



N° 1289

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

SEIZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 31 mai 2023.

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

en application de l'article 146 du Règlement

PAR LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE
ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

*sur la **mise en œuvre du droit à l'erreur**
par la **direction générale des finances publiques***

ET PRÉSENTÉ PAR

M. LOUIS MARGUERITTE,
rapporteur spécial

SOMMAIRE

	Pages
RECOMMANDATIONS DU RAPPORTEUR SPÉCIAL	5
LA MISE EN ŒUVRE DU DROIT À L'ERREUR PAR LA DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES.....	7
I. LA RÉPARATION DU PRÉJUDICE SUBI PAR L'ÉTAT	7
A. UN PRINCIPE ASSORTI D'EXCEPTIONS	8
1. Le « prix du temps »	8
2. Des exceptions	8
B. L'APPLICATION D'UN TAUX MODÉRÉ.....	9
C. DES DISPOSITIONS FAVORABLES AU CONTRIBUABLE DE BONNE FOI	10
1. Une réduction de l'intérêt de retard possible dans le cadre de certains contrôles ..	10
2. L'absence d'application de certaines majorations au contribuable de bonne foi ...	11
II. LA RECONNAISSANCE DU DROIT À L'ERREUR PAR LA LOI POUR UN ÉTAT AU SERVICE D'UNE SOCIÉTÉ DE CONFIANCE	12
A. UN PRINCIPE GÉNÉRAL	12
B. UNE DOUBLE POSSIBILITÉ DE RÉDUCTION DE L'INTÉRÊT DE RETARD	13
1. Une réduction de moitié en cas de régularisation spontanée	13
2. Une réduction de 30 % en cas de régularisation en cours de contrôle.....	15
III. UN DISPOSITIF EN VOIE D'APPROPRIATION	15
A. D'IMPORTANTES EFFORTS DE FORMATION DU PERSONNEL	16
B. UNE INFORMATION DU CONTRIBUABLE À POURSUIVRE	17
IV. UN SUIVI SUSCEPTIBLE D'AMÉLIORATIONS.....	21
A. UN IMPACT BUDGÉTAIRE DIFFICILE À APPRÉHENDER.....	21
B. UN SUIVI STATISTIQUE LACUNAIRE.....	22
C. UNE ÉVALUATION PRÉVUE MAIS NON PRODUITE	23

TRAVAUX DE LA COMMISSION.....	25
PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LE RAPPORTEUR SPÉCIAL	33

RECOMMANDATIONS DU RAPPORTEUR SPÉCIAL

Le rapporteur spécial recommande :

– que se poursuivent les efforts d’information et de communication de la direction générale des finances publiques autour du droit à l’erreur ;

– que soit examinée la possibilité d’un relèvement du taux de l’intérêt de retard, éventuellement assorti d’une plus forte réduction de celui-ci en cas de rectification spontanée ;

– que soit amélioré le suivi de l’application du droit à l’erreur.

LA MISE EN ŒUVRE DU DROIT À L'ERREUR PAR LA DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

« Toute créance de nature fiscale [...] qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard. » Tel est le principe fixé à l'article 1727 du code général des impôts.

Présentant en séance publique, le 23 janvier 2018, le projet de loi pour un État au service d'une société de confiance, le ministre de l'action et des comptes publics, qui avait peut-être cet article du code général des impôts à l'esprit, avait cité le général de Gaulle : « *L'administration, c'est mesquin, petit, tracassier.* »

L'ambition du texte était en somme d'apporter un démenti à cette affirmation, de substituer à l'image d'une administration de qualité mais parfois tatillonne et mal perçue la réalité d'une administration bienveillante à l'égard de ses usagers. Dans cet esprit, le ministre de l'action et des comptes publics avait indiqué que la création d'un droit à l'erreur était « *sans doute la pierre angulaire* » du texte.

L'objet du présent rapport est d'esquisser un premier bilan de la mise en œuvre par la direction générale des finances publiques du droit à l'erreur dans le champ fiscal.

Destiné à réparer un préjudice subi par l'État, l'intérêt de retard n'exclut pas l'application de dispositions favorables au contribuable de bonne foi (I). C'est toutefois sous la forme d'une réduction du taux de cet intérêt que la loi du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance⁽¹⁾, dite loi ESSOC, concrétise le droit à l'erreur en matière fiscale (II). Si ce dispositif est en voie d'appropriation (III), le suivi de son application pourrait être plus précis (IV).

I. LA RÉPARATION DU PRÉJUDICE SUBI PAR L'ÉTAT

Le paiement d'un intérêt de retard, dont le principe est inscrit à l'article 1727 du code général des impôts, vise à « *compense[r] le préjudice financier subi par le trésor du fait d'un retard ou d'une insuffisance dans le paiement de l'impôt* »⁽²⁾. Outre le fait qu'il est assorti d'exceptions, ce principe ne doit pas occulter l'existence, avant même l'adoption de la loi ESSOC, de dispositions favorables au contribuable de bonne foi qui participent du même esprit.

(1) Loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance.

(2) Étude d'impact du projet de loi pour un État au service d'une société de confiance, p. 36.

A. UN PRINCIPE ASSORTI D'EXCEPTIONS

Le I de l'article 1727 du code général des impôts édicte un principe de portée générale : « *Toute créance de nature fiscale, dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard.* »

1. Le « prix du temps »

Comme le relevait M. Joël Giraud, rapporteur général, dans son rapport de première lecture sur le projet de loi de finances rectificative pour 2017, « *contrairement à ce qui pourrait sembler de prime abord, l'intérêt de retard n'est pas, juridiquement, une sanction* »⁽¹⁾. Introduit par la loi du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières⁽²⁾, l'intérêt de retard vise, comme l'indiquait le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale de l'époque, Robert-André Vivien, à une « *compensation du préjudice financier causé au trésor* », dont la justification réside dans « *l'idée du prix du temps* ». Le Conseil d'État a confirmé cette analyse dans un avis contentieux rendu le 12 avril 2022 : « *l'intérêt de retard a pour objet de compenser forfaitairement le préjudice financier subi par le Trésor du fait de l'encaissement tardif de sa créance. Il présente donc le caractère d'une réparation pécuniaire et non d'une sanction* »⁽³⁾.

De même la Cour de cassation avait-elle jugé que « *les intérêts de retard prévus par l'article 1727 du code général des impôts sont appliqués en réparation du préjudice financier subi par le Trésor public du fait de l'encaissement tardif de sa créance et ne constituent pas des sanctions* »⁽⁴⁾.

L'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté jusqu'au dernier jour du mois du paiement.

2. Des exceptions

Le II de l'article 1727 du code général des impôts dispose que, par exception, l'intérêt de retard ne s'applique pas :

- en cas de mention expresse justifiée⁽⁵⁾ ;

(1) Rapport n° 432, fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire sur le projet de loi de finances rectificative pour 2017 (n° 384), par M. Joël Giraud, p. 501.

(2) Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières.

(3) Conseil d'État, avis contentieux, 12 avril 2022, Société anonyme financière Labeyrie. n° 239693, au Recueil.

(4) Cour de cassation, chambre commerciale, 17 mars 2004, n° 02-19276, Bull. IV, n° 57, page 59.

(5) Il s'agit là d'une « indication expresse portée sur la déclaration ou l'acte, ou dans une note annexée » par laquelle le contribuable fait connaître « les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas les mentionner en totalité ou en partie, ou à leur donner une qualification qui entraînerait, si elle était fondée, une taxation atténuée, ou fait état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées ».

- en cas de demande de renseignements restée sans réponse ;
- en cas d’application de la tolérance légale, dont le seuil varie en fonction de l’impôt ;
- en cas d’application de la majoration pour paiement tardif ;
- en cas d’erreur commise par le service dans la liquidation des impôts.

B. L’APPLICATION D’UN TAUX MODÉRÉ

Fixé à son instauration par la loi du 8 juillet 1987 précitée à 0,75 % par mois, soit 9 % par an, « *le taux de l’intérêt de retard [était] [...] unanimement considéré comme inadéquat [...], [notamment] au regard de sa fonction première qui consiste dans la réparation du préjudice financier subi par l’État* » ⁽¹⁾ et non à infliger une sanction. Aussi le taux de l’intérêt de retard a-t-il été une première fois abaissé, à 0,4 % par mois, soit 4,8 % par an, par l’article 29 de la loi de finances pour 2006 ⁽²⁾.

