



## Modulation des sanctions fiscales : un combat démocratique en cours

Aout 2012 v1

Le conseil d'état, le conseil constitutionnel et la CEDH mais pas la cour de cassation ont jugé que les sanctions fiscales-souvent très lourdes - décidées par l'administration étaient conformes à une société démocratique alors même que le juge n'avait pas la possibilité de les moduler suivant le comportement personnel du contribuable

**Ce n'est pas notre avis :**

Cette position n'est pas compatible avec notre démocratie et ce même des raisons budgétaires et chronophages,

Est il logique de laisser à une administration le soin de décider à la fois de la sanction – de plus en plus lourde – et des remises dites gracieuses et cela dans la plus grande des discrétions sans qu'un juge indépendant, gardien naturel du curseur des libertés n'ait une opinion à donner

Quels sont les lecteurs de ce blog qui pourraient admettre une telle position sauf la petite poignée de nos bœufs tigres, les scribes de l'intolérance

### **Nous proposons des réflexions constructives**

<b>La jurisprudence traditionnelle et protectrice de la cour de cassation .....</b>	<b>2</b>
<b>La décision du conseil constitutionnel du 17 mars 2011 .....</b>	<b>4</b>
<b>La décision de la Cour des Droits de l'Homme du 4 mars 2004 .....</b>	<b>4</b>
<b>Le revirement de la Cour des Droits de l'Homme du 7 juin 2012 .....</b>	<b>5</b>
<b>L'arrêt du conseil d'état du 27 juillet 2012.....</b>	<b>5</b>
<b>Des propositions d'action de protection de nos concitoyens.....</b>	<b>6</b>
<b>1<sup>er</sup> saisir les juridictions judiciaires .....</b>	<b>6</b>
<b>2<sup>ème</sup> saisir l'administration de procédure gracieuse.....</b>	<b>6</b>
<b>3eme informer le comite du contentieux fiscal .....</b>	<b>6</b>
<b>les conditions d'exercice de la juridiction gracieuse .....</b>	<b>8</b>
<b>domaine de la juridiction gracieuse .....</b>	<b>8</b>
<b>introduction des demandes .....</b>	<b>9</b>
<b>objet des demandes .....</b>	<b>10</b>
<b>☒ l'impôt en principal.....</b>	<b>10</b>
<b>☒ les pénalités .....</b>	<b>10</b>
<b>modalités d'instruction des demandes.....</b>	<b>10</b>
<b>delais de traitement des demandes .....</b>	<b>12</b>
<b>decisions de l'autorite competente .....</b>	<b>12</b>
<b>nature des decisions .....</b>	<b>12</b>
<b>les autorites competentes pour statuer.....</b>	<b>12</b>
<b>contestation des decisions.....</b>	<b>14</b>

## La tribune prémonitoire de 23 septembre 2007

### De la modulation des sanctions fiscales et administratives par O Fouquet

### Modulation des pénalités fiscales : le Conseil d'Etat persiste et signe par Julie

#### Burguburu,

## **La jurisprudence traditionnelle et protectrice de la cour de cassation**

### **La cour de cassation reconnaît au juge judiciaire le droit de moduler les sanctions**

La chambre commerciale de la Cour de cassation a jugé à de nombreuses reprises que les juridictions judiciaires avaient le droit de moduler les sanctions fiscales .:

#### Cour de Cassation, Chambre commerciale, 22 février 2000, 97-17.945,

Le juge du fond ne peut exercer le pouvoir qui lui est ainsi conféré qu'en étant mis en mesure, par la partie qui le lui demande, d'apprécier la réalité et la portée des faits sur lesquels elle se fonde. Dès lors, le moyen tiré de la violation de l'article 6.1 de la Convention, qui n'a pas été invoqué devant le juge du fond, est irrecevable comme nouveau et mélangé de fait et de droit.

Pour la Cour et en vertu de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme, un système de majoration d'impôt ne se heurte pas à l'article 6 de la convention européenne des droits de l'Homme pour autant que le contribuable puisse saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de ce texte.

