



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

**Rapport au Parlement
Remises et transactions à titre gracieux
et règlements d'ensemble
en matière fiscale pour l'année 2023**

Article L. 251 A du livre des procédures fiscales

NOR : ECOE2413527X

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 2023 et évolution depuis 2021.....	8
1.2.5 Montants remis à titre gracieux en 2023 et évolution depuis 2021.....	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 2023 et évolution depuis 2021.....	13
1.3.4 Montant des transactions en 2023 et évolution depuis 2021.....	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 2023.....	17
1.4.4 Montants des règlements d’ensemble de 2021 à 2023.....	18
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 et 180-2 du code de procédure pénale).....	19
1.5.2 Convention judiciaire d’intérêt public conclue en 2023.....	20
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.....	23
2.2 L’exercice de la transaction en tant que mode de règlement contentieux.....	25
2.2.1 Politique transactionnelle de l’administration des douanes.....	25
2.2.2 Résultats de l’année 2023.....	25
2.3 L’application des remises par l’administration des douanes.....	26
2.3.1 Remises portant sur les majorations et intérêts de retard.....	26
2.3.2 Remises des pénalités à la suite d’une décision de l’autorité judiciaire.....	26

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.

	2021	2022	2023
Demandes gracieuses reçues	328 483	394 974	367 818
Demandes gracieuses traitées *	344 670	407 728	377 042
Transactions avant mise en recouvrement (MER) **	4 228	4 437	4 621
Transactions après MER	1 242	1 048	1 005

* hors transactions.

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

Pour l'année 2023, le taux de décisions gracieuses partiellement ou totalement favorables aux contribuables s'est élevé à 80,6 % (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 2023, 289 167 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 2023, les demandes de remises gracieuses ont représenté 12,9 % 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 plus de 32 200 saisines traitées en 2023 par les conciliateurs départementaux, 48 % portaient sur des demandes gracieuses. Dans l’ensemble, les réponses favorables à l’usager représentent 28,5 % des décisions du conciliateur² et démontrent l’importance de son rôle de recours et d’harmonisation. En matière gracieuse, ce taux atteint 37,7 %.

- 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 2023, le CCFDC a été saisi de 189 demandes d'avis. 169 avis ont été rendus dont 46 non conformes⁴ aux propositions de l'administration : 25 ont été rendus dans un sens moins sévère que les propositions de l'administration ; 21 dans un sens plus sévère.

Sens de l'avis du CCFDC	Nombre d'avis rendus
Propositions de l'administration : remise ou modération	143
Avis conformes	98
Avis plus favorables aux contribuables	24
Avis moins favorables aux contribuables	21
Propositions de l'administration : rejet	26
Avis conformes	25
Avis plus favorables aux contribuables	1

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 :

- 36 avis ont été suivis en totalité ;
- 2 avis ont été suivis partiellement ;
- 8 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 2023 et évolution depuis 2021

1.2.4.1 Données globales relatives à 2023 et évolution depuis 2021

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.

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

L'année 2023 se caractérise de la façon suivante :

- le nombre de demandes de remises traitées par les services de la DGFIP repart à la baisse (- 7,5 % en 2023, après + 18,3 % en 2022 et - 23,6 % en 2021) ;
- ce résultat concorde avec la baisse du nombre de demandes reçues en 2023 (- 6,9 %) ;
- 62,3 % des demandes gracieuses ont été traitées dans le délai d'un mois en 2023, contre 63,8 % en 2022 ;
- les demandes gracieuses des particuliers en matière de taxe d'habitation, de contribution à l'audiovisuel public et d'impôt sur le revenu ne représentent plus que 20 % des demandes traitées (contre 34 % en 2022).

⁵ Le dernier rapport du CCFDC publié à la date de rédaction du présent rapport l'a été au JO du 25 août 2023 — rubrique des documents administratifs (N° 5).