Le taux de l’intérêt de retard a connu une deuxième diminution à compter du 1^{er} janvier 2018. En effet, aux termes de l’article 55 de la loi de finances rectificative pour 2017, il a été fixé à 0,2 % par mois, soit 2,4 % par an. L’exposé des motifs du projet de loi de finances rectificative justifiait notamment cette révision par la forte diminution des taux d’intérêt intervenue au cours des années précédentes.

Le rapporteur spécial relève que le contexte est désormais bien différent. Le taux de l’obligation assimilable du trésor à 10 ans, qui fait figure de référence pour les évolutions du marché du crédit, est de 3 % ⁽³⁾ et les taux directeurs de la Banque centrale européenne (BCE) sont compris en 3,25 % et 4 % ⁽⁴⁾, tandis que le taux d’inflation serait, selon l’estimation provisoire réalisée par l’Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) à la fin du mois de mai 2023, de 5,1 % ⁽⁵⁾.

Par ailleurs, selon les informations communiquées par la direction générale des finances publiques au rapporteur spécial, le taux retenu par des pays voisins est sensiblement plus élevé :

(1) Relations entre l’administration fiscale et les contribuables : pour des règles plus lisibles, cohérentes et justes en matière de contentieux, rapport d’information n° 1064 de M. Jean-Yves Cousin au nom de la commission des finances, de l’économie générale et du plan, déposé le 23 septembre 2003, p. 29

(2) Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006.

(3) Taux, à la date du 8 juin 2023, de l’échéance constante, obtenu par interpolation linéaire entre les taux de rendement actuariels annuels des deux valeurs du Trésor qui encadrent au plus proche la maturité 10 ans. Source : <https://www.banque-france.fr/statistiques/taux-et-cours/les-indices-obligataires>.

(4) Réuni le 4 mai 2023, le Conseil des gouverneurs de la Banque centrale européenne a relevé les taux d’intérêt des opérations principales de refinancement, de la facilité de prêt marginal et de la facilité de dépôt, respectivement, à 3,75 %, 4,00 % et 3,25 % à compter du 10 mai 2023.

(5) Source : <https://www.insee.fr/fr/statistiques/7625341>.

– en Belgique, il est de 4 % pour les impôts directs et 8 % pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;

– au Luxembourg, il est de 7,2 % pour la TVA ;

– aux Pays-Bas, il est de 4 % dans le cas général et de 8 % pour l'impôt sur les sociétés.

Dès lors, un taux d'intérêt de 0,2 % par mois soit 2,4 % par an ne paraît pas forcément permettre d'indemniser suffisamment l'État du préjudice subi du fait du temps écoulé. **Le rapporteur spécial estime qu'il conviendrait d'examiner l'opportunité d'un relèvement du taux de l'intérêt de retard.**

La direction générale des finances publiques insiste sur le fait que chaque changement de taux nécessite de modifier les applications informatiques intégrant un calcul d'intérêt et complexifie en outre les procédures de contrôle et de recouvrement. Elle ne souhaite donc pas de changements trop fréquents. Le rapporteur spécial relève toutefois que les applications informatiques de la direction générale des finances publiques font l'objet d'une maintenance et de mises à jour régulières, à l'occasion desquelles l'augmentation du taux de l'intérêt de retard pourrait certainement être prise en compte. En outre, près de six ans se sont déjà écoulés depuis sa dernière modification.

C. DES DISPOSITIONS FAVORABLES AU CONTRIBUABLE DE BONNE FOI

Antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi pour un État au service d'une société de confiance précitée, le droit à l'erreur était reconnu aux contribuables de bonne foi faisant l'objet de certaines procédures de contrôle. Plus généralement, le contribuable de bonne foi ne se voyait pas appliquer certaines sanctions.

1. Une réduction de l'intérêt de retard possible dans le cadre de certains contrôles

Dans sa rédaction antérieure à la loi pour un État au service d'une société de confiance précitée, l'article L. 62 du livre des procédures fiscales prévoyait la possibilité pour les contribuables de bonne foi qui corrigeaient, lors d'une vérification de comptabilité⁽¹⁾ ou d'un examen de comptabilité⁽²⁾, les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les

(1) La vérification de comptabilité est le contrôle sur place des entreprises, prévu par l'article L. 13 du livre des procédures fiscales.

(2) Instauré par l'article 14 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016, l'examen de comptabilité, dont le principe est inscrit à l'article L. 13 G du livre des procédures fiscales et dont les modalités sont précisées à l'article L. 47 AA du même livre, permet aux agents de l'administration, lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, d'examiner cette comptabilité sans se rendre sur place.

délais, de bénéficier d'une réduction de 30 % du montant dû au titre des intérêts de retard.

Cette possibilité était soumise à une triple condition :

– le contribuable en faisait la demande, dans le cas d'une vérification de comptabilité, avant toute proposition de rectification ou, dans le cas d'un examen de comptabilité, dans un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition de rectification ;

– la régularisation ne concernait pas une infraction exclusive de bonne foi ;

– le contribuable déposait une déclaration complémentaire dans les trente jours suivant sa demande et acquittait l'intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard au moment du dépôt de la déclaration.

2. L'absence d'application de certaines majorations au contribuable de bonne foi

Comme le relevait dans son rapport sur le projet de loi pour un État au service d'une société de confiance, le rapporteur de la commission spéciale de l'Assemblée nationale, M. Stanislas Guérini, « *la philosophie du droit à l'erreur dans le domaine fiscal n'est pas nouvelle* » ; ainsi, « *les actes ou déclarations déposées par les contribuables bénéficient d'une présomption d'exactitude et de sincérité* », si bien que « *les sanctions pour manquement délibéré [...] ne peuvent être appliquées que si l'administration établit le caractère intentionnel de l'infraction constatée* » ⁽¹⁾. Ainsi, si l'article 1729 du code général des impôts prévoit, en cas d'inexactitudes ou d'omissions dans une déclaration, une majoration de 40 % en cas de manquement délibéré et de 80 % en cas d'abus de droit ou de manœuvre frauduleuse, il appartient à l'administration d'établir le caractère délibéré de l'omission ou de l'inexactitude.

Il convient en revanche de noter qu'aux termes de l'article 1728 du même code « *le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application [...] d'une majoration* ». Le taux de celle-ci est :

– de 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure ;

– de 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure ;

(1) Rapport n° 575, fait au nom de la commission spéciale, chargée d'examiner, après engagement de la procédure accélérée, le projet de loi pour un État au service d'une société de confiance, par M. Stanislas Guérini, rapporteur, enregistré à la présidence de l'Assemblée nationale le 18 janvier 2018, p. 114.

- de 80 % en cas de découverte d'une activité occulte.

Des règles spécifiques, fixées à l'article 1758 A du code général des impôts, prévoient, en matière d'impôt sur le revenu :

- une majoration de 10 % en cas de défaut ou de retard de souscription des déclarations, qui ne s'applique pas en cas de correction spontanée ou dans un délai de trente jours à la suite d'une demande de l'administration ni lorsque les majorations de 40 % ou 80 % prévues à l'article 1728 s'appliquent ;

- une majoration de 20 % en cas de dépôt tardif effectué dans les trente jours d'une mise en demeure.

II. LA RECONNAISSANCE DU DROIT À L'ERREUR PAR LA LOI POUR UN ÉTAT AU SERVICE D'UNE SOCIÉTÉ DE CONFIANCE

La reconnaissance du droit à l'erreur représente un volet majeur de la loi ESSOC. Si le principe général en est fixé par l'article 2 dudit texte, les modalités particulières de son application en matière fiscale, sous la forme d'une réduction de l'intérêt de retard, sont précisément définies par les articles 5 et 9.

A. UN PRINCIPE GÉNÉRAL

Si les termes de « droit à l'erreur » ne sont pas employés par la loi, le principe n'en est pas moins énoncé au premier alinéa de l'article 2 de la loi pour un État au service d'une société de confiance précitée, et codifié à l'article L. 123-1 du code des relations entre le public et l'administration dont il forme, avec l'article L 123-2 suivant, tout le chapitre III, intitulé « Droit à régularisation en cas d'erreur », du titre II, intitulé « Les procédures préalables à l'intervention de certaines décisions », de son livre I^{er}, « Les échanges avec l'administration » : « *Une personne ayant méconnu pour la première fois une règle applicable à sa situation ou ayant commis une erreur matérielle lors du renseignement de sa situation ne peut faire l'objet, de la part de l'administration, d'une sanction, pécuniaire ou consistant en la privation de tout ou partie d'une prestation due, si elle a régularisé sa situation de sa propre initiative ou après avoir été invitée à le faire par l'administration dans le délai que celle-ci lui a indiqué.* »

Le deuxième alinéa maintient la possibilité d'une sanction « *en cas de mauvaise foi ou de fraude* », tandis que les alinéas suivants excluent du champ du droit à l'erreur :

- les sanctions requises pour la mise en œuvre du droit de l'Union européenne ;

– les sanctions prononcées en cas de méconnaissance des règles préservant directement la santé publique, la sécurité des personnes et des biens ou l’environnement ;

– les sanctions prévues par un contrat ;

– les sanctions prononcées par les autorités de régulation à l’égard des professionnels soumis à leur contrôle.