#### Cour de cassation, Chambre commerciale, 23 septembre 2008, 07-11.989,

L'amende fiscale prévue à l'article 1840 N septies du code général des impôts constitue une sanction ayant le caractère d'une punition, la cour d'appel, qui n'a pas recherché si l'amende ainsi infligée était proportionnée au comportement du redevable, n'a pas légalement justifié sa décision ;

#### Cour de Cassation, Chambre commerciale, du 27 juin 2000, 97-22.351, Inédit

il résulte de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme qu'un système de majorations d'impôt ne se heurte pas à l'article 6 de la Convention pour autant que le contribuable puisse saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de ce texte ; que la majoration prévue par l'article 1728-3 du Code général des impôts constitue une sanction ayant le caractère d'une punition et que cette disposition n'a pas institué à l'encontre de la décision de l'administration un recours de pleine juridiction permettant au tribunal de se prononcer sur le principe et le montant de l'amende ; qu'il en résulte que l'application de l'article 1728-3 doit être dans cette mesure écartée au regard de l'article 6 1 de la Convention susvisée ;

#### Cass. com. 29 avril 1997 n° 95-20001, Ferreira :

#### Cass. com. 21 octobre 1997 n°96-10431, Marbotte :

Un système de majorations d'impôt ne se heurte pas à l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales pour autant que le contribuable puisse saisir de toute décision ainsi prise à son encontre un tribunal offrant les garanties de ce texte. L'amende fiscale prévue par l'article 1840 N quater du Code général des impôts constitue une sanction ayant le caractère d'une punition et cette disposition n'a pas institué à l'encontre de la décision de l'Administration un recours de pleine juridiction permettant au tribunal de se prononcer sur le principe et le montant de l'amende. Il en résulte que l'application de l'article 1840 N quater doit être écartée dans cette mesure au regard de l'article 6.1 susvisé.

Surtout, la Cour de Cassation a décidé que ni le recours gracieux pour obtenir la remise ou la modération des pénalités, ni le recours pour excès de pouvoir contre les décisions de la juridiction gracieuse ne constituent le recours de pleine juridiction permettant au tribunal de se prononcer sur le principe et le montant de l'amende au sens de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'Homme.

[Cass. com. 17 novembre 1998 n° 96-21749 ,Mr C. Dupuis :](#)

Le tribunal, devant qui le contribuable invoque le fait qu'il a acquitté la taxe (défaut de vignette auto : CGI art. 1840 N quater) immédiatement après avoir été verbalisé, a le droit d'apprécier la proportionnalité de la sanction au comportement du contribuable.

[Cass. com. 15 juin 1999 n° 98-10931 ,M. Lise :](#) [BO 13 N-1-99.](#)

Le juge ne peut se prononcer sur l'application de la pénalité prévue à l'article 1840 N septies du CGI (défaut de déclaration pour le paiement de la taxe annuelle sur les véhicules de sociétés) sans rechercher si l'amende ainsi infligée est proportionnée au comportement du redevable.

[Cass. com. 13 décembre 2005 n° 03-13984 : Société X. Frères](#)

Dès lors que les majorations pour défaut de déclaration prévues par l'article 1728, 3 du CGI présentent le caractère d'une punition, le juge est fondé à se prononcer sur le principe de leur application et sur leur montant. Il découle en effet des dispositions de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'Homme (droit à un procès équitable) qu'un recours de pleine juridiction permettant au tribunal de se prononcer sur le principe et le montant de la sanction doit être accordé au contribuable.

[Cass. com. 22 février 2000 n° 97-17822 , Ferrière](#) [BO 13 N-7-00.](#)

[Cass. com. 27 juin 2000 n° 97-22351 , Bodin :](#) [BO 13 N-7-00 ;](#)

La cour d'appel d'Aix en Provence qui s'était prononcée sur le principe et la proportionnalité au comportement du contribuable de la majoration pour défaut ou retard de déclaration appliquée par l'administration en relevant que, malgré deux mises en demeure de l'administration fiscale, l'intéressé avait refusé de procéder à la déclaration à laquelle il était assujéti et en retenant qu'aucune considération générale ou d'espèce ne justifiait la réduction sollicitée a été confirmée

[Cass. com. 3 octobre 2006 n° 05-11438, Mme X](#)

## ATTENTION

A) Si la Cour de cassation reconnaît au juge judiciaire le pouvoir de modérer les pénalités, celui-ci ne peut se prononcer sur le montant de la sanction que s'il est expressément saisi d'une contestation sur ce point .

[Cass. com. 14 décembre 1999 n° 97-17308 , Abella](#)

Le juge n'est, en effet, pas tenu d'exercer d'office son contrôle sur la pénalité.