1.2.4.2 Données 2023 par impôt et évolution depuis 2021

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	2021	2022	2023	Évolution 2023 / 2022	Part 2023
Personnes physiques	282 424	182 499	115 706	- 37 %	31 %
Impôt sur le revenu	56 600	44 577	39 325	- 12 %	10 %
Droits d'enregistrement	10 154	7 702	7 482	- 3 %	2 %
Taxes foncières et taxes annexes	46 095	37 814	32 576	- 14 %	9 %
Taxe d'habitation (TH) et taxes annexes	63 638	31 982	19 546	- 39 %	5 %
Contribution à l'audiovisuel public (CAP)	105 937	60 424	16 777	- 72 %	4 %
Personnes morales	62 246	225 229	261 336	+ 16 %	69 %
Impôt sur les sociétés et autres impôts d'État	25 442	35 343	65 346	+ 85 %	17 %
Taxes sur le chiffre d'affaires	19 717	175 186	181 353	+ 4 %	48 %
CFE, CVAE, IFER et autres taxes	17 087	14 700	14 637	0 %	4 %
Total	344 670	407 728	377 042	- 8 %	100 %

L'évolution du nombre de demandes de remises gracieuses traitées en 2023 apparaît très contrastée selon que ces demandes sont déposées par les personnes physiques ou les personnes morales.

Concernant les personnes physiques, une baisse du nombre des gracieux est observée (- 67 000 demandes par rapport à 2022) en raison des événements suivants :

- la réforme engagée en 2018 conduisant à la suppression complète et pour tous de la taxe d'habitation sur les résidences principales en 2023, se traduit mécaniquement par une diminution sensible du nombre de demandes de remises gracieuses depuis plusieurs années. En 2023, les services de la DGFIP ont ainsi traité 12 000 demandes de moins qu'en 2022 au titre de la taxe d'habitation.
- de la même façon, la suppression de la contribution à l'audiovisuel public (CAP) à compter de 2022 réduit mécaniquement le nombre de demandes de remise gracieuse en la matière. En 2023, seules celles concernant des contributions au titre des années antérieures à 2022 ont été traitées, soit 44 000 demandes de moins qu'en 2022. Ces demandes ont naturellement vocation à diminuer encore les prochaines années.
- enfin, la mise en place du prélèvement à la source (PAS) à compter de 2019, en évitant le décalage dans le temps entre la perception des revenus et le paiement de l'impôt et en limitant le risque d'incident de paiement, contribue à la réduction du nombre de demandes de remises gracieuses reçues au titre de l'impôt sur le revenu. En 2023, les services de la DGFIP ont ainsi traité 5 000 demandes de moins qu'en 2022.

Concernant les personnes morales, le rebond du nombre de demandes gracieuses traitées observé l'année dernière se prolonge en 2023 (+ 36 000 demandes par rapport à 2022) pour les motifs suivants :

- depuis la fin en 2022 des mesures de bienveillance mises en œuvre pour accompagner les entreprises rencontrant des difficultés dans le contexte de la crise sanitaire (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), de nombreuses demandes gracieuses ont été déposées. Elles concernent majoritairement les taxes sur le chiffre d'affaires et dans une moindre mesure l'impôt sur les sociétés.

- les mesures de tempérament qui bénéficiaient aux amendes pour défaillance ou dépôt tardif des déclarations de prélèvement à la source ont pris fin en 2023. Il en a résulté un surcroît de 24 000 demandes de remises gracieuses par rapport à 2022.

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 2023 et évolution depuis 2021

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
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 %
2023	372 004 202	+ 5,8 %	69 056 501	- 2,8 %	302 947 701	+ 8,0 %	81,44 %

	2021	2022	2023
Nombres de décisions favorables aux contribuables	237 116	324 308	303 827
Montant remis [en €]	302 756 426	351 548 582	372 004 202
Montant moyen remis [en €]	1 277	1 084	1 224
Montant médian remis [en €]	150	235	263

Sur la période 2021-2023, le montant moyen des remises et modérations accordées à titre gracieux est de 1 186 €, tous impôts confondus.

⁶ Ces données n'incluent pas les transactions.