Également issu de l’article 2 de la loi pour un État au service d’une société de confiance précitée, l’article L. 123-2 du même code qualifie de mauvaise foi la méconnaissance délibérée par toute personne d’une règle applicable à sa situation, tout en précisant qu’« *en cas de contestation, la preuve de la mauvaise foi et de la fraude incombe à l’administration* ».

Il convient de noter que ces dispositions présentent un caractère supplétif. En effet, les dispositions du code des relations entre le public et l’administration régissent celles-ci « *en l’absence de dispositions spéciales applicables* ».

B. UNE DOUBLE POSSIBILITÉ DE RÉDUCTION DE L’INTÉRÊT DE RETARD

En matière fiscale, le droit à l’erreur trouve son application dans la réduction de l’intérêt de retard consentie au contribuable de bonne foi qui régularise sa situation. Alors que le code des relations entre le public et l’administration prévoit que le droit à l’erreur s’applique indistinctement selon que l’usager a régularisé sa situation de sa propre initiative ou après avoir été invité par l’administration à le faire, la réduction de l’intérêt de retard est plus ou moins forte selon que le contribuable procède spontanément à la régularisation ou que celle-ci intervient dans le cadre d’une procédure de contrôle. Une réduction forte et indistincte pourrait être perçue comme plus incitative. Le rapporteur spécial estime toutefois qu’il est de bonne politique de distinguer le civisme dont témoigne une régularisation spontanée par un taux plus avantageux.

1. Une réduction de moitié en cas de régularisation spontanée

Complétant l’article 1727 du code général des impôts d’un V, l’article 5 de la loi pour un État au service d’une société de confiance précitée prévoit une réduction de moitié du montant dû au titre de l’intérêt de retard en cas de dépôt spontané, c’est-à-dire avant tout acte de l’administration, d’une déclaration rectificative avant l’expiration du délai prévu pour l’exercice par l’administration de son droit de reprise. Outre qu’il concrétise par cette disposition le droit à l’erreur dans le champ fiscal, le législateur, comme le relevait le Conseil d’État dans son avis sur le projet de loi dont est issu la loi précitée, « *poursuit un objectif d’intérêt général*

visant à inciter les contribuables à régulariser leur situation fiscale spontanément, conformément à l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale »⁽¹⁾.

Le bénéfice de la réduction est accordé sans qu'il soit nécessaire que le contribuable le demande dès lors que sont respectées les conditions suivantes :

– l'erreur ou l'omission a été commise de bonne foi, c'est-à-dire de façon non intentionnelle ;

– le paiement des droits correspondants est effectué lors du dépôt de la déclaration rectificative ou selon l'échéancier accordé par le comptable public lorsque le contribuable sollicite un étalement des paiements⁽²⁾.

Les majorations prévues en cas de déclaration tardive ou de défaut de déclaration restent applicables. Le droit à l'erreur n'est ainsi pas un droit de ne pas déclarer ni un droit de déclarer en retard.

Il convient par ailleurs de noter que, dans le contexte de la pandémie de covid-19, une mesure de tempérament a été mise en place, afin que l'intérêt de retard, même réduit, ne soit pas appliqué sur les rappels d'impôt liés aux déclarations rectificatives spontanées faisant l'objet de rappels, pour l'impôt sur le revenu pour les années 2019 et 2020, ainsi que pour l'impôt sur la fortune immobilière pour les années 2020 et 2021.

(1) *Avis du Conseil d'État sur le projet de loi pour un État au service d'une société de confiance*, p. 4.

(2) *Lorsqu'une partie seulement des droits objets de la régularisation est immédiatement payée lors du dépôt de la déclaration rectificative et qu'aucun plan de règlement n'est autorisé pour le solde, seuls les intérêts de retard dus à raison des droits payés lors du dépôt bénéficient de la réduction de l'intérêt de retard.*

De même, lorsque le contribuable obtient du comptable public un plan de règlement des droits dus à raison de la déclaration rectificative souscrite mais qu'il ne respecte pas l'échéancier prévu, la réduction de moitié est appliquée à la seule fraction des droits acquittée dans les délais prévus par le plan de règlement. Cf. Bulletin officiel des finances publiques, BOI-DAE-20-10.

Un droit à l'erreur appliqué de manière automatique et sans formalisme

L'utilisateur qui souhaite corriger ses déclarations peut le faire par les différents canaux de déclaration ou de contact existant : correction en ligne, messagerie sécurisée et courriel, appel téléphonique, guichet. Il n'y a pas de modalités de saisine particulière pour demander le bénéfice de l'application du droit à l'erreur, les dispositions relatives à celui-ci étant appliquées d'office aux contribuables en cas de dépôt spontané d'une déclaration rectificative.

En 2022, 730 952 déclarations correctives d'erreurs à la hausse ou à la baisse ont été spontanément effectuées par les contribuables. Les applications informatiques de la direction générale des finances publiques, de la sphère des particuliers comme de celle des professionnels, ont été configurées à cette fin.

2. Une réduction de 30 % en cas de régularisation en cours de contrôle

Modifiant notamment l'article L. 62 du livre des procédures fiscales, l'article 9 de la loi pour un État au service d'une société de confiance précitée étend à tous les contribuables la possibilité, jusqu'alors réservée aux contribuables qui faisaient l'objet d'un examen de comptabilité ou d'une vérification de comptabilité, de bénéficier d'une réduction de 30 % du montant dû au titre de l'intérêt de retard s'ils régularisent leurs déclarations à la suite d'erreurs de bonne foi décelées au cours d'un contrôle fiscal. Ainsi permet-il « d'assurer l'égalité de traitement des contribuables en élargissant la procédure de régularisation à l'ensemble des procédures de contrôle fiscal »⁽¹⁾, l'article 9 de la loi pour un État au service d'une société de confiance étend au contribuable faisant l'objet d'un contrôle sur pièces⁽²⁾ ou d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle (ESFP)⁽³⁾.

III. UN DISPOSITIF EN VOIE D'APPROPRIATION

À la suite de l'adoption de la loi pour un État au service d'une société de confiance précitée, d'importants efforts de formation des agents de l'administration fiscale et de communication à l'attention des contribuables ont été fournis.

(1) *Étude d'impact du projet de loi pour un État au service d'une société de confiance*, p. 40.

(2) *En application des articles L. 10, L. 16 et L. 23 A du livre des procédures fiscales, l'administration peut demander informations, éclaircissements et justifications aux contribuables.*

(3) *Prévue à l'article L. 12 du livre des procédures fiscales, cette vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu permet à l'administration de contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie du contribuable.*

A. D'IMPORTANTES EFFORTS DE FORMATION DU PERSONNEL

Selon les informations communiquées par la direction générale des finances publiques au rapporteur spécial, les efforts de formations et d'information du personnel de l'administration fiscale ont porté leurs fruits.

Le droit à l'erreur est intégré dans les modules de formation de la DGFIP, notamment dans le cadre de la formation continue. Deux formations en ligne y sont ainsi consacrées. La formation généraliste « Mise en œuvre de la loi ESSOC à la DGFIP » a été suivie par plus de 41 500 agents depuis 2019, tandis que 11 900 agents ont bénéficié de la formation destinée aux vérificateurs, centrée sur le contrôle fiscal,

Afin de suivre l'appropriation du droit à l'erreur par les agents publics, la direction interministérielle de la transformation publique (DITP) demande régulièrement aux administrations de mener des enquêtes internes auprès de panels d'agents, à partir d'un questionnaire-type. La direction générale des finances publiques a ainsi procédé à deux enquêtes, l'une au mois de juin 2019 et l'autre entre le 25 novembre et le 2 décembre 2020.