B)le requérant doit fournir aux juges du fond les éléments d'appréciation pertinents sur lesquels il se fonde pour demander la décharge ou la modération des pénalités

[Cass. com. 22 février 2000 n° 97-17945 , Société centrale immobilière 71, rue Albert : BO 13 N-7-00 ;](#)

[Cass. com. 1er juillet 2003 n° 00-13966, DGI c/ X:\).](#)

### **La décision du conseil constitutionnel du 17 mars 2011**

je vous conseille de lire l'analyse des décisions rédigée par les services juridiques du conseil qui apporte des possibilités de souplesse

#### [L'analyse des services juridiques du conseil](#)

Le 17 mars 2011, le **conseil constitutionnel** avait déclaré conforme à la constitution trois types de sanctions fiscales [cliquer](#)

*17 mars 2011 - Décision n° 2010-103 QPC Société SERAS II [Majoration fiscale de 40 % pour mauvaise foi] [Conformité]*

*17 mars 2011 - Décision n° 2010-104 QPC Epoux B. [Majoration fiscale de 80 % pour activité occulte] [Conformité]*

*17 mars 2011 - Décision n° 2010-105 QPCM. César S. et autre [Majoration fiscale de 40 % après mise en demeure] [Conformité]*

"Considérant que la disposition contestée institue une sanction financière dont la nature est directement liée à celle de l'infraction ;  
que la loi a elle-même assuré la modulation des peines en fonction de la gravité des comportements réprimés ;  
que le juge décide, dans chaque cas, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, soit de maintenir ou d'appliquer la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, soit de ne laisser à la charge du contribuable que des intérêts de retard s'il estime que l'administration n'établit pas que ce dernier se serait rendu coupable de manoeuvres frauduleuses ni qu'il aurait agi de mauvaise foi ;  
Qu'il peut ainsi proportionner les pénalités selon la gravité des agissements commis par le contribuable ; que le taux de 40 % n'est pas manifestement disproportionné ;"

### **La décision de la Cour des Droits de l'Homme du 4 mars 2004**

[L 'Arrêt Silvester's Horeca du 4 mars 2004 \(](#)

"Le fait pour une juridiction de se déclarer incompétente pour apprécier l'opportunité ou accorder une remise complète ou partielle d'une amende fiscale est une violation de l'article 6§1 de la convention car la contribuable n'a pas eu la possibilité de soumettre la décision prise à son encontre à un contrôle de pleine juridiction"

## **Le revirement de la Cour des Droits de l'Homme du 7 juin 2012**

**Le 7 juin 2012**, la cour européenne des droits de l'homme juge que le système français qui ne prévoit pas de personnalisation des sanctions fiscales n'est pas contraire à la convention des droits de l'Homme et ce avec une motivation similaire à celle du conseil constitutionnel

### **[SEGAME /FRANCE CEDH N° 4837/06 du 7 juin 2012](#)**

59. La Cour observe tout d'abord que la loi elle-même proportionne dans une certaine mesure l'amende à la gravité du comportement du contribuable, puisque celle-ci est fixée en pourcentage des droits éludés, dont en l'espèce la requérante a pu amplement discuter l'assiette (cf. *mutatis mutandis Valico S.r.l. c. Italie* (déc.), no 70074/01, CEDH 2006-III). La Cour admet par ailleurs, comme le souligne le Gouvernement, le caractère particulier du contentieux fiscal impliquant une exigence d'efficacité nécessaire pour préserver les intérêts de l'Etat et observe, en outre, que ce contentieux ne fait pas partie du noyau dur du droit pénal au sens de la Convention (cf. *mutatis mutandis Jussila c. Finlande* [GC], no 73053/01, § 43, CEDH 2006-XIII). Elle considère enfin que le taux de l'amende, fixé à 25% par l'ordonnance du 7 décembre 2005, n'apparaît pas disproportionné (*Malige* précité, § 49 ; *a contrario et mutatis mutandis Mamidakis c. Grèce*, no 35533/04, § 48, 11 janvier 2007 et *Grifhorst c. France*, no 28336/02, § 105, 26 février 2009).

60. Dès lors, en l'absence d'arbitraire, la Cour conclut qu'il n'y a pas eu en l'espèce violation de l'article 6 §

## **L'arrêt du conseil d'état du 27 juillet 2012**

**Le 27 juillet 2012**, le conseil d'état, qui ne désire pas à juste titre que nos juridictions deviennent des juges du comportement –au sens pénal du terme– suit ces jurisprudences mais avec un brin habile de provocation constructive

### **[Conseil d'État, 10ème et 9ème sous-sections réunies, 27/07/2012, 325436](#)**

En application du 1 de l'article 1729 du code général des impôts dans sa rédaction applicable à l'infraction sanctionnée, les impositions supplémentaires auxquelles M. B a été assujéti ont été assorties d'une majoration de 40 % pour mauvaise foi ;  
les stipulations de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales sont applicables à la contestation des majorations d'imposition prévues par l'article 1729 du code général des impôts, qui ont le caractère d'accusation en matière pénale ;  
les dispositions de l'article 1729 proportionnent les pénalités à l'importance des impositions éludées ;  
le juge de l'impôt, après avoir exercé son plein contrôle sur les faits invoqués et la qualification retenue par l'administration, décide, dans chaque cas, selon les résultats de ce contrôle, soit de maintenir la majoration effectivement encourue au taux prévu par la loi, sans **pouvoir moduler celui-ci pour tenir compte de la gravité de la**