Détail des remises gracieuses accordées en 2023 :

Impôt	Remises gracieuses accordées			
	Nombre	Montant total [en €]	Montant moyen [en €]	Montant médian [en €]
Personnes physiques *	74 649	99 333 039	1 331	282
Impôt sur le revenu	24 782	44 340 633	1 789	300
Droits d'enregistrement	4 112	16 567 114	4 029	672
Taxes foncières et taxes annexes	16 536	29 206 248	1 766	594
Taxe d'habitation et taxes annexes	14 783	7 166 403	485	334
Contribution à l'audiovisuel public	14 436	2 052 641	142	138
Personnes morales *	229 178	272 671 163	1 190	258
Impôt sur les sociétés et autres impôts d'État **	54 901	65 818 405	1 199	554
Taxes sur le chiffre d'affaires	162 656	198 318 249	1 219	242
CFE, CVAE, IFR et autres taxes	11 621	8 534 509	734	188
Total	303 827	372 004 202	1 224	263

* selon la convention retenue au 1.2.4.2

** dont 37,4 M€ au titre de l'impôt sur les sociétés

Sens des décisions prises :

Les 377 042 demandes gracieuses traitées par les services de la DGFIP en 2023 ont abouti à :

- des remises ou modérations en faveur des contribuables dans 80,6 % des cas ;
- des rejets⁷ dans 19,4 % des cas.

	2021	2022	2023
Taux de rejet	31,2 %	20,5 %	19,4 %

Il est précisé que les variations de taux de rejet constatées au niveau local traduisent, outre la situation individuelle des contribuables 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 2023 et évolution depuis 2021

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 2023, plus de 5 600 transactions ont été conclues, soit un niveau en légère augmentation par rapport à 2022. Dans plus de 80 % des cas, elles l’ont été avant mise en recouvrement.

	2021	2022	2023
Transactions après CFE ⁹ et avant mise en recouvrement *	3 082	2 949	3 170
Transactions après CSP ¹⁰ et avant mise en recouvrement *	1 136	1 481	1 446
Transactions suite à MECF ¹¹ et avant mise en recouvrement *	10	7	5
Transactions après mise en recouvrement	1 242	1 048	1 005
Total	5 470	5 485	5 626

* 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 2023 et évolution depuis 2021

1.3.4.1 Transactions avant mise en recouvrement

S'agissant des transactions avant mise en recouvrement, leurs montants pour les années 2021 à 2023 s'établissent comme suit :

	2021	2022	2023
Nombre de transactions réalisées avant mise en recouvrement*	4 228	4 437	4 621
Montants initiaux des droits et pénalités [en €]	828 490 790	708 944 622	1 051 577 493
<i>Dont montants initiaux des droits [en €]</i>	<i>582 425 073</i>	<i>497 728 055</i>	<i>668 881 726</i>
<i>Dont montants initiaux des pénalités [en €]</i>	<i>246 065 717</i>	<i>211 216 567</i>	<i>382 695 767</i>
Montant des modérations consenties sur les pénalités [en €]	118 487 593	86 016 304	162 175 741
Montant moyen remis [en €]	28 025	19 386	35 095
Montant médian remis [en €]	7 072	6 146	6 068
Modération maximale remise sur les pénalités en CFE [en €]	37 966 890	7 173 634	29 112 742

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

Sur la période 2021-2023, le montant moyen des modérations consenties sur les pénalités dans le cadre d'une transaction avant mise en recouvrement s'élève à 27 599 €.

Les 4 621 transactions avant mise en recouvrement conclues en 2023 couvrent 5 351 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	1 799	31 343 760	17 423	5 807
Droits d'enregistrement	665	40 580 917	61 024	4 470
Impositions directes locales	51	1 719 835	33 722	1 570
Impôt sur les sociétés	644	25 612 645	39 771	5 646
Taxes sur le chiffre d'affaires	1 312	18 018 436	13 734	4 740
Amendes fiscales	664	10 543 338	15 879	5 863
Autres *	216	34 356 811	159 059	2 395
Total	5 351	162 175 741	30 308	5 188

* retenue à la source (RAS), taxe sur les salaires, 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	2 803	78 952 863	28 167	5 441
Personnes morales	1 818	83 222 878	45 777	7 746
Total	4 621	162 175 741	35 095	6 068

1.3.4.2 Transactions après mise en recouvrement

S'agissant des transactions après mise en recouvrement, leurs montants pour les années 2021 à 2023 s'établissent comme suit :