Un panel de près de 4 300 agents des services les plus concernés par le droit à l'erreur, parmi lesquels plus de 1 800 ont répondu, a été interrogé. De la première à la seconde enquête, la proportion des agents connaissant le droit à l'erreur est passée de 92 % à 98 %. En outre si 56 % des agents déclaraient avoir été informés ou formés sur les modalités de mise en œuvre de ce droit ; cette proportion a progressé de 23 points pour atteindre 79 % en 2020. Si l'on prend en compte les seuls répondants qui ont déclaré exercer en pratique des fonctions qui offrent l'occasion de faire bénéficier les usagers de ce droit, soit 71 % des répondants, ce taux atteint même 85 % en 2020. Au sein de cette dernière population, le degré d'information atteignait 100 % en direction (99 % en 2019) et 96 % dans les services de contrôle (90 % en 2019), niveaux plus élevés que dans les services d'information des particuliers (76 % en 2020, contre 47 % en 2019) et les services d'information des entreprises (68 % en 2020 contre 38 % en 2019), mais la progression était générale.

Ce taux est plus élevé (85 % en 2020 contre 64 % en 2019) si l'on prend en compte les seuls répondants. De même, sur cette dernière population, on observe que ce degré d'information est plus élevé en direction (100 % en 2020 contre 99 % en 2019) et dans les services de contrôle (96 % en 2020 contre 90 % en 2019) que dans les services d'impôts des particuliers (76 % en 2020 contre 47 % en 2019) et les services d'impôts des entreprises (68 % en 2020 contre 38 % en 2019). L'appropriation du droit à l'erreur par les agents de l'administration fiscale semble ainsi avoir été rapide et massive.

Parmi les agents qui exercent des fonctions donnant l'occasion de faire bénéficier les usagers du droit à l'erreur, près des deux tiers en ont effectivement fait bénéficier les usagers en 2020, contre 40 % en 2019. En pratique, ce sont les services du contentieux et les services de contrôle qui déclarent le plus en faire bénéficier les

usagers, puisque respectivement 81 % (contre 54 % en 2019) et 68 % (contre 44 % en 2019) de leurs agents en ont fait bénéficier les contribuables. Les agents qui n'en ont pas fait bénéficier les usagers ont indiqué principalement que l'occasion ne s'était pas présentée.

Le rapporteur spécial note avec satisfaction cette diffusion massive de la culture du droit à l'erreur au sein de l'administration fiscale.

B. UNE INFORMATION DU CONTRIBUABLE À POURSUIVRE

Des actions multiples ont été entreprises afin d'informer les contribuables de l'existence du droit à l'erreur. Si elles portent leurs fruits, des marges de progression semblent subsister.

1. De multiples actions de communication et d'information

La direction générale des finances publiques communique sur le droit à l'erreur au moyen de plusieurs supports.

- Les courriels en masse

La direction générale des finances publiques envoie très régulièrement aux usagers particuliers et professionnels ce qu'elle appelle des *mass mails*, soit des courriels électroniques portant sur un sujet déterminé envoyés en très grand nombre aux contribuables appartenant une population donnée – les messages informant les particuliers de l'ouverture du service de déclaration en ligne en sont un exemple. La volumétrie annuelle des *mass mails* envoyés est très importante. Ainsi, en 2022, 196 millions de mails ont été envoyés aux différents publics.

Depuis la mi-juin 2019, l'ensemble des courriels en masse porte une mention informant l'utilisateur destinataire de son droit à l'erreur. Cette mention est assortie d'un lien vers la plateforme « Services Publics+ », site de la transformation publique, où sont répertoriées les principales erreurs et la manière d'éviter de les commettre.

- Les formulaires et les notices

L'existence du droit à l'erreur est mentionnée depuis le deuxième semestre de l'année 2019 sur les différents documents et formulaires à destination des usagers. Ainsi, cette mention est portée sur les déclarations ou leur notice, ainsi que sur les avis d'imposition. Les avis d'imposition envoyés sous forme imprimée sont accompagnés d'un document récapitulant les erreurs les plus courantes et la manière d'éviter de les commettre.

- Le parcours de la déclaration de revenus en ligne

Le parcours en ligne est également jalonné d'informations relatives au droit à l'erreur et d'indications pour éviter les erreurs les plus fréquentes.

- Le portail impots.gouv.fr

L'information relative au droit à l'erreur peut être retrouvée sur le portail de la direction générale des finances publiques, que ce soit pour les particuliers ou les professionnels.

- Les réseaux sociaux

Les comptes de la direction générale des finances publiques sur les réseaux sociaux – Twitter, Facebook, LinkedIn – comportent de nombreuses publications sur le thème du droit à l'erreur.

2. Des marges de progression

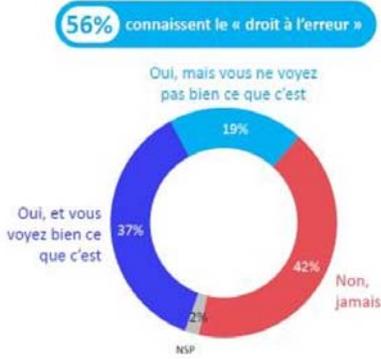
Selon une enquête annuelle de satisfaction réalisée par l'institut BVA à la fin de l'année 2022 auprès d'usagers ayant contacté à leur initiative les services de la DGFIP au cours de l'année ⁽¹⁾, 57 % des usagers particuliers, 76 % des usagers professionnels et 94 % des tiers déclarants savent ce qu'est le droit à l'erreur.

Menée auprès d'un échantillon plus vaste de dirigeants d'entreprises représentatif des entreprises françaises, l'enquête « La Grande consultation des entrepreneurs » réalisée par OpinionWay et CCI France pour *La Tribune* et LCI semble toutefois montrer que le droit à l'erreur n'est pas si bien connu des entreprises. En effet, selon l'édition du mois d'avril 2023 de cette enquête, seuls 56 % des 1 019 répondants connaissent le droit à l'erreur, cette connaissance pouvant être relative : 37 % des répondants en ont entendu parler et voient bien ce que c'est ; 19 % en ont entendu parler et ne voient pas bien ce que c'est.

(1) Enquête annuelle de satisfaction réalisée par l'institut BVA du 24 octobre du 14 novembre 2022 auprès de 634 particuliers, 503 entreprises et 115 tiers déclarants ayant contacté à leur initiative et à titre personnel (pour les particuliers) ou professionnel (pour les entreprises, tiers déclarants) les services de la DGFIP en 2022, issus d'un échantillon représentatif de personnes (pour les particuliers), d'entreprises (pour les entreprises) ou de tiers déclarants (essentiellement experts comptables).

La connaissance du « droit à l'erreur »

Q. Avez-vous déjà entendu parler ou pas du « droit à l'erreur » concernant les obligations fiscales des entreprises ?
BASE : Ensemble (1039 répondants)



	Total	Secteur d'activité				Taille d'entreprise				
		Industrie	Construction	Commerce	Services	0 salarié	1 salarié et plus	...1 à 9	...10 à 49	...50 ou +
Sous-total Connaît le « droit à l'erreur »	56%	53%	48%	58%	57%	58%	52%	51%	56%	66%
Oui, et vous voyez bien ce que c'est	37%	30%	32%	32%	40%	38%	33%	32%	38%	42%
Oui, mais vous ne voyez pas bien ce que c'est	19%	23%	16%	26%	17%	20%	19%	19%	18%	24%
Non, jamais	42%	47%	50%	42%	40%	40%	47%	48%	42%	34%
NSP	2%	-	2%	-	3%	2%	1%	1%	2%	-

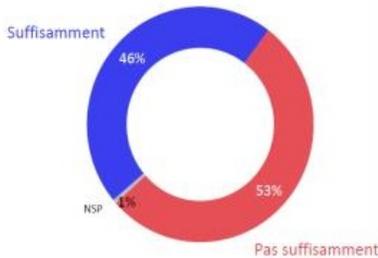
La grande consultation des entrepreneurs – Sondage OpinionWay pour CCI France / La Tribune / LCI / Vague 00 – Avril 2023

Source : CCI France.

En outre, 53 % des répondants estiment ne pas être suffisamment informés.