**faute commise par le contribuable**, soit de ne laisser à la charge du contribuable que les intérêts de retard ;

Les stipulations du §1 de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ne l'obligent pas à procéder différemment ;

ainsi M. B n'est pas fondé à soutenir que les dispositions de l'article 1729 du code général des impôts fondant les pénalités auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 1996 devraient être écartées au motif que, faute de permettre au juge de l'impôt d'en moduler le taux, elles seraient incompatibles avec les stipulations de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

## **Des propositions d'action de protection de nos concitoyens**

De nombreuses solutions de protection de nos concitoyens sont envisageables

D'une utilisation plus fréquente du recours gracieux avec un accroissement des recours pour excès de pouvoir à un accroissement et une décentralisation de la comite du contentieux fiscal et des commissions fiscales de toutes formes qui existent grâce au concours bénévole de nos concitoyens

### **1<sup>ER</sup> Saisir les juridictions judiciaires**

Le contentieux de l'enregistrement – succession, ISF, trust – est de la compétence judiciaire

Le contentieux du recouvrement est aussi de la compétence judiciaire notamment en matière de forme des actes de poursuites

Dans certaines situations exceptionnelles, utiliser la procédure de la voie de fait

### **2eme informer le comite du contentieux fiscal**

**Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière**

[Article 21](#) Tout assujéti au respect de la réglementation fiscale, douanière et des changes et tout organisme représentatif de ces assujétis peut informer le comité des difficultés rencontrées en matière contentieuse.

## **[Le comité du contentieux fiscal et le recours gracieux](#)**

**Les coordonnées du comité. cliquer**

**Les remises et transactions à titre gracieux**

**Les textes législatifs**

**les textes réglementaires**

**Doctrine administrative**

### **2<sup>ème</sup> Saisir l'administration de procédure gracieuse**

Puis saisir rapidement les juridictions administratives pour excès de pouvoir

### **Le recours gracieux : comment obtenir la modulation des sanctions fiscales**

L'accroissement envisageable du contentieux des sanctions dans le cadre du recours de pleine juridiction devrait inciter les pouvoirs publics à favoriser une réflexion sur la modulation et la personnalisation des sanctions fiscales

[rapport 2010 du comite du contentieux fiscal.pdf](#)

La cour européenne des droits de l'Homme ayant [confirme le 7 juin 2012 dans l'arrêt SEGAME](#) la conventionalité du caractère forfaitaire et non judiciairement modulable du régime des sanctions fiscales et ce après plusieurs décisions du conseil constitutionnel, nos juridictions administratives vont refuser de rentrer dans le jeu –chronophage et budgétivore- du contrôle de la personnalisation des sanctions fiscales

[CAA de Douai 31 janvier 2012 N° 10DA01173](#)

[Conseil d'État, 9ème sous-section jugeant seule, 23/12/2011, 322463,](#)

[Conseil d'État, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 30/07/2010, 316757,](#)

[O FOUQUET " les pénalités fiscales à taux fixe: faut-il remonter jusqu'à la CEDH?" septembre 2009\)](#)

Pourtant le législateur a prévu différents recours pour obtenir la modulation des sanctions fiscales

**La question de principe est que l'administration est juge et partie**

**Recours gracieux puis recours de plein contentieux**

**Les remises et transactions à titre gracieux**

[Les textes législatifs](#)

[les textes réglementaires](#)

[Doctrines administratives](#)

Pour contester une sanction fiscale, le contribuable doit en demander la remise partielle ou totale et ce n'est qu'en cas de réponse de rejet implicite ou explicite qu'il peut saisir le juge administratif dans le délai de deux mois et dans le cadre du recours dit de plein contentieux

Si le contribuable n'est pas satisfait de la décision de l'administration ou à défaut de réponse de l'administration il peut saisir la juridiction administrative dans un délai de deux mois

En droit français, le **recours de plein contentieux** ou de pleine juridiction est un [recours contentieux](#) qui s'exerce devant le juge administratif, et sur lequel la juridiction administrative prononce entre l'administration et ses contradicteurs, comme les juridictions de droit privé entre deux parties en litige. Ainsi le juge peut-il, réformer les décisions de l'administration non seulement quand elles sont illégales, mais encore lorsqu'elles sont erronées, leur substituer des décisions nouvelles, constater des obligations et prononcer des condamnations nouvelles.

