

2

Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer

PRÉSENTATION

Les remises et transactions²⁴ constituent des instruments que le législateur laisse à l'appréciation de l'administration dans la mise en œuvre de l'impôt afin de procéder à des diminutions voire à des abandons d'impôts (droits et pénalités pour les remises, pénalités seulement pour les transactions). Toutes deux font partie de ce que l'on qualifie de « pouvoir gracieux » de l'administration fiscale.

Applicables aux entreprises comme aux particuliers, ces deux pratiques s'adressent néanmoins à des publics distincts. Alors que les remises concernent, pour l'essentiel, des particuliers en difficulté (1,1 à 1,3 million de demandes sur la période 2011-2016, dont près de 40 %, en 2016, sur la seule taxe d'habitation), les transactions, qui font suite à un contrôle fiscal, concernent des entreprises et les particuliers disposant d'un revenu et / ou d'un patrimoine significatif. En 2015, le montant moyen d'une remise accordée était de 622 €. Il était de 38 000 € en moyenne par transaction conclue.

En dépit de cette différence, les remises comme les transactions ont des objectifs communs. Elles permettent à l'administration de tenir compte de situations spécifiques. Elles peuvent contribuer, grâce à la modulation des sanctions, à une meilleure acceptation de l'impôt. Enfin, elles facilitent

²⁴ Les transactions conclues par le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) n'ont pas été examinées dans le présent rapport dans la mesure où une enquête spécifique à ce service a été réalisée par la Cour à la demande du Parlement, en application de l'article 58-2 de la Constitution. Ce rapport a été transmis au Parlement le 6 octobre 2017.

le recouvrement par une réduction des contentieux, dans le cas particulier des transactions.

Remises et transactions sont pratiquées par la direction générale des finances publiques (DGFIP) et la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI). La présente insertion traite essentiellement de la mise en œuvre de ces deux outils par la DGFIP dont le coût pour le budget de l'État est d'environ un demi-milliard d'euros, en moyenne, sur la période 2011-2016, soit 0,14 % des recettes fiscales totales. En fonction des années, deux tiers à trois quarts de ce montant provient des remises gracieuses.

La marge d'appréciation ainsi laissée à l'administration fiscale doit avoir sa contrepartie dans un suivi rigoureux de sa mise en œuvre afin d'assurer l'égalité de traitement des contribuables devant l'impôt et dans un haut degré de transparence à l'égard du Parlement.

L'enquête de la Cour a été conduite au sein des services centraux et du réseau déconcentré des administrations fiscales, au premier rang desquelles la DGFIP, et a permis de procéder à l'examen de dossiers comme d'apprécier les systèmes d'information utilisés par les services.

Elle fait apparaître que, si ces outils sont utiles à l'administration fiscale dans la gestion de l'impôt, la pratique s'écarte parfois du cadre en vigueur (I). Elle met surtout en évidence des insuffisances de la part de l'administration en matière de suivi et de pilotage qui appellent la poursuite d'une action résolue afin de mieux assurer l'égalité de traitement et la transparence (II).

I - Des outils utiles à la gestion de l'impôt, une pratique qui s'écarte parfois du cadre légal

Les remises et les transactions constituent deux pouvoirs à la disposition de l'administration dont le fondement juridique est ancien, pratiqués par la DGFIP et la DGDDI et dont l'impact budgétaire s'établit, pour la seule DGFIP, à près d'un demi-milliard d'euros par an. Les pratiques actuelles s'écartent dans certains cas du cadre en vigueur, qui devrait donc être revu.

A - Un fondement juridique ancien

En matière fiscale, les règles relatives à l'établissement de l'assiette et du taux relèvent de la compétence exclusive du législateur²⁵.

La loi prévoit, sous certaines conditions, la possibilité pour l'administration fiscale de procéder à des remises gracieuses ou des transactions. Encadrées par des textes, elles donnent à l'administration une marge d'appréciation pour réduire le montant des impositions ou des pénalités qui s'y rattachent afin de tenir compte des situations particulières. Ce cadre juridique se caractérise par sa stabilité : les dispositions de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales (LPF) sont issues d'un cadre législatif ancien puisque défini en 1963.

Ces deux mesures sont régies par des dispositions législatives imbriquées. Le pouvoir gracieux de la DGFIP est encadré par l'article L. 247 du LPF, que complètent les articles L. 247-O-A à L. 251 du même livre et les articles R. 247 et suivants.

L'article L. 247 du livre des procédures fiscales

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 ; (...)

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. (...)

²⁵ Cf. article 34 de la Constitution : la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures.

Les transactions et les remises gracieuses sont deux mécanismes distincts : la remise gracieuse est un acte unilatéral ; ne constituant pas un droit pour les contribuables, elle n'a pas à être motivée²⁶. Une transaction, intervenant avant ou après mise en recouvrement de l'impôt²⁷, s'analyse comme un contrat entre le contribuable et l'administration, régi par les articles 2044 et suivants du code civil par lequel les parties terminent une contestation née d'une infraction. La transaction a, entre les parties, l'autorité de la chose jugée en dernier ressort et éteint l'action publique.

Tableau n° 1 : conditions d'application des remises et transactions en matière fiscale

<i>Article L. 247 du LPF</i>	Remises (totales ou partielles)	Transactions
<i>Droits en principal</i>	Uniquement les impôts directs ; Condition : le contribuable est dans une situation de gêne ou d'indigence.	Impossible.
<i>Pénalités (amendes fiscales, majorations d'impôts, intérêts de retard)</i>	Tous les impôts ; Condition : les pénalités, et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives (voies et délais de recours épuisés).	Tous les impôts ; Condition : les pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives. Exclusions ²⁸ : i) si le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires, et ii) si l'administration envisage de mettre en mouvement l'action publique pour des infractions mentionnées au code général des impôts.
<i>Frais de poursuites et intérêts moratoires</i>	Tous les impôts ; Pas de condition.	Non prévu par le texte.

Source : Cour des comptes

²⁶ Pour le Conseil d'État, l'octroi d'une remise gracieuse n'est qu'une simple faculté pour l'administration (arrêt du 24 mars 1976). En outre, les décisions prises sur les demandes gracieuses n'entrent dans aucune des catégories de décisions administratives qui doivent être motivées en application de la loi 79-587 du 11 juillet 1979 (arrêts des 29 juin 1988, 7 janvier 1991, 5 février 1992 et 8 octobre 1993).

²⁷ À la suite d'un contrôle fiscal externe (CFE) ou sur pièces (CSP).

²⁸ Introduites par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

B - Un pouvoir d'appréciation mis en œuvre aux différents niveaux d'administration fiscale

Ces deux outils s'appliquant potentiellement aux opérations d'assiette, comme de recouvrement et de contrôle fiscal, l'ensemble du réseau de la DGFIP est amené à utiliser l'instrument des remises et des transactions.