Le niveau d'information sur l'exercice du « droit à l'erreur »

Q. Avez-vous le sentiment d'être suffisamment informé ou pas concernant les modalités d'application du droit à l'erreur pour les obligations fiscales des entreprises ?
Question posée uniquement aux dirigeants qui ont entendu parler du droit à l'erreur, soit 56% de l'échantillon (573 répondants)



	Total	Secteur d'activité				Taille d'entreprise				
		Industrie	Construction	Commerce	Services	0 salarié	1 salarié et plus	...1 à 9	...10 à 49	...50 ou +
Suffisamment	46%	41%	41%	40%	51%	46%	47%	47%	44%	44%
Pas suffisamment	53%	59%	59%	60%	48%	53%	52%	52%	55%	56%
NSP	1%	-	-	-	1%	1%	1%	1%	1%	-

La grande consultation des entrepreneurs – Sondage OpinionWay pour CCI France / La Tribune / LCI / Vague 00 – Avril 2023

Source : CCI France.

**Une relation de qualité
entre les contribuables et l'administration fiscale**

Appelées « baromètres de la confiance », les enquêtes diligentées par la DITP permettent de mesurer la qualité de la relation entre les contribuables et l'administration fiscale. Il existe un baromètre pour les particuliers et un autre pour les entreprises, la dernière enquête remontant à la fin de l'année 2021.

En 2021, 77 % des usagers particuliers effectuant des démarches relatives aux impôts faisaient confiance à l'administration pour apporter conseils et solutions s'ils rencontrent des difficultés ou commettent des erreurs de bonne foi. Ce taux de confiance a constamment progressé depuis 2018, première année de mesure – il était alors de 72 %.

En ce qui concerne les professionnels, 83 % des chefs d'entreprise et 90 % des experts-comptables estimaient en 2021 que l'administration serait en mesure de les aider à corriger les erreurs commises dans le cadre des démarches relatives à la déclaration et au paiement des impôts et taxes.

IV. UN SUIVI SUSCEPTIBLE D'AMÉLIORATIONS

Le rapporteur spécial porte un jugement largement positif sur l'instauration du droit à l'erreur en matière fiscale. Le suivi de son application pourrait toutefois être plus précis.

A. UN IMPACT BUDGÉTAIRE DIFFICILE À APPRÉHENDER

L'étude d'impact du projet de loi pour un État au service d'une société de confiance précitée ne comportait aucune indication quant à l'effet qu'aurait pour les finances publiques la réduction de moitié de l'intérêt de retard, se bornant à relever que la mesure aurait « *un effet incitatif en raison de la réfaction sur la trésorerie des acteurs économiques, qui se trouvera[it] moins lourdement affectée lors de rectifications spontanées d'erreurs commises de bonne foi sur la déclaration* »⁽¹⁾.

Quant à l'extension à tous les contribuables de la possibilité d'une réduction offerte par l'article L. 62 du livre des procédures fiscales, elle visait notamment à « *accélérer le recouvrement* »⁽²⁾, la déclaration complémentaire de régularisation, après signature du contribuable, « *va[lant] en effet reconnaissance des erreurs ou anomalies relevées, les droits et intérêts de retard sont donc mis en recouvrement immédiatement* »⁽³⁾. Si « *l'économie réalisée pour le public concerné, qui constitue un manque à gagner pour l'État, ne peut être estimée précisément, car tous les contribuables ne souhaitent pas, en effet, demander le bénéfice de la procédure de régularisation qui implique un paiement immédiat de l'impôt supplémentaire dû* »⁽⁴⁾, l'avantage d'un recouvrement rapide des créances de contrôle fiscal, moyennant un intérêt de retard réduit, représente, pour sa part, des économies pour l'État dont le montant « *n'est pas quantifiable* »⁽⁵⁾.

Toutefois, la procédure de régularisation semble devenue un mode courant de conclusion des contrôles, permettant à la fois un aboutissement plus consensuel et plus rapide des opérations de contrôle et une réduction de leur durée, alliée à une sécurisation du recouvrement.

La direction générale des finances publiques indique d'ailleurs que des orientations générales ont été données aux services de contrôle en faveur d'une conclusion apaisée des contrôles fiscaux grâce à la mobilisation de différents outils : procédures de régularisation, application mesurée de la loi fiscale et transactions.

En 2021, 39,1 % des contrôles se sont conclus par une acceptation des contribuables, alors que ce taux n'était que de 23,9 % en 2019 et 36,7 % en 2020.

(1) *Étude d'impact du projet de loi pour un État au service d'une société de confiance*, p. 37.

(2) *Ibid.*, p. 40.

(3) *Ibid.*, p. 41.

(4) *Ibid.*, pp. 41 et 42.

(5) *Ibid.*, p. 42.

Entre 2019 et 2021, plus de 3,3 milliards d’euros de droits et d’intérêts de retard ont été régularisés en cours de contrôle.

En 2022, 40,8 % des contrôles se sont conclus par une acceptation des contribuables, représentant 1,17 milliard d’euros de droits et 34 millions d’euros d’intérêts de retard pour la même année.

B. UN SUIVI STATISTIQUE LACUNAIRE

Le rapporteur spécial a souhaité connaître le nombre de déclarations rectificatives déposées.

Alors que la rectification est possible tout au long du délai de reprise, d’une durée de trois ans pour l’impôt sur le revenu et les prélèvements sur les revenus du patrimoine et les produits de placements – de même que pour l’impôt sur les sociétés –, les seules données statistiques suivies en ce qui concerne les particuliers sont le nombre de corrections en ligne effectuées durant la période d’ouverture du service de télécorsrection des déclarations de revenus et le nombre de déclarations en ligne appelées « rectificatives tardives », soit les déclarations déposées entre la date limite de dépôt et la date de fermeture du service à la fin du mois de juin, pour les usagers ayant déjà déposé une déclaration dans les délais. La direction générale des finances publiques indique en outre ne pas disposer d’informations sur la nature des erreurs rectifiées par les contribuables.

LA CORRECTION EN LIGNE DE LA DÉCLARATION DE REVENUS

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Corrections en ligne	54 320	79 487	91 798	112 898	189 569	309 324	347 118	758 476	580 055	585 500
« Rectificatives tardives »				64 072	84 221	179 021	95 788	172 969	138 323	145 452
TOTAL	54 320	79 487	91 798	176 970	273 790	488 345	442 906	931 445	718 378	730 952

Source : direction générale des finances publiques.

En ce qui concerne les entreprises, des remontées statistiques n’existent, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, que depuis le mois de juillet 2021. Selon les informations communiquées au rapporteur spécial, ce sont, du mois de juillet 2021 au mois de décembre 2022, 1 542 déclarations qui ont donné lieu à l’application des dispositions de la loi pour un État au service d’une société de confiance. Il convient d’ailleurs de noter la forte hausse des montants perçus au titre des intérêts de retard à taux réduit.

ÉVOLUTION DES INTÉRÊTS DE RETARD EN MATIÈRE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

(en euros)

	2020	2021	2022
Intérêts de retard et majoration pour dépôt tardif ou insuffisance déclarative	198 017 459	157 140 139	237 802 603
Dont intérêts de retard au taux réduit (loi ESSOC)	31 101	228 161	459 697

Source : direction générale des finances publiques.

Aucune donnée n'est disponible pour les déclarations de résultats. La direction générale des finances publiques étudie cependant le moyen de mieux identifier dans son système d'information les déclarations rectificatives de résultats bénéficiant des mesures de la loi pour un État au service d'une société de confiance. En ce qui concerne le montant des intérêts de retard, elle ne dispose que de montants globalisés, qui mêlent intérêts de retard et majorations pour dépôt tardif de déclaration de résultats et intérêts au taux réduit à la suite de déclarations rectificatives lors d'un contrôle.

Le rapporteur spécial estime que plus de données pourraient être recueillies sur l'application du droit à l'erreur et sur les déclarations rectificatives. Quelles ont été les erreurs les plus fréquemment commises ? Pourquoi les contribuables ont-ils commis ces erreurs ? Comment se sont-ils aperçus de leurs erreurs ? La connaissance de ces éléments pourrait permettre d'examiner l'opportunité d'actions d'information de nature à faciliter l'appropriation de la règle fiscale, voire d'étudier la possibilité de simplifications de celle-ci.

C. UNE ÉVALUATION PRÉVUE MAIS NON PRODUITE

L'article 74 de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance dispose : « Deux ans après leur entrée en vigueur, les articles 5, 7, 9, 14, 15 et 16 font l'objet d'une évaluation comptable et financière établie par la Cour des comptes et transmise au Parlement. »

Le rapporteur spécial déplore que l'évaluation demandée par le Parlement n'ait pas été produite.

