



N° 1064

---

# ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

DOUZIÈME LÉGISLATURE

---

---

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 23 septembre 2003.

## RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

*en application de l'article 145 du Règlement*

PAR LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU PLAN  
*sur les relations entre l'administration fiscale et les contribuables*

ET PRÉSENTÉ

PAR M. JEAN-YVES COUSIN,

Député.

---



## SOMMAIRE

	Pages
<b>INTRODUCTION</b> .....	5
<b>I.- LES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES : DU GUICHET AU PRÉTOIRE</b> .....	7
A.- LE NÉCESSAIRE ÉQUILIBRE DES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUABLES.....	7
B.- LE CHOIX DU CONTENTIEUX DANS UNE ACCEPTATION LARGE .....	8
<b>II.- LES MODALITÉS PAR LESQUELLES L'ADMINISTRATION CONTESTE L'ATTITUDE DU CONTRIBUABLE : LE PROBLÈME DES PÉNALITÉS ET DE L'INTÉRÊT DE RETARD</b> .....	11
A.- LE PANORAMA DES PÉNALITÉS FISCALES : UN CONSTAT D'INCOHÉRENCE ET D'ILLISIBILITÉ.....	11
1.- Les pénalités fiscales : une codification déficiente.....	11
2.- Les problèmes spécifiques aux pénalités fiscales les plus courantes.....	13
B.- POUR UNE RECODIFICATION DES PÉNALITÉS FISCALES.....	17
1.- Rendre lisibles et cohérentes les pénalités fiscales les plus courantes.....	18
2.- Réunir les sanctions fiscales et les dispositions qu'elles visent.....	19
3.- Mieux proportionner certaines sanctions fiscales.....	20
4.- Eliminer les sanctions obsolètes ou devenues sans objet.....	21
C.- LE PROBLÈME DU TAUX DE L'INTÉRÊT DE RETARD.....	28
1.- Un diagnostic partagé : le taux de l'intérêt de retard est aujourd'hui établi à un niveau inadéquat.....	28
2.- Quel taux pour l'intérêt de retard ? .....	30
3.- Réformer l'intérêt de retard : le souhaitable et le possible .....	32
a) 2004 : une contrainte budgétaire réelle.....	32
b) Une solution envisageable à court terme : la possibilité de remise et de transaction des montants dus au titre de l'intérêt de retard.....	33
<b>III.- LES MODALITÉS PAR LESQUELLES LE CONTRIBUABLE CONTESTE L'ATTITUDE DE L'ADMINISTRATION FISCALE : LES PROBLÈMES DE LA PHASE PRÉJURIDICTIONNELLE ET DE LA DUALITÉ DE JURIDICTIONS</b> .....	37
A.- LES PHASES PRÉJURIDICTIONNELLES : PRINCIPE, LIMITES ET PROPOSITIONS.....	37
1.- Le principe : éviter le contentieux juridictionnel .....	37
a) Le contentieux préjuridictionnel de droit commun .....	38

<i>b) Les phases préjuridictionnelles propres aux redressements fiscaux issus d'un contrôle fiscal externe</i> .....	40
2.- Les limites : l'existence du contentieux lui-même.....	42
3.- Propositions relatives aux commissions départementales .....	43
B.- LE CONTENTIEUX JURIDICTIONNEL : LA QUESTION DE LA DUALITÉ DE JURIDICTIONS .....	45
<b>EXAMEN EN COMMISSION</b> .....	49
<b>ANNEXE I : PROPOSITIONS</b> .....	59
<b>ANNEXE II : AUDITIONS, RENCONTRES ET CONTACTS</b> .....	60

## INTRODUCTION

Le 21 janvier dernier, la Commission des finances de l'économie générale et du plan confiait à votre Rapporteur le soin de lui présenter un rapport d'information relatif aux relations entre l'administration fiscale et les contribuables.

La première tâche qui incombait à votre Rapporteur consistait nécessairement en la définition de choix au sein d'un si vaste sujet. Votre Rapporteur a souhaité dialoguer avec l'administration fiscale et les contribuables, tant en rencontrant leurs représentants respectifs officiels et institutionnels qu'en procédant à des échanges plus informels avec certains fonctionnaires et contribuables. Si les thèmes relatifs aux structures administratives et territoriales, à la qualité de l'accueil des usagers et au poids des prélèvements obligatoires sont apparus récurrents et essentiels, il en est aussi ressorti que le contentieux fiscal constituait un thème à privilégier dans le cadre du présent rapport d'information, précisément parce qu'il est complexe et peu abordé dans le débat public. Autrement dit, le contentieux fiscal, entendu au sens large, est structuré par une législation et une réglementation qui, par nature, ne sont « revisitées » qu'épisodiquement.

Les nombreux contacts que votre Rapporteur a pu établir et l'étude de cette législation et de cette réglementation l'ont conduit à considérer que dans le champ du contentieux fiscal entendu au sens large, dans un contexte global que l'on peut considérer comme équilibré, deux catégories de difficultés semblent demeurer :

– la législation et la réglementation relatives au contentieux fiscal ne sont pas compréhensibles par les contribuables. A cette stricte difficulté relative à la lecture des textes, s'ajoutent parfois des incohérences qui n'ont pas ou n'ont plus de raisons d'être. Un effort de simplification des règles est donc nécessaire. En outre, il faut envisager la simplification de certaines procédures et de certaines structures propres à l'organisation du contentieux fiscal ;

– il existe des « niches » légales et réglementaires caractérisées par la mise en œuvre d'un traitement déséquilibré du contentieux fiscal, au détriment des contribuables. S'il est excessif d'y voir la nature véritable des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, elles prennent cependant parfois la forme de certaines sanctions fiscales et de certaines règles relatives aux procédures de traitement des conflits qu'il doit être possible d'améliorer.

Votre Rapporteur a privilégié ceux des éléments et des étapes qui jalonnent le cours des contentieux fiscaux, qui, selon lui, témoignent de l'une des deux catégories de difficultés évoquées. Votre Rapporteur souhaite aussi, à cette occasion, proposer des pistes de réflexion, voire, plus directement, des modifications des textes et des règles en vigueur.

Il est vrai que dans un champ aussi vaste et complexe que celui du contentieux fiscal, le changement ne peut parfois être envisagé qu'à moyen terme. C'est pourquoi votre Rapporteur proposera, le cas échéant, pour une même difficulté, des modifications dont la mise en œuvre peut être envisagée à court terme

et des réflexions portant sur des réformes à mettre en œuvre à plus long terme. Un tableau synthétique, figurant en annexe au présent rapport, regroupe par thème les propositions de votre Rapporteur.

## I.- LES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUTUABLES : DU GUICHET AU PRÉTOIRE

### A.- LE NÉCESSAIRE ÉQUILIBRE DES RELATIONS ENTRE L'ADMINISTRATION FISCALE ET LES CONTRIBUTUABLES

On peut définir les relations entre l'administration fiscale et les contribuables comme l'ensemble des contacts de toute nature qu'entretiennent entre eux ces deux « ensembles ». Ces contacts sont nécessairement empreints d'une tension dont l'origine est à rechercher dans la confrontation de certains des principes qui fondent et animent le cœur de notre vie démocratique :

– « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.* »<sup>(1)</sup>. Il apparaît ainsi que la mission qui incombe à l'administration chargée de recouvrer cette contribution commune, expressément qualifiée d'indispensable, doit pouvoir être mise en œuvre dans un contexte juridique suffisamment « favorable » afin que les montants d'imposition correctement établis soient mis à la disposition des pouvoirs publics dans les délais convenus ;

– « *Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de constitution.* »<sup>(2)</sup>. Aussi capital soit-il, l'indispensable recouvrement des impositions ne saurait priver les citoyens qui les acquittent, de la garantie de pouvoir les contester et de se protéger d'éventuelles incorrections dans l'établissement des montants correspondants, y compris, le cas échéant, en requérant le jugement d'un ordre indépendant des pouvoirs publics et de l'administration.

Il revient bien sûr à la loi de créer les conditions d'une tension équilibrée entre ces éléments, puisqu'elle doit notamment fixer les règles concernant « *l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures [...]* »<sup>(3)</sup>. La loi doit ainsi permettre de calculer les montants d'imposition dus pour chaque impôt par chacun des redevables concernés, doit prévoir les voies par lesquelles l'administration fiscale peut recouvrer ces montants mais la loi ne saurait, par ailleurs, ignorer les garanties offertes à ces redevables afin que les montants effectivement recouverts soient ceux qu'elle a fixés. Par ailleurs, la « qualité » de l'équilibre des relations entre l'administration fiscale et les contribuables a aussi pour origine, au-delà des textes, les modalités territoriales et humaines suivant lesquelles se réalisent chaque jour les contacts entre les fonctionnaires des administrations fiscales françaises et les contribuables. La définition de cet équilibre doit donc se réaliser à des niveaux différents :

---

(1) Article XIII de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

(2) Article XVI de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

(3) 6<sup>ème</sup> alinéa de l'article 34 de la Constitution.

– si l’administration fiscale doit être en mesure de faire respecter des délais s’agissant du paiement des montants d’imposition, en établissant notamment des pénalités de retard qui s’ajoutent à ces montants, les contribuables doivent pouvoir en contrepartie joindre facilement les services fiscaux compétents pour examiner toute question relative auxdits montants, ce qui implique des garanties quant à l’accessibilité téléphonique de ces services et à la possibilité de s’y rendre aux horaires les plus praticables pour l’ensemble de ces contribuables ;

– si l’administration fiscale doit pouvoir utiliser la procédure dite du « droit de perquisition » visée à l’article L. 16 B du livre des procédures fiscales, sa mise en œuvre ne peut être envisagée sans le bénéfice, pour le contribuable potentiellement concerné, de droits et garanties substantiels, tels que ceux qui sont effectivement prévus par cet article, notamment l’autorisation préalable délivrée par le juge de procéder à une perquisition fiscale au vu d’éléments précis étayant la présomption d’une malversation ou les règles qui limitent les plages horaires pendant lesquelles une perquisition fiscale peut être mise en œuvre.

## B.- LE CHOIX DU CONTENTIEUX DANS UNE ACCEPTION LARGE

On peut estimer que les contacts entre l’administration fiscale et le contribuable relèvent :

– soit d’une démarche normale tendant à la mise en œuvre d’un processus fiscal « banal », au cours duquel l’administration établit et recouvre une imposition auprès d’un contribuable qui s’acquitte, dans les délais qui lui sont précisés, de la totalité du montant de cette imposition. Dans ce processus, la qualité des relations entre l’administration fiscale et le contribuable relève notamment de la qualité de la législation fiscale de droit commun qui fixe l’assiette, le taux et les conditions de recouvrement de chaque imposition et de la qualité de l’organisation des services fiscaux ;

– soit d’une démarche contentieuse qui débute par l’officialisation d’un désaccord entre l’administration fiscale et le contribuable s’agissant des modalités d’un ou de plusieurs éléments d’une quelconque imposition et qui se clôt au terme d’une procédure plus ou moins formalisée. Au cours de ce processus contentieux, la qualité des relations entre l’administration fiscale et le contribuable relève, d’une part, des garanties qu’offrent la législation et la réglementation afin que chacune des deux parties puisse faire valoir sa position et, d’autre part, des moyens qu’offrent cette législation et cette réglementation afin de parvenir à une résolution rapide et satisfaisante du contentieux.

Votre Rapporteur a choisi, dans le présent rapport, de privilégier l’observation et l’étude des rapports contentieux entre l’administration fiscale et les contribuables. Il ne s’agit pas, bien sûr, de considérer que l’organisation des relations apaisées et banales entre l’administration fiscale et les contribuables constitue un sujet mineur. Au contraire, l’organisation des services qui composent l’administration fiscale, organisation qui conditionne la qualité de l’accueil quotidien des contribuables, demeure une question essentielle, pour laquelle des réformes importantes ont été et seront prochainement mises en œuvre. M. Francis

Mer, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, a ainsi, à l'occasion du comité technique paritaire ministériel du 7 octobre 2002, initié le programme *Bercy en mouvement*, qui doit permettre, sur ces sujets, de compléter et d'amplifier avantageusement la réforme-modernisation mise en œuvre précédemment.

De fait, la question de l'organisation des services, qui est au cœur de la qualité des contacts quotidiens et apaisés entre l'administration fiscale et les contribuables est depuis plusieurs années, débattue abondamment au sein du Parlement et du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie. Cette question connaît des développements concrets et fructueux, qui relèvent d'ailleurs, en premier lieu, de décisions du Gouvernement concernant l'organisation et le fonctionnement internes des services dont il dispose. Votre Rapporteur, afin de contribuer à l'apport d'un éclairage concernant un sujet difficile et peu « pratiqué », a choisi de privilégier une réflexion concernant les relations contentieuses entre l'administration fiscale et les contribuables, en prenant appui sur une conception large du contentieux fiscal, entendu comme l'ensemble des contacts entre l'administration fiscale et le contribuable qui sont induits par l'existence d'un conflit officiel les opposant et concernant tout élément d'une imposition.

Plusieurs considérations ont conduit votre Rapporteur à considérer que les relations fiscales contentieuses pouvaient opportunément constituer l'objet du présent rapport d'information.

En premier lieu, le contentieux fiscal constitue un moment de désaccord, et donc de tension aiguë, entre l'administration et le contribuable. Il est, pour cette raison même, le moment où doit être organisé avec le plus de soin l'équilibre entre les instruments répondant aux impératifs qu'il incombe à l'administration fiscale de défendre et les garanties dont les contribuables doivent pouvoir bénéficier. Etudier la qualité de cet équilibre dans l'état actuel du droit peut donc contribuer à démêler le préjugé de la réalité, dans l'opinion sans doute trop généralement admise mais non dénuée de toute pertinence dans certains cas, selon laquelle la fiscalité demeure un domaine où s'exerce la toute puissance de l'Etat et de son administration sur des contribuables « sans défense ». Améliorer la qualité de cet équilibre, y compris, quand cela s'avère nécessaire, dans le sens de l'approfondissement des garanties dont bénéficient les contribuables, peut donc contribuer à asseoir l'autorité de l'Etat, dont l'une des sources est le respect qu'il inspire aux citoyens, respect qu'ils accordent d'autant plus volontiers qu'ils estiment être respectés par lui. Par ailleurs, on peut considérer que l'une des facettes de la politique économique d'un Etat, dans le domaine des relations qu'il entretient avec les entreprises qui sont aussi des contribuables, consiste à s'assurer du respect des obligations fiscales qui leur incombent, sans, autant que faire se peut, rendre par là-même insurmontables les difficultés qui sont propres à la vie économique.

En second lieu, il suffit de parcourir les nombreuses pages du code général des impôts consacrées aux pénalités fiscales pour être convaincu qu'une clarification de ces textes est indispensable. Certes, nul n'est théoriquement censé ignorer la loi, mais, concrètement, en l'espèce, à l'impossible, nul ne peut être tenu. Le contentieux fiscal constitue donc un champ prioritaire de la réforme de l'Etat, parce que l'énoncé obscur et parfois confus des règles qui structurent ce contentieux, ne peut que

conforter le sentiment d'infériorité du contribuable par rapport à l'administration fiscale. En l'espèce, améliorer la forme doit permettre une compréhension et une perception améliorées du fond. Il s'agit de l'une des conditions d'un renforcement de la confiance et du respect réciproques entre l'administration fiscale et les contribuables et, en conséquence, de l'un des meilleurs moyens d'éteindre les contentieux, ou, mieux, de les prévenir.