Ainsi, des remises sont principalement accordées, au niveau local comme au niveau national, par les services de gestion fiscale que sont les services des impôts des particuliers (SIP), les services des impôts des entreprises (SIE), la direction générale des entreprises (DGE), les services de contrôle fiscal des DDFiP-DRFiP, les structures « pôles contrôle revenus et patrimoine » (PCRP), les directions régionales de contrôle fiscal (DIRCOFI), la direction nationale des vérifications nationales et internationales (DVNI) ou la direction nationale de vérification des situations fiscales personnelles (DNVSF). En outre, les services de recouvrement peuvent être amenés à octroyer des remises de pénalités de recouvrement, frais de poursuites ou intérêts moratoires.

Par ailleurs, les transactions relèvent le plus souvent des services de contrôle fiscal au niveau local ou national (DDFiP-DRFiP, DIRCOFI, DVNI, DNVSF).

En deçà d'un seuil de 200 000 €, les demandes gracieuses relèvent de la compétence du directeur départemental des finances publiques, ou du directeur chargé d'un service à compétence nationale ou d'une direction spécialisée.

La DGDDI : une pratique concentrée sur les transactions

La Cour a centré son instruction sur la DGFIP en raison des spécificités de la pratique des remises et transactions par la DGDDI (cadre juridique plus large²⁹ et portant exclusivement sur les pénalités, existence d'un barème, contrôle possible d'un juge) mais aussi des importantes lacunes des systèmes d'information des douanes qui ne permettent pas une analyse détaillée des montants.

²⁹ Le pouvoir gracieux de la DGDDI en matière de contributions indirectes est encadré depuis 1993 par l'article L. 247 du livre des procédures fiscales, et complété par les dispositions L. 350 et L. 390 bis du code des douanes s'agissant des remises et transactions relatives aux infractions douanières.

La DGDDI considère que, en matière fiscale, la voie transactionnelle constitue une modalité majeure et rapide de résolution des dossiers contentieux les moins sensibles.

Concrètement, la transaction conduit à minorer l'amende infligée dans le cas d'une infraction sur la base du code général des impôts. Par ordre décroissant, en 2015, les contributions indirectes les plus concernées étaient les arts et métaux précieux, les débits de boissons, les jeux et spectacles et les produits agricoles. Dans le cas où une action judiciaire a été lancée, la transaction est conclue avec l'accord de principe de l'autorité judiciaire.

À la DGDDI, les demandes de transactions liées à des infractions portant sur des contributions indirectes (dossier inférieur à 100 000 € de droits) relèvent du directeur interrégional. Les demandes concernant des dossiers d'un montant supérieur relèvent de la compétence du ministre et supposent la consultation systématique du CCFDC.

La DGDDI dispose de deux outils simplifiant la procédure de transaction : i) le passer-oute qui consiste, dans le cadre d'une transaction, à ne pas infliger de pénalité en cas d'infraction formelle, ou en cas de bonne foi de l'infacteur, et ii) la procédure de règlement simplifié (PRS) qui désigne un modèle d'acte transactionnel simplifié utilisé par les services pour mettre fin immédiatement au litige dans le cadre d'infractions de contributions indirectes mineures, moyennant l'infliction d'une pénalité ou le prononcé d'un passer-oute. En moyenne, entre 2013 et 2015, la DGDDI a pratiqué près de 4 800 transactions par an dont deux tiers ont été conclues par la procédure du passer-oute ou de la PRS.

Enfin, s'agissant des remises, l'article L. 249 du LPF dispose qu'une remise de sanctions fiscales, totale ou partielle, peut être consentie au débiteur définitivement condamné, pour tenir compte de ses ressources ou de ses charges. La DGDDI considère ce dispositif comme un mode d'extinction des créances contentieuses, en particulier dans le cas de faible capacité contributive de l'infacteur. L'apurement de ces créances (uniquement les pénalités) est proposé par l'administration à l'autorité judiciaire.

Au-delà de ces seuils, seul le ministre chargé du budget est compétent pour accorder une remise gracieuse ou signer une transaction. De plus, en application de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977, la décision du ministre chargé du budget est précédée d'un avis du comité du

contentieux fiscal, douanier et des changes³⁰ (CCFDC). Saisi par l'administration³¹, le CCFDC invite le contribuable à produire des observations écrites dans un délai de trente jours. Le contribuable peut également présenter des observations orales. Il a le droit de se faire assister ou représenter par un conseil ou représentant de son choix. Lorsque l'avis signé par le Président du CCFDC s'écarte du sens des propositions transmises par l'administration, il comporte l'indication des motifs de cette divergence. Néanmoins, le ministre n'est pas tenu par l'avis du CCFDC.

C - Un volume de plus d'un million de demandes de remises dont près des deux tiers sont acceptées

On dénombre plus d'un million de demandes de remises et environ trois milliers de transactions chaque année. Le coût pour les finances publiques avoisine un demi-milliard d'euros, en moyenne.

1 - Volume des remises gracieuses et des transactions

Les données fournies par la DGFIP sont entachées d'incertitudes nombreuses (cf. *infra*). Selon les données disponibles, les demandes de remise gracieuse fluctuent autour de 1,2 million, en moyenne sur la période 2011-2016, les variations tenant en particulier à l'emploi de cet outil pour des mesures collectives – en cas de crises agricoles par exemple. Entre 2011 et 2016, le taux de rejet des demandes gracieuses a varié entre 37 % et 44 %. Le point bas, atteint en 2015, est très certainement la conséquence du plan élevage et des mesures prises en faveur des personnes âgées modestes (prolongation de l'exonération de taxe d'habitation et de

³⁰ Institué par la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédures aux contribuables en matière fiscale et douanière. Ce comité est composé, sous la présidence d'un conseiller d'État, de conseillers d'État, de conseillers à la Cour de cassation et de conseillers maîtres à la Cour des comptes, choisis parmi ces magistrats et ces fonctionnaires en activité ou à la retraite ainsi que de deux personnalités qualifiées désignées par le président de l'Assemblée nationale et de deux personnalités qualifiées désignées par le président du Sénat. Le président et les membres du comité ainsi que leurs suppléants sont nommés par décret pour trois ans.

³¹ Le CCFDC ne peut se saisir directement, ni être saisi par un contribuable. Le contribuable est informé de cette saisine et il dispose de 30 jours pour présenter des observations écrites. Celles-ci sont communiquées à l'administration (qui peut, le cas échéant, ajuster le sens de ses propositions initiales) ainsi qu'au rapporteur.

contribution à l'audiovisuel public) qui ont donné lieu à de nombreuses demandes très largement acceptées.

Les transactions, dont l'ordre de grandeur était de 6 000 par an en 2011/2012, ont vu leur volume chuter pour s'établir entre 3 000 et 4 000 par an dans une période récente. Depuis 2013, à la suite des rapports de la Cour³² et dans un contexte où le législateur a également durci la politique transactionnelle³³, la DGFIP a mis en place un rappel des règles et un encadrement plus strict du recours aux transactions, en partie allégé en 2015 (voir *infra*).