TRAVAUX DE LA COMMISSION

Lors de sa réunion de 21 heures, le mardi 30 mai 2023, la commission des finances, réunie en commission d'évaluation des politiques publiques, a entendu M. Louis Margueritte, rapporteur spécial des crédits de la mission Gestion des finances publiques, sur son rapport d'information sur la mise en œuvre du droit à l'erreur par la DGFIP, présenté en application de l'article 146, alinéa 3, du règlement de l'Assemblée nationale.

M. Louis Margueritte, rapporteur spécial de la mission *Gestion des finances publiques*. Monsieur le ministre délégué, monsieur le rapporteur général, chers collègues, le sujet du droit à l'erreur a fait beaucoup parler de lui lors du précédent quinquennat. L'article 1727 du Code général des impôts énonce que *« toute créance de nature fiscale, dont l'établissement ou le recouvrement incombe aux administrations fiscales, qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard »*. Le 23 janvier 2018, dans le cadre du projet de loi pour un État au service d'une société de confiance, le ministre chargé de l'action et des comptes publics, M. Gérard Darmanin, qui avait peut-être l'article 1727 en tête, avait cité le Général de Gaulle : *« l'administration, c'est mesquin, petit, tracassier »*. Je suis assez bien placé pour savoir que ce n'est pas le cas mais l'ambition du texte était précisément d'apporter un démenti à cette allégation et de substituer à l'image d'une administration de qualité, mais parfois tatillonne et mal perçue, celle d'une administration plus bienveillante à l'égard de ses usagers, qui conseille avant de contrôler et de réguler.

À l'époque, le ministre avait indiqué que la création d'un droit à l'erreur était sans doute la pierre angulaire du texte. Nous devons poursuivre dans cette voie. Le principe du droit à l'erreur est simple et est énoncé à l'article 2 de la loi pour un État au service d'une société de confiance, dite ESSOC : *« Une personne ayant méconnu pour la première fois une règle applicable à sa situation ou ayant commis une erreur matérielle lors du renseignement de sa situation ne peut faire l'objet, de la part de l'administration, d'une sanction, pécuniaire ou consistant en la privation de tout ou partie d'une prestation due, si elle a régularisé sa situation de sa propre initiative ou après avoir été invitée à le faire par l'administration dans le délai que celle-ci lui a indiqué. »* La question de la bonne foi est donc posée, ainsi que celle du dialogue entre l'administration et celui qui fait l'objet d'un contrôle. Cet article présente toutefois un caractère supplétif, c'est-à-dire qu'il s'applique en l'absence de dispositif spécifique régissant l'application du droit à l'erreur dans un domaine donné.

En matière fiscale, le droit à l'erreur est décliné par deux autres articles de cette même loi. L'article 5 prévoit une réduction de moitié du taux d'intérêt de retard lorsque le contribuable contrôlé dépose spontanément une déclaration rectificative, dès lors que cette régularisation porte sur une erreur ou une omission commise de bonne foi, non intentionnelle, et que le paiement des droits correspondants est effectué lors du dépôt de la déclaration rectificative ou selon l'échéancier consenti par le comptable public. L'article 9 prévoit une réduction de 30 % si une régularisation intervient au cours d'un contrôle ; cette possibilité existait déjà auparavant mais elle était réservée aux contribuables professionnels, et la loi ESSOC l'a étendue à toutes les procédures de contrôle fiscal.

La DGFIP – j'ai interrogé à ce propos le directeur général, ses équipes, les organisations syndicales et de nombreux autres acteurs – s'est beaucoup mobilisée afin que ses

agents s'approprient ces dispositions et puissent les appliquer. Le droit à l'erreur est évoqué dans les modules de formation des agents : 41 500 de ces derniers ont bénéficié d'une formation *Mise en œuvre de la loi ESSOC à la DGFIP* depuis 2019. De plus, 11 900 agents ont bénéficié d'une formation spécifique centrée sur le contrôle fiscal, *ESSOC pour les vérificateurs*. En 2020, 98 % des agents ont déclaré connaître le droit à l'erreur et 79 % ont déclaré avoir été formés ou informés sur les modalités de mise en œuvre de ce droit. Il est donc désormais totalement connu par les différents services de la DGFIP, en particulier les services des impôts des particuliers.

La communication destinée au contribuable est également importante. Il est fait mention du droit à l'erreur de façon systématique dans tous les courriels qui ont été envoyés en masse à des publics spécifiques, notamment les 196 millions de mails envoyés en 2022. Ont été aussi mises des informations sur les formulaires, les notices, le portail de la DGFIP, sur les comptes de la DGFIP sur les réseaux sociaux...

Il semble toutefois subsister des marges de progression. Selon l'enquête annuelle de satisfaction réalisée à la fin de l'année 2022 auprès des usagers, seuls 57 % des particuliers savaient ce qu'était le droit à l'erreur. Une enquête a été menée au mois d'avril dernier par OpinionWay pour CCI France : 42 % des chefs d'entreprise n'ont jamais entendu parler du droit à l'erreur et 19 % connaissent la notion mais ne savent pas bien ce qu'elle recouvre. Monsieur le ministre délégué, pouvez-vous évoquer les actions qu'il est prévu de mener dans les prochains mois et les prochaines années ?

En 2021, 77 % des usagers particuliers effectuant des démarches relatives aux impôts faisaient confiance à l'administration pour apporter conseils et solutions lorsqu'ils rencontrent des difficultés ou commettent des erreurs de bonne foi. Cette proportion a progressé de six points par rapport à 2018. De plus, 83 % des chefs d'entreprise et 90 % des comptables pensaient que l'administration serait en mesure de les aider à corriger leurs éventuelles erreurs. Ces chiffres sont extrêmement encourageants et nous devons féliciter les agents du ministère à qui nous devons ces excellents résultats. La société de confiance est au rendez-vous.

Le taux d'intérêt est de 0,2 % par mois, soit 2,4 % par an. Il se justifiait par le contexte d'inflation basse et de taux d'intérêt réduits dans lequel il a été fixé, par la loi de finances rectificative pour 2017. Cependant, le taux de l'obligation assimilable du trésor (OAT) à dix ans est de 3 % aujourd'hui et les taux directeurs de la BCE sont compris entre 3,25 % et 4 %, pour un taux d'inflation d'un peu plus de 6 %. Le taux retenu par les pays voisins est un peu plus élevé. En Belgique, il est de 4 % pour les impôts directs, de 8 % pour la TVA. Au Luxembourg, il est de plus de 7 % pour la TVA. Aux Pays-Bas, il est de 4 % dans le cas général. Le taux d'intérêt retenu pourrait donc ne pas suffisamment indemniser l'État du préjudice lié au retard de l'acquittement de l'impôt. Il peut éventuellement nuire au caractère incitatif de la réduction consentie en application de cette loi. La question se pose donc de son éventuel relèvement, quitte à accompagner cette évolution d'une plus forte réduction – pourquoi pas 60 % ou 70 % ? – accordée aux contribuables de bonne foi aux conditions des articles 5 et 9 de la loi ESSOC.

La direction générale des finances publiques insiste sur le fait que chaque changement de taux nécessite de modifier des applications informatiques qui intègrent le calcul d'intérêt, et complexifie les procédures de contrôle et de recouvrement. Nous avons donc pris note qu'elle ne souhaitait pas de changements trop fréquents de ce taux, et je le comprends. Toutefois, ce dernier n'a pas été réévalué depuis plus de six ans, ce qui pose question.

Par ailleurs, il semble que plus de données pourraient être recueillies sur l'application du droit à l'erreur et sur la déclaration rectificative. Quelles erreurs sont les plus fréquentes ? Pourquoi les contribuables les commettent-ils ? Comment s'aperçoivent-ils de leurs erreurs ? L'administration fiscale pourrait sans doute apprendre de ses usagers. L'évolution du nombre de déclarations rectificatives et la nature des rectifications ne semblent pas toujours très bien connues. Ainsi, pour les particuliers, les seules données statistiques suivies par les services sont le nombre de corrections en ligne durant la période d'ouverture du service de télécorrection et le nombre de déclarations rectificatives déposées entre la date limite de dépôt et la date de fermeture du service à la fin du mois de juin. Le nombre de déclarations rectificatives des résultats des entreprises n'est pas connu. La DGFIP ne dispose pas non plus d'éléments sur la nature des erreurs rectifiées. Recueillir ces informations permettrait pourtant d'envisager des actions d'information ou de simplification plus spécifiques.