Il se distingue donc des recours gracieux et hiérarchique qui sont souvent des préalables à un recours contentieux et qui s'exercent auprès de l'administration.

### [les quatre types de contentieux administratifs](#)

#### **Le comité du contentieux fiscal, douanier et des changes,**

**A ce jour, ce comité a peut de pouvoir sinon que de donner des avis**

L'accroissement envisageable du contentieux des sanctions dans le cadre du recours de pleine juridiction devrait inciter les pouvoirs publics à créer une réflexion sur la modulation et la personnalisation des sanctions fiscales par une autorité indépendante

**Le comité du contentieux fiscal, douanier et des changes,( CCFDC) a été institué par [l'article 20 de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977,loi accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière.](#)**  
(cliquer)

Ce comité est chargé d'émettre un avis sur les transactions ou remises excédant les limites de compétence des services déconcentrés de la direction générale des impôts ou de la direction générale des douanes .

#### [Les coordonnées du comité. cliquer](#)

### **LES CONDITIONS D'EXERCICE DE LA JURIDICTION GRACIEUSE**

1.	les conditions d'exercice de la juridiction gracieuse.....	8
1.1	domaine de la juridiction gracieuse.....	8
1.2	introduction des demandes.....	9
1.3	objet des demandes.....	10
1.3.1	l'impôt en principal.....	10
1.3.2	les pénalités.....	10
1.4	modalités d'instruction des demandes.....	10
1.5	délais de traitement des demandes.....	12
1.6	décisions de l'autorité compétente.....	12
1.6.1	nature des décisions.....	12
1.6.2	les autorités compétentes pour statuer.....	12
1.7	contestation des décisions.....	14

**Source DA RAPPORT 2010**

### **LES CONDITIONS D'EXERCICE DE LA JURIDICTION GRACIEUSE**

Le terme de juridiction gracieuse désigne l'exercice du pouvoir de remise ou de modération qui est accordé par la loi à l'administration.

#### **- DOMAINE DE LA JURIDICTION GRACIEUSE**



Aux termes de l'article L. 247 du LPF, dans sa rédaction applicable depuis l'entrée en vigueur de l'article 35 de la loi de finances pour 2004, l'administration peut accorder, sur la demande du contribuable :

- ❖  des remises totales ou partielles (modérations) d'impôts directs régulièrement établis, lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence (article L. 247- 1° du LPF).
- ❖  des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts, si ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles se rapportent sont devenues définitives<sup>1</sup> (article L. 247- 2° du LPF).
- ❖  une atténuation, par voie de transaction, des amendes fiscales ou des majorations d'impôts, lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives (article L. 247- 3° du LPF).
- ❖ Le dernier alinéa de l'article L. 247 du LPF dispose qu'aucune autorité publique ne peut accorder de remise totale ou partielle de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions.
- ❖ L'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI peut désormais donner lieu à remise, modération ou transaction

## **INTRODUCTION DES DEMANDES**

Les demandes doivent être adressées au service dont dépend le lieu d'imposition, soit, en règle générale, le service des impôts des entreprises ou les services des impôts des particuliers (créés par l'arrêté du 26 mars 2009). Les services des impôts des particuliers regroupent les centres des impôts et les agents du recouvrement des trésoreries implantées dans les mêmes villes. Ils sont désormais implantés dans la très grande majorité des départements. Leur déploiement devait être achevé à la fin de l'année 2011.

Quel que soit leur objet, elles ne sont soumises à aucune condition de délai de présentation. Elles peuvent donc être formulées à toute époque, en principe, après la mise en recouvrement de l'impôt ou de la pénalité dont l'abandon ou l'atténuation est sollicitée. C'est-à-dire concrètement, lorsque les délais de réclamation ou de recours sont expirés ou encore lorsqu'une décision de justice irrévocable est intervenue.

Les demandes gracieuses, qui doivent être individuelles et signées par le contribuable (ou son mandataire<sup>1</sup>), sont établies au moyen d'une simple lettre. Les demandes orales sont néanmoins admises

[dans ce cas, une fiche de visite est rédigée par le service des impôts et signée par l'auteur de la demande].

Elles doivent contenir les indications nécessaires pour identifier l'imposition et, le cas échéant, être accompagnées, soit de l'avis d'imposition ou d'un extrait de rôle, soit de l'avis de mise en recouvrement (article R.\* 247-1 du LPF).

Elles peuvent être adressées par l'intermédiaire des services du médiateur de la République et du médiateur du Ministère de l'Economie, de l'Industrie et de l'Emploi.