Tableau n° 2 : évolution du nombre de remises gracieuses, demandées et accordées, et du nombre de transactions

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Total des demandes de remise gracieuse</i>	1 096 943	1 182 70	1 280 463	1 227 692	1 404 505	1 255 991
<i>Dont demandes des particuliers</i>	955 167	1 031 553	999 171	1 069 115	1 220 632	1 088 350
<i>Total remises accordées</i>	654 893	677 049	734 339	684 617	882 931	770 637
³⁴ <i>Taux de rejet de remises gracieuses</i>	39,9 %	42,5 %	42,5 %	44,0 %	37,0 %	38,5 %
<i>Transactions</i>	5 683*	6 160*	3 953	3 693	3 631	2 994*

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP, *hors transactions avant mise en recouvrement suite à un contrôle sur pièce, non disponible au titre des années 2011, 2012 et 2016

³² Cf. enquête relative au pilotage national du contrôle fiscal (RPA 2012) et enquête consacrée aux méthodes et résultats du contrôle fiscal (RPA 2010).

³³ Cf. loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, codifiée au L. 247 du LPF.

³⁴Incluant les transactions avant mise en recouvrement et après mise en recouvrement.

S'agissant des remises gracieuses, 87 % des demandes en moyenne concernent des particuliers et, parmi ces dernières, 36 % la seule taxe d'habitation.

Tableau n° 3 : répartition du nombre de remises gracieuses, demandées, en moyenne sur la période 2011-2016

	Moyenne 2011-2016
Particuliers	87 %
<i>dont taxe d'habitation</i>	36 %
<i>dont contribution à l'audiovisuel</i>	25 %
<i>dont impôt sur le revenu</i>	16 %
Entreprises	13 %
<i>dont taxes sur le chiffre d'affaires</i>	10 %

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

L'importance des demandes gracieuses en matière de taxe d'habitation

Les demandes de remise gracieuse en matière de taxe d'habitation représentent en moyenne 36 % de l'ensemble des demandes, soit 442 000 demandes annuelles en moyenne sur la période 2011-2016, alors que les recettes de cet impôt représentent moins de 6 % des recettes totales de fiscalité. La surreprésentation de la TH provient de plusieurs facteurs. C'est un impôt important payé par tous avec un seuil d'entrée bas (10 708 € en 2017 pour la première part). Il est payé tardivement (le paiement de la TH intervient au 15 novembre). Enfin, compte tenu de disparités en matière d'assiette et de taux, le montant de TH peut être d'un niveau élevé au regard des capacités des ménages concernés.

Il convient de relever que, si le projet de suppression sur trois ans de la taxe d'habitation pour 80 % des ménages, à compter de 2018, est mis en œuvre, le volume des remises gracieuses sollicitées devrait diminuer fortement.

S'agissant des transactions après mise en recouvrement³⁵, celles-ci portent presque exclusivement sur des impôts d'État (99 %) et visent, en

³⁵ S'agissant de leur nombre, seules les transactions après mise en recouvrement « proposées » peuvent être ventilées par impôt, la DGFIP n'étant pas en mesure d'opérer cette ventilation pour les transactions avant mise en recouvrement. Les transactions après mise en recouvrement représentent, en moyenne sur la période, un peu plus de la moitié du nombre total de transactions conclues.

moyenne sur la période 2011-2016, à plus de 60 % des impôts des particuliers.

Tableau n° 4 : répartition du nombre de transactions après mise en recouvrement, en moyenne sur la période 2011-2016

	Moyenne 2011-2016
Impôt d'État	99 %
<i>dont impôt sur le revenu</i>	48 %
<i>dont taxes sur le chiffre d'affaires</i>	24 %
<i>dont impôt sur les sociétés</i>	15 %
<i>dont droit d'enregistrement</i>	12 %
Impôts locaux	1 %

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

2 - Coût pour le budget de l'État

Le coût budgétaire moyen induit par les remises et les transactions est, sur la période 2011-2016, de 526 M€. Il évolue de manière significative en fonction de mesures à portée collective mentionnées *supra*.

Tableau n° 5 : montants des remises gracieuses et transactions en matière fiscale³⁶ (2011-2016)

M€	Remises gracieuses	Transactions après MER	Transactions avant MER	Total
2011	583	Incluses dans remises gracieuses	Nd	583
2012	455	Incluses dans remises gracieuses	Nd	455
2013	365	35	41	441
2014	348	122	38	508
2015	550	65	73	688
2016	383	69	33	485

Source : Cour des comptes d'après données DGFIP

³⁶ La DGDDI n'est pas en mesure de communiquer de données sur les montants remis et ayant donné lieu à des transactions.

En 2016, près des trois quarts des montants des remises gracieuses accordées portent sur la TVA, l'impôt sur le revenu, et les taxes d'habitation et foncières. Les remises accordées aux particuliers représentent 60 % du total en 2016. L'importance de la TH se confirme également dans les montants remis, ceux-ci représentant 17 % des montants remis tandis que les recettes de TH représentent moins de 6 % des recettes fiscales totales en 2016. À titre de comparaison, la part des remises accordées au titre de l'impôt sur le revenu (22 %) est proche du poids relatif de ce dernier dans les recettes fiscales totales (20 %), et celle des remises au titre de la TVA (25 %) est très inférieure à son poids relatif dans les recettes fiscales totales (39 %), ces remises ne pouvant porter que sur les pénalités et non sur les droits eux-mêmes.

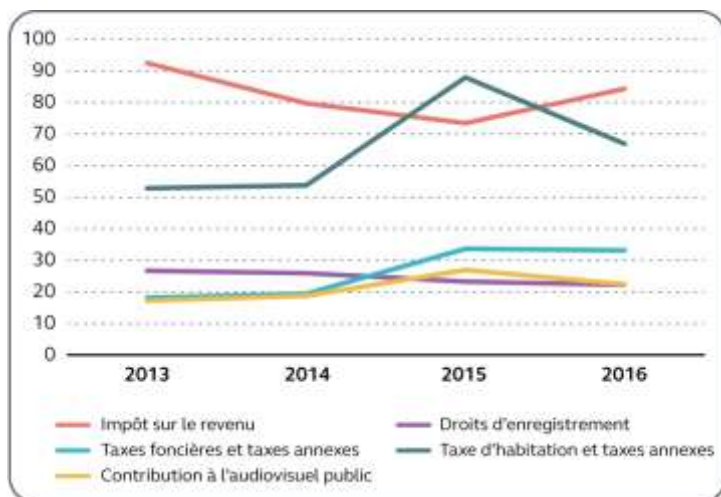
Tableau n° 6 : répartition des principales remises gracieuses accordées au titre de l'année 2016

	Part des remises accordées 2016	Poids relatif des recettes dans la fiscalité globale 2016³⁷
Particuliers	60 %	
dont impôt sur le revenu	22 %	20 %
dont taxe d'habitation	17 %	6 %
dont taxe foncière	9 %	9 %
dont contribution à l'audiovisuel	6 %	1 %
Entreprises	40 %	
dont taxes sur le chiffre d'affaires	25 %	39 %
dont impôts sur les sociétés	4 %	8 %

Source Cour des comptes, d'après données DGFIP

³⁷ Source : Cour des comptes, *Rapport sur La situation et les perspectives des finances publiques : audit. La Documentation française, juin 2017*, 253 p., disponible sur www.ccomptes.fr

Graphique n° 1 : montant des principales remises d'impôts en faveur des particuliers (2013-2016 – en M€)



Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

Les informations disponibles ne permettent pas de ventiler les transactions par impôt³⁸. Il peut être néanmoins relevé que la diminution du nombre des transactions doit être nuancée au regard du montant des transactions transigées, qui est en hausse presque continue depuis 2013.