	2021	2022	2023
Nombre de transactions acceptées après mise en recouvrement	1 242	1 048	1 005
Montants initiaux des droits et pénalités [en €]	464 822 378	60 044 350	84 125 854
<i>Dont montants initiaux des droits [en €]</i>	<i>272 368 354</i>	<i>9 639 350</i>	<i>15 166 302</i>
<i>Dont montants initiaux des pénalités [en €]</i>	<i>192 454 024</i>	<i>50 405 000</i>	<i>68 959 552</i>
Montant des modérations consenties sur les pénalités [en €]	82 002 780	26 220 535	32 179 548
Montant moyen remis [en €]	66 025	25 020	32 019
Montant médian remis [en €]	7 553	7 010	7 732
Modération maximale remise [en €]	14 030 407	1 032 789	1 880 696

Sur la période 2021-2023, le montant moyen des modérations consenties sur les pénalités dans le cadre d'une transaction après mise en recouvrement s'élève à 42 611 €. En 2023, trois transactions portent sur modération consentie supérieure à un 1 M€ contre une en 2022.

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 2023, 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	561	17 665 378	31 489	7 591
Impôt sur le revenu*	457	9 535 087	20 865	5 707
Droits d'enregistrement	104	8 130 291	78 176	35 322
Personnes morales	444	14 514 170	32 690	8 010
Impôt sur les sociétés et autres impôts d'États**	144	3 832 469	26 614	9 319
Taxes sur le chiffre d'affaires	202	8 809 925	43 613	9 050
Amendes fiscales	75	1 705 278	22 737	6 000
Autres impôts ***	23	166 498	7 239	2 761
Total	1 005	32 179 548	32 019	7 732

* 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 10 000 €.

** 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

*** CVAE, CAP des professionnels, TASCOCOM et autres taxes locales

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'usager un accord global qui inclut une atténuation des droits par rapport à la lecture initialement retenue par l'administration de contrôle dans sa proposition de rectification.

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 2023

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	57	172	229
Règlements d’ensemble suite à CSP	41	7	48
Total	98	179	277

1.4.4 Montants des règlements d'ensemble de 2021 à 2023

Les montants relatifs au nombre de règlements d'ensemble prononcés de 2021 à 2023 s'établissent comme suit :

	2021	2022	2023
Nombre de règlements d'ensemble	306	320	277
Montants initiaux des droits et pénalités [en €]	1 524 242 469	2 223 743 405	1 508 984 001
<i>Dont montants initiaux des droits [en €]</i>	1 126 337 366	1 597 005 532	1 055 817 866
<i>Dont montants initiaux des pénalités [en €]</i>	397 905 103	626 737 873	453 166 135
Montant des modérations [en €]	1 109 760 285	1 250 114 917	849 694 863
<i>Dont montant des modérations consenties sur les droits [en €]</i>	783 728 460	850 341 419	540 627 729
<i>Dont montant des modérations consenties sur les pénalités [en €]</i>	326 031 825	399 773 498	309 067 134
Montant moyen remis [en €]	3 626 668	3 906 609	3 067 490
Montant médian remis [en €]	168 058	99 204	187 896
Modération maximale remise [en €]	101 822 505	194 612 010	242 114 969

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	98	203 420 771	2 075 722	166 109
Personnes morales	179	646 274 092	3 610 470	197 846
Total	277	849 694 863	3 067 490	187 896

Les 277 règlements d'ensemble réalisés en 2023 couvrent 383 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	68	32 216 381	473 770	109 807
Droits d'enregistrement	50	159 002 153	3 180 043	90 754
Impositions directes locales	32	13 610 202	425 319	61 498
Impôt sur les sociétés	139	306 652 506	2 206 133	229 480
Taxes sur le chiffre d'affaires	32	235 552 602	7 361 019	190 738

Impôt	Modérations consenties			
	Nombre par type d'impôt	Montant total [en €]	Montant moyen [en €]	Montant médian [en €]
Amendes fiscales	5	572 946	114 589	5 029
Autres *	57	102 088 863	1 791 019	125 841
Total	383	849 694 863	2 218 524	134 657

* 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 et 180-2 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 au délit de fraude fiscale et au délit comptable prévus par les articles 1741 et 1743 du code général des impôts.

La proposition de CJIP peut intervenir au cours de l'enquête à l'initiative du parquet ou au cours de l'information judiciaire à la demande ou avec l'accord du parquet.

