



Juillet 2012



## **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 par une autorité indépendante

**Patrick Michaud avocat**

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

[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](#)

[Doctrine administrative](#)

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 ..... | 3 |
| 1.1   | domaine de la juridiction gracieuse .....                   | 3 |
| 1.2   | introduction des demandes .....                             | 3 |
| 1.3   | objet des demandes .....                                    | 4 |
| 1.3.1 | l'impôt en principal .....                                  | 4 |
| 1.3.2 | les pénalités .....   | 4 |
| 1.4   | modalités d'instruction des demandes .....                  | 5 |
| 1.5   | délais de traitement des demandes .....                     | 6 |
| 1.6   | décisions de l'autorité compétente .....                    | 7 |
| 1.6.1 | nature des décisions .....                                  | 7 |
| 1.6.2 | les autorités compétentes pour statuer .....                | 7 |
| 1.7   | contestation des décisions .....                            | 9 |

## Source DA RAPPORT 2010

### 1. 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.

#### 1.1 - 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

#### 1.2 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. 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.

### **1.3 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.

#### **1.3.1 ☒ 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.

#### **1.3.2 ☒ 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.

---

<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.*

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.

#### **1.4 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, 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) ;

---

<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.*

- dans le caractère très ponctuel ou très limité dans le temps de l'infraction (télédéclaration ou télérelèvement 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.

## 1.5 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.

## 1.6 DECISIONS DE L'AUTORITE COMPETENTE

### 1.6.1 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.

### 1.6.2 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* ».

---

<sup>3</sup> <sup>4</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.

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) |
| - dont plafonnement TP des entreprises mono-établissement ou multi-établissements dépendant d'un même CDI  | L F D (1)                       |           |           |           |
| - dont dégrèvement pour pertes de récolte  | L F D (1)                       |           |           |           |
| - 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 (1) |           |
| - 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.

### **1.7 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.