D - Des pratiques qui s'écartent dans certains cas du cadre légal

L'instruction a mis en évidence certains écarts entre la pratique et le cadre légal. En outre, le règlement d'ensemble, qui peut conduire à des diminutions voire abandons d'impôts, ne repose sur aucun fondement légal clairement établi.

³⁸ S'agissant de leur montant, les transactions avant mise en recouvrement ne peuvent être ventilées par impôt et la ventilation par impôt des transactions après mise en recouvrement reste à fiabiliser.

1 - Des usages en matière de remises contraires aux textes

Deux dispositions propres à l'article L. 247 du LPF ou liées à sa mise en œuvre réglementaire devraient être revues du fait de pratiques contraires au cadre en vigueur.

Premièrement, selon les termes du 2° de l'article L. 247 du LPF, peuvent être accordées « 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 ». En pratique, pourtant, les remises gracieuses accordées s'appliquent très fréquemment à des impositions non définitives³⁹.

En effet, la doctrine administrative s'est écartée de la lettre des dispositions de l'article L. 247 du LPF⁴⁰. L'administration précise ainsi qu'une remise peut être accordée dès lors que les droits en principal ne sont pas contestés ou lorsqu'il apparaît que l'imposition en cause ne donnera lieu à aucune réclamation. Pour la DGFIP, ces précisions s'appliquent en particulier en cas de demandes de remise portant sur des pénalités appliquées à raison du dépôt tardif d'une déclaration ou d'un acte ou du paiement tardif de droits (cas de la déclaration périodique de TVA des entreprises par exemple ou pénalités pour paiement tardif de contribuables en difficultés financières⁴¹). Sauf à renoncer à cette pratique, ce que la Cour ne recommande pas, il conviendrait de modifier l'article L. 247 du LPF pour rendre possibles des remises même si les impositions ne sont pas définitives.

En second lieu, en application de l'article R. 247-2 du LPF, les demandes gracieuses en matière d'impôts locaux doivent être soumises à l'avis préalable du maire. Au cours de son enquête, la Cour a pu constater que cette disposition, si elle est connue des services, n'est pas mise en œuvre. Deux raisons sont invoquées : d'une part, les remises gracieuses accordées au titre des impôts locaux n'ont pas d'impact sur le montant des recettes fiscales revenant aux collectivités, l'État garantissant aux collectivités locales les recettes correspondant aux rôles émis ; d'autre part, les demandes de remise gracieuse au titre de la taxe d'habitation sont très nombreuses et concentrées sur une courte période de l'année, ce qui rend difficilement applicable d'un point de vue opérationnel la consultation des maires. La Cour estime que l'avis préalable du maire pourrait être remplacé

³⁹ En fonction de l'impôt, le délai de réclamation est d'un an (impôts locaux) ou de deux (IR, ISF).

⁴⁰ Voir le BOFIP BOI CTX-GCX-10-20.

⁴¹ Ce dispositif est différent du cas d'indigence ou de gêne qui prévoit la remise sur l'assiette alors que la disposition ici discutée évoque les pénalités.

par une information qui lui serait donnée *a posteriori* sur les dégrèvements accordés par les services fiscaux aux contribuables de sa commune.

2 - Le règlement d'ensemble : une pratique dépourvue de base légale

Le règlement d'ensemble intervient, en général, dans le cadre d'un contrôle fiscal d'une entreprise. Cette pratique a été instituée par une note de la direction générale des impôts en date du 20 juin 2004. Elle précise que « dans certaines situations, les services peuvent être conduits à conclure avec l'utilisateur un accord global qui inclut une atténuation des droits. Cet accord ne constitue pas une transaction au sens de l'article L. 247 du LPF mais un règlement d'ensemble du dossier ».

À l'occasion d'un contrôle fiscal, le règlement d'ensemble permet d'arriver à un accord entre l'administration et le contribuable portant sur le montant des droits et sur les pénalités dues. L'administration estime que le règlement d'ensemble constitue une pratique visant à traiter des cas complexes, tels que l'évaluation du prix de cession ou l'estimation de la valeur d'une filiale au sein d'une holding, ou encore à régler un point de droit nouveau et complexe lorsqu'il existe une incertitude forte pour l'administration et pour le contribuable sur l'issue d'un contentieux devant le juge de l'impôt. Dans ce cas, le recours à un règlement d'ensemble permettrait d'accélérer et faciliter la conclusion d'un contrôle. Concrètement, cette pratique conduit le contribuable à accepter les rappels mis à sa charge, l'administration renonçant pour sa part à certains rappels, les plus fragiles dans la perspective d'un contentieux.

Cette pratique, qui ne s'appuie pas sur un fondement juridique clairement identifié, ne fait, au demeurant, l'objet d'aucun encadrement spécifique⁴². Or, elle peut avoir pour effet potentiel de contourner la réglementation applicable aux transactions qui proscrieut l'atténuation de droits. Contrairement à la transaction, elle ne formalise pas de contrepartie pour le contribuable, en particulier le désistement de toute forme de procédure contentieuse. En outre, les atténuations de pénalités accordées dans le cadre d'un règlement d'ensemble ne sont encadrées par aucune règle de procédure. Elles se trouvent exclues du processus de suivi, de traçabilité et de contrôle applicable au niveau national aux transactions. Les

⁴² Seul le paragraphe de la note précitée en date du 20 juin 2004 mentionne la pratique du règlement d'ensemble.

montants en jeu ne font donc pas l'objet d'une restitution centralisée⁴³. En particulier, les règlements d'ensemble, lorsqu'ils comportent des modérations de pénalités dont les montants sont supérieurs à 200 000 €, ne sont pas soumis à l'avis du CCFDC.

Sans remettre en cause l'intérêt même du règlement d'ensemble pour traiter un certain nombre de situations, la Cour estime indispensable de clarifier ce dispositif, en lui donnant un fondement légal et en organisant son suivi (recensement exhaustif, traçabilité des circonstances de l'affaire, justifications de la prise de décision, et définition d'un contrôle spécifique).

II - Des insuffisances en matière de suivi et de pilotage qui appellent une action résolue pour mieux assurer l'égalité de traitement et la transparence

La marge d'appréciation laissée à l'administration dans la mise en œuvre de l'impôt suppose, en contrepartie, des dispositifs de contrôle interne et une restitution sans faille, afin notamment d'assurer l'homogénéité des pratiques sur l'ensemble du territoire. L'enquête de la Cour a fait apparaître, à cet égard, d'importantes lacunes en matière de suivi, ce qui ne permet pas de s'assurer de l'égalité de traitement ni de garantir la transparence.

A - Des lacunes importantes dans le suivi

1 - L'insuffisance des outils informatiques de suivi des remises et transactions

La DGFIP connaît des difficultés opérationnelles importantes pour assurer une restitution de qualité, en particulier dans la remontée des informations par le réseau. De telles difficultés s'expliquent par deux motifs liés.