Au final, je suis favorable à préconiser des ajustements en termes d'information, de taux et de suivi, plutôt que de substantielles modifications, qui ne seraient pas opérantes dans la mesure où les résultats sont au rendez-vous. Je félicite d'ailleurs les agents qui ont permis ces résultats. Sur la mise en œuvre du droit à l'erreur, je porte un jugement largement positif : il est correctement appliqué, notamment grâce à un calcul de l'intérêt de retard largement automatisé, à une application systématique de la réduction prévue dans le cas du dépôt spontané d'une déclaration rectificative, sans même que le contribuable doive en solliciter le bénéfice. Il s'agit d'une véritable révolution culturelle, qui contribue à la qualité des relations entre l'administration et les usagers, avec des contrôles qui se concluent plus rapidement et de manière plus consensuelle. Servir une société de confiance était un objectif, c'est aussi une réalité que nous contribuons à construire par des mesures très concrètes.

Au-delà du droit à l'erreur, quel bilan faites-vous, monsieur le ministre délégué, des dispositifs et actions par lesquels l'administration fiscale entend accompagner et conseiller le contribuable ?

M. Gabriel Attal, ministre délégué auprès du ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, chargé des comptes publics. Merci, monsieur le rapporteur spécial, pour cette intervention et le travail réalisé. La mise en œuvre du droit à l'erreur est une très grande réussite, à la fois philosophiquement et pratiquement. Elle s'inscrit plus largement dans une politique menée par la DGFIP sur la nouvelle relation de confiance, avec des dispositifs extrêmement précieux comme le partenariat fiscal : des agents de la direction générale des finances publiques sont aujourd'hui des interlocuteurs connus, quotidiens et identifiés des entreprises. Nous souhaitons étendre le partenariat fiscal à des entreprises de taille intermédiaire (ETI) et à des petites et moyennes entreprises (PME) qui n'en bénéficient pas.

Pour assurer la notoriété du droit à l'erreur auprès des entreprises – 58 % des chefs d'entreprise déclarent connaître le dispositif –, nous devons faire mieux. L'information est assez large et complète sur le site impots.gouv.fr et une rubrique est dédiée au droit à l'erreur sur le site du bulletin officiel des finances publiques (BOFiP), consulté par 500 000 personnes tous les mois. Pour les entreprises qui font l'objet d'un contrôle fiscal, il est expressément rappelé l'existence du droit à l'erreur et la possibilité de bénéficier d'une réduction du taux de l'intérêt de retard en cas de dépôt d'une déclaration rectificative, lorsque l'on a commis des erreurs de bonne foi. Nous devons continuer à communiquer davantage sur ce dispositif, comme les parlementaires peuvent le faire auprès des entreprises et acteurs économiques de leurs circonscriptions.

Par ailleurs, la réduction de 50 % du taux d'intérêt de retard est déjà très significative et aller plus loin risquerait de réduire le civisme fiscal, et de limiter les déclarations en temps et en heure à la DGFIP, au détriment des finances de l'État. Toutes les questions doivent être posées mais la lisibilité doit être assurée vis-à-vis des intérêts de retard. La déconnexion de ces derniers avec l'inflation est supportable et une correction immédiate ne s'impose pas nécessairement. Je m'engage cependant à ce que nous examinions ce sujet d'ici à l'examen du projet de loi de finances pour 2024

Par ailleurs, dans le cadre du plan de lutte contre les fraudes, j'ai annoncé qu'à chaque fois que l'administration commet une erreur, des intérêts de retard seront versés au contribuable de manière automatique. En effet, la réparation du préjudice doit fonctionner dans les deux sens. Cette innovation se traduira dans le prochain projet de loi de finances.

Je comprends les préoccupations relatives à l'amélioration du suivi des déclarations significatives. Des développements informatiques extrêmement importants, longs et coûteux seraient nécessaires pour dépasser les mesures quantitatives réalisées actuellement. Nous disposons de données déjà importantes sur la mise en œuvre des régularisations et l'utilisation des outils introduits par la loi ESSOC. Les principales sources d'erreurs sont déjà connues de la DGFIP, via le contrôle, l'accompagnement des usagers ou la saisie de déclarations. Cette connaissance permet déjà d'ajuster chaque année la communication lors de la campagne déclarative.

Enfin, le système de régularisation des impositions supplémentaires entraînant une contestation de l'impôt par le contribuable et un remboursement éventuel, augmenté des intérêts, lorsque le contribuable a gain de cause ne permet-il pas une gestion optimisée de trésorerie ? Il convient de concilier les principes juridiques et l'esprit de la loi ESSOC. Tout contribuable a le droit de contester les impositions dues et de bénéficier d'intérêts moratoires si le juge lui donne raison. Seule la transaction permettant de clôturer certains contrôles fiscaux oblige le contribuable à ne pas engager de contentieux. Pour autant, si la régularisation devait interdire au contribuable d'exercer un recours devant le juge, nous nous éloignerions du principe du droit à l'erreur. J'ai demandé à mes services d'examiner si des situations concrètes appellent des corrections dans le cadre du prochain PLF.

M. Jean-René Cazeneuve, rapporteur général. Ce droit à l'erreur, symbole de la collaboration entre les contribuables et l'administration, est un vrai succès et je me réjouis que ce droit soit accessible à tous de manière simple, que ce soit par courriel, au téléphone, en ligne et au guichet.

Combien de contribuables ont-ils bénéficié du droit à l'erreur, notamment parmi les entreprises ? Combien de contribuables ont demandé à en bénéficier sans succès ? Ce dispositif bénéficie-t-il à de plus en plus de contribuables de mieux en mieux informés ou à de moins en moins de contribuables car les sources d'erreurs sont maîtrisées ? Par ailleurs, dans certains cas, la réduction du taux d'intérêt de retard sur les impositions supplémentaires résultant de la régularisation donne lieu à une contestation de l'impôt par le contribuable : est-ce dans la logique du dispositif ?

M. Mathieu Lefèvre (RE). Je salue le choix de ce thème par le rapporteur spécial, qui rappelle que le droit à l'erreur permet de passer d'une administration qui contrôle à une administration qui conseille, et qui pardonne les erreurs de bonne foi pour être plus ferme sur les fraudes.

Je souhaite vous interroger sur le dispositif connexe de la relation de confiance, que vous souhaitez visiblement étendre aux PME. Comment envisagez-vous cette évolution de bon aloi qui apporterait plus de sécurité juridique aux PME, au-delà des mesures déjà prises comme le guichet unique national, le service de l'accompagnement fiscal, la démarche spontanée de mise en conformité, l'examen de mise en conformité fiscale ?

M. Philippe Lottiaux (RN). Le rapporteur spécial l'a dit : le droit à l'erreur est un bon dispositif. Certes, plus nous disposerons de stabilité et de simplicité fiscales et moins nous aurons à utiliser ce droit, mais je formule là un vœu pieux.

Mme Véronique Louwagie (LR). Je vous remercie pour ces travaux, monsieur le rapporteur spécial. Il est important d'effectuer une évaluation quelques années après la mise en place d'un dispositif de cette nature. Je m'interroge sur le nombre de contribuables concernés. Il est aussi indiqué que des courriels ont été envoyés à un public spécifique : quels ont été les sujets concernés ? Connaissez-vous le nombre de connexions à la plateforme Services Publics + qui n'est pas très connue, à mon grand regret ?

M. Mohamed Laqhila (Dem). Je vous remercie pour ces éclairages et pour la qualité de votre rapport, monsieur le rapporteur spécial.

En 2019, dans le cadre d'une mission qui m'avait été confiée par le Premier ministre, j'avais remis un rapport au ministre Gérald Darmanin, qui comportait une série de recommandations. À ce jour, quels sont le nombre et le type d'entreprises qui ont eu recours au dispositif prévu par la loi ESSOC ? Quelles mesures spécifiques peuvent être prises pour assurer un portage politique annuel au plus haut niveau afin de mieux le faire connaître ? *Quid* de l'élargissement de l'accompagnement fiscal personnalisé à toutes les entreprises ? Quelles seraient les implications de cette extension ? Serait-il opportun d'élargir le droit à l'erreur à d'autres services de l'État, notamment l'URSSAF ? Quelles mesures ont été prises pour assurer l'indépendance du service d'accompagnement fiscal, par rapport au service de contrôle ? Enfin, quelles mesures ont été prises pour renforcer la formation et l'expertise des agents de l'administration fiscale chargés de mettre en œuvre la loi ESSOC ?