---

<sup>1</sup> *Les avocats, chacun des époux pour les impositions relatives aux biens qu'il administre et les impôts dont il est solidairement responsable, les héritiers, chacun des membres d'une indivision, ... peuvent formuler une demande sans mandat formel.*

Elles peuvent, par ailleurs, relever du droit pétitionnaire. Enfin, un certain nombre de demandes sont, après qu'une démarche préalable s'est vue réserver une fin de non-recevoir, adressées aux conciliateurs fiscaux départementaux. Depuis la mise en place des directions départementales des finances publiques, le conciliateur fiscal est désormais le plus souvent un cadre supérieur du pôle de la gestion fiscale.

## **OBJET DES DEMANDES**

Conformément à l'article L. 247 du LPF, qui définit le champ d'application de la juridiction gracieuse, les demandes peuvent viser l'impôt en principal ou les pénalités.

### **□ L'impôt en principal**

Ne sont recevables que les demandes concernant les impôts directs et à condition que le contribuable invoque des motifs de gêne ou d'indigence le mettant dans l'impossibilité de se libérer vis-à-vis du Trésor.

Elles sont seulement susceptibles de faire l'objet d'une remise (l'administration renonce à la totalité de sa créance) ou d'une modération (la renonciation n'est que partielle). Elles ne peuvent donner lieu à transaction.

### **□ Les pénalités**

Les demandes visant les pénalités (intérêts de retard et sanctions fiscales) sont recevables en toute matière fiscale. Lorsque ces pénalités et les impositions qu'elles concernent sont devenues définitives, le contribuable peut éventuellement en obtenir la remise ou la modération.

En revanche, lorsque celles-ci et, le cas échéant, les impositions principales ne sont pas définitives, le contribuable ne peut normalement, en droit, obtenir une atténuation des pénalités que par la voie d'une transaction<sup>2</sup>

La remise ou modération est un abandon consenti par un créancier à son débiteur. Elle constitue donc un acte unilatéral. En revanche, la transaction suppose des concessions réciproques faites par le créancier et le débiteur sur leurs droits respectifs. Il s'agit, par conséquent, d'un contrat.

En pratique, des remises totales ou partielles de pénalités peuvent être admises de manière conditionnelle lorsque les impositions ou pénalités sont devenues définitives.

## **MODALITES D'INSTRUCTION DES DEMANDES**

Les conditions dans lesquelles sont instruites les demandes de remise, de modération ou de transaction sont précisées par les articles R.\* 247-1 et suivants du LPF. Les demandes gracieuses doivent, en principe, être soumises à l'instruction avant de faire l'objet d'une décision. Toutefois, le directeur départemental des finances publiques (ou dans les directions non encore fusionnées le directeur des services fiscaux) peut se prononcer sans instruction préalable sur les demandes qui,

---

<sup>2</sup> *Les amendes prononcées par les tribunaux correctionnels ne peuvent pas faire l'objet d'une transaction ; de même, les transactions sont, en principe, exclues en cas de pénalités afférentes à des impositions ayant donné lieu à dépôt de plainte pour fraude fiscale ou en cas de dépôt envisagé.*

en l'état des procédures en cours à l'époque où elles sont formées, ne peuvent être favorablement accueillies (article R. 247-2 du LPF).

L'instruction consiste à étudier les circonstances particulières de l'affaire et réunir les éléments d'information les plus complets possibles, de manière à permettre à l'autorité qui sera appelée à statuer de prendre la décision la plus appropriée. (*En matière d'impôts directs, des avis doivent parfois être recueillis. Par ailleurs, des règles particulières sont prévues pour les situations de surendettement.*)

L'agent instructeur doit prendre contact avec les comptables chargés du recouvrement de l'imposition. En effet, si la présentation d'une demande gracieuse ne permet pas au contribuable d'obtenir le sursis de paiement des impositions mises à sa charge, il est néanmoins recommandé aux comptables d'accorder des délais de paiement et de suspendre, si possible, les poursuites jusqu'à la prise de décision, qui doit, dans la quasi-totalité des situations, intervenir dans un délai inférieur à deux mois.

L'agent instructeur recherche également des renseignements sur la situation du contribuable et les circonstances de l'infraction, s'il s'agit de pénalités.

La juridiction gracieuse dépend très largement d'éléments de fait tirés de la situation fiscale des contribuables et de la nature des infractions, le cas échéant, commises.

