proportionnées et adaptées à la gravité de l'infraction et à la situation de l'infracteur.

Cette modalité de règlement amiable présente l'avantage d'un traitement efficace du contentieux, avec la perception rapide des droits et taxes. Pour le redevable, la transaction garantit l'application d'une sanction proportionnée et consentie, en vertu du principe de l'individualisation des peines.

Selon des seuils définis par voie réglementaire, la compétence transactionnelle relève soit des directeurs interrégionaux (régionaux dans les DOM) et des chefs de services à compétence nationale, soit de l'autorité centrale (directrice générale des douanes et droits indirects et ministre en matière de douane, ministre en matière de contributions indirectes). Dans ce second cas, le comité du contentieux fiscal, douanier et des changes est préalablement consulté (articles 460 et suivants du code des douanes et R* 247-5 du LPF).

Pour garantir un traitement équitable des redevables face aux sanctions fiscales, la DGDDI met en œuvre une pratique structurée et encadrée de sanctions applicables aux infractions en matière d'imposition.

L'article 1^{er} du décret n° 78-1297 du 28 décembre 1978 a été abrogé par l'article 6 du décret n° 2022-467 du 31 mars 2022 relatif à l'exercice du droit de transaction par l'administration des douanes. Il est entré en vigueur au 1^{er} juillet 2022.

L'évolution de ce décret a été jugée nécessaire afin de déconcentrer davantage l'exercice de la compétence transactionnelle pour certains types d'infractions, de recentrer la compétence de l'administration centrale sur les dossiers à enjeux et le pilotage de la politique contentieuse, et de moderniser le dispositif de répartition de l'exercice du pouvoir de transaction.

Sont maintenus dans le décret n° 2022-467 du 31 mars 2022 :

- le droit d'évocation du ministre sur les dossiers relevant de la compétence des services déconcentrés ;
- la compétence des services déconcentrés en matière d'infractions constatées sur les voyageurs et pour les dossiers faisant l'objet d'une amende de principe ;
- l'organisation des délégations de signature au sein des services déconcentrés et les modalités d'application spécifiques du pouvoir de transaction dans les collectivités d'outre-mer.

Les principales évolutions apportées par le décret n° 2022-467 sont les suivantes.

- **Le ministre, seul échelon de compétence transactionnelle au niveau central**

Le décret n° 2022-467 simplifie l'architecture du dispositif transactionnel et s'aligne sur ce qui existe déjà en matière de contentieux de contributions indirectes dans le livre des procédures fiscales (LPF). Ainsi, il prévoit :

- une compétence ministérielle ;
- une compétence du directeur interrégional (DI), du directeur régional (DR)¹², des chefs de services à compétence nationale (SCN).

- **La suppression de la distinction entre contraventions et délits**

Le décret n° 2022-467 supprime la distinction entre les contraventions (compétence illimitée pour les DI-DR¹³-chefs de SCN) et les délits (compétence direction générale et ministre au-delà de certains seuils).

À compter du 1^{er} juillet 2022, seul le montant des droits et taxes en jeu ou, à défaut, la valeur des marchandises litigieuses détermine l'autorité compétente pour transiger dans un dossier.

- **L'extension de la compétence transactionnelle des services déconcentrés dans quatre matières**

- En matière de contentieux de contrefaçons : Le décret n° 2022-467 prévoit un nouveau seuil spécifique de 600 000 euros pour les contentieux de contrefaçon. Les services déconcentrés sont donc désormais compétents pour transiger dans ces dossiers lorsque la valeur des marchandises est inférieure ou égale à 600 000 euros sur le marché authentique. Jusqu'à l'entrée en vigueur du nouveau décret, le seuil de compétence des services déconcentrés dans cette matière était le seuil général prévu pour les contentieux sans droits et taxes compromis. Ce seuil, fixé à 250 000 euros, était très rapidement atteint, la valeur prise en compte dans ce type de dossiers étant celle des marchandises authentiques.

- En matière de manquements à la réglementation relative au contrôle de l'argent liquide : Le décret n° 2022-467 harmonise à la hausse et fusionne les deux seuils prévus jusqu'à présent par le décret n° 78-1297. Les services déconcentrés sont ainsi désormais compétents pour régler, par voie de transaction, les dossiers dans lesquels le montant total de l'argent liquide¹⁴ en infraction n'excède pas 300 000 euros (ou la contre-valeur en cas de devises étrangères).

- En matière de contentieux sans droits et taxes compromis mais avec des marchandises litigieuses : Le seuil est porté à 300 000 euros.