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.

Des nouvelles lignes directrices sur la mise en œuvre des CJIP ont été publiées par le parquet national financier le 16 janvier 2023.

1.5.2 Convention judiciaire d'intérêt public conclue en 2023

Une convention judiciaire d'intérêt public a été conclue le 23 mars 2023 entre le procureur de la République financier et la société espagnole ABANCA CORPORACION BANCARIA, mise en cause pour blanchiment de tout délit notamment de fraude fiscale aggravée.

Par cette convention, validée le 14 avril 2023, la société ABANCA CORPORACION BANCARIA s'est engagée à verser une amende d'intérêt public d'un montant total de 3 800 000 €. Des dommages et intérêts d'un montant de 500 000 € ont par ailleurs été alloués à l'État français en réparation du préjudice subi du fait du blanchiment de fraude fiscale.

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 (CD), du code des impositions sur les biens et les services (CIBS), du code général des impôts (CGI) et du livre des procédures fiscales (LPF).

Sur l'année 2023, l'administration des douanes est compétente pour percevoir :

- les 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, des droits de port et de l'octroi de mer ;
- les impositions en matière de contributions indirectes. Il s'agit essentiellement des accises harmonisées au niveau de l'Union européenne : 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 coques (TICC) et la taxe intérieure de consommation finale d'électricité (TICFE), au 1^{er} janvier 2024 du recouvrement des contributions indirectes. Le transfert de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) est également prévu selon un calendrier qui reste à confirmer.

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.

Dans le cadre de leurs missions de contrôle, les agents des douanes constatent des irrégularités ou des fraudes ayant des incidences sur le montant des droits et taxes, y compris les taxes transférées à la DGFiP. Le redressement est opéré par la DGFiP ou par la DGDDI.

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 (amende, 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 (directeur général 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.

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'infracteur 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'infracteur. Prévu 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 situation¹² 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, 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.

¹² Caractérisation d'un établissement stable en France entraînant un rappel de TVA.

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 2023

En 2023, la douane a notifié et géré 79 897 affaires contentieuses¹³, dont 12 928 ont conduit à un redressement de droits et taxes en matière douanière et 1 581 en matière de contributions indirectes, soit 18 % des infractions constatées.

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

2.2.2.1 En matière douanière

En 2023, en matière douanière, la douane a conclu 65 149 actes transactionnels (y compris 10 675 passer-outre, c'est-à-dire un règlement du dossier, sans pénalité) correspondant à 21,4 millions d'euros de pénalités.

Répartition des pénalités par mode de règlement contentieux en 2023 (douane)

	Nombre	Part relative (nombre)	Montant des pénalités [en M€]	Part relative (montant)
Justice	7 366	10 %	113,5	84 %
Transaction	65 149	90 %	21,4	16 %
Total	72 515	100 %	134,9	100 %

Source : extractions issues du SI douane effectuées au mois de février 2024

¹³ Compte non tenu notamment des affaires de manquement à l'obligation déclarative d'argent liquide (MOD).

2.2.2.2 En matière de contributions indirectes

En 2023, en matière de contributions indirectes, la douane a conclu 7 268 règlements transactionnels, représentant 3,3 millions d'euros de pénalités.

Répartition des pénalités par mode de règlement contentieux en 2023 (contributions indirectes)

	Nombre	Part relative (nombre)	Montant des pénalités [en M€]	Part relative (montant)
Justice	114	2 %	0,1	3%
Transaction	7 268	98 %	3,3	97%
Total	7 382	100 %	3,4	100 %

Source : extractions issues du SI douane effectuées au mois de février 2024

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 2023, 279 décisions ont été accordées en matière de majorations ou d'intérêts de retard, représentant un montant total de 1 219 070 euros, soit un montant moyen de 4 369 euros par remise. Le montant maximal de remise accordée est de 215 994 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	106	6 010 737	5 388	56 705	3 240 090
Remise des pénalités portant sur des contentieux de contributions indirectes	5	47 033	1 933	9 407	28 330

Source : extractions issues du SI douane effectuées au mois de février 2024

En 2023, 111 remises de pénalités ont été traitées et acceptées, représentant un montant total d'environ 6 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.