⁴³À titre d'exemple, les informations communiquées par la DVNI à la Cour montrent que les sept règlements d'ensemble après mise en recouvrement conclus sur la période 2014-2016 portaient au total sur un montant initial d'imposition de plus de 200 M€ et une réduction de plus de 29 M€.

La Cour a relevé que les informations saisies par les services ne sont pas toujours fiables. Par exemple, ont été enregistrées des remises gracieuses portant sur droits indirects, ce qui est proscrit par la législation⁴⁴.

Mais la raison principale réside dans le fait que les applications informatiques (ALPAGE et ERICA) dont dispose la DGFIP pour le suivi de son pouvoir gracieux au sens large restent très insuffisants. Certes, de réelles améliorations ont été entreprises depuis 2013. Toutefois, elles ne permettent pas encore de restituer la totalité des remises et des transactions pratiquées par les services. Par exemple, il n'existe aucun suivi automatisé des transactions conclues à la suite d'un contrôle sur pièces, et, en conséquence, il est assuré manuellement par les services. De même, les règlements d'ensemble menés par les services à la suite d'un contrôle fiscal ne sont pas non plus restitués dans le suivi statistique des applications⁴⁵. Enfin, s'agissant des remises gracieuses, les restitutions ne permettent pas de les isoler, selon leur fait générateur (mesures de soutien nationales ou décisions particulières locales). Un suivi statistique spécifique est opéré de manière exceptionnelle (par exemple en 2015-2016, lors de la crise des éleveurs). D'autres cas d'anomalies en matière de pénalités ou de traitement des transactions avant ou après mise en recouvrement ont été identifiés.

La situation est plus grave encore à la DGDDI puisque cette dernière n'est toujours pas en mesure de communiquer les montants de moins-perçus liés aux remises et transactions sur les contributions indirectes. En matière de transactions, la DGDDI ne peut que communiquer le nombre de dossiers contentieux traités et les montants associés de droits et taxes, et de pénalités. S'agissant des remises, la DGDDI ne dispose ni des volumes, ni des montants.

2 - Un contrôle interne à renforcer

La DGFIP n'a pas fait, à ce jour, des transactions un axe national de contrôle obligatoire depuis l'introduction des nouvelles instructions en 2015 afin, selon elle, de ne pas « complexifier » sa mise en œuvre.

Toutefois, chaque direction peut prévoir des actions de contrôle interne et d'audits au niveau local. L'échantillon des services visités par la

⁴⁴ Ces erreurs de saisie sont constatées sur chacun des exercices examinés pour un montant annuel de 1 à 5 M€.

⁴⁵ La DVNI réalise un suivi statistique propre des règlements d'ensemble qu'elle mène, les applications informatiques nationales n'étant pas prévues pour rendre compte des règlements d'ensemble.

Cour a permis de constater que les directions qui se sont emparées de ces outils ont pu identifier des points d'amélioration en matière de fiabilisation des processus de suivi et de traçabilité.

En tout état de cause, le développement du dispositif de transactions recherché par la DGFIP implique en contrepartie une accentuation du contrôle interne et une restitution rigoureuse. Un pilotage plus fin et systématique pourrait être mis en place localement, au moyen d'un bilan annuel partagé, afin de détecter les écarts dans les pratiques d'atténuation des pénalités et prendre les mesures nécessaires à leur harmonisation.

Les remises n'ont pas non plus fait l'objet d'un axe de contrôle interne depuis 2015.

3 - Jusqu'à récemment, une absence de suivi des avis émis par le comité du contentieux fiscal douanier et des changes (CCFDC)

Alors qu'il est chargé de donner un avis consultatif sur les remises et transactions les plus importantes, le CCFDC ne dispose pas d'information sur la suite donnée à ses avis par la DGFIP ou la DGDDI, et, en conséquence, ne peut en faire état dans le rapport annuel que le comité publie⁴⁶.

À la suite de l'enquête de la Cour, le CCFDC a mentionné, dans son rapport annuel portant sur l'exercice 2016, le nombre de dossiers pour lesquels chacune des deux administrations s'est écartée, en définitive, du sens des avis rendus par le comité. Ainsi, comme l'indique ce rapport, le CCFDC a rendu 105 avis en 2016 en matière fiscale, dont 23 avis non conformes aux propositions de l'administration. À la suite de ces avis non conformes, la DGFIP a pris 14 décisions entièrement conformes à l'avis du comité. Dans les neuf autres dossiers, à quatre reprises, l'administration a maintenu le sens des propositions transmises au comité et dans cinq cas, elle a pris une décision intermédiaire entre le sens de ses propositions initiales et l'avis rendu par le comité.

⁴⁶ Article 20 de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédures aux contribuables en matière fiscale et douanière.

B - Une égalité de traitement à mieux assurer

En dépit d'outils récemment mis en place visant à mieux assurer l'égalité de traitement, des limites importantes demeurent en matière de remises comme de transactions.

1 - Des améliorations récentes visant à encadrer les remises et transactions

En matière de remises comme de transactions, de premiers instruments ont été mis en place par la DGFIP afin d'uniformiser les pratiques.

S'agissant des remises, la DGFIP a publié plusieurs instructions traitant du cas des remises en faveur des particuliers (en 2012 et 2015) comme des professionnels (en 2013). Elles posent le principe que toutes les demandes liées à des difficultés de paiement doivent être examinées de manière systématique et préalable sous l'angle des délais de paiement. En outre, elles présentent des boîtes à outils (BAO) « particuliers » et « professionnels », composées de questionnaires permettant d'apprécier la situation du ménage ou du professionnel et d'outils internes destinés à harmoniser l'instruction des demandes et à garantir la traçabilité des décisions. La DGFIP a introduit un barème, à titre indicatif, en 2013, pour les professionnels soumettant des demandes gracieuses non spécifiquement liées à des difficultés financières.

S'agissant des transactions, la DGFIP a renouvelé ses instructions en 2012 puis en 2015 afin d'instaurer un cadre harmonisé destiné à améliorer la régularité, la traçabilité et le contrôle de cette procédure. Trois leviers ont été identifiés comme permettant de renforcer l'homogénéité de traitement et la régularité des pratiques au sein des services : i) l'utilisation des circuits de signature, ii) la définition de règles locales en matière d'atténuation de pénalités, et iii) la réaffirmation du rôle de l'interlocuteur départemental⁴⁷. La Cour a pu constater au cours des visites effectuées dans le réseau territorial que ce dispositif national des transactions est connu des services et qu'il fait l'objet d'instructions diffusées localement.

⁴⁷ L'interlocuteur départemental est le recours de deuxième niveau après le recours hiérarchique auprès du supérieur hiérarchique. Il s'agit, en général, de l'adjoint au directeur en charge du contrôle fiscal. Son positionnement lui permet d'avoir une vision d'ensemble sur les transactions conclues dans le département.