Les développements qui suivent, relatifs au contentieux fiscal entendu au sens large, sont structurés selon les éléments suivants :

– le contentieux peut naître de l'action de l'administration fiscale, qui estime qu'un contribuable ne s'est pas acquitté, dans les délais qui lui étaient impartis, de ses obligations fiscales. L'administration fiscale peut alors, d'une part sanctionner, autant pour dissuader que pour réprimer, et, d'autre part et souvent cumulativement, tenter de procéder au recouvrement forcé d'une imposition, dans le cas où le défaut constaté s'agissant des obligations fiscales du contribuable, consiste dans un manquement au paiement d'une imposition ;

– le contentieux peut naître de l'action du contribuable, qui estime que l'administration fiscale commet une erreur à son encontre dans l'application de la législation ou de la réglementation fiscale. Le contribuable dispose alors de moyens de recours contentieux, en premier lieu non juridictionnels, mais qui, dans un second temps, lui permettent de contester l'attitude de l'administration devant le juge ;

– le contentieux s'éteint dès lors que l'administration fiscale et le contribuable aboutissent à un accord ou que le juge donne définitivement raison à l'une ou l'autre partie. Il existe des procédures dont l'objet est de faciliter la recherche d'un accord ou d'aboutir plus rapidement à une décision du juge, afin, en tout état de cause, de limiter la durée du contentieux.

## II.- LES MODALITÉS PAR LESQUELLES L'ADMINISTRATION CONTESTE L'ATTITUDE DU CONTRIBUABLE : LE PROBLÈME DES PÉNALITÉS ET DE L'INTÉRÊT DE RETARD

### A.- LE PANORAMA DES PÉNALITÉS FISCALES : UN CONSTAT D'INCOHÉRENCE ET D'ILLISIBILITÉ

En préambule, votre Rapporteur souhaite préciser que les problèmes relatifs à l'intérêt de retard sont traités dans le présent rapport selon deux modalités. L'intérêt de retard est en premier lieu indissociable des autres pénalités fiscales les plus classiques, c'est pourquoi, bien qu'il diffère de celles-ci par sa nature, il sera largement évoqué dans le présent développement concernant le panorama des pénalités fiscales. En second lieu, un développement particulier est réservé *infra* au problème spécifique du taux de l'intérêt de retard.

#### 1.- Les pénalités fiscales : une codification déficiente

Le chapitre II « pénalités » du livre II « recouvrement de l'impôt » de l'édition 2003 du code général des impôts publiée par le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie compte 159 articles dotés d'un dispositif juridique, auxquels il faut ajouter plusieurs dizaines de numéros d'article, qui sont autant de parasites visuels, dont les dispositions n'existent plus parce qu'elles sont périmées, abrogées ou transférées dans un autre « endroit » du code général des impôts ou, notamment, dans le livre des procédures fiscales. Depuis la publication de l'édition évoquée, le législateur a ajouté, au moins, deux nouvelles pénalités fiscales, par l'entrée en vigueur des articles 40 et 41 de la loi n° 2003-660 du 21 juillet 2003 de programme pour l'outre-mer, qui instaurent respectivement, une « *amende fiscale* » à l'article 1756 *quater* du code général des impôts et une sanction pénale au 3° de l'article 1743 du même code.

Deux modalités de classement principales structurent ce « bloc » juridique relatif aux pénalités fiscales :

– les pénalités sont classées selon qu'elles sont fiscales, pénales ou relevant d'une catégorie intitulée « *autres sanctions et mesures diverses* » ;

– elles sont par ailleurs distinguées selon qu'elles peuvent être considérées comme relevant des « *dispositions communes* » relatives aux pénalités fiscales ou comme relevant des « *dispositions particulières* » propres à une catégorie d'imposition. En l'espèce, les catégories d'imposition visées par le code général des impôts sont les impôts directs et taxes assimilées, les taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, les contributions indirectes, l'enregistrement et la publicité foncière et, en dernier lieu, les droits de timbre et les « *autres droits et taxes* ».

Malgré une architecture établie sur des fondations cohérentes, certaines modalités effectives de classement apparaissent discutables, voire déroutantes :

– l'article 1761, qui définit la pénalité fiscale de droit commun pour le retard de paiement des impositions recouvrées par les comptables de la direction

générale de la comptabilité publique, est situé dans la catégorie des dispositions particulières propres aux majorations de droits applicables aux impôts directs et taxes assimilées. Si ce classement demeure pertinent du point de vue juridique, l'importance de la pénalité fiscale considérée, c'est-à-dire l'application des 10% de majoration de droits dans le cas d'un retard de paiement par exemple en matière d'impôt sur le revenu, devrait conduire à la placer en tête des dispositions communes, au côté, notamment, des règles analogues propres aux impositions recouvrées par les receveurs de la direction générale des impôts ;

– l'article 1740 *quater* définit une sanction fiscale spécifique à certaines malversations dans le cas du crédit d'impôt prévu par l'article 200 *quater*, au titre des dépenses effectuées pour la réalisation, en matière d'équipement immobilier, de certains travaux ou l'achat de certains appareils, matériaux ou équipements. Le classement de cette sanction fiscale dans la catégorie des dispositions communes n'est pas opportun, au regard du rapport exclusif de cette sanction avec un seul des nombreux articles du code général des impôts. D'ailleurs, il existe, au sein des dispositions particulières, une section des amendes fiscales propres aux impôts directs et taxes assimilées, dans laquelle ladite sanction a vocation à être classée ;

– l'article 1739, qui se situe dans la section relative aux dispositions communes relatives aux pénalités, dispose que les infractions relatives à certaines règles en matière de TVA propres au négoce des animaux de boucherie et de charcuterie, sont « constatées, poursuivies et sanctionnées comme en matière de contributions indirectes [...] ». Il serait logique que cette règle figure dans la section relative aux dispositions particulières, soit au sein des règles concernant les taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, soit avec les règles concernant les contributions indirectes.

Au-delà des problèmes de lisibilité liés à certaines modalités de classement, la lecture de l'énoncé légal d'un grand nombre de pénalités fiscales ne permet d'en comprendre ni le sens, ni la portée. Une pénalité fiscale comporte, en règle générale, deux éléments :

– en premier lieu, la pénalité décrit un fait commis par un contribuable, fait considéré par la loi comme devant être sanctionné. Or, il n'est pas rare que les articles du code général des impôts relatifs aux pénalités fiscales tronquent assez largement la description, en évoquant un ou plusieurs autres articles de ce code, dont la lecture doit permettre de reconstituer les éléments propres à cette description. Comme il n'est pas rare que les articles auxquels l'article énonçant la pénalité renvoient eux-mêmes à un ou plusieurs autres articles, la « reconstitution des faits incriminés » constitue parfois un travail ardu. L'encadré suivant permet la reconstitution du contenu d'une telle sanction fiscale, sans que cet exemple constitue d'ailleurs l'un des plus complexes. Il concerne certaines des obligations déclaratives qui incombent aux personnes qui exercent la profession de marchands de biens et qui procèdent à des opérations commerciales concernant les immeubles, les fonds de commerce ou les actions ou parts de sociétés immobilières <sup>(1)</sup>.

---

(1) Il faut noter que la sanction correspondante pourrait être supprimée, dans les conditions évoquées infra par votre Rapporteur.

<p style="text-align: center;"><b>Article 1831 du code général des impôts</b></p> <p>Toute infraction aux dispositions du 2° de l'article 852 est punie d'une amende de 1,5 € à 15 €.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Article 852 du code général des impôts</b></p> <p>Les personnes qui réalisent les affaires définies au 6° de l'article 257 doivent :</p> <p>[...]</p> <p>2° Tenir un répertoire à colonnes non sujet au timbre, présentant, jour par jour, sans blanc ni interligne et par ordre de numéros, tous les mandats, promesses de vente, actes translatifs de propriété et, d'une manière générale, tous actes se rattachant à la profession de marchand de biens.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Article 257 du code général des impôts</b></p> <p>Sont également soumis à la taxe sur la valeur ajoutée :</p> <p>[...]</p> <p>6° Les opérations qui portent sur des immeubles, des fonds de commerce ou des actions ou parts de sociétés immobilières et dont les résultats doivent être compris dans les bases de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels ou commerciaux ;</p>

– en deuxième lieu, la pénalité énonce une sanction qui prend classiquement la forme d'une amende exprimée en euro ou en pourcentage des droits à la charge du contribuable. Or, il peut arriver que l'énoncé de la sanction soit, lui aussi, obscurci par un renvoi à un ou plusieurs autres articles du code général des impôts relatifs aux pénalités fiscales.

*In fine*, en cumulant les deux catégories ci-dessus évoquées, il est possible de lire des articles qui n'ont plus de contenu littéral qui puisse renseigner le lecteur sur leur sens et leur portée. L'article 1770 *ter* du code général des impôts dispose ainsi, de façon énigmatique, que « *les infractions commises aux dispositions du 3 de l'article 242 ter [du code général des impôts] entraînent l'application des sanctions prévues aux articles 1725 et 1726 [dudit code].* ». On peut noter que l'article 242 *ter* définit les obligations déclaratives des personnes qui assurent le paiement des revenus des capitaux mobiliers, c'est-à-dire des dividendes, à leurs bénéficiaires. Les articles 1725 et 1726 définissent le régime des amendes relatives au défaut de production des renseignements déclaratifs exigés par la loi, mais qui ne sont pas indispensables à l'établissement de l'assiette de l'impôt.

## 2.- Les problèmes spécifiques aux pénalités fiscales les plus courantes

Les deux tableaux suivants retracent les pénalités fiscales les plus significatives. Le premier est consacré aux pénalités dites d'assiette et le second aux pénalités dites de recouvrement.

**PÉNALITÉS D'ASSIETTE**

Retard ou défaut de déclaration pour le calcul d'un impôt établi par la direction générale des impôts			Redressement fiscal		
Base légale	Sanctions	Base de calcul	Base légale	Sanctions	Base de calcul
1 de l'article 1728 du code général des impôts	10% dans tous les cas	Droits mis à la charge du contribuable suite au calcul de l'impôt issu des informations déclaratives délivrées avec retard	—	En cas de bonne foi, qui est présumée, le contribuable redressé ne subit pas de majorations sur les montants mis à sa charge suite au redressement	—
3 de l'article 1728 du code général des impôts	40% si le document qui fait l'objet du retard ou du défaut de déclaration n'est pas déposé dans les 30 jours suivant la réception d'une première mise en demeure		1 de l'article 1729 du code général des impôts	40% en cas de mauvaise foi du contribuable dont la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale	Montant des droits exigibles suite au redressement
	80% si le document qui fait l'objet du retard ou du défaut de déclaration n'est pas déposé dans les 30 jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure				
1 de l'article 1728 du code général des impôts	Intérêt de retard : oui			Intérêt de retard : oui, même en cas de bonne foi du redevable	

**PÉNALITÉS DE RECOUVREMENT**

	Majorations en cas de retard	Base légale	Intérêt de retard
Impôts recouvrés par les comptables de la direction générale de la comptabilité publique	10%	Articles 1761, 1762 et 1762 <i>quater</i> du code général des impôts	Non
Impôts recouvrés par les receveurs de la direction générale des impôts	5%	Articles 1731 du code général des impôts	Oui

Il faut préciser que le contrôle fiscal, quelle que soit sa forme, quand il entraîne un redressement, consiste, d'abord, dans le rétablissement du montant exact de l'assiette de l'imposition qui fait l'objet du contrôle, puis dans l'établissement des droits supplémentaires issus du redressement, qui résultent du produit du supplément d'assiette que le contrôle a permis de révéler par le taux d'imposition de droit commun. Le redressement fiscal répond donc à un manquement du contribuable concernant ses obligations déclaratives initiales, manquement qui a conduit à une sous-estimation initiale de l'assiette de l'imposition concernée. Les pénalités qui sanctionnent ce manquement sont donc des pénalités d'assiette. Par la suite, les droits supplémentaires sont mis en recouvrement, ce qui peut entraîner, le cas échéant, l'application de pénalités de recouvrement.

Votre Rapporteur estime que le schéma général des pénalités d'assiette, tel qu'il ressort du premier tableau, ne présente pas d'incohérences majeures. La difficulté pour le contribuable a en fait pour origine la lecture des règles correspondantes dans le code général des impôts. Certes, l'essentiel des informations présentes dans ce tableau est contenu dans les articles 1728 à 1729 du code général des impôts, qui, par définition, sont consécutifs. Mais il apparaît que les règles procédurales relatives au contrôle fiscal sont issues non de ces articles du code général des impôts, mais du livre des procédures fiscales, notamment son titre II intitulé « le contrôle de l'impôt ». L'énoncé des sanctions qui peuvent constituer le terme d'un contrôle fiscal est donc isolé de la description de la procédure propre à ce contrôle.

Un contribuable lisant la section VII du chapitre 1<sup>er</sup> du titre II du livre des procédures fiscales intitulé « sanctions fiscales », peut certes finir par comprendre, avec difficultés, que les sanctions correspondantes ne figurent pas dans cette section dédiée mais à l'article 1729 d'un autre code, le code général des impôts. Il ne peut donc pas prendre connaissance immédiatement de ces sanctions. Par ailleurs, La lecture de cette section VII lui permet de constater que la mise en œuvre de ces sanctions est soumise au respect de conditions formelles précises comme leur motivation ou la nécessité d'y apposer le visa d'un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire, quand la mauvaise foi du contribuable est avérée. Il n'en demeure pas moins que l'énoncé de ces conditions formelles et les taux des sanctions correspondantes ne peuvent pas être considérés concomitamment par le lecteur.

S'agissant du deuxième tableau, les difficultés de lecture des articles correspondants du code général des impôts sont plus aiguës encore. Si les règles relatives aux pénalités de recouvrement des impositions « *qui doivent être versées aux comptables de la direction générale des impôts* » sont rassemblées dans un même article, il n'en est rien s'agissant des règles relatives aux pénalités de recouvrement des impositions recouvrées par les comptables de la direction générale de la comptabilité publique. Le premier alinéa du 1 de l'article 1761 du code général des impôts dispose qu'« *une majoration de 10% est appliquée au montant des cotisations ou fractions de cotisations soumises aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663 qui n'ont pas été réglées dans les 45 jours au plus tard après la date de mise en recouvrement du rôle.* ». Cet article est assez typique de ce qu'il est

possible de rencontrer dans le code général des impôts. Un non praticien peut comprendre qu'une pénalité peut s'appliquer, sous certaines conditions définies, à ce qui n'est plus identifié comme une imposition mais comme une « cotisation », dont l'un des éléments, les conditions d'exigibilité, est défini ailleurs, c'est-à-dire à l'article 1663 du code général des impôts. Cet article vise les « *impôts directs, produits et taxes assimilés, visés par le présent code [...]* ». Pour comprendre qu'il s'agit des impositions recouvrées par les comptables de la direction générale de la comptabilité publique, puisque cette précision n'apparaît nulle part, il faut donc avoir une connaissance suffisante de l'administration pour savoir que les impôts directs sont effectivement recouverts par ces comptables. Il reste que l'impôt de solidarité sur la fortune est un impôt direct, visé par le code général des impôts, mais recouvert par les comptables de la direction générale des impôts. On peut donc se demander, à première vue, si les sanctions de recouvrement applicables pour cet impôt sont celles visées à l'article 1731 du code général des impôts ou, du fait de l'identification apparente de l'impôt de solidarité sur la fortune aux impôts visés par l'article 1663 de ce code, celles figurant à l'article 1761 dudit code.