- La centralisation de tous les contentieux en matière de relations financières avec l'étranger : Les dossiers en matière de relations financières avec l'étranger (embargos, gel de fonds et de ressources économiques, etc) étant particulièrement sensibles, le décret n° 2022-467 prévoit, désormais, une compétence exclusive de l'administration centrale pour transiger dans ces dossiers. Le seuil de déconcentration fixé à 350 000 euros prévu par le décret n° 78-1297 est donc supprimé.

¹² En Guyane, Guadeloupe, à La Réunion et Mayotte uniquement.

¹³ En Guyane, Guadeloupe, à La Réunion et Mayotte uniquement.

¹⁴ L'article 2 du règlement (UE) n° 2018/1672 définit l'argent liquide : espèces (billets de banque et pièces de monnaie), instruments négociables au porteur, marchandises servant de réserves de valeur très liquides (pièces contenant au moins 90 % d'or et métal non monnayé tel que lingots, pépites ou autres agglomérats d'or natif contenant au moins 99,5 % d'or), instruments négociables au porteur (chèques de voyage, chèques, billets à ordre, mandats), cartes prépayées.

Décret n° 2022-467 du 31 mars 2022 relatif à l'exercice du droit de transaction par l'administration des douanes

Article 1

Le droit de transaction en matière d'infractions douanières, d'infractions relatives aux relations financières avec l'étranger et d'infractions relatives au contrôle de l'argent liquide est exercé par :

1° Les directeurs interrégionaux des douanes et droits indirects ou, en Guyane, en Guadeloupe, à La Réunion et à Mayotte, les directeurs régionaux des douanes et droits indirects, et les chefs de service à compétence nationale ;

2° Le ministre chargé des douanes.

Article 2

1° Sous réserve du droit d'évocation par le ministre, les directeurs interrégionaux, ou régionaux en Guyane, Guadeloupe, à La Réunion et à Mayotte, et les chefs de service à compétence nationale exercent le droit de transaction pour :

a) Les infractions douanières constatées à la charge des voyageurs et n'ayant pas donné lieu à des poursuites ;

b) Les infractions douanières et les infractions aux obligations fixées par la réglementation relative au contrôle de l'argent liquide lorsqu'elles sont dégagées de tout soupçon d'abus et ne donnent lieu qu'à des amendes de principe ;

c) Les infractions aux obligations fixées par la réglementation relative au contrôle de l'argent liquide lorsqu'elles portent sur des sommes d'argent liquide dont le montant n'excède pas 300 000 euros ;

d) Les infractions douanières lorsque le montant des droits et taxes compromis ou des avantages indûment obtenus du Fonds européen agricole de garantie n'excède pas 100 000 euros ;

e) Les infractions douanières sans droits et taxes compromis, lorsque la valeur des marchandises litigieuses n'excède pas 300 000 euros, à l'exception des contentieux impliquant des marchandises contrefaisantes pour lesquelles le seuil est fixé à une valeur de 600 000 euros sur le marché authentique.

2° Le ministre chargé des douanes statue dans les autres cas.

Article R* 247-5 du livre des procédures fiscales (LPF)

En matière de contributions indirectes, la décision sur les demandes tendant à obtenir une transaction, remise ou modération appartient : [...]

b) Selon le cas, au directeur interrégional des douanes et droits indirects ou, en Guadeloupe, en Guyane, à La Réunion et à Mayotte, au directeur régional des douanes et droits indirects ou au directeur d'un service à compétence nationale, pour les matières qui relèvent de sa compétence, lorsque les droits ou la valeur qui servent de base au calcul des pénalités ou, en l'absence d'une telle base, le montant des amendes n'excèdent pas 250 000 € et qu'en outre le montant des droits effectivement fraudés ne dépasse pas 100 000 € ;

c) Au ministre chargé du budget après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, dans les autres cas.

Lorsqu'une action judiciaire est mise en mouvement comme il est prévu à l'article L. 249, le comité du contentieux fiscal, douanier et des changes n'est pas saisi.

Lorsque l'infraction constatée est constitutive d'une fraude caractérisée, l'administration exerce l'action fiscale devant le juge pénal. Il en va de même lorsque l'infacteur refuse de transiger. Les pénalités et le paiement des sommes fraudées ou indûment obtenues sont alors ordonnés par l'autorité judiciaire.

2.1.3 Périmètre des remises accordées par la douane

Sous les conditions prévues et examinées par l'administration des douanes et l'autorité judiciaire, une remise des pénalités initialement prononcées par le juge peut être sollicitée par l'infraacteur. Prévues uniquement pour les contentieux conclus par voie judiciaire, ces remises portent sur les pénalités seules et après avis conforme de l'autorité judiciaire.