2 - Des difficultés persistantes à s'assurer de l'égalité de traitement en matière de remises

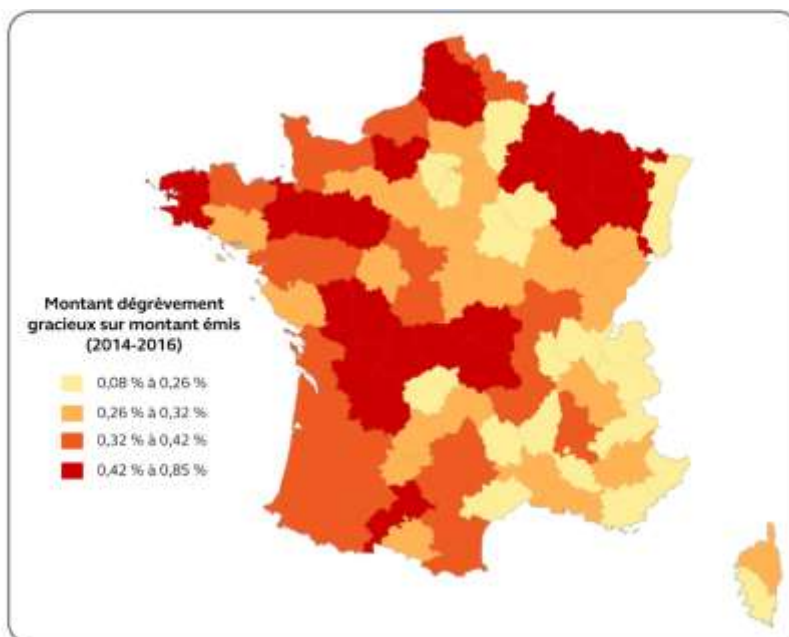
À l'occasion de son enquête, la Cour a mis en évidence des différences de traitement dans la politique de remises. Deux exemples peuvent être évoqués :

- s'agissant de la taxe d'habitation acquittée par les étudiants, la DRFiP de Gironde a indiqué à la Cour qu'elle accepte de remettre les droits aux étudiants en difficulté de manière systématique. Tel n'est en revanche pas le cas au sein de la DDFiP du Pas-de-Calais ;
- s'agissant de l'examen général de la situation « de gêne ou d'indigence », la DDFiP du Pas-de-Calais n'accepte de remettre les montants en jeu que si le contribuable dispose d'un revenu plaçant son foyer en-deçà de 80 % du seuil de pauvreté, alors qu'en Gironde, des remises sont susceptibles d'être accordées pour des niveaux de revenus supérieurs.

On constate une grande hétérogénéité entre départements, d'une part, mais aussi à l'intérieur d'un département, entre SIP par exemple, d'autre part.

Le ratio des montants de remises gracieuses de TH rapportés au montants d'impôts émis par département (moyenne 2014-2016) montre des écarts pouvant aller de 0,08 % (Corse du Sud) à 0,85 % (Haute-Vienne).

**Carte n° 1 : ratios de remises gracieuses sur montants émis (TH)
de 2014 à 2016 par département**

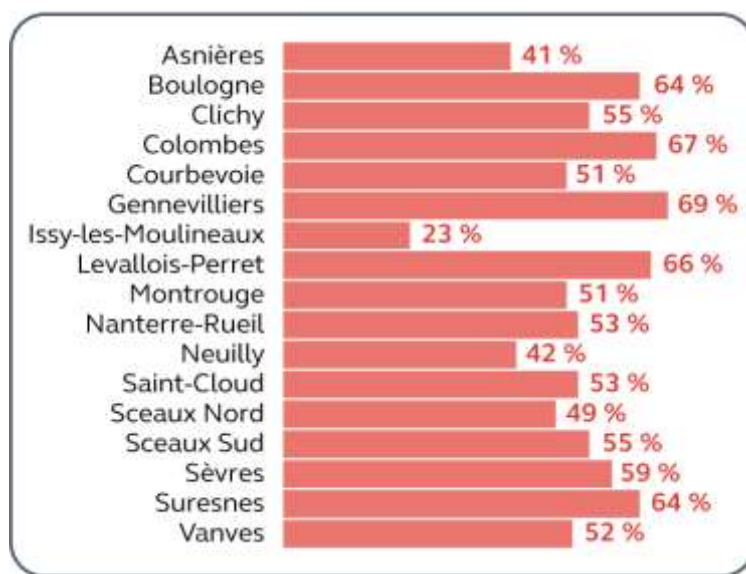


Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

L'examen infra-départemental d'un autre ratio, le taux de rejet des demandes de remise gracieuse de TH montre également l'existence d'écarts importants.

Dans le département des Hauts-de-Seine, le taux de rejet des demandes de remise de TH varie de 23 % à Issy-les-Moulineaux à 69 % à Gennevilliers.

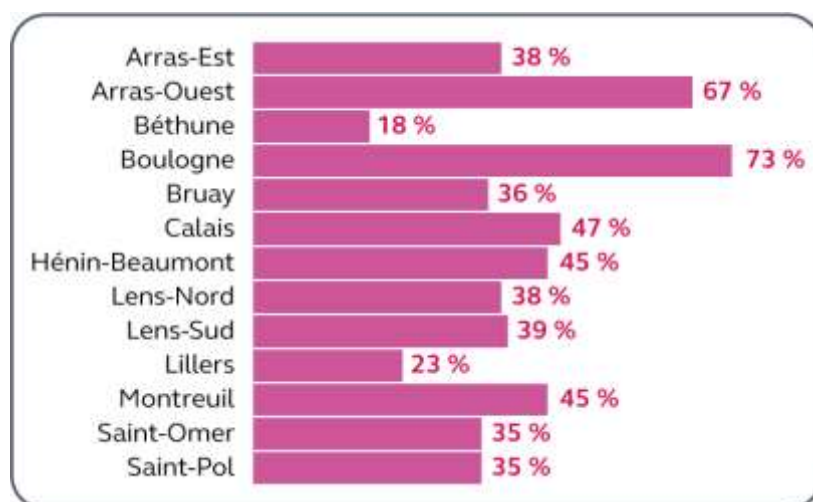
Graphique n° 2 : taux de rejet des demandes de remise de TH en 2016 parmi les SIP de la DDFiP des Hauts-de-Seine



Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

Dans le département du Pas-de-Calais, le taux de rejet des demandes de remise de TH varie de 18 % à Béthune à 73 % à Boulogne.

Graphique n° 3 : taux de rejet des demandes de remise de TH en 2016 parmi les SIP de la DDFiP du Pas-de-Calais



Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

De tels écarts peuvent trouver leur origine dans plusieurs facteurs : les taux d'imposition, différenciés en matière de TH, appliqués dans chaque territoire ; les conditions socio-économiques locales ; les phénomènes exceptionnels sur tel ou tel territoire (fermeture de site économique majeur par exemple, crise agricole, catastrophe naturelle, etc.). Mais ils recouvrent également de façon certaine des différences de pratiques des services locaux de la DGFIP. Sur ce dernier point, l'instruction a permis de relever que, sur le terrain, les agents évoquent une crainte de multiplication des demandes de remise par effet de bouche à oreille dans les territoires les plus en difficulté, ce qui pourrait conduire à des pratiques plus restrictives dans ceux-ci.

Pas plus que les directions locales, la DGFIP ne s'est dotée des moyens de rendre compte des écarts constatés, ni de les analyser en invoquant ou infirmant ces différentes hypothèses. Le besoin de pilotage intra-départemental mais aussi entre départements, à l'échelle nationale, est donc majeur.