Au-delà de ces problèmes de lecture, il faut relever l'absence de raisons d'être des différences existantes entre les pénalités de recouvrement, selon qu'elles s'appliquent à des impositions respectivement concernées par l'article 1731 ou l'article 1761 du code général des impôts. 5% et intérêt de retard dans un cas, 10% sans intérêt de retard immédiat <sup>(1)</sup> dans l'autre cas, la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, qui a considérablement modernisé le dispositif des pénalités fiscales s'agissant de celles d'entre elles qui s'appliquent aux impositions recouvrées par les comptables de la direction générale des impôts, n'a cependant pas mis en œuvre un dispositif définitivement cohérent et harmonisé sur ce sujet. Il conviendrait désormais d'y parvenir.

S'agissant toujours du second tableau, aux problèmes de lisibilité et de cohérence évoqués jusqu'ici, il faut ajouter quelques exceptions aux règles qu'il vise. Ainsi, le régime des pénalités de recouvrement de certaines impositions recouvrées par les comptables de la direction générale de la comptabilité publique, est celui visé à l'article 1731 du code général des impôts, c'est-à-dire le régime des pénalités de recouvrement qui s'attache aux impositions recouvrées par les receveurs de la direction générale des impôts. Il en est ainsi :

– en application de l'article 1731, pour la taxe sur les salaires mentionnée à l'article 1679 et pour la retenue à la source, prévue à l'article 182 C dudit code, sur

---

(1) Il faut noter que l'article L. 209 du livre des procédures fiscales prévoit qu'un requérant débouté par le tribunal administratif s'agissant d'une demande d'annulation ou de réduction d'un impôt direct pour lequel il avait réclamé un sursis de paiement, doit payer des intérêts moratoires, qui courent « à compter du premier jour du treizième mois suivant celui de la date limite de paiement jusqu'au jour du paiement effectif des cotisations. ». Il est expressément précisé qu'il ne peut s'agir d'un impôt concerné par l'article 1731 du code général des impôts. D'aucuns assimilent les dispositions de l'article L. 209 du livre des procédures fiscales à l'application d'un intérêt de retard pour les impôts recouverts par les comptables de la direction générale de la comptabilité publique. Il reste qu'il s'agit d'intérêts moratoires dont le taux diffère du taux de l'intérêt de retard figurant à l'article 1727 du code général des impôts et que les dates à compter desquelles les intérêts moratoires et l'intérêt de retard sont calculés sont loin d'être identiques, puisque le 2 de l'article 1731 de ce code précise que « l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois qui suit le dépôt de la déclaration ou de l'acte comportant reconnaissance par le contribuable de sa dette ou, à défaut, la réception de l'avis de mise en recouvrement émis par le comptable. ».

les salaires, droits d'auteur et rémunérations versés aux auteurs, artistes et sportifs domiciliés fiscalement en France ;

– en application de l'article 1723 *quater*, pour la taxe locale d'équipement visée à l'article 1585 A ainsi que pour la taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement au profit de la région d'île-de-France, visée à l'article 1599 *octies*.

## B.- POUR UNE RECODIFICATION DES PÉNALITÉS FISCALES

Votre Rapporteur a acquis la conviction qu'il était nécessaire de procéder à une recodification du chapitre II « pénalités » du livre II « recouvrement de l'impôt » du code général des impôts. Le législateur, lorsqu'il édicte la loi, doit tenir un langage clair aux contribuables. En l'espèce, ceux-ci peuvent légitimement estimer qu'on leur parle une langue étrangère. On peut estimer que cette partie du code général des impôts ne « parle » plus à personne.

La Commission peut choisir d'exprimer le souhait que le Gouvernement établisse un projet de loi l'habilitant à réaliser cette codification par ordonnance en application de l'article 38 de la Constitution, étant précisé que sur un sujet qui met en jeu les droits et les obligations des citoyens, la « feuille de route » du Gouvernement devrait être précisée avec rigueur par le législateur, qui serait par ailleurs associé étroitement à la rédaction de l'ordonnance correspondante. Dans le cas où une telle solution ne serait pas envisageable ou souhaitable, votre Rapporteur estime que le législateur devrait prendre l'initiative d'une proposition de loi.

Avant que le vecteur législatif le plus approprié soit défini et mis en œuvre, votre Rapporteur souhaite contribuer au débat concernant les quelques principes autour desquels pourrait s'articuler cette recodification. Les contributions de votre Rapporteur n'ont bien sûr pas vocation à épuiser toutes les questions qui se posent et se poseront dès lors que ce débat sera engagé.

Par ailleurs, certains des éléments que votre Rapporteur évoque par la suite devraient en tout état de cause faire l'objet d'un traitement au moins partiel dans l'ordonnance que le Gouvernement est habilité à prendre en application de l'article 7 de la loi n° 2003-591 du 2 juillet 2003 pour simplifier le droit, dans les douze mois suivant la publication de cette loi <sup>(1)</sup>. Le texte de cet article est reproduit ci-après.

---

(1) Ce délai est prévu par l'article 35 de cette loi, qui, par ailleurs, a été publiée au JO Lois et Décrets du 3 juillet 2003.

**Article 7 de la loi n° 2003-591 du 2 juillet 2003 habilitant le Gouvernement  
à simplifier le droit**

I.- Dans les conditions prévues par l'article 38 de la Constitution, le Gouvernement est autorisé à prendre par ordonnance toutes mesures modifiant le code général des impôts et le livre des procédures fiscales pour :

1° Abroger les dispositions fiscales devenues sans objet et adapter celles qui sont obsolètes ;

2° Elargir les possibilités et assouplir les modalités d'option pour des régimes fiscaux spécifiques ;

3° Simplifier les démarches des usagers en allégeant ou supprimant des formalités de déclaration ou de paiement de certains impôts et simplifier les modalités de recouvrement de l'impôt par l'administration fiscale ;

4° Clarifier la formulation d'actes administratifs résultant de dispositions de forme législative et relative à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt.

II.- Les ordonnances prises dans le cadre du présent article ne pourront donner lieu à des dépenses fiscales nouvelles.

Enfin les sanctions pénales prévues par le droit fiscal, notamment par le code général des impôts, sont appliquées selon la procédure pénale de droit commun et relèvent d'un régime judiciaire distinct du régime des sanctions fiscales *stricto sensu*. En conséquence, votre Rapporteur a privilégié le sort de ces dernières, étant entendu, d'une part, que les principes proposés pour la recodification peuvent, le cas échéant, être appliqués s'agissant des sanctions pénales actuellement visées par le code général des impôts et, d'autre part, que le traitement définitif des sanctions pénales devra faire l'objet d'une réflexion au cours des travaux préalables à cette recodification.

### 1.- Rendre lisibles et cohérentes les pénalités fiscales les plus courantes

Votre Rapporteur estime que le début du chapitre du code général des impôts relatif aux pénalités fiscales devrait être la traduction la plus limpide possible des pénalités d'assiette et de recouvrement les plus courantes. Chacun doit pouvoir comprendre, par une seule lecture, que :

– l'absence de déclaration d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation d'un impôt, est sanctionnée par une majoration des droits concernés de 10% et entraîne l'application de l'intérêt de retard ;

– cette majoration des droits est portée à 40% des droits concernés en l'absence de réponse dans un certain délai à une première mise en demeure et à 80% si une seconde mise en demeure reste sans réponse dans le même délai.

S'agissant des pénalités de recouvrement, une réflexion doit être menée afin d'unifier les règles applicables, sans distinction relative à la direction du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie en charge de ce recouvrement. Votre Rapporteur exprime sa préférence pour une majoration des droits unique de 10%, sans application immédiate de l'intérêt de retard, comme il est pratiqué aujourd'hui, en règle générale, pour les impositions recouvrées par les comptables de la direction générale de la comptabilité publique. Une telle extension de la « règle des 10% » aurait l'avantage de faire coïncider ce taux avec le premier taux de majoration des droits en matière de pénalités d'assiette. Mais il peut être envisagé d'étendre les règles applicables aux impositions recouvrées par les comptables de la direction générale des impôts, soit une majoration des droits de 5% et l'application immédiate de l'intérêt de retard. L'essentiel est de mettre un terme à des incohérences issues de l'empilement de strates législatives successives.

S'il est retenu que ces pénalités d'assiette et ces pénalités unifiées de recouvrement, présentées de la façon la plus simple possible, entraînent par ailleurs l'application de l'intérêt de retard, la clarté de la présentation gagnerait à ce que les règles propres à cet intérêt de retard, notamment celles qui sont relatives aux périodes pendant lesquelles ledit intérêt court, soient renvoyées à un article unique qui lui serait spécifiquement dédié et qui préciserait sa nature, les éléments relatifs à son taux et les différentes modalités de sa mise en œuvre. Il serait sans doute souhaitable qu'un tel article soit immédiatement consécutif aux articles relatifs aux pénalités d'assiette et aux pénalités de recouvrement les plus courantes.

Enfin, il reste à déterminer le « lieu » le plus adéquat pour énoncer les pénalités que peut entraîner un redressement fiscal. Votre Rapporteur estime que ce lieu pourrait être le livre des procédures fiscales, dans lequel sont codifiées la plupart des règles relatives aux procédures de contrôle fiscal.

## 2.- Réunir les sanctions fiscales et les dispositions qu'elles visent

Il a été vu *supra* que de nombreuses pénalités font référence dans leur énoncé à certains articles du code général des impôts, afin de préciser quelles sont les infractions dont ces pénalités prévoient la répression. On a souligné les difficultés de compréhension qui s'ensuivent. Votre Rapporteur estime qu'il faut poser la question de l'opportunité d'intégrer ces pénalités directement dans le corps des articles du code général des impôts auxquelles elles renvoient. L'application de ces pénalités est, en tout état de cause, exclusivement liée aux dispositions de ces articles. Par ailleurs, aux termes des modalités actuelles de codification, la lecture d'un article du code général des impôts qui n'est pas consacré à une ou plusieurs pénalités fiscales, ne permet précisément pas de savoir s'il existe éventuellement une pénalité fiscale se rattachant à cet article.

Votre Rapporteur considère qu'en fait rien n'oblige le codificateur à prévoir un chapitre du code général des impôts relatif aux pénalités fiscales, qui aurait vocation à rassembler chacune d'elles, sans qu'aucune autre ne puisse être prévue par un article du code général des impôts qui ne serait pas classé dans ce chapitre. Il

est sans doute préférable qu'un chapitre relatif aux pénalités ne rassemble que les pénalités d'assiette et les pénalités de recouvrement qui constituent de réelles dispositions communes du point de vue du code général des impôts, ce chapitre pouvant, le cas échéant, réunir également celles des sanctions pénales qu'il serait possible de considérer comme relevant de telles dispositions communes.

### 3.- Mieux proportionner certaines sanctions fiscales

Lors de la campagne 2003 de déclaration des revenus de 2002, les contribuables de l'impôt sur le revenu qui ont choisi de déclarer leurs revenus sur le site Internet dédié du Gouvernement, ont bénéficié d'un délai supplémentaire pour procéder à cette opération. Sa durée a varié de une à trois semaines, selon la zone de domiciliation des contribuables concernés. Comme l'a relevé M. Alain Lambert, ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire, dans un discours prononcé le 13 janvier 2003, « *c'est l'une des premières retombées du développement de l'administration électronique, permettant à l'Etat de partager avec les citoyens le temps gagné.* ». Il s'agit en effet d'une démarche exemplaire consistant à récompenser directement les contribuables qui choisissent les modalités déclaratives les plus rapides et les plus économiques pour l'administration fiscale. Les contribuables ont d'ailleurs largement répondu à l'invitation qui leur était ainsi faite, puisque plus de 600.000 d'entre eux ont effectivement déclaré leurs revenus 2002 par ce moyen, alors que l'objectif initial du Gouvernement était que ceux-ci soient au moins 500.000.

Dans ce contexte, on peut effectivement s'étonner que certaines pénalités fiscales consistent à sanctionner le contribuable qui procède à ses obligations déclaratives et acquitte les impositions correspondantes par d'autres moyens que ceux prévus par la loi. Les articles 1695 *ter* et 1695 *quater* du code général des impôts précisent que les entreprises dont le chiffre d'affaires ou le montant des recettes hors taxes réalisés au cours d'une année civile dépasse certains seuils, doivent obligatoirement acquitter la taxe sur la valeur ajoutée, soit par virement, soit par téléversement. L'article 1788 *quinquies* du code général des impôts précise que « *le non-respect de l'obligation [définie à ces articles] entraîne l'application d'une majoration de 0,2% du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement.* ». Votre Rapporteur estime que le législateur n'a pas adopté une sanction proportionnée à l'« infraction » commise, qui ne consiste ni en un défaut ou un retard de paiement, ni en une insuffisance déclarative. Mais le problème ne se situe peut-être pas tant dans la sanction que dans l'obligation légale d'opérer le paiement de certaines impositions selon certaines modalités. Il conviendrait peut-être, en l'espèce, d'inviter les contribuables à choisir celles des modalités de déclaration ou de paiement qui sont les plus pratiques du point de vue de l'administration fiscale, en gratifiant, par exemple, les contribuables concernés d'un délai supplémentaire pour se conformer à leurs obligations.

Il existe d'autres lourdes pénalités qui punissent des infractions à des obligations qui ne relèvent pas d'un défaut de paiement ou de déclaration des éléments permettant d'établir l'assiette de l'imposition. Ainsi, l'une des dispositions de l'article 1734 *ter* du code général des impôts punit les entreprises qui, sur certains

registres qu'elles doivent légalement tenir, omettent de mentionner ou mentionnent de façon inexacte certaines plus-values dont l'imposition est reportée en application de certaines dispositions du code général des impôts. La pénalité est égale à 5% du montant des omissions. Sans remettre en cause le fait que la loi fiscale doit parfois imposer aux entreprises de tenir des états ou des registres relatifs à certains faits de leur vie économique, votre Rapporteur estime qu'en l'espèce, la sanction est disproportionnée, s'agissant de mentions de résultats qui, précisément, ne sont pas nécessaires pour l'établissement de l'assiette ou le paiement d'une dette fiscale, puisqu'ils font précisément l'objet d'un report d'imposition.

#### 4.- Eliminer les sanctions obsolètes ou devenues sans objet

Le 1° du I de l'article 7 de la loi n° 2003-591 du 2 juillet 2003 habilitant le Gouvernement à simplifier le droit, l'autorise à prendre par ordonnance toutes mesures modifiant le code général des impôts et le livre des procédures fiscales pour « *abroger les dispositions fiscales devenues sans objet et adapter celles qui sont obsolètes [...]* ». Dans l'ordonnance actuellement en cours de préparation devrait donc être supprimée une série de sanctions fiscales répondant à ces critères.

Selon les informations recueillies par votre Rapporteur, plusieurs dizaines des articles du chapitre II « pénalités » du livre II « recouvrement de l'impôt » du code général des impôts pourraient être supprimés ou modifiés. Les tableaux suivants retracent les sanctions qui pourraient être concernées par l'ordonnance évoquée. La lecture de certaines des justifications au titre desquelles est envisagée la suppression ou la modification de certaines sanctions, prouve, s'il en était encore besoin, à quel point notre législation peut être parasitée et alourdie par des dispositions particulièrement inutiles.