M. Philippe Brun (SOC). Nous soutenons l'esprit du dispositif du droit à l'erreur et de la loi du 10 août 2018 mais nous nous interrogeons sur sa bonne application. Dans votre synthèse, vous mentionnez la bonne compréhension du droit à l'erreur par l'administration mais vous pointez aussi sa faible connaissance par les usagers.

Quels sont les profils des bénéficiaires du droit à l'erreur ? Quels sont les tailles et secteurs des entreprises concernées ? Quelles sont les tranches d'âges et les régions des particuliers concernés ? Pouvons-nous en tirer des conclusions sur l'accessibilité de ce dispositif ? Comment l'administration s'est-elle adaptée à ces dispositions ? Faut-il envisager l'attribution de crédits supplémentaires pour permettre le déploiement du dispositif ? Est-il envisagé de poursuivre l'extension de ce dispositif à des services qui pourraient le mettre en œuvre au-delà de la seule sphère socio-fiscale ? Faut-il aussi supprimer certaines des très nombreuses exceptions qui sont prévues ?

M. François Jolivet (HOR). Malgré tous les mails qui sont transmis aux ménages, beaucoup ne consultent pas leurs « espaces personnels », notamment les personnes âgées, dont certaines sont parfois privées d'un accès à internet. Souhaitez-vous fixer des orientations à votre ministère pour toucher ces personnes ? Comment ces dernières peuvent-elles engager une procédure de droit à l'erreur ?

M. Dominique Da Silva (RE). L'identification des principales erreurs rectifiées manque à ce stade. Comment des indicateurs pourraient-ils être construits en la matière ? Une bonne approche pourrait être de parvenir à simplifier les procédures.

M. Gabriel Attal, ministre délégué. En termes de statistiques, nous disposons du nombre de corrections en ligne déposées durant la période d'ouverture du service de télécorsrection à l'impôt sur le revenu et du nombre de déclarations en ligne déposées entre la date limite de dépôt et la date de fermeture du service. Le nombre de déclarations est passé de 54 320 en 2013 à 730 952 en 2022, soit une multiplication par plus de 13. Les montants perçus par l'administration fiscale au titre de l'intérêt de retard passent de 31 101 euros en 2020 à 459 697 euros en 2022.

Par ailleurs, il n'existe pas qu'un seul droit à l'erreur mais une batterie de dispositifs. La régularisation en cours de contrôle devient la norme : 41 % des contrôles se soldent par une régularisation. L'examen de conformité fiscale (ECF) a été mis en œuvre à partir de 2021 pour sécuriser les très petites entreprises sur leurs pratiques fiscales : 90 000 ECF ont été réalisés en 2021, dont 45 % pour les TPE.

Nous proposerons un accompagnement au niveau départemental pour les PME, ce qui nous permettra de passer de 1 500 à 8 500 PME accompagnées par la DGFIP sur la durée du quinquennat.

Grâce à l'intelligence artificielle et au croisement des données, nous pouvons repérer des anomalies légères qui peuvent être traitées en régularisation. Des pôles nationaux de contrôle à distance ont été créés dans le cadre de la nouvelle relation de proximité. Ils prennent contact avec les contribuables et leur demandent de régulariser : le dispositif fonctionne très bien et les dossiers sont réglés et payés en trois semaines ou un mois – le record est un règlement de 4 000 euros au bout de trente minutes. Dans le cadre du plan de lutte contre les fraudes, notamment son volet fiscal, j'ai annoncé que je souhaitais constituer des pôles nationaux de contrôle à distance, avec 200 ETP fléchés en place dès 2023, dont la mission sera d'utiliser la masse de données dont nous disposons pour corriger les erreurs de faibles montants et permettre les régularisations en cours de contrôle ou en lieu et place du contrôle.

Par ailleurs, la DGFIP forme ses agents au droit à l'erreur, notamment dans le cadre de la formation continue : e-formations dédiées, l'une généraliste et l'autre centrée sur le contrôle fiscal. La formation généraliste sur la loi ESSOC a été dispensée à plus de 41 500 agents depuis 2019. La formation spécifique aux vérificateurs a été suivie par plus de 11 900 agents. De plus, initialement installé dans 13 directions régionales des finances publiques, le service d'accompagnement fiscal des PME est en cours de déploiement dans 36 directions départementales des finances publiques.

Il existe déjà un droit à l'erreur à l'URSSAF, dans le cadre de la loi ESSOC : si l'on méconnaît pour la première fois une règle ou si l'on commet une erreur matérielle de bonne foi, ensuite régularisée, l'erreur n'est pas sanctionnée et les sommes dues sont recouvrées sans majoration ni pénalité. Ce droit à l'erreur sera applicable au guichet de régularisation des dettes sociales des autoentrepreneurs annoncé dans le cadre du plan de lutte contre la fraude sociale. L'expérimentation conduite en région Provence-Alpes-Côte d'Azur (PACA) s'est révélée plutôt concluante. Nous proposons une régularisation sans pénalité.

Sur le plan des profils, l'erreur n'est l'apanage d'aucune catégorie de contribuable ; il n'y a pas de contribuable-type pour le bénéfice du droit à l'erreur. Globalement, nous devons davantage communiquer.

La simplification du système fiscal en général est un objectif. C'est aussi la raison pour laquelle nous souhaitons avoir une forme de stabilité et de constance sur le sujet, parallèlement à la réduction de la pression fiscale. Souvent, tant au plan fiscal qu'au plan social, des erreurs sont liées au maquis des dispositifs : crédits et réductions d'impôts, taxes, nombre d'aides et critères à prendre en compte. Ces dernières années, des innovations sont néanmoins intervenues, qui permettent de limiter les erreurs, notamment le prélèvement à la source, qui a permis 6 millions de modifications de l'impôt en temps réel, et à 9 millions de foyers de bénéficier d'une avance de réduction et de crédit d'impôt en janvier dernier.

Pour les contribuables particuliers qui ne maîtrisent pas forcément le numérique, les conseillers numériques des espaces France Services doivent relayer et communiquer sur le sujet, et nous pouvons aussi progresser.

M. le président Éric Coquerel. J'en profite, monsieur le ministre délégué, pour vous signaler une erreur involontaire. Nous avons auditionné récemment, avec le rapporteur général, un représentant d'une fédération ou association d'autoentrepreneurs. Il apparaît que lorsqu'un autoentrepreneur ouvre un compte PayPal ou Revolut, il ouvre un compte à l'étranger sans le savoir. Une amende de 1 500 euros peut lui être infligée...

M. Louis Margueritte, rapporteur spécial. Merci, monsieur le ministre délégué, à vous-même et à toutes vos équipes, pour vos réponses, pour la mise en œuvre de ce droit à l'erreur et l'adhésion de tous à ce principe. Nous devons continuer à œuvrer pour une administration qui conseille, bienveillante, qui est à l'écoute, afin de nous concentrer sur les cas de fraude volontaire. Nous serons attentifs au maintien du dispositif et nous remercions les agents qui continuent à entretenir les relations avec les entreprises et les particuliers.

La commission autorise, en application de l'article 146, alinéa 3, du Règlement de l'Assemblée nationale, la publication du rapport d'information de M. Louis Margueritte, rapporteur spécial.

PERSONNES AUDITIONNÉES PAR LE RAPPORTEUR SPÉCIAL

– M. Ludovic Ayrault, Professeur des universités, Droit fiscal

CFDT

- M. Sébastien Mathieu, secrétaire national ;
- Mme Aurore Petronelli, inspectrice ;
- M. Nicolas Catheline, inspecteur principal ;
- Mme Florence Bochnakian, secrétaire nationale.

Solidaires finances publiques

- Mme Anne Guyot-Welke, secrétaire générale ;
- Mme Linda Shili, secrétaire nationale ;
- Mme Sabine Portela, secrétaire nationale.

CPME *

- M. Gérard Orsini, président de la commission fiscale ;
- Mme Jennifer Bastard, juriste ;
- M. Adrien Dufour, responsable des affaires publiques.

Direction générale des finances publiques

- M. Jérôme Fournel, directeur général des finances publiques ;
- M. Frédéric Iannucci, chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal ;
- Mme Sandra Pernet, administratrice des finances publiques adjointe au service de la mission stratégie relations aux publics (SRP).

- M^e Stéphane Austry, avocat fiscaliste
- M^e Marc Pelletier, avocat fiscaliste

*

* *

* Ces représentants d'intérêts ont procédé à leur inscription sur le registre de la Haute Autorité pour la transparence de la vie publique