Cette situation peut trouver, par exemple, son origine :

- dans le décalage de la période de paiement de l'impôt et d'une perte imprévisible de revenus (chômage) ;
- dans des circonstances exceptionnelles (décès du conjoint, séparation, survenance d'une invalidité) ou ayant occasionné des dépenses anormalement élevées (maladie) ;
- dans la disproportion entre l'importance de la dette fiscale [dont les pénalités] et le niveau de revenu du contribuable (accumulation d'arriérés ou de rappels consécutifs à contrôle fiscal) ;
- dans le caractère très ponctuel ou très limité dans le temps de l'infraction (télédéclaration ou téléréglément hors délai, retard de dépôt d'une déclaration liée à une restructuration...).

Pour apprécier avec pragmatisme les situations, l'administration recommande à ses services de prendre en considération des éléments concrets justifiables.

- **pour les particuliers**, sont retenus la situation financière et patrimoniale du contribuable, son âge, ses charges incompressibles, son comportement fiscal habituel et ses antécédents contentieux et/ou gracieux, les efforts financiers consentis pour apurer sa dette ;
- **pour les entreprises**, les services examinent, outre la situation financière de la société, si l'abandon partiel de sa créance par le Trésor est de nature à faciliter le redressement économique de l'entreprise et si les autres créanciers, les actionnaires et, le cas échéant, les dirigeants eux-mêmes ont déjà consenti un effort.

Ces recommandations ne constituent pas des critères à appliquer de manière systématique ou cumulative. Elles doivent être appliquées en tenant compte des circonstances propres à chaque dossier.

L'appréciation des situations relève, en tout état de cause, toujours d'une approche individuelle.

L'agent instructeur et *a fortiori* l'autorité compétente pour prendre une décision disposent ainsi de marges de manoeuvre qui permettent de prendre en considération la diversité des situations.

L'octroi d'une mesure gracieuse ne constitue pas un droit pour le contribuable, mais une faculté pour l'administration de reconsidérer l'approche d'un dossier.

Cela étant, il existe une relative unicité de comportement des services qui, à défaut de barèmes qui n'ont pas lieu d'être, compte tenu de la nature de la juridiction

gracieuse, se réfèrent aux mêmes préconisations et recommandations pour prendre leurs décisions. C'est ce qui contribue à renforcer leur homogénéité.

L'agent qui a instruit la demande émet un avis sur la suite qu'il estime devoir lui être réservée.

La décision prise, selon l'importance des sommes en jeu, par le directeur départemental des finances publiques ou par le Ministre (dans ce dernier cas, après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes) est notifiée au contribuable.

Elle n'a pas à être motivée au regard de la loi du 11 juillet 1979.

## **DELAIS DE TRAITEMENT DES DEMANDES**

□ *Demandes gracieuses tendant à la remise totale ou partielle d'impôts directs ou de pénalités fiscales.*

Le délai au terme duquel le silence de l'administration vaut rejet (rejet implicite) est, en principe, de 2 mois. Toutefois, en application du I de l'article 2 du décret n° 2001-907 du 3 octobre 2001, le délai peut être porté à 4 mois, à une double condition :

- la demande présente une complexité qui justifie une prolongation du délai d'instruction (nécessité de recherches extérieures ...)
- avant l'expiration du délai initial de 2 mois, le service informe le demandeur que la complexité de sa demande nécessite un délai supplémentaire pour l'instruire.

A l'issue de ces délais, le contribuable peut saisir le juge administratif de la décision implicite de rejet, par voie de recours pour excès de pouvoir (cf. *infra*).

□ *Demandes de transaction.*

Conformément au a du II de l'article 2 du décret précité, le délai au terme duquel le silence de l'administration vaut rejet est fixé à 4 mois.

## **DECISIONS DE L'AUTORITE COMPETENTE**

### **NATURE DES DECISIONS**

A l'issue de l'examen des différents critères d'appréciation, la demande peut donner lieu à :

- une décision de rejet ;
- une décision de remise ou de modération pure et simple ;
- une décision de remise ou de modération conditionnelle ;
- une proposition de transaction.

## **LES AUTORITES COMPETENTES POUR STATUER**

Les règles de compétence applicables en matière gracieuse sont fixées par le décret n° 2002- 1108 du 30 août 2002, entré en vigueur le 3 septembre 2002.

Un seuil unique de 150 000 € est prévu pour déterminer l'autorité compétente pour statuer sur les demandes de transactions ou de remises à titre gracieux entre le ministre chargé du budget et le chef des services déconcentrés concerné.

Sauf en matière de contributions indirectes, la décision sur les demandes des contribuables tendant à obtenir une modération, remise ou transaction appartient :

□ au directeur chargé d'une direction départementale des finances publiques ou des services fiscaux, au directeur chargé d'un service à compétence nationale ou d'une direction spécialisée pour les affaires relatives à des impositions établies à l'initiative des agents placés sous son autorité, lorsque les sommes faisant l'objet de la demande n'excèdent pas 150 000 € par cote, exercice ou affaire<sup>3</sup> selon la nature des impôts ;

□ au ministre chargé du budget, après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, dans les autres cas.