**PÉNALITÉS DEVENUES OBSOLÈTES**

<b>Articles du code général des impôts</b>	<b>Article 1735 bis</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Renvoie aux dispositions des articles suivants :
	I. Art. 209 <i>quater</i> A-I : possibilité pour les entreprises de construction de logements, passibles de l'impôt sur les sociétés, de ne soumettre qu'une partie (30 % ou 80 %) des bénéfices tirés de la vente d'immeubles achevés à l'impôt sur les sociétés lors de leur réalisation, si le solde est affecté à un compte de réserve spéciale.
	Pénalité : quand l'impôt sur les sociétés est dû sur la totalité des sommes prélevées figurant depuis moins de 4 ans à la réserve spéciale plus le paiement de l'intérêt de retard.
	II. Art. 209 <i>quater</i> B-I : deux conditions cumulatives à l'application du régime prévu par l'art. 209 <i>quater</i> A-I et II: 1) construction affectée pour les trois quarts de sa superficie à l'habitation; 2) disponibilités dégagées par ces ventes réinvesties avant 2 ans dans des opérations de même nature.
	Pénalité : si la 2 <sup>ème</sup> condition cesse d'être remplie moins de 7 ans après la réalisation de bénéfices ; application de l'intérêt de retard.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Ces dispositions étaient applicables aux provisions constituées à partir des bénéfices réalisés du 1 <sup>er</sup> janvier 1972 au 31 décembre 1986. Corrélativement, l'ensemble du régime prévu par les articles 209 <i>quater</i> A-I et 209 <i>quater</i> B-I peut être abrogé.
	<b>Article 1740-2</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Sanctionne le fait de ne pas donner à l'administration fiscale les renseignements permettant l'identification des personnes ou le fait de donner des renseignements inexacts dans le cadre de la constitution du casier fiscal prévu par l'article 1649 <i>quinquies</i> .
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Le casier fiscal auquel le texte fait référence n'existe pas.
	<b>Article 1740 <i>quinquies</i></b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Rachat d'une entreprise par ses salariés, non-respect des conditions. Perte des avantages + majoration de 20 % + intérêt de retard et application, le cas échéant, de la pénalité pour manœuvres frauduleuses prévue à l'article 1729.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Cet article concerne les rachats d'entreprises effectués entre le 15 avril 1987 et le 31 décembre 1991. Il ne trouve donc plus à s'appliquer.
	<b>Article 1740 <i>sexies</i></b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Rachat d'une entreprise par ses salariés, non-respect des conditions. Perte des avantages.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Cet article concerne les sociétés créées entre le 1 <sup>er</sup> janvier 1992 et le 31 décembre 1996, et les souscriptions libérées entre le 1 <sup>er</sup> janvier 1992 et le 31 décembre 1999. S'agissant de pénalités afférentes à des impôts directs, la prescription est de 3 ans. Ces dispositions ne trouvent donc plus à s'appliquer.

	<b>Article 1762 ter</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Déchéance du régime de l'épargne investie dans la construction prévu par l'article 163 bis.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Il s'agit d'un régime créé en 1954 et complété en 1959, qui ne trouve plus à s'appliquer que de manière très résiduelle (un cas en 2001 et un en 2002).
	<b>Article 1770 bis</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Déchéance de régimes spéciaux institués en faveur des opérations d'urbanisation : 20% du prix de la cession des biens.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Les textes du code de l'urbanisme relatifs aux sociétés civiles concernées ont été abrogés par une loi du 18 juillet 1985. Cette disposition est donc obsolète.
	<b>Article 1783 bis A</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Déclassement des locaux loués en meublé, classés dans les conditions prévues au I de l'article 58 de la loi de finances pour 1966 (n° 65-997 du 29 novembre 1965), et exonérés de taxe professionnelle : taxe professionnelle et amende égale à 50 % des droits non perçus.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Texte qui renvoie aux dispositions de l'article 1459-4°, édition du code général des impôts du 4 juillet 1992. Ce texte était applicable jusqu'au 31 décembre 1992. Dispositions obsolètes.
	<b>Article 1826</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Défaut d'insertion ou insertion incomplète, par un officier public, des mentions obligatoires dans les actes : amende de 1,5 euro à 30 euros.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Montant inchangé depuis 1925. Amende tombée en désuétude. Montants inférieurs au seuil de mise en recouvrement.
	<b>Article 1831</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Infraction à l'obligation de tenue des répertoires de marchands de biens : amende de 1,5 euro à 15 euros (article 852 du code général des impôts).
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Montant inchangé depuis 1925. Amende tombée en désuétude.
	<b>Article 1833</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Défaut de justification du paiement ou de l'exonération de l'impôt de mutation par décès en cas d'acquisition de biens situés en France et dévolus à des personnes domiciliées à l'étranger : droits et pénalités exigibles + amende de 0,75 euro.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Suppression de l'amende uniquement. Montant dérisoire, inchangé depuis 1930, inférieur au seuil de mise en recouvrement.

	<b>Article 1835</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Infraction n'ayant pas entraîné le défaut de paiement de tout ou partie de l'impôt (droits d'enregistrement) ; amende de 0,75 euro dans tous les cas où il n'est pas prévu d'autre sanction fiscale.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Amende de 0,75 euro fixée par décret en 1948, inférieure au seuil de mise en recouvrement. Nota bene : En cas de suppression de cette amende, il conviendra de modifier les articles 1840 C et 1840 D qui y font référence, ainsi que le deuxième alinéa de l'article 1830.
	<b>Article 1840 H</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Infraction n'ayant entraîné aucun défaut de paiement de l'impôt (droit de timbre) : amende de 0,75 euro s'il n'est pas prévu d'autres sanctions.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Amende de 0,75 euro dont le montant a été fixé en 1948 et qui est inférieur au seuil de mise en recouvrement. Texte tombé en désuétude.
	<b>Article 1840 J</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Emploi frauduleux de machines à timbrer : peines prévues pour chaque impôt éludé + amende de 7,5 euros minimum si est constaté l'emploi d'une machine sans autorisation administrative.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	D'autres textes relatifs à chaque impôt éludé sont applicables et le minimum est inférieur au seuil de mise en recouvrement. L'article 1840 Q qui y fait référence devra être modifié.
	<b>Article 1840 N</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Inobservation des règles de cession de valeurs mobilières : amende de 0,75 euro à 7,5 euros (articles 982 et 983 du code général des impôts).
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Montant de l'amende fixé en 1948, inférieur au seuil de mise en recouvrement.

**PÉNALITÉS DÉPOURVUES DE TOUTE JUSTIFICATION**

<b>Article du code général des impôts</b>	<b>Article 1756 ter</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Manquement aux engagements pris envers l'Etat par les sociétés financières d'innovation (art. 4-III-A de la loi n° 72-650 du 11 juillet 1972 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier) : indemnité de 25% de la fraction du capital agréé qui n'a pas été employé de manière conforme à la convention.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Manquement à une obligation particulière, mais article inappliqué. Le régime particulier des sociétés financières d'innovation pourrait être prochainement supprimé. La suppression de cette pénalité pourrait intervenir dans ce cadre.
	<b>Article 1756 septies</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Non-respect de la condition d'affectation ou de la convention prévue à l'article 39 <i>quinquies</i> A-2-b par les sociétés financières d'innovation (article 4-III-A de la loi n° 72-650 du 11 juillet 1972 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier) : indemnité de 12,5% de la souscription ou de l'augmentation qui n'a pas été employée de manière conforme à la convention.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Mêmes observations que pour l'article 1756 ter.
	<b>Article 1763 – 1, 2 et 3</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	<p>1. Défaut de comptabilisation des avantages en nature : 7,5 euros autant de fois qu'il existe de salariés pour lesquels la nature et la valeur des avantages en nature n'ont pas été inscrites en comptabilité.</p> <p>2. Non-présentation de certains documents : amende de 15 euros.</p> <p>3. Non-présentation de justifications à l'appui de la déclaration de bénéfice qui doit être déposée en cas de cession, cessation ou décès : amende de 1,5 euro.</p>
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	<p>S'agissant du 1, la pénalité est inappliquée parce qu'elle sanctionne une obligation qui n'est pas expressément prévue (comptablement, il n'existe pas d'obligation d'enregistrer les avantages en nature faits aux salariés. Aussi, l'administration fiscale doit-elle accepter que les entreprises lui fournissent un état tenu en annexe de la comptabilité).</p> <p>S'agissant du 2, l'amende est inappliquée parce qu'elle fait double emploi avec l'article 1740.</p> <p>S'agissant du 3, la pénalité est inappliquée parce qu'elle est inférieure au seuil de mise en recouvrement.</p>

	<b>Article 1764</b>		
<b>Objet de la pénalité</b>	Sanction de la prise en charge illicite de la retenue à la source sur les dividendes : amendes de 150 à 1.500 euros.		
<b>Nombre de cas d'application</b>	2000	2001	2002
	1	1	0
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Sanction quasiment inappliquée.		
	<b>Article 1765 bis</b>		
<b>Objet de la pénalité</b>	Retenue à la source, infractions aux articles 119 bis 2 et 1672 : pénalités de l'article 1731 si elles ont entraîné un défaut de paiement dans le délai légal ; à défaut, amende de 1,5 euro.		
<b>Nombre de cas d'application</b>	2000	2001	2002
	17	10	12
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Ce dispositif spécifique est superflu. Outre l'article 1783 A (peine correctionnelle), sont applicables les articles 1725 et 1726 en l'absence de droits éludés, ou l'article 1731 en cas de paiement tardif des droits dus.		
	<b>Article 1766</b>		
<b>Objet de la pénalité</b>	Sanctions applicables aux établissements payeurs de revenus mobiliers quand les articles 1725 et 1726 ne sont pas applicables : 1,5 euro par omission ou inexactitude.		
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Montant très faible. Article quasiment inappliqué (un cas en 2002), dès lors que les erreurs déclaratives donnent lieu aux pénalités prévues aux articles 1725 et 1726.		
	<b>Article 1767</b>		
<b>Objet de la pénalité</b>	Participation des agents d'affaires et des comptables à l'établissement ou à l'utilisation de documents reconnus inexacts ou falsifiés : 15 euros par infraction.		
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Article très peu appliqué (4 cas en 2001 ; 1 cas en 2002) et il existe des sanctions pénales prévues par les articles 1772 et 1775 plus adaptées et beaucoup plus dissuasives.		
	<b>Article 1784</b>		
<b>Objet de la pénalité</b>	Infractions formelles aux diverses obligations comptables : amende fiscale de 7,5 euros si les sanctions des articles 1725 et 1726 ne sont pas applicables.		
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Article peu appliqué (7 cas d'application sur la période 2000-2002).		

	<b>Article 1785 A</b>		
<b>Objet de la pénalité</b>	Récidive des infractions prévues par les articles 1725, 1726, 1729, 1740 et 1784 : 80% de majoration prononcée par le tribunal correctionnel + emprisonnement de six mois.		
<b>Nombre de cas d'application</b>	2000	2001	2002
	0	0	5
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Cet article est très peu appliqué.		
	<b>Article 1785 D-III</b>		
<b>Objet de la pénalité</b>	Application irrégulière du régime de la franchise en matière de TVA agricole.		
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Le dispositif de la franchise en matière de TVA agricole ne concerne qu'un nombre restreint d'agriculteurs. Article non appliqué.		

#### PÉNALITÉS INUTILES CAR DÉJÀ PRÉVUES PAR UN AUTRE ARTICLE

	<b>Article 1757</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Défaut de production de la déclaration séparée de revenus encaissés à l'étranger : pénalités de l'article 1729.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Ce texte n'est pas nécessaire : si les droits ont été éludés, l'article 1729 trouve à s'appliquer sans qu'il soit besoin d'un autre texte.
	<b>Article 1770 ter</b>
<b>Objet de la pénalité</b>	Défaut de déclaration, omission ou inexactitude dans les contrats de prêts : sanctions des articles 1725 et 1726.
<b>Motifs justifiant la suppression</b>	Texte inutile, car il prévoit simplement que les articles 1725 et 1726 sont applicables. Or, ces articles à caractère général s'appliquent d'eux-mêmes.

Il appartient au Gouvernement, à la lumière de ces propositions, d'arrêter le champ des simplifications que comptera l'ordonnance qui sera prise en application de l'article 7 de la loi du 2 juillet 2003 précitée.

## C.- LE PROBLÈME DU TAUX DE L'INTÉRÊT DE RETARD

### 1.- Un diagnostic partagé : le taux de l'intérêt de retard est aujourd'hui établi à un niveau inadéquat

L'article 1727 du code général des impôts dispose que « *le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouvrés par la direction générale des impôts donnent lieu au versement d'un intérêt de retard qui est dû indépendamment de toutes sanctions.* »

[...]

*Le taux de l'intérêt de retard est fixé à 0,75% par mois. Il s'applique sur le montant des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé. ».*

Les principaux cas dans lesquels l'intérêt de retard s'applique ont été évoqués *supra*. Votre Rapporteur souhaite aborder dans le présent développement le problème particulier de son taux, jugé unanimement trop élevé.

L'intérêt de retard est « *dû indépendamment de toutes sanctions* ». Bien que l'article 1727 du code général des impôts figure dans le chapitre II « pénalités » du livre II « recouvrement de l'impôt » de ce code, l'intérêt de retard n'est donc pas à proprement à parler une sanction. Selon le Conseil d'Etat <sup>(1)</sup>, qui était invité par un tribunal administratif à préciser la nature de l'intérêt de retard <sup>(2)</sup>, celui-ci «  *vise essentiellement à réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat à raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer l'impôt aux dates légales. Si l'évolution des taux de marché a conduit à une hausse relative de cet intérêt depuis son institution, cette circonstance ne lui confère pas pour autant la nature d'une sanction, dès lors que son niveau n'est pas devenu manifestement excessif au regard du taux moyen pratiqué par les prêteurs privés pour un découvert non négocié. »* <sup>(3)</sup>.

Si le Conseil d'Etat, en évoquant « *les préjudices de toute nature* », semble considérer que l'intérêt de retard pourrait réparer d'autres préjudices que le strict préjudice financier subi par l'Etat, c'est bien la réparation de celui-ci qui a conduit à la création de l'intérêt de retard. Dans son rapport sur le projet de loi modifiant les procédures fiscales et douanières, qui a abouti à la rédaction de l'article 1727 du code général des impôts dans sa version actuelle, le Rapporteur général de l'époque précise que l'intérêt de retard a pour objet « *l'établissement d'un intérêt compensant le préjudice financier causé au Trésor [...]* » et n'évoque pas d'autres motivations

---

(1) Conseil d'Etat, n° 239693, 12 avril 2002, société anonyme financière Labeyrie.

(2) Tribunal administratif de Pau, 30 octobre 2001, n° 98-296, société anonyme financière Labeyrie.

(3) Au cours du deuxième semestre de l'année 2003, le taux consenti pour un découvert en compte s'élevait pour un particulier à 12,95%...mais à 8,60% pour une entreprise. Ces informations sont issues du bulletin de la Banque de France, tableau n° 27, page S 28, juillet 2003.

que celle qui consiste à concrétiser « *l'idée de prix du temps* »<sup>(1)</sup>. Or, le taux de l'intérêt de retard a été établi dès cette époque, par la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, à 0,75% le mois, soit 9% l'an.