3 - Des pratiques hétérogènes d'atténuation de pénalités lors de la conclusion de transactions

Il n'existe, en la matière, aucun outil permettant de restituer de façon automatisée la nature des pénalités remises ni leur quantum, ce qui constitue une faiblesse dans le suivi et n'est pas de nature à faciliter l'harmonisation des pratiques. De même, on ne peut distinguer, pour l'ensemble des transactions, celles qui concernent des abandons ou diminutions de pénalités en faveur des entreprises, et celles qui affectent les particuliers. En définitive, cela ne permet donc pas d'évaluer les quantums les plus fréquemment appliqués, selon les pénalités, ni de distinguer le volume des transactions y dérogeant par exception.

La faculté de moduler les atténuations de façon discrétionnaire pour prendre en compte les circonstances de l'affaire et la situation du contribuable, ainsi que l'absence de définition d'un seuil de quantum, ou d'options à retenir en fonction de sanctions multiples (amendes, pénalités, etc.) ne peuvent avoir pour conséquence que le maintien de pratiques très hétérogènes, en particulier en matière de remise ou modération des majorations pour manquement délibéré, manœuvres frauduleuses ou abus de droit, ainsi qu'en matière d'intérêts de retard.

À titre d'exemple, le rapport d'audit interrégional de Rhône-Alpes Bourgogne dresse le constat que le taux d'atténuation moyen des pénalités varie en fonction des directions auditées. Ces écarts ne sont pas justifiés.

Dans les dossiers individuels qu'elle a consultés⁴⁸, la Cour a pu également constater l'hétérogénéité des atténuations pour les mêmes natures de pénalités :

- les majorations de 40 % pour manquement délibéré sont ramenées à 20 %, 15 %, 10 % ou 5 %, voire, dans plusieurs cas, totalement abandonnées ;
- de même, les majorations de 80 % pour manœuvres frauduleuses ou abus de droit sont ramenées, selon les cas, à 40 %, 30 %, 20 %, 15 % ou 10 % ;
- enfin, de façon plus rare, il a été constaté qu'une majoration de 80 % pour activité occulte a été ramenée à 20 % voire à 10 % et qu'une majoration de 100 % relevant de l'article 1759 du CGI pour distributions occultes a fait l'objet d'une remise totale.

⁴⁸ Examen de 163 dossiers de transactions au sein du réseau territorial et des directions nationales.

*

**

La DGFIP et ses services déconcentrés ne disposent pas d'un outil de suivi permettant de piloter par territoire et au sein de chaque territoire la pratique de la remise gracieuse. Cette absence de suivi systématique ne permet pas de garantir un traitement équitable des personnes physiques et morales sur l'ensemble du territoire.

La Cour n'est pas favorable à l'instauration d'un barème contraignant⁴⁹ qui tendrait à s'apparenter à l'ouverture d'un « droit à la remise ». En revanche, la contrepartie de la liberté d'appréciation de l'administration est l'obligation de rendre compte, d'expliquer et de mettre en place des politiques visant à prévenir et corriger les écarts de pratique des services.

C - Une transparence à garantir

Depuis l'adoption de loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière du 6 décembre 2013, l'article L. 251 A du livre des procédures fiscales charge le ministre du budget de publier chaque année un rapport sur l'application de la politique de remises et de transactions à titre gracieux par l'administration fiscale. Ce rapport s'ajoute à celui publié chaque année par le CCFDC.

Ce n'est qu'à l'occasion de l'enquête de la Cour que la DGFIP a déposé un rapport, pour la première fois, le 14 avril 2017. Pour sa part, la DGDDI ne s'est pas encore prêtée à cet exercice, qui devrait, à l'avenir, être conjoint aux deux administrations⁵⁰.

⁴⁹ La DGDDI dispose, dans un cadre juridique différent, d'un barème pour les transactions conclues (diminutions ou abandons des amendes uniquement).

⁵⁰ Le Parlement a également critiqué cette information lacunaire. Dans un rapport d'information de février 2017, il est souligné que les données présentées dans le rapport du CCFDC « ne permettent pas de saisir la politique d'ensemble conduite en la matière ni de vérifier que tous les contribuables sont traités de façon équitable. Plus que jamais, la publication du rapport prévu par l'article L. 251 A apparaît indispensable. Aucun rapport n'a été transmis à ce jour au Parlement, le ministère considérant que ces informations figurent dans le rapport du comité du contentieux fiscal ».

Les informations recensées par le rapport d'avril 2017 restent d'une fiabilité insuffisante et doivent encore être complétées⁵¹. En outre, si le rapport s'attache à expliquer les variations du nombre de demandes gracieuses, les transactions ne font l'objet d'aucune mise en perspective. Les éléments chiffrés fournis⁵² ne sont accompagnés d'aucune analyse qualitative de l'action de l'administration.

À l'avenir, le rapport au Parlement et le rapport du CCFDC devraient être plus clairement distingués. Le rapport du CCFDC pourrait davantage s'attacher à présenter l'action du comité et, en particulier, le suivi de ses avis par l'administration fiscale. Celui des administrations fiscales (DGFIP et DGDDI) devrait permettre une évaluation annuelle des dispositifs analysant les écarts relevés possibles constatés, et rendant compte de l'action des deux directions et notamment de leurs services déconcentrés en la matière.

CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

Les remises et les transactions en matière fiscale constituent deux outils utiles à la gestion de l'impôt et qui reposent sur le pouvoir d'appréciation des agents de l'administration fiscale.

L'enquête de la Cour a mis en évidence l'existence d'écarts entre les pratiques et le cadre juridique applicable aux remises et transactions. Ces écarts doivent être corrigés.

Au-delà des questions de régularité, le principal enjeu qui s'attache à ce pouvoir d'appréciation laissé à l'administration fiscale, aux enjeux budgétaires importants, tient à la nécessité de mieux assurer l'égalité de traitement des contribuables et la transparence. La marge d'appréciation laissée à l'administration fiscale et l'absence de tout barème doivent, en effet, avoir comme contrepartie un pilotage interne et un suivi irréprochables.

⁵¹ Le bilan présenté au Parlement repose exclusivement sur les données issues de l'application ERICA. En matière de transactions, il restitue les informations relatives aux transactions après mise en recouvrement proposées, et non conclues ; sans faire mention des transactions avant mise en recouvrement.

⁵² Tableaux issus d'ERICA présentant par impôts et par département, le nombre de remises, transactions après mise en recouvrement proposées et les montants associés.

Or, la situation relevée est à cet égard, en dépit d'efforts récents, loin d'être satisfaisante.