L'article 390 bis du code des douanes prévoit le dispositif suivant :

« 1. Pour tenir compte des ressources et des charges des débiteurs ou d'autres circonstances particulières en ce qui concerne ceux qui font profession d'accomplir pour autrui les formalités de douane, des remises totales ou partielles des sanctions fiscales prononcées par les tribunaux peuvent être accordées par l'administration des douanes.

2. Les demandes de remise sont instruites par l'administration des douanes et soumises au président de la juridiction qui a prononcé la condamnation.

3. La remise ne peut être accordée qu'après avis conforme du président de la juridiction ».

L'article L. 249 du LPF indique que *« les demandes de remise, totale ou partielle, des sanctions fiscales pour tenir compte des ressources et des charges du débiteur, sont instruites par l'administration et soumises au président de la juridiction qui a prononcé la condamnation »* et que *« la remise ne peut être accordée qu'après avis conforme du président de la juridiction »*.

2.1.3.1 Absence de toute remise de droits et taxes

Le recouvrement des droits et taxes dus est obligatoire, la remise en la matière étant interdite par la loi.

Ainsi, l'article L. 247 du LPF dispose que *« aucune autorité publique ne peut accorder de remise totale ou partielle [...] de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions »* à l'exception de la situation¹⁵ visée par la disposition introduite par la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 (cf. supra).

L'article 369 § 4 du code des douanes dispose que *« les tribunaux ne peuvent dispenser le redevable du paiement des sommes fraudées ou indûment obtenues [...] »*, interdiction qui s'applique donc à l'administration.

2.1.3.2 Remises accordées par l'administration des douanes

L'administration des douanes peut accorder deux types de remises :

– les remises portant sur les majorations ou les intérêts de retard, dus en raison d'un paiement postérieur au délai légal (article 390 ter du code des douanes, article L. 247 du LPF) ;

– les remises portant sur des sanctions prononcées par l'autorité judiciaire (article 390 bis du code des douanes, article L. 249 du LPF).

Il est à noter que dans le cadre de la démarche d'unification du recouvrement fiscal, les articles 80 et 95 de la loi de finances n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 ont prévu le transfert du recouvrement des amendes judiciaires prononcées par une juridiction, de la direction générale des douanes et droits indirects à la direction générale des finances publiques. Un nouvel article 345-0 bis est créé au code des douanes. Celui-ci prévoit que *« sont recouvrées par l'administration des finances publiques comme en matière d'amendes pénales, sans préjudice de la compétence de l'Agence de gestion et de recouvrement des avoirs saisis et confisqués prévue à l'article 707-1 du code de procédure pénale, les amendes,*

¹⁵ Caractérisation d'un établissement stable en France entraînant un rappel de TVA.

pénalités et confiscations en valeur prévues par les dispositions des codes, lois et règlements que l'administration des douanes est chargée d'appliquer lorsqu'elles sont prononcées par une juridiction » à compter du 1^{er} avril 2023.

La demande de remise de sanction prononcée par l'autorité judiciaire doit être formulée par le redevable.

Son instruction comporte les opérations suivantes :

- la vérification de l'absence de prescription de la créance douanière ;
- l'établissement d'un état des paiements effectués et, au moyen de celui-ci, examen de la suffisance ou non de l'état de recouvrement, c'est-à-dire si le recouvrement partiel des sanctions fiscales (par paiement volontaire, exécution forcée ou exercice de la contrainte judiciaire) est suffisant au regard des facultés contributives du redevable et du traitement habituellement réservé aux affaires similaires ;
- la réalisation d'une enquête de solvabilité ; en effet, l'état des ressources et des charges du débiteur doit justifier l'exercice du droit de remise gracieuse ;
- le recueil, par le service qui instruit la demande, de la direction générale des douanes et droits indirects sur le principe et le montant de la remise lorsque l'affaire contentieuse relève de la compétence de la direction générale ou du ministre.

Une fois instruites par l'administration des douanes, les demandes de remise sont soumises au président de la juridiction qui a prononcé la condamnation aux sanctions fiscales.

La décision de remise est prise par l'administration des douanes après avis conforme du président de la juridiction qui a prononcé la condamnation. Il s'agit donc d'une co-décision douane/justice qui se traduit par une remise gracieuse par le service du recouvrement de l'administration des douanes.

Ainsi, la politique gracieuse de l'administration des douanes exclut l'imposition elle-même. Elle se traduit par des transactions, qui portent alors sur les seules sanctions (2.2) et par des remises, qui portent pour leur part sur les amendes décidées par l'autorité judiciaire et sur les majorations ou intérêts de retard dus à la suite d'un redressement (2.3).