Ce taux, qui n'a jamais varié, semble aujourd'hui au moins partiellement déconnecté du « prix du temps ». Le décret n° 2003-201 du 10 mars 2003 a fixé le taux de l'intérêt légal à 3,29% pour l'année 2003<sup>(2)</sup>, en application de l'article L. 313-2 du code monétaire et financier, qui dispose que ce taux « *est égal, pour l'année considérée, à la moyenne arithmétique des douze dernières moyennes mensuelles des taux de rendement actuariel des adjudications de bons du Trésor à taux fixe à treize semaines.* ». Le taux de l'intérêt légal est certes le résultat d'une moyenne de taux d'intérêt de court terme, ce qui peut ne pas apparaître comme parfaitement approprié à toutes les situations fiscales caractérisées par des montants impayés. Il n'en demeure pas moins que le taux de l'intérêt légal est loin d'être étranger à la matière fiscale, puisque les articles L. 208 et L. 209 du livre des procédures fiscales disposent que les sommes suivantes « *donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal* » :

– dégrèvement d'impôt accordé à un contribuable suite à la condamnation de l'Etat devant un tribunal, ou suite à une décision de l'administration sollicitée par le contribuable concerné par une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions ;

– restitution des sommes consignées à titre de garanties suite à la mise en œuvre des procédures de sursis de paiement des articles L. 277 et L. 279 du livre des procédures fiscales ;

– sommes recouvrées par l'administration fiscale suite au rejet total ou partiel par le tribunal administratif d'une demande d'annulation ou de réduction d'imposition établie en matière d'impôts directs à la suite d'un redressement ou d'une taxation d'office, dès lors que les sommes considérées n'avaient pas été recouvrées au préalable du fait de la mise en œuvre des procédures de sursis de paiement des articles L. 277 et L. 279 du livre des procédures fiscales. Il est précisé en l'espèce que « *ces intérêts moratoires ne sont pas dus sur les cotisations ou fractions de cotisations d'impôts soumises à l'intérêt de retard visé à l'article 1731 du code général des impôts* », qui définit la pénalité de recouvrement applicable en matière d'impôts recouverts par les comptables de la direction générale des impôts.

Le taux de l'intérêt de retard est donc unanimement considéré comme établi à un niveau inadéquat, pour au moins trois raisons :

– son niveau est devenu trop élevé au regard de sa fonction première qui consiste dans la réparation du préjudice financier subi par l'Etat ;

---

(1) Robert-André Vivien, *Rapporteur général*, Rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan sur le projet de loi modifiant les procédures fiscales et douanières, n° 703, huitième législature, document mis en distribution le 13 mai 1987, page 71.

(2) Le décret n° 2002-159 du 8 février 2002 avait fixé le taux de l'intérêt légal pour l'année 2002 à 4,26%.

– son niveau est plus élevé que le taux des intérêts moratoires qui permet d'établir, dans les conditions prévues à l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, le préjudice financier subi par les contribuables en matière fiscale ;

– son niveau est plus élevé que le taux des intérêts moratoires qui permet d'établir le préjudice financier subi par l'Etat dès lors que celui-ci apparaît dans les conditions prévues à l'article L. 209 du livre des procédures fiscales.

Votre Rapporteur estime que ces éléments justifient une réforme de l'intérêt de retard.

## 2.- Quel taux pour l'intérêt de retard ?

Les interlocuteurs de votre Rapporteur, s'ils ont tous souligné le niveau inadéquat du taux de l'intérêt de retard, ne sont pas unanimes sur la solution à privilégier. Le débat porte sur le point de savoir si le taux de l'intérêt de retard doit être fixé au taux de l'intérêt légal, à l'instar du taux des intérêts moratoires. Votre Rapporteur estime que cette solution n'est pas opportune. Il est en effet nécessaire de se poser la question de l'influence du taux de l'intérêt de retard sur l'arbitrage qui consisterait pour un contribuable à choisir entre acquitter sa dette fiscale dans le délai qui lui est imparti en empruntant concomitamment une somme équivalente sur le marché privé du crédit et « forcer » l'Etat – et finalement les autres contribuables – à lui concéder cette avance, en n'acquittant sa dette fiscale que suite à l'expiration de ce délai et en bénéficiant *in fine* d'une prime de taux égal à la différence positive entre le taux du crédit sur le marché privé et le taux de l'intérêt de retard. Il faut être clair, la loi ne peut pas permettre un tel arbitrage, du fait même du caractère « *indispensable* » de la contribution commune évoquée par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. La puissance publique doit disposer, à travers l'intérêt de retard, d'un instrument qui répare le préjudice financier subi par l'Etat, mais qui permette par ailleurs de dissuader quiconque d'opérer un quelconque arbitrage financier, sans pour autant devenir un instrument répressif.

Le législateur, en fixant le taux de l'intérêt de retard, doit donc considérer les taux des financements offerts par le marché aux agents privés. Le tableau suivant retrace, pour trois catégories de prêts courants, les taux effectifs pratiqués par les offreurs de crédits au cours du deuxième trimestre 2003, ainsi que les taux de l'usure qui leur sont associés.

**TAUX DES CRÉDITS ET SEUILS DE L'USURE**

(en pourcentage)

	<b>Taux effectif pratiqué au deuxième trimestre 2003</b>	<b>Seuil de l'usure applicable à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2003</b>
<b>Crédits aux particuliers</b> Prêts personnels et autres prêts d'un montant supérieur à 1.524 euros.....	7,77	10,36
<b>Crédits aux entreprises</b> Prêts consentis en vue d'achats ou de ventes à tempérament .....	6,86	9,15
Autres prêts d'une durée initiale inférieure ou égale à deux ans .....	6,91	9,21

Source : extrait du bulletin de la Banque de France, n° 115, tableau n° 27 page S 28, juillet 2003.

Selon votre Rapporteur, le taux de l'intérêt de retard devrait pouvoir être fixé à un niveau un peu supérieur à ces taux effectivement pratiqués sur le marché privé du crédit. Au regard de son niveau actuel, il faudrait donc, de fait, pouvoir abaisser le taux de l'intérêt de retard de un point ou de un peu plus d'un point. On peut relever, par ailleurs, que sans les dépasser, le taux de l'intérêt de retard s'approche dorénavant de certains des taux usuraires légaux.

Si le taux de l'intérêt de retard doit être ainsi fixé à un niveau légèrement supérieur aux taux de marché évoqués, il est nécessaire d'établir un dispositif légal suffisamment souple, afin qu'il soit procédé à une actualisation périodique du taux de l'intérêt de retard, en fonction des évolutions propres à ces taux de marché. Le taux de l'intérêt de retard doit être fixé annuellement, au regard d'une méthode de calcul qui doit être énoncée dans la loi. Une alternative consisterait à modifier le taux visé par l'article 1727 du code général des impôts, puis de l'actualiser chaque année dans la loi de finances de l'année suivante. L'expérience montre qu'il ne s'agit pas d'un dispositif efficace. Le rapport précité de M. Robert-André Vivien concernant le projet de loi modifiant les procédures fiscales et douanières, dont l'adoption a abouti à la rédaction actuelle de l'article 1727 du code général des impôts et donc à la fixation du taux de l'intérêt de retard à 0,75% par mois, précise que « le projet de loi fixe le taux à 0,75% par mois pour l'entrée en vigueur de la présente loi et prévoit que, par la suite, il est fixé par la loi de finances. »<sup>(1)</sup>. Lors des débats en séance publique à l'Assemblée nationale relatifs à la première lecture de ce projet de loi, M. Jean Arthuis, alors secrétaire d'Etat auprès du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et de la privatisation, chargé de la consommation et de la concurrence, avait confirmé que « naturellement, si le taux de l'intérêt de retard s'éloignait durablement et sensiblement du taux du marché, le Gouvernement proposerait au Parlement de fixer un nouveau taux pour l'intérêt de retard. ». Le fait que depuis cette époque, le taux de l'intérêt de retard n'ait jamais pu être modifié, prouve qu'il est préférable que la loi fixe les modalités de calcul d'un taux redéfini annuellement et constaté par décret.

(1) Rapport cité, page 71.

La loi pourrait donc prévoir, par exemple, que le taux de l'intérêt de retard est fixé chaque année par décret, entre 0,5 point et un point de plus qu'une moyenne des taux des crédits les plus courants accordés par les prêteurs privés l'année précédente. Les catégories de crédits visés par le tableau précédent pourraient constituer des références opportunes pour l'établissement de cette moyenne.

Par ailleurs, une telle réforme de l'intérêt de retard pourrait s'accompagner de la fixation du taux des intérêts moratoires au niveau du taux de l'intérêt de retard. Sans se prononcer de façon définitive sur l'opportunité de cette proposition, votre Rapporteur considère qu'au moins deux arguments pourraient rendre souhaitable sa mise en œuvre :

– du point de vue de la justice fiscale, le préjudice financier subi par le contribuable serait évalué selon les mêmes modalités que le préjudice subi par le Trésor ;

– du point de vue de la simplification du droit, le « prix du temps » serait ainsi unifié en matière fiscale.

### 3.- Réformer l'intérêt de retard : le souhaitable et le possible

#### *a) 2004 : une contrainte budgétaire réelle*

Si votre Rapporteur est très favorable à une réforme de l'intérêt de retard et s'il est prêt à contribuer au débat préalable concernant les modalités souhaitables de cette réforme, il apparaît que sa mise en œuvre dans l'état actuel du marché privé du crédit constituerait un coût substantiel pour les finances publiques. Au regard des modalités de réforme suggérées par votre Rapporteur, il apparaît que le taux de l'intérêt de retard pourrait être établi à environ 8% l'an, voire un peu moins. Or, le « coût » pour les finances publiques d'une baisse d'un point du taux de l'intérêt de retard s'élève à environ 130 millions d'euros. Ce coût serait sans doute doublé si le taux des intérêts moratoires était fixé au niveau du taux de l'intérêt de retard.

Au regard de la situation des finances publiques françaises, des engagements internationaux de la France en la matière et de la nécessité, dans ce contexte, d'opérer des choix s'agissant des mesures fiscales dont la mise en œuvre est projetée l'année prochaine, votre Rapporteur estime que la réforme de l'intérêt de retard n'est pas envisageable pour 2004. Le retour à un solde des finances de nos administrations publiques dans les limites définies par le pacte de stabilité et de croissance pourrait constituer le moment opportun pour la mise en œuvre de cette réforme. Par ailleurs, si d'ici là les conditions constatées sur le marché privé du crédit rendaient moins onéreuse pour les finances publiques, la réforme proposée, celle-ci pourrait être mise en œuvre plus rapidement.

*b) Une solution envisageable à court terme : la possibilité de remise et de transaction des montants dus au titre de l'intérêt de retard*

Le montant de l'intérêt de retard peut constituer une lourde charge pour le contribuable notamment dans les cas où ce montant est calculé suite à un redressement fiscal. Le 1 de l'article 1727 A du code général des impôts dispose en effet que « *l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté [...]* ». Le 2 de l'article 1729 du même code prévoit que, dans le cas d'un redressement fiscal, « *le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois de la notification de redressement ou, en cas d'échelonnement des impositions supplémentaires, au dernier jour du mois au cours duquel le rôle doit être mis en recouvrement.* ». Par ailleurs, les articles L. 169 à L. 189 du livre des procédures fiscales disposent qu'en règle générale le délai de reprise de l'administration fiscale s'établit entre trois et quatre ans, rétroactivement à la date du contrôle fiscal considéré.

Ces dispositions combinées signifient, à titre d'exemple, qu'un redressement établi au mois de décembre 2003, relatif à des insuffisances concernant l'établissement des revenus ou des résultats pour 2000, donne lieu à des rappels de droits sur lesquels sont calculés un montant d'intérêt de retard qui court depuis la date à laquelle l'imposition qui fait l'objet de ces rappels de droits aurait dû être payée, soit depuis le courant de l'année 2001. L'intérêt de retard peut courir, selon l'imposition considérée et l'attitude du contribuable, depuis un nombre d'années plus élevé encore, si le délai de reprise est plus long, en application de certaines des dispositions prévues par les articles L. 169 à L. 189 du livre des procédures fiscales. Un contribuable de bonne foi, à qui est adressé un redressement fiscal, peut donc constater dans certains cas, notamment si l'erreur qu'il a commise est ancienne, que le montant des sommes qu'il doit payer, relève pour une bonne part de l'application de l'intérêt de retard.

Votre Rapporteur estime qu'une réflexion doit être menée afin d'envisager que dans ces cas, le montant des intérêts de retard puisse faire l'objet d'une remise gracieuse ou d'une transaction. Ces procédures sont prévues par l'article L. 247 du livre des procédures fiscales, qui est reproduit dans l'encadré ci-après.

### Article L. 247 du livre des procédures fiscales

L'administration peut accorder sur la demande du contribuable :

1° des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ; ces remises totales ou partielles sont également prises au vu des recommandations de la commission visée à l'article L. 331-1 du code de la consommation ou des mesures prises par le juge visées à l'article L. 332-3 du même code ;

2° des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives ;

3° par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.

L'administration peut également décharger de leur responsabilité les personnes tenues au paiement d'impositions dues par un tiers.

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.

La documentation de base éditée par le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie à l'attention des agents de l'administration fiscale, prescrit les éléments suivants s'agissant de la remise et de la transaction des intérêts de retard.

#### **Point n° 23 de la sous-section 13 S 2434 de la documentation de base 13 RC – contrôle de l'impôt – contentieux – autres réglementations**

En raison de leur nature même, les intérêts de retard ne présentent pas le caractère de véritables sanctions puisqu'ils ont pour objet de compenser le préjudice subi par le Trésor par suite de l'encaissement tardif des sommes qui devaient lui revenir.

Ils ne doivent pas, en règle générale, faire l'objet de remise ou modération.

Il ne peut être fait d'exception à cette règle que dans les circonstances particulières et spécialement le cas prévu à l'article L. 247-1° du LPF, c'est-à-dire lorsque le contribuable se trouve dans un état de gêne ou d'indigence le mettant dans l'impossibilité de se libérer envers le Trésor.

A cet égard, doivent notamment être examinées avec bienveillance des demandes présentées par les contribuables qui, ayant exécuté des marchés pour le compte d'organismes publics [...], n'ont pas perçu le montant de leurs créances dans les six mois suivant les échéances prévues.

De même, en ce qui concerne le cas des petites et moyennes entreprises qui se créent et, notamment, des travailleurs s'établissant à leur compte, il a été décidé, pour tenir compte du fait que ces nouveaux chefs d'entreprise ne sont pas nécessairement familiarisés avec la législation fiscale, que les services feront preuve d'indulgence pour les erreurs commises de bonne foi pendant les quatre premières années de fonctionnement de l'entreprise. A cette fin, une large remise des pénalités peut être accordée.

L'application de la règle ci-dessus exposée ne doit pas cependant priver le service de la possibilité d'envisager une modération des intérêts de retard lorsqu'il est constaté qu'en dehors des paiements tardifs et des insuffisances ayant motivé l'application de ces intérêts, le contribuable a effectué, par ailleurs, des excédents de versements.

En tout état de cause, les intérêts de retard ne doivent pas faire l'objet d'une transaction.