En conséquence, la Cour formule les recommandations suivantes :

- 1. modifier les dispositions de l'article L. 247 (deuxième alinéa) du LPF afin de préciser les conditions dans lesquelles des remises gracieuses peuvent être accordées lorsque l'impôt n'est pas définitif, et abroger le dernier alinéa de l'article R. 247-2 du livre des procédures fiscales ;*
 - 2. définir un cadre légal applicable au dispositif de règlement d'ensemble et en assurer un suivi spécifique ;*
 - 3. améliorer, en application d'un plan d'action précis à trois ans, au sein de la DGFIP comme de la DGDDI la qualité et la fiabilité des restitutions informatiques des remises et transactions ;*
 - 4. mettre en place, tant au niveau des services déconcentrés que de la DGFIP, des dispositifs de contrôle interne permettant de mesurer et d'analyser les écarts constatés en matière de remises et de transactions à des fins de pilotage et d'harmonisation ;*
 - 5. publier en annexe au projet de loi de finances le rapport annuel au Parlement sur l'application de la politique de remises et de transactions à titre gracieux par l'administration fiscale, incluant les données de la DGFIP comme celles de la DGDDI et compléter à moyen terme les lacunes graves qu'il comporte en l'état.*
-

Réponses

Réponse du ministre de l'action et des comptes publics.....	90
---	----

Destinataires n'ayant pas d'observations

Ministre d'État, ministre de l'intérieur
Présidente du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes
Président de l'Association des maires de France

RÉPONSE DU MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS

La Cour émet plusieurs recommandations qui appellent de ma part les observations suivantes.

Parmi les cinq recommandations formulées, trois peuvent être partagées, sous réserve de délais de mise en œuvre :

- *améliorer, en application d'un plan d'action précis à trois ans, la qualité et la fiabilité des restitutions informatiques des remises et transactions ;*
- *mettre en œuvre des dispositifs de contrôle interne pour mesurer les écarts de traitement en matière de remises et transactions, à des fins de pilotage et d'harmonisation accrue ;*
- *publier en annexe au projet de loi de finances le rapport annuel au Parlement sur l'application de la politique de remises et de transactions à titre gracieux par l'administration fiscale, prévu à l'article L. 251 A du livre des procédures fiscales (LPF).*

Je souscris pleinement aux observations formulées qui visent à améliorer le suivi de la mise en œuvre des remises et transactions en matière fiscale en adaptant à moyen terme le système d'information des administrations fiscales et à renforcer l'information du Parlement en la matière. Je vous remercie d'avoir pris notamment acte, à ce titre, des récentes actions entreprises par les administrations placées sous mon autorité pour tenir compte de ces remarques (remise au Parlement du rapport prévu à l'article L. 251 A du LPF, communication sur les suites données aux avis du Comité du contentieux fiscal, douanier et des changes notamment).

En revanche, deux recommandations de la Cour appellent de ma part des réserves :

- *modifier les dispositions de l'article L. 247-2° et de l'article R. 247-2 du LPF afin de légaliser, d'une part, la pratique des services tendant à accorder des remises de pénalités pour des impositions non définitives et, d'autre part, celle consistant à ne pas consulter le maire avant une décision d'admission ou de rejet de mesures gracieuses en matière d'impôts directs locaux (recommandation N° 1).*

La légalisation de la pratique de remises gracieuses de pénalités accordées sur des impositions non définitives ne serait pas aisée à formaliser sauf à enserrer l'action administrative dans des normes rigides, peu conciliables avec le souhait du gouvernement de diffuser une culture

de l'accompagnement « sur mesure », faisant confiance aux fonctionnaires pour en faire un usage adapté, respectueux de l'égalité entre contribuables tout en étant favorable à ceux-ci.

Les remises gracieuses de pénalités accordées par exemple à des contribuables primo- défaillants vont dans ce sens.

En ce qui concerne la consultation du maire, cette disposition a été instituée par un décret du 15 septembre 1981 avec sans doute pour objectif de permettre aux maires d'être sensibilisés aux conditions d'acceptation par les populations locales de la fiscalité locale directe. Cette disposition n'a jamais été mise en œuvre par les services fiscaux et va de fait devenir partiellement caduque avec la suppression progressive de la taxe d'habitation pour les ménages les plus modestes.

Cela étant, il s'agit d'un décret simple dont la modification est possible et doit s'apprécier en opportunité.

J'observe au demeurant que la direction générale des Finances publiques (DGFIP) n'est pas saisie, pas plus que depuis 35 ans, par des maires souhaitant être consultés. Cette situation s'explique d'ailleurs sans doute par le fait que les dégrèvements gracieux sont à la charge de l'État.

- *définir un cadre légal au dispositif du « règlement d'ensemble » (recommandation n° 2-1).*

Je soulignerai d'abord que la notion de « règlement d'ensemble » nécessite d'être précisée. Il ne s'agit pas d'une atténuation des droits rappelés mais plus simplement d'un accord survenant à la fin d'un contrôle fiscal entre le contribuable et l'administration, au terme duquel cette dernière abandonne des rappels qu'elle estime non fondés alors que le contribuable accepte les autres. Cet accord peut même donner lieu à une transaction lorsque le service estime possible de remettre des majorations.

Si cette procédure, qui est mise en œuvre pour des cas généralement complexes, paraît se prêter difficilement à une formalisation législative, j'ai en revanche demandé à la DGFIP d'adresser aux services des instructions sur cette procédure pour en rappeler les principes, les modalités d'applications, les limites et le suivi. L'existence du « règlement d'ensemble » et sa souplesse encadrée sont indispensables au bon fonctionnement du système fiscal qui doit pouvoir disposer des outils utiles au traitement de situations complexes lors des opérations de contrôle fiscal.

Par ailleurs, je relève que la Cour estime que la pratique de la direction générale des Douanes et Droits indirects (DGDDI), en matière de transactions et de remises gracieuses, ne peut être évaluée en

« l'absence complète de dispositif de suivi », réalisant une comparaison avec la pratique de la DGFIP.

Si cette comparaison n'est en soi pas contestable, sa conclusion l'est en revanche puisque la douane dispose d'un suivi de sa politique transactionnelle. Les chiffres produits par la Cour sur le nombre de transactions et leur répartition par type de fiscalité en attestent. Il est notamment inexact d'indiquer qu'« aucune restitution et analyse d'ensemble [n'est possible] » puisque tous les dossiers transactionnels sont recensés dans un outil permettant de suivre l'activité contentieuse à l'échelle nationale. Les instructions données aux services en matière de pratique transactionnelle permettent enfin de garantir une égalité de traitement devant les sanctions, qui sont modulées en fonction de la gravité des infractions et des comportements.

Je rappelle également que la douane ne dispose d'aucun pouvoir de remise de l'impôt. Dès lors, aucun moins perçu fiscal n'est possible, ce qui garantit cette même égalité des contribuables devant l'impôt.

Enfin, je souhaiterai quelques ajustements dans la formulation de certains paragraphes afin d'éviter des malentendus :

- en précisant que les remises gracieuses accordées portent sur les pénalités en matière de TVA ;
- en supprimant les deux graphiques qui ne portent que sur l'année 2016 et pour lesquels des explications ponctuelles permettent d'expliquer un écart. À titre d'exemple, le faible taux de rejet de demandes gracieuses au service des impôts des particuliers de Béthune en 2016 en matière de taxe d'habitation s'explique par un arrêté de reconnaissance de catastrophe naturelle pour dommages causés par les inondations et coulées de boues qui justifie une plus grande acceptation de demandes gracieuses.