2.2 L'exercice de la transaction en tant que mode de règlement contentieux

2.2.1 Politique transactionnelle de l'administration des douanes

Mode de règlement amiable qui permet de régler rapidement un contentieux et d'assurer la perception des droits, taxes et pénalités, la transaction est particulièrement utilisée dans les contentieux à faible enjeu.

En matière de transaction, le contrevenant reconnaît sa culpabilité et s'acquitte des droits et taxes dus au préalable. En contrepartie, l'administration des douanes applique une pénalité modulée, d'un montant inférieur au quantum encouru en justice.

2.2.2 Résultats de l'année 2022

En 2022, la DGDDI a notifié et géré 79 492 contentieux¹⁶, dont 12 256 ont conduit à un redressement de droits et taxes en matière douanière et 1 507 en matière de contributions indirectes soit 17 % des infractions constatées.

¹⁶ Compte non tenu notamment des affaires de manquement à l'obligation déclarative d'argent liquide (MOD) et de la déclaration d'échange de biens (DEB).

Ce pourcentage s'explique par le fait que la douane, au côté de sa mission fiscale, assure une mission de protection et de lutte contre les trafics illicites portant sur des marchandises prohibées qui conduit à la réalisation de contentieux sans incidence en termes de droits et taxes.

2.2.2.1 En matière douanière

En 2022, en matière douanière, la DGDDI a conclu 64 803 actes transactionnels (dont 9 970 passer-outre c'est-à-dire un règlement transactionnel, sans pénalité) correspondant à 24,2 millions d'euros de pénalités.

Répartition des pénalités par mode de règlement contentieux en 2022 (douane)

| | Nombre | Part relative (nombre) | Montant des pénalités [en M€] | Part relative (montant) |
|--------------|---------------|------------------------|-------------------------------|-------------------------|
| Justice | 7 508 | 10 % | 102,8 | 91 % |
| Transaction | 64 803 | 90 % | 24,2 | 19 % |
| Total | 72 311 | 100 % | 127 | 100 % |

Source : extractions issues du SI douane effectuées au mois de février 2023

2.2.2.2 En matière de contributions indirectes

En 2022, en matière de contributions indirectes, la DGDDI a conclu 7 085 règlements transactionnels, représentant 4,2 millions d'euros de pénalités.

Répartition des pénalités par mode de règlement contentieux en 2022 (contributions indirectes)

| | Nombre | Part relative (nombre) | Montant des pénalités [en M€] | Part relative (montant) |
|--------------|--------------|------------------------|-------------------------------|-------------------------|
| Justice | 96 | 1 % | 0,9 | 18 % |
| Transaction | 7 085 | 99 % | 4,2 | 82 % |
| Total | 7 181 | 100 % | 5,1 | 100 % |

Source : extractions issues du SI douane effectuées au mois de février 2023

2.3 L'application des remises par l'administration des douanes

Les autorités douanières ne procèdent à aucune remise de droits et taxes éludés, interdites par la loi.

L'administration peut cependant instruire des demandes de remises portant :

- sur les majorations et intérêts de retard, conséquences d'un redressement de droits (2.3.1) ;
- sur les sanctions fiscales prononcées par l'autorité judiciaire (2.3.2).

2.3.1 Remises portant sur les majorations et intérêts de retard

En 2022, 657 décisions ont été accordées en matière de majorations ou d'intérêts de retard, représentant un montant total de 1 023 040 euros, soit un montant moyen de 1 557 euros par remise. Le montant maximal de remise accordée est de 311 374 euros.

2.3.2 Remises des pénalités à la suite d'une décision de l'autorité judiciaire

Les remises de pénalités prononcées par l'autorité judiciaire requièrent un examen par l'administration des douanes.

| Type de remise | Remises accordées | | | | |
|--|-------------------|-------------------------|--------------------------|-------------------------|---------------------------|
| | Nombre | Montant total [en €] | Montant médian [en €] | Montant moyen [en €] | Montant maximal [en €] |
| Remise des pénalités portant sur des contentieux de douane | 157 | 16 830 705 | 5 388 697 | 107 202 | 10 670 191 |
| Remise des pénalités portant sur des contentieux de contributions indirectes | 8 | 1 396 645 | 672 917 | 174 581 | 1 171 253 |

Source : extractions issues du SI douane effectuées au mois de février 2023

En 2022, 165 remises de pénalités ont été traitées et acceptées, représentant un montant total d'environ 18 millions d'euros.

Il est précisé qu'en matière de douane, ces remises portent notamment sur des amendes prononcées dans des contentieux relatifs à des prohibitions (stupéfiants, contrefaçons par exemple), dont les montants sont parfois très élevés.