Votre Rapporteur suggère que dans les cas où le montant de l'intérêt de retard représente une part substantielle du montant global à recouvrer suite, notamment, à un contrôle fiscal, soit ouverte la possibilité pour l'administration de transiger en la matière ou de remettre une partie de ce montant. La règle cardinale concernant la mise en œuvre de cette marge supplémentaire de remise ou de transaction demeurerait le fait qu'elle ne doit pas avoir « *pour effet de permettre aux contribuables d'obtenir du Trésor, pour le paiement des impôts exigibles, un crédit moins onéreux que celui qu'ils auraient pu éventuellement se procurer auprès des établissements bancaires.* »<sup>(1)</sup>. Autrement dit, il serait possible, notamment dans les cas où la bonne foi du contribuable est avérée, de remettre une partie des montants dus du fait de l'application de l'intérêt de retard ou de transiger en la matière, afin que ces montants soient le cas échéant ramenés aux montants qui seraient dus si le taux de l'intérêt de retard était fixé à un niveau considéré comme adéquat ou souhaitable, au regard des critères suggérés *supra* par votre Rapporteur.

S'il était envisagé de permettre ces pratiques fiscales, il serait nécessaire de déterminer au préalable si la législation doit être modifiée. La transaction concernant les montants dus au titre de l'application de l'intérêt de retard n'est pas permise, parce que le quatrième alinéa (3°) de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales n'ouvre cette possibilité qu'aux « *amendes fiscales ou [...] majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.* ». La documentation de base éditée par le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie à l'attention des agents de son administration fiscale, commente de façon extrêmement précise ces dispositions, en établissant que « **les intérêts de retard qui n'ont pas de caractère d'« amendes » ou de « majorations » au sens de l'article L. 247-3° du [livre des procédures fiscales] mais ont seulement pour objet de compenser le préjudice subi par le Trésor du fait d'un paiement tardif ou d'une insuffisance ne constituent pas, dès lors, de véritables sanctions et ne peuvent, en aucun cas, faire l'objet d'une transaction.** »<sup>(2)</sup>. Mais, comme cela a été évoqué *supra*, la même formule visée au troisième alinéa de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales relatif au champ d'application des remises gracieuses, qui évoque les « amendes fiscales » et les « majorations d'impôts », n'empêche pas la même documentation de base de prévoir que ces remises peuvent s'appliquer dans certains cas aux montants dus au titre de l'intérêt de retard. Une telle interprétation pourrait d'ailleurs s'appuyer sur le fait, d'une part, que les dispositions légales relatives à l'intérêt de retard sont situées effectivement dans le chapitre II « pénalités » du livre II « recouvrement de l'impôt » du code général des impôts et, d'autre part, que le terme « pénalités » est aussi utilisé dans les deux alinéas évoqués afin de définir les champs d'application respectifs de la remise gracieuse et de la transaction.

---

(1) Il s'agit d'une formule issue du point n° 22 de la sous-section 13 S 2434 de la documentation de base 13 RC-contrôle de l'impôt-contentieux-autres réglementations communes, qui concerne les principes généraux prescrits aux agents chargés de fixer la quotité des transactions, remises ou modérations.

(2) Point n° 4 de la section n° 13 S 232 de la documentation de base 13 RC-contrôle de l'impôt-contentieux-autres réglementations communes. Les mots soulignés dans cette citation le sont dans la documentation de base.

Au total, deux solutions sont envisageables :

– une « nouvelle » interprétation du quatrième alinéa de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales pourrait permettre de considérer que, dorénavant, les montants dus au titre de l'intérêt de retard peuvent faire l'objet d'une transaction ;

– l'article L. 247 du livre des procédures fiscales pourrait être modifié afin que soit expressément prévu que les montants dus au titre de l'intérêt de retard peuvent faire l'objet d'une transaction ou d'une remise gracieuse. Cette solution a la préférence de votre Rapporteur, parce qu'elle est certainement juridiquement la plus logique. Si la documentation de base évoquée permet dans certains cas que les montants dus au titre de l'intérêt de retard fassent l'objet d'une remise gracieuse, il s'agit d'une interprétation de la loi certes opportune, mais à tout le moins audacieuse.

### **III.- LES MODALITÉS PAR LESQUELLES LE CONTRIBUABLE CONTESTE L'ATTITUDE DE L'ADMINISTRATION FISCALE : LES PROBLÈMES DE LA PHASE PRÉJURIDICTIONNELLE ET DE LA DUALITÉ DE JURIDICTIONS**

La loi fiscale, d'une part, impose des obligations pour les contribuables et, d'autre part, prévoit les moyens dont dispose l'administration, afin qu'elle puisse contrôler le respect par ces contribuables de leurs obligations.

Hormis en matière pénale, l'administration fiscale n'a donc pas *a priori* vocation à saisir le juge, puisque la loi lui permet de sanctionner le contribuable et de lui faire remplir ses obligations fiscales, y compris, le cas échéant, par la mise en œuvre de procédures d'exécution forcée, qui, il est vrai, ne peuvent parfois être mises en œuvre que sous le contrôle du juge.

Le recours contentieux constitue donc de fait, en matière fiscale, un instrument mis avant tout à la disposition du contribuable pour contester l'attitude de l'administration fiscale. Si un tel recours ne lui était pas offert, il ne serait pas possible de considérer que l'Etat se soumet au droit.

L'organisation du contentieux issu de la contestation de l'attitude de l'administration fiscale par le contribuable est caractérisée par la volonté de limiter autant que faire se peut la saisine du juge, en créant les conditions d'une clôture du contentieux dans une phase préjurisdictionnelle.

#### **A.- LES PHASES PRÉJURIDICTIONNELLES : PRINCIPE, LIMITES ET PROPOSITIONS**

##### **1.- Le principe : éviter le contentieux juridictionnel**

La matière fiscale est propice à un contentieux volumineux pour au moins trois raisons :

– les relations entre l'administration fiscale et les contribuables conduisent chaque année à la « production » de dizaines de millions d'actes administratifs tels que les avis d'imposition, les rôles ou encore les actes mettant en œuvre une procédure de recouvrement forcé. L'« assiette » du contentieux fiscal est donc extrêmement large ;

– la complexité voire, parfois, l'obscurité de la législation et de la réglementation fiscales accroissent les risques d'erreurs de la part du contribuable ou de l'administration et favorisent l'apparition de désaccords entre eux. L'erreur et le désaccord sont des sources naturelles du contentieux ;

– enfin, parce que la matière fiscale implique nécessairement une tension entre l'administration et le contribuable et parce que l'impôt, de façon générale, ne peut être rendu agréable, le champ de la fiscalité est propice aux « déclarations d'hostilité », dont l'une des expressions peut être l'engagement d'un contentieux.

Face aux risques d'encombrement voire de saturation des tribunaux qu'induit l'existence d'un tel gisement de contentieux, le législateur et l'administration fiscale elle-même ont imaginé des dispositifs dont l'objectif est de clore le désaccord entre l'administration fiscale et le contribuables, avant que le juge en soit saisi.

*a) Le contentieux préjuridictionnel de droit commun*

Le dispositif essentiel permettant le désencombrement préventif des juridictions en matière de contentieux fiscal est l'obligation pour le contribuable qui conteste une décision de l'administration, de présenter sa requête auprès de l'administration elle-même, sous peine de voir cette requête entachée de nullité si le contribuable en référerait directement au juge compétent. Cette règle ressort de la partie réglementaire du livre des procédures fiscales :

– en matière d'assiette, il s'agit des dispositions du premier alinéa de l'article R\* 190–1 du livre précité, qui dispose que « *le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une réclamation au service territorial [...] de l'administration des impôts [...] dont dépend le lieu de l'imposition.* » ;

– en matière de recouvrement, il s'agit des deux premiers alinéas de l'article R\* 281–1 du même livre, qui dispose que « *les contestations relatives au recouvrement [...] font l'objet d'une demande qui doit être adressée, appuyée de toutes les justifications utiles, en premier lieu, au chef du service du département ou de la région dans lesquels est effectuée la poursuite.* ».

En 2002, la direction générale des impôts a reçu 2.710.387 réclamations contentieuses relatives à des problèmes d'assiette, ces réclamations constituant d'ailleurs 95% de la totalité des réclamations contentieuses en matière fiscale. Le reliquat des réclamations est adressé à la direction générale de la comptabilité publique, qui traite des demandes contentieuses établies en matière de recouvrement. Il faut noter que le nombre des demandes contentieuses adressées à la direction générale des impôts est en baisse continue et régulière depuis 1999. En 2002, ce nombre n'a jamais été aussi faible depuis 1982.

Les réclamations contentieuses traitées par la direction générale des impôts furent au nombre de 2.724.363 en 2002. Ce chiffre s'établissait à 2.786.736 en 2001, parmi lesquelles 2.539.416, soit 91,12%, ont été intégralement traitées dans le sens demandé par le contribuable, 42.018, soit 1,51%, ont été partiellement admises et 205.302, soit 7.36%, ont été rejetées.

On comprend ainsi le rôle capital de la réclamation préjuridictionnelle obligatoire, qui a ainsi permis, en 2001, de traiter définitivement, parce qu'en faveur des contribuables, hors de la procédure juridictionnelle, plus de 91% des réclamations contentieuses déposées. Après le passage par ce filtre, demeuraient ainsi 247.320 réclamations contentieuses, qui, aux termes de l'article L. 199 du livre des procédures fiscales, ne donnaient « *pas entière satisfaction aux intéressés* » et, en conséquence pouvaient « *être portées devant le tribunal [...]* ». Or, en 2001, le

nombre des requêtes déposées en matière d'assiette devant les tribunaux administratifs et judiciaires s'est établi à 23.839, soit 9,64% du nombre des réclamations préjuridictionnelles traitées en 2001 par la direction générale des impôts, au moins partiellement en défaveur des contribuables concernés <sup>(1)</sup>. Le tableau suivant retrace pour 2001 et 2002 le nombre des réclamations préjuridictionnelles reçues et traitées par la direction générale des impôts ainsi que le nombre des requêtes déposées devant le juge s'agissant du contentieux de l'assiette.

**LE CONTENTIEUX PRÉJURIDICTIONNEL ET JURIDICTIONNEL  
EN MATIÈRE D'ASSIETTE**

	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>
Nombre de réclamations contentieuses pré-juridictionnelles adressées à la direction générale des impôts .....	2.787.783	2.751.539	2.710.387
Nombre de réclamations contentieuses pré-juridictionnelles traitées par la direction générale des impôts .....	2.913.564	2.786.736	2.724.363
Nombre de réclamations contentieuses pré-juridictionnelles traitées par la direction générale des impôts en faveur du contribuable .....	2.601.404	2.539.416	Non disponible
Nombre de réclamations contentieuses pré-juridictionnelles traitées par la direction générale des impôts ayant abouti à un rejet au moins partiel .....	312.160	247.320	Non disponible
Nombre des requêtes juridictionnelles déposées devant le juge.....	35.587	23.839	20.566

*Source : Vingtième rapport au Président de la République du Conseil des impôts (2002) et rapport annuel de performance 2002 de la direction générale des impôts.*

Au total, en 2002, le nombre des requêtes juridictionnelles introduites devant le juge s'établit à 0,75% du nombre des demandes contentieuses préjuridictionnelles reçues par la direction générale des impôts. La très forte proportion de dossiers contentieux traités dans la phase préjuridictionnelle n'empêche pas que le contentieux fiscal demeure l'une des sources principales du contentieux administratif.

Le tableau suivant retrace pour 2001 et 2002 le nombre des requêtes introduites devant les tribunaux administratifs en matière de contentieux fiscal, au regard de la totalité des requêtes déposées au greffe de ces juridictions.

---

*(1) Ces deux chiffres ne sont d'ailleurs pas totalement comparables. Les décisions au moins partiellement défavorables aux contribuables prises par la direction générale des impôts ont pu aboutir à des saisines du juge après 2001 et, inversement, toutes les saisines du juge en 2001 n'ont pas nécessairement pour origine une réclamation préjuridictionnelle non totalement satisfaite suite à traitement effectué au cours de l'année 2001.*

	2000	2001
Requêtes traitées par les tribunaux administratifs .....	130.249	132.799
Requêtes enregistrées par les tribunaux administratifs ..	126.410	134.560
Requêtes déposées devant les tribunaux administratifs en matière fiscale.....	35.587	23.839
Requêtes déposées devant les tribunaux administratifs en matière fiscale en pourcentage des requêtes enregistrées.....	28,15%	17,72%

Source : Rapport annuel de performance 2002 de la direction générale des impôts et rapport public 2002 du Conseil d'Etat.

*b) Les phases préjuridictionnelles propres aux redressements fiscaux issus d'un contrôle fiscal externe*

Le contribuable auquel l'administration fiscale a notifié un redressement suite à la mise en œuvre d'un contrôle dispose de plusieurs moyens spécifiques non juridictionnels pour contester les éléments ayant conduit à ce redressement. Ces moyens sont prévus soit directement par la loi, notamment au titre II du livre des procédures fiscales consacré au contrôle de l'impôt, soit dans la charte des droits et obligations des contribuables, qui, aux termes de l'article L. 10 de ce livre, doit être remise au contribuable « *avant l'engagement d'une des vérifications prévues aux articles L. 12 et L. 13* » dudit livre, c'est-à-dire l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un particulier ou la vérification des comptabilités d'une entreprise.

La loi fiscale et la charte des droits et obligations du contribuable prévoient jusqu'à trois modalités de recours au bénéfice du contribuable auquel est notifié un redressement. Ces trois moyens ne constituent pas les trois étapes nécessairement successives d'une procédure précisément établie s'agissant de son déroulement chronologique. En règle générale, elles se déroulent cependant selon l'ordre qui suit.

En premier lieu, aux termes de la charte des droits et des obligations des contribuables, le contribuable peut exercer un recours hiérarchique auprès du chef de brigade du ou des vérificateurs qui ont procédé à la vérification de la situation fiscale personnelle d'un particulier ou de la vérification des comptabilités d'une entreprise, en application respectivement des articles L. 12 et L. 13 du livre des procédures fiscales.

En deuxième lieu, aux termes encore de la charte des droits et des obligations des contribuables, le contribuable peut saisir « *un interlocuteur départemental* », désigné à cet effet par le directeur des services fiscaux départementaux, qui, en pratique, est dans 73% des cas le supérieur hiérarchique direct du chef de brigade auprès duquel il est procédé au recours hiérarchique.

Ces deux procédures internes à l'administration sont, en tout état de cause, utiles, car elles permettent d'éviter de nombreux contentieux et donnent à celle-ci la

possibilité de mettre en œuvre un réel contrôle de son fonctionnement et de ses pratiques.

En troisième lieu, aux termes de l'article L. 59 du livre des procédures fiscales, « *l'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis soit de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 du code général des impôts, soit de la commission départementale de conciliation prévue à l'article 667 du même code.* »<sup>(1)</sup>.