Par ailleurs, il convient de noter que le comité peut être consulté par le ministre, sur le fondement de l'article 396 *ter* A de l'annexe II au CGI, « *sur toute question générale ou particulière relative au contentieux fiscal* ».

La suppression de la cellule fiscale du cabinet du Ministre, effective depuis le mois de novembre 2010, pourrait conduire à une augmentation des saisines sur le fondement de ce texte.

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-dessous.

[La décision du directeur général des impôts du 24 octobre 2003 \(BOI 13 O 2 03\)](#) a sensiblement étendu les possibilités de délégation de signature aux agents A et B ainsi qu'aux agents C.

### TABLEAU RECAPITULATIF

Le tableau ci-après récapitule les limites en montant des délégations de signature :

	CONTENTIEUX		GRACIEUX	
	DROITS	PENALITES	DROITS	PENALITES
Agents A et B en fonction dans les services de direction	Limites fixées par le directeur			
Agents en fonction dans les autres services				
- agents A autres qu'inspecteurs	50 000 €	50 000 €	50 000 €	L F D (1)

<sup>3</sup> La notion de **cote** est particulière aux impôts directs recouverts par les comptables du Trésor. D'une façon générale, la cote s'entend du montant de la cotisation (principal et majorations) établie sous un article de rôle au titre d'un impôt déterminé. La notion d'**exercice** s'applique aux taxes sur le chiffre d'affaires, à la retenue à la source sur le revenu des capitaux mobiliers et aux taxes recouvrées selon les mêmes modalités. La notion d'**affaire** concerne les droits d'enregistrement, de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune et les droits de timbre.

- dont plafonnement TP des entreprises mono-établissement ou multi-établissements dépendant d'un même CDI	L F D <sup>(1)</sup>			
- dont dégrèvement pour pertes de récolte	L F D <sup>(1)</sup>			
- dont certificats d'ordonnancement	Limites fixées par le directeur			
- inspecteurs	15 000 €	15 000 €	15 000 €	15 000 €
- agents A et B placés sous la responsabilité d'un receveur divisionnaire pour les décisions d'admission en non valeur des créances irrécouvrables			L F D <sup>(1)</sup>	
- agents B	10 000 €	10 000 €	10 000 €	10 000 €
- agents C	2 000 €			

(1) es seuils peuvent être rehaussés par le directeur lorsque les intéressés sont affectés dans les services de direction.

Les directeurs des services fiscaux peuvent déléguer leur signature au profit d'agents C uniquement en matière contentieuse. Ces délégations sont limitées à 2 000 € et ne peuvent porter que sur l'impôt sur le revenu, la taxe d'habitation, la contribution à l'audiovisuel public et les taxes foncières, ce qui les réserve en pratique aux agents des secteurs d'assiette.

La délégation de signature est toujours personnelle. Elle n'est accordée qu'à des agents titulaires et n'est jamais systématique. La nomination à un emploi ou à une fonction n'entraîne ainsi pas automatiquement la délégation de signature correspondante au grade de l'agent. En outre, des opérations de contrôle interne sont diligentées dans les directions pour s'assurer, par sondage, que les décisions de remise gracieuse prises sont régulières.

### **CONTESTATION DES DECISIONS**

En cas de désaccord sur la décision du chef des services déconcentrés, le contribuable peut soumettre cette décision au ministre, qui statue en dernier ressort. Aucun recours hiérarchique n'est possible contre les décisions du ministre ; toutefois, il est admis que, si des faits nouveaux sont invoqués (article R. 247-7, 2<sup>ème</sup> alinéa), une nouvelle requête puisse être présentée devant la même autorité. La décision de l'administration prise en matière gracieuse peut, comme toute décision administrative, faire l'objet d'un recours devant le juge administratif.

### [les quatre types de contentieux administratifs](#)

L'annulation ne peut intervenir que si l'auteur de la décision était incompétent pour la prendre ou si la décision attaquée est entachée d'un vice de forme, d'une erreur de

droit ou de fait, d'une erreur manifeste d'appréciation ou encore si elle est révélatrice d'un détournement de pouvoir.

Rares sont les contribuables qui, à la suite d'une décision défavorable, saisissent le juge de l'excès de pouvoir.

Dans la généralité des cas, lorsque le contribuable souhaite contester une décision de rejet, total ou partiel, il saisit à nouveau le service ou une autorité supérieure, ou bien encore une instance de médiation.