Les champs de compétence de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et de la commission départementale de conciliation sont délimités respectivement à l'article L. 59 A et à l'article L. 59 B du livre des procédures fiscales<sup>(2)</sup>. Ces champs de compétence sont ainsi limités à l'appréciation de certaines sources de désaccord portant sur des éléments de fait, précisément énumérées à ces articles. Si elle réunit toujours des magistrats, des représentants des contribuables et des représentants de l'administration, la composition de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires varie, en application des articles 1651 à 1651 F du code général des impôts, selon que l'espèce qui lui est soumise appartient à l'une ou l'autre des catégories de désaccords portant sur des éléments de fait énumérées à l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales. Il en est de même pour la commission départementale de conciliation, dont la composition varie aux termes de l'article 1653 A du code général des impôts, en fonction des désaccords portant sur des questions de fait visés à l'article L. 59 B du livre des procédures fiscales.

Les procédures non juridictionnelles de règlement des contentieux issus des contrôles fiscaux externes<sup>(3)</sup> sont essentielles, car le contrôle fiscal ne peut être qu'une source importante de contentieux. Au-delà des éléments propres à chaque contrôle externe, que le juge apprécie en dernier ressort le cas échéant, la tension des relations entre l'administration fiscale et les contribuables ne peut qu'être accentuée, par la mise en œuvre d'une procédure qui est souvent vécue comme une mise en accusation et qui implique une immixtion de l'administration dans le quotidien d'une entreprise ou d'un particulier. Dès lors, il est essentiel que dans le cas où le contrôle fiscal externe aboutit à un redressement, le dialogue entre l'administration fiscale et le contribuable puisse se poursuivre par les moyens évoqués, afin d'éviter le plus possible l'apparition d'un contentieux juridictionnel. Ces moyens, s'ils sont donc indispensables, n'en empêchent pas moins qu'une partie substantielle du contentieux juridictionnel ait pour origine le contrôle fiscal. On peut estimer qu'une requête sur quatre enregistrées par les tribunaux administratifs en 2001 en matière fiscale, avait pour origine les suites d'un contrôle fiscal externe.

---

(1) *L'alinéa suivant précise que « les commissions peuvent également être saisies à l'initiative de l'administration. »*

(2) *La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut par ailleurs être saisie en application de l'article L. 76 du livre des procédures fiscales, dans le cas où un contribuable est taxé d'office sur le fondement de son absence de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications, suite à un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle.*

(3) *Les contrôles fiscaux externes s'entendent des contrôles sur place visés aux articles L. 12 et L. 13 du livre des procédures fiscales, c'est-à-dire l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques et la vérification des comptabilités des entreprises. Les contrôles fiscaux externes se distinguent donc des contrôles sur pièces, réalisés par les agents de l'administration fiscale en rapprochant les déclarations du contribuable et les informations de son dossier fiscal.*

## 2.- Les limites : l'existence du contentieux lui-même

On pourrait considérer que la nécessité de mettre en place des dispositifs qui tendent à traiter les contentieux fiscaux avant leur phase juridictionnelle, témoigne d'un échec, puisque l'apparition du contentieux n'a pas pu être évité. Il est vrai qu'en la matière, l'objectif principal, qu'il ne faut jamais perdre de vue, doit être de parvenir à limiter le plus possible l'entrée même dans la phase contentieuse. Une accumulation excessive du nombre des contentieux fiscaux présente d'ailleurs un risque d'engorgement de ces dispositifs, qui n'est plus seulement théorique pour les commissions départementales elles-mêmes, alors même que leur objet est d'éviter l'encombrement des prétoires. Si un tel engorgement devenait une réalité, il est à craindre que prévaudrait un traitement plus rapide et moins différencié, personnalisé et approfondi de chacun des contentieux concernés et, en conséquence, que les relations entre l'administration fiscale et les contribuables se dégraderaient.

C'est pourquoi votre Rapporteur tient à souligner que si le contentieux fiscal constitue un sujet qu'il était nécessaire d'aborder, l'amélioration qu'il convient de lui apporter en premier lieu reste de favoriser tout ce qui peut éviter son apparition. Sans entrer dans le détail d'un sujet qui n'est précisément pas celui qu'il a été choisi d'aborder dans le présent rapport, des échanges qu'il a eus avec les agents de l'administration fiscale et avec les représentants des contribuables, votre Rapporteur retient plusieurs champs de réflexion à privilégier, qui résultent des raisons mêmes, précédemment évoquées, pour lesquelles les relations entre l'administration fiscale et les contribuables constituent nécessairement un « nid » à contentieux. Ces champs sont les suivants :

– le volume des actes pris dans l'exercice des prérogatives de puissance publique en matière fiscale élargit considérablement l'« assiette » du contentieux. Dans ce domaine, une automatisation et une informatisation maîtrisées de la production de tels actes, ainsi qu'une meilleure formation, déjà satisfaisante au demeurant, des agents de l'administration fiscale, doivent permettre d'éviter autant que faire se peut l'apparition des contentieux dus aux erreurs matériels. Mais il s'agit là d'un champ d'action dont les résultats sont déjà globalement satisfaisants ;

– l'illisibilité et parfois l'incohérence du droit fiscal nourrissent le contentieux. Votre Rapporteur, au titre du suivi du présent rapport, entend agir contre ces maux dans le domaine des pénalités fiscales et du droit du contentieux fiscal en général. Mais les griefs qu'il est possible d'évoquer à l'encontre de la façon dont ce droit est aujourd'hui rédigé sont sans aucun doute applicables à d'autres parties de la législation fiscale. En conséquence, le législateur devra dans un avenir qui ne saurait être trop éloigné se poser la question de la recodification d'autres parties du code général des impôts ;

– « *le bon accueil fait le bon accord* ». Cette remarque de bon sens faite par l'un des représentants syndicaux des agents de l'administration fiscale que votre Rapporteur a auditionnés, souligne l'importance du « facteur humain », qui doit permettre de lutter contre la colère et la méfiance, qui peuvent être, en matière fiscale, source de nombreux contentieux inutiles.

### 3.- Propositions relatives aux commissions départementales

Votre Rapporteur estime que les procédures contentieuses préjuridictionnelles existantes sont adaptées et fonctionnent convenablement. Elles sont suffisamment nombreuses, diversifiées et équilibrées pour effectivement parvenir à ce qu'une très faible part des contentieux fiscaux soit tranchée en dernier ressort par le juge. Il reste que les interlocuteurs de votre Rapporteur ont souvent évoqué, parfois de façon critique, le fonctionnement, la composition et les compétences des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et des commissions départementales de conciliation. Les représentants des contribuables et notamment, parmi eux, les représentants des entreprises, estiment que ces commissions ne sont pas impartiales et qu'elles ont tendance à valider l'opinion du vérificateur ayant procédé au contrôle fiscal. Mais il arrive que ces critiques s'accompagnent du vœu d'un élargissement des champs de compétence des commissions départementales, à toutes les questions de fait et, au-delà, aux questions de droit.

Votre Rapporteur estime que ces appréciations témoignent de l'efficacité de ces commissions comme instrument de règlement des contentieux, même si leur fonctionnement « déçoit » parfois certains contribuables. Votre Rapporteur estime qu'au-delà de quelques propositions ponctuelles de réforme, il faut avant tout s'attacher à garantir les conditions d'un fonctionnement efficace de ces commissions.

Certains principes de fonctionnement sont au cœur même de l'efficacité des commissions départementales. Il serait inopportun de les modifier :

– les commissions départementales sont composées paritairement de membres de l'administration fiscale et de représentants des contribuables, sous la présidence d'un magistrat, issu de l'ordre juridictionnel qui a vocation à être saisi, le cas échéant, du contentieux. L'avis que la commission émet à l'attention de l'administration fiscale comporte nécessairement une vision du contrôle fiscal qui ne se réduit pas à l'approche de cette dernière. Il est difficile d'imaginer un dispositif où la personne à laquelle s'appliquera une décision administrative soit mieux entendue avant que cette décision ne soit prise ;

– les commissions départementales sont compétentes pour apprécier certaines questions de fait. Il ne peut être envisagé d'étendre leur compétence à des questions de droit, sauf à lui donner une compétence juridictionnelle, pour laquelle sa légitimité fait précisément défaut en raison de sa composition même. L'application de la loi fiscale ne peut être l'objet d'une médiation opérée au cas par cas par une instance paritaire.

Aux critiques qu'il a entendues à cet égard, souhaitant un renforcement du poids des contribuables dans les commissions départementales et demandant qu'elle puisse émettre un avis en droit, votre Rapporteur estime qu'il peut être répondu par l'attention portée à tout ce qui permet un fonctionnement efficace de ces commissions, dans leur composition actuelle. Ce fonctionnement efficace ne peut être constaté que si chaque dossier est traité de façon réellement personnalisée et

approfondie. En conséquence, il est nécessaire de ne pas perdre de vue les conséquences d'un accroissement de la charge de travail des commissions départementales, dans l'appréciation des réformes ponctuelles qui pourraient s'avérer opportunes. La principale d'entre elles consisterait en effet à étendre leur champ de compétence à toutes les questions de fait. Il serait toutefois regrettable que cette réforme, envisagée favorablement par les représentants des contribuables, accrédite l'idée que les commissions départementales ne considèrent pas avec suffisamment d'attention chacun des dossiers qui leur sont soumis. En outre, le risque d'engorgement des commissions départementales est par ailleurs la principale raison invoquée par certains agents de l'administration fiscale pour expliquer leur réticence devant une telle réforme.

Il semble donc aujourd'hui inopportun d'envisager une réforme tendant à substituer une compétence générale sur toutes les questions de fait, aux listes actuelles de celles de ces questions qui figurent aux articles L. 59 A et L. 59 B du livre des procédures fiscales et qui « bordent » de façon extrêmement précise les compétences des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et des commissions départementales de conciliation. Une telle réforme est sans doute souhaitable à terme, mais au regard des conditions actuelles de fonctionnement de ces commissions, elle ne semble pas praticable. Par contre, il doit être possible de compléter les listes actuelles, afin de permettre le règlement de certaines de ces questions, avant qu'elles fassent l'objet d'un contentieux juridictionnel. Il apparaît en effet que certaines de ces questions encombrant inutilement les prétoires et pourraient sans doute être traitées dans le cadre des commissions départementales. Les contribuables et les agents des administrations fiscales ont notamment évoqué devant votre Rapporteur les désaccords qui portent sur le montant des charges déductibles des traitements et salaires, le montant des indemnités et allocations versées aux dirigeants, le montant des charges déductibles du revenu global et le montant des travaux déductibles des revenus fonciers.

Il conviendrait de déterminer les compléments les plus opportuns aux listes actuelles, en appréciant précisément l'apport d'une intervention des commissions départementales pour le règlement de ces questions de fait et en tentant de mesurer le surcroît d'activité qui en résulterait pour elles.

Par ailleurs, votre Rapporteur estime que deux autres améliorations ponctuelles sont envisageables s'agissant du fonctionnement des commissions départementales :

– la durée pendant laquelle un contribuable convoqué devant une commission départementale peut prendre connaissance du rapport de l'administration fiscale pourrait être allongée de 20 à 30 jours avant la réunion de cette commission. Cette proposition nécessite la modification, par décret pris en Conseil d'Etat, de l'article R\* 60-1 du livre des procédures fiscales ;

– selon des modalités qui restent à définir, les commissions départementales devraient pouvoir recueillir l'avis d'un expert, s'agissant, par exemple, de l'évaluation de titres de sociétés non cotées, en matière d'impôt de solidarité sur la fortune.

## B.- LE CONTENTIEUX JURIDICTIONNEL : LA QUESTION DE LA DUALITÉ DE JURIDICTIONS

S'agissant du contentieux relatif à l'assiette des impositions, l'article L. 199 du livre des procédures fiscales dispose qu'« *en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant le tribunal administratif.* [...] »

*En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, le tribunal compétent est le tribunal de grande instance.* [...] ».

Le partage des compétences entre les deux ordres de juridiction a pour origine la loi des 7–11 septembre 1790, qui avait attribué le contentieux des contributions directes à l'administration et le contentieux des contributions indirectes au juge judiciaire. Cette logique de détermination de l'ordre juridictionnel compétent en matière de contentieux de l'assiette a ensuite disparu. Le contentieux relatif à la taxe sur le chiffre d'affaires, impôt indirect ancêtre de la TVA, a en effet été attribué à l'ordre administratif par l'article 70 de la loi du 25 juin 1920 portant créations de nouvelles ressources fiscales et, plus tard, le juge judiciaire a évoqué les contentieux relatifs aux impositions sur la fortune, c'est-à-dire l'impôt sur les grandes fortunes puis l'impôt de solidarité sur la fortune, qui constituent des impositions directes.

La détermination légale et jurisprudentielle des compétences respectives des deux ordres juridictionnels en matière fiscale, qui s'appuie sur le principe dégagé par la loi des 7–11 septembre 1790, principe agrémenté de nombreuses exceptions, aboutit à confier la très grande majorité du contentieux fiscal à l'ordre administratif, comme le montre le tableau suivant.

**RÉPARTITION ENTRE LES DEUX ORDRES DE JURIDICTIONS  
DU CONTENTIEUX FISCAL RELATIF A L'ASSIETTE DES IMPOSITIONS**

	2000		2001		2002	
	En nombre	En pourcentage des affaires enregistrées	En nombre	En pourcentage des affaires enregistrées	En nombre	En pourcentage des affaires enregistrées
Affaires enregistrées devant les tribunaux administratifs les cours administratives d'appel et le Conseil d'État ...	39.510	96,08 %	26.728	94,05 %	23.564	94,30 %
Affaires enregistrées devant les tribunaux de grande instance, les cours d'appel et la Cour de cassation.....	1.613	3,91 %	1.698	5,94 %	1.423	5,69 %

Votre Rapporteur relève que les juridictions de l'ordre judiciaire demeurent compétentes en matière fiscale à titre résiduel, dans, en moyenne, 5% des affaires fiscales qui font l'objet d'une requête devant un tribunal. Considérant par ailleurs que les règles qui déterminent les compétences respectives des deux ordres de juridictions en matière fiscale ne s'inscrivent pas dans une logique absolument limpide, votre Rapporteur s'est posé la question de savoir s'il ne serait pas préférable d'unifier le contentieux fiscal, en l'attribuant tout entier à l'ordre administratif. Cette réforme permettrait ainsi une lisibilité accrue du contentieux fiscal pour les contribuables, qui, au-delà de la dualité de juridictions, sont par ailleurs tenus d'appréhender la dualité des administrations en charge du recouvrement de l'impôt, selon les règles de répartition des compétences entre la direction générale des impôts et la direction générale de la comptabilité publique, règles qui, d'ailleurs, sont très différentes des règles qui déterminent les compétences respectives des deux ordres de juridictions.

Une telle réforme devrait *a priori* respecter les règles d'ordre constitutionnel, puisque le Conseil constitutionnel a admis que « conformément à la conception française de la séparation des pouvoirs, figure au nombre des « principes fondamentaux reconnus par les lois de la République » celui selon lequel, à l'exception des matières réservées par nature à l'autorité judiciaire, relève en dernier ressort de la compétence de la juridiction administrative l'annulation ou la réformation des décisions prises, dans l'exercice des prérogatives de puissance publique, par les autorités exerçant le pouvoir exécutif, leurs agents, les collectivités territoriales de la République ou les organismes publics placés sous leur autorité ou leur contrôle »<sup>(1)</sup>. Il apparaît que les décisions susceptibles d'entraîner un

(1) Conseil constitutionnel, décision n° 86-224 DC du 23 janvier 1987, loi transférant à la juridiction judiciaire le contentieux des décisions du Conseil de la concurrence, considérant n° 16.

contentieux fiscal sont prises dans l'exercice des prérogatives de puissance publique, par les autorités exerçant le pouvoir exécutif et leurs agents.

Il reste à déterminer si le contentieux fiscal relève à un titre ou à un autre des « *matières réservées par nature à l'autorité judiciaire.* ». Il apparaît que ces matières sont les suivantes :

– l'article 66 de la Constitution dispose que l'autorité judiciaire est « *gardienne de la liberté individuelle* » ;

– aux termes d'une décision du Conseil constitutionnel, les principes fondamentaux reconnus par les lois de la République confèrent à l'autorité judiciaire des attributions importantes en matière de protection de la propriété immobilière <sup>(1)</sup> ;

– de la même façon, l'état des personnes est une compétence qui relève de l'autorité judiciaire <sup>(2)</sup> ;

– le fonctionnement des services judiciaires relève par ailleurs sans doute des matières réservées par nature à l'autorité judiciaire.

Il est vrai qu'il est possible de considérer certaines procédures de recouvrement comme étant relatives à la propriété immobilière des contribuables. L'article 1929 *ter* du code général des impôts dispose ainsi que « *pour le recouvrement des impositions de toute nature et amendes fiscales confié aux comptables [publics], le Trésor a une hypothèque légale sur tous les biens immeubles des redevables.* ». Par ailleurs, la saisie des biens immobiliers d'un contribuable très récalcitrant, qui ne peut intervenir que suite à une décision initiée, soit par le trésorier-payeur général, soit par le directeur départemental des impôts, après qu'a été recueilli l'avis préalable du préfet, qui s'exprime, en l'espèce, du point de vue de l'ordre public, peut conduire à la vente forcée des propriétés immobilières dudit redevable. Dans le cas de telles dispositions relatives à la propriété immobilière, la réforme proposée pourrait réserver la compétence qui appartient « *par nature* » aux juges de l'ordre judiciaire.

En tout état de cause, cette réforme doit faire l'objet d'un large débat préalable s'agissant de son opportunité et des conditions relatives à sa mise en œuvre. Votre Rapporteur est favorable à cette évolution mais admet que les travaux qu'il a engagés jusqu'alors doivent être approfondis, notamment en allant à la rencontre des magistrats des juridictions concernées. De façon générale, le système actuel n'entraîne pas de dysfonctionnements majeurs, selon les interlocuteurs entendus par votre Rapporteur. Nombre d'entre eux ont cependant estimé que l'unification du contentieux fiscal dans l'ordre administratif serait de nature à simplifier la procédure fiscale, la dualité de juridictions ne répondant plus à une quelconque logique fiscale.

---

(1) Conseil constitutionnel, décision n° 89-256 DC du 25 juillet 1989, loi portant dispositions diverses en matière d'urbanisme et d'agglomérations nouvelles, considérant n° 23.

(2) Conseil constitutionnel, décision n° 89-261 DC du 28 juillet 1989, loi relative aux conditions de séjour et d'entrée des étrangers en France, considérant n° 23.

S'agissant plus spécifiquement du contentieux du recouvrement, l'article L. 281 du livre des procédures fiscales dispose que « *les contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques [...] doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites.*

*Les contestations ne peuvent porter que :*

*1° Soit sur la régularité en la forme de l'acte ;*

*2° Soit sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt.*

*Les recours contre les décisions prises par l'administration sur ces contestations sont portés, dans le premier cas, devant le juge de l'exécution, dans le second cas, devant le juge de l'impôt [compétent en matière d'assiette]. ».*

Il semble que soit source de réelles difficultés pratiques, la règle consistant à prévoir que relève du juge de l'exécution, le contentieux du recouvrement relatif à la régularité en la forme de l'acte administratif de recouvrement et ce, quel que soit le juge compétent en matière d'assiette pour l'imposition considérée. En effet, les éléments suivants doivent être soulignés :

– la jurisprudence actuelle ne permet pas à l'administration destinataire de la réclamation contentieuse préalable de préciser au contribuable, quel juge il lui faut saisir, si la réponse qu'il reçoit ne le satisfait pas entièrement. Le dispositif de répartition des compétences tel qu'il apparaît à l'article L. 281 du livre des procédures fiscales est donc susceptible de léser le contribuable en le conduisant à saisir un tribunal qui n'est en fait pas compétent pour juger de la requête considérée ;

– si une requête s'appuie sur deux moyens, dont l'un est relatif à la régularité en la forme de l'acte de recouvrement, le juge de l'exécution sera compétent pour juger de ce moyen et le juge de l'assiette le sera pour l'autre moyen.

Votre Rapporteur estime qu'un dispositif juridictionnel qui ne permet pas de déterminer précisément, au préalable, quel est le juge compétent pour chaque espèce et conduit, le cas échéant, au jugement de la même affaire par deux juges différents, doit disparaître rapidement. En conséquence, il faut envisager à court terme la mise en œuvre de la règle selon laquelle, désormais, le juge compétent en matière de recouvrement est toujours le juge compétent en matière d'assiette.

## EXAMEN EN COMMISSION

La Commission a ensuite procédé, sur le rapport de **M. Jean-Yves Cousin, Rapporteur, à l'examen d'un rapport d'information sur les relations entre l'administration fiscale et les contribuables.**

**M. Jean-Yves Cousin** a rappelé le contexte dans lequel lui fut confiée la mission relative aux relations entre l'administration fiscale et les contribuables le 21 janvier 2003 par la Commission des finances. Devant le caractère extrêmement vaste de ce sujet, il est apparu opportun de circonscrire cette réflexion à la question du contentieux fiscal. Il s'agit d'un sujet sensible, parce que portant sur un moment de tension aiguë entre les contribuables et l'administration fiscale, peu abordé, et sur lequel son expérience professionnelle lui permet de tenir compte de certaines observations concrètes.

Cette réflexion a tendu à l'élaboration de constats puis de propositions équilibrées, qui puissent se révéler profitables à la fois pour le contribuable et pour l'administration fiscale. A cette fin, il a indiqué avoir procédé à de nombreuses auditions des organisations syndicales des administrations fiscales, des représentants des contribuables, du médiateur de la République, du médiateur du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie ainsi que de nombreuses personnalités qualifiées en matière fiscale.

Il a par ailleurs pu compter sur le soutien du Président Pierre Méhaignerie et du Rapporteur général Gilles Carrez, ainsi que sur l'aide précieuse de M. Francis Mer, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, de M. Alain Lambert, ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire et de M. Henri Plagnol, secrétaire d'Etat à la réforme de l'Etat.

Evoquant le contenu de son rapport, dont la conclusion donne une présentation synthétique des propositions, M. Jean-Yves Cousin a souligné que les relations entre les contribuables et l'administration fiscale doivent reposer sur un équilibre, afin que les droits des citoyens coexistent avec la nécessité pour l'Etat de prélever l'impôt, ainsi qu'il ressort des principes énoncés par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Ce nécessaire équilibre doit être observé quand l'administration fiscale conteste l'attitude d'un contribuable ou, à l'inverse, quand un contribuable conteste l'administration fiscale.

En premier lieu, M. Jean-Yves Cousin a fait valoir que la législation relative aux pénalités fiscales est parfois incohérente et illisible et que le taux d'intérêt de retard est désormais unanimement reconnu comme pénalisant.

M. Jean-Yves Cousin a évoqué la pénalité prévue à l'article 1831 du code général des impôts, dont le dispositif renvoie à l'article 852 de ce code, qui lui-même fait référence à son article 257. Cette pénalité, qui sanctionne certaines infractions relatives aux obligations déclaratives qui incombent aux marchands de

biens réalisant certaines opérations immobilières, n'est donc pas lisible à elle seule. Comprendre sa portée nécessite la lecture d'autres dispositions.

S'agissant des pénalités de recouvrement, M. Jean-Yves Cousin a souligné qu'il était incohérent que, d'une part, les taux de majoration des droits et, d'autre part, les règles relatives à l'intérêt de retard, soient différents sous prétexte que les impositions concernées sont recouvrées par l'une ou l'autre des directions du Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

Il apparaît donc nécessaire aujourd'hui de recodifier les dispositions du code général des impôts relatives aux pénalités fiscales. La recodification proposée doit permettre une lisibilité et une cohérence accrues des pénalités fiscales ainsi que la suppression de celles d'entre elles dont le montant est inférieur au seuil de recouvrement ou qui apparaissent désormais obsolètes et sans objet.

Evoquant la question de l'intérêt de retard, M. Jean-Yves Cousin a souligné que son taux actuel de 9% par an, est unanimement considéré comme inadéquat.

L'intérêt de retard ne constitue pas juridiquement une sanction mais la réparation du préjudice financier subi par l'Etat, aux termes d'une jurisprudence constante, récemment réaffirmée par un avis du Conseil d'Etat.

Il reste que son taux constitue une inégalité de fait entre l'Etat et les contribuables, très mal vécue par eux puisque, lorsque l'Etat est condamné à un dégrèvement, le préjudice financier subi par le contribuable est réparé par le versement d'intérêts moratoires, dont le taux, égal au taux de l'intérêt légal, est très nettement inférieur au taux de l'intérêt de retard. La recherche d'un niveau adéquat s'agissant du taux de l'intérêt de retard doit donc être complétée par un dispositif permettant un traitement identique entre l'Etat et les citoyens.

Par ailleurs, en matière d'intérêt de retard, si la solution recherchée doit permettre la réparation du préjudice subi par le Trésor public, elle doit aussi ériger le taux choisi comme un élément dissuasif pour le contribuable, lequel ne saurait considérer l'Etat comme un banquier.

Aujourd'hui, les taux pratiqués s'agissant des crédits les plus courants accordés aux entreprises ou aux particuliers s'établissent entre 6,86% et 7,77%. Il conviendrait donc, en toute logique, de fixer le taux de l'intérêt de retard à un taux d'intérêt un peu supérieur à la moyenne de ces taux.

En règle générale, il conviendrait de retenir un dispositif souple permettant l'actualisation chaque année du taux de l'intérêt de retard, par décret, la loi prescrivant que le taux issu de cette actualisation soit fixé de 0,5 à 1 point de plus que la moyenne des taux constatés chaque année s'agissant des crédits les plus courants du marché privé de l'emprunt.

En la matière, il est cependant nécessaire de faire la part entre le souhaitable et le possible. La contrainte budgétaire en 2004 ne permettra pas la réforme proposée de l'intérêt de retard. Une baisse d'un point de l'intérêt de retard aurait un coût de 130 millions d'euros pour les finances publiques. En outre, la

fixation du taux des intérêts moratoires au niveau du taux de l'intérêt de retard doublerait presque ce coût.

En conséquence, la réforme de l'intérêt de retard proposée doit constituer un « cap », qu'il faudra s'attacher à rallier dès lors que la France aura satisfait à ses obligations au regard du pacte de stabilité et de croissance. Dans l'attente, il paraît possible d'aménager la législation actuelle. L'article L. 247 du livre des procédures fiscales pourrait être opportunément modifié afin d'ouvrir la possibilité de transiger en matière d'intérêt de retard ou de remettre gracieusement une partie de son montant, notamment dans le cas où la bonne foi du contribuable est avérée. En l'état actuel de la législation, l'intérêt de retard, qui ne constitue pas, à proprement parler, une sanction, n'est pas susceptible d'être l'objet d'une transaction et ne peut être remis que dans quelques rares cas.

Abordant la seconde partie de son rapport, le Rapporteur a évoqué, en premier lieu, le problème des contestations, par les contribuables, du résultat des redressements fiscaux. On peut noter les progrès récents que constitue l'instauration du médiateur du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie relayé, à l'échelon local, par les conciliateurs départementaux.

Trois améliorations très concrètes, évoquées par le XX<sup>ème</sup> rapport du Conseil des impôts, pourraient utilement être mises en oeuvre à brève échéance.

En premier lieu, les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et les commissions départementales de conciliation ne disposent que de compétences de fait limitativement énumérées par la loi. Il apparaît que l'élargissement de leurs compétences à l'ensemble des questions de fait serait un progrès considérable. En effet, les contribuables et l'administration fiscale considèrent que le travail de ces commissions a amélioré leurs relations. Ce travail a, par ailleurs, contribué à désencombrer, dans des proportions parfois considérables, les instances juridictionnelles. C'est pourquoi, et sans perdre de vue la charge actuelle de travail des commissions, qui frôle la saturation dans certains départements, un élargissement limité des compétences des commissions à certaines questions de fait constituerait, au moins à court terme, une solution raisonnable. Au nombre de ces nouvelles compétences pourraient figurer les contestations relatives aux montants des charges déductibles des revenus globaux, aux montants des travaux déductibles des impôts fonciers et aux montants déductibles des salaires versés aux dirigeants.

Par ailleurs, deux réformes très précises et ponctuelles amélioreraient de manière significative le fonctionnement des commissions :

– la date à partir de laquelle le contribuable peut consulter le dossier constitué par l'administration fiscale doit être portée de 20 à 30 jours avant la réunion de la commission. Les dates auxquelles le contribuable est convoqué à cette réunion et peut procéder à la consultation de ce dossier seraient ainsi uniformisées ;

– il serait opportun de doter les commissions de la faculté de saisir un expert pour avis.

En revanche, il n'apparaît pas nécessaire de modifier le mode de fonctionnement et la composition de ces commissions.

S'agissant du problème de la juridiction compétente en matière fiscale, M. Jean-Yves Cousin a rappelé que les recours concernant notamment l'impôt sur le revenu et les taxes sur les chiffres d'affaires relèvent des tribunaux administratifs, tandis que les contentieux relatifs aux droits d'enregistrement, aux droits de timbre et à l'impôt de solidarité sur la fortune sont du ressort des juridictions judiciaires. Cette dualité de juridiction ne fonctionne pas, il est vrai, de manière insatisfaisante. Une difficulté existe cependant sur le contentieux du recouvrement. En effet, s'agissant de la régularité en la forme de l'acte prescrivant le recouvrement, le tribunal de l'exécution est toujours compétent, même quand le litige porte sur une imposition relevant de l'ordre administratif. Si la requête du contribuable porte à la fois sur la régularité en la forme de l'acte et sur un moyen portant sur le fond, les deux ordres de juridiction sont compétents pour juger du même acte, selon le moyen considéré. En pratique, il n'est pas toujours possible, dans ce cas, de déterminer avec exactitude, au préalable, le ou les tribunaux compétents. Il est urgent de simplifier cette situation inexplicable, tant pour l'administration que pour les contribuables, en posant le principe simple selon lequel, pour une imposition, le juge du recouvrement est toujours le juge compétent en matière d'assiette.

Enfin, il apparaît nécessaire de conduire dès à présent une réflexion sur l'unité de juridiction en matière de contentieux fiscal. Dès lors que 90% des affaires sont d'ores et déjà soumises aux tribunaux administratifs, le transfert du reliquat du contentieux fiscal à l'ordre juridictionnel administratif constituerait sans doute une simplification opportune.

**M. Michel Bouvard, Président**, a salué la qualité du rapport présenté par M. Jean-Yves Cousin, rapport qui traite d'un sujet à la fois complexe et sensible. Il est appréciable que ce rapport comporte des propositions concrètes d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables.

**M. Gilles Carrez, Rapporteur général**, a souligné le caractère très complet du rapport élaboré par M. Jean-Yves Cousin. Le travail réalisé est de nature très technique mais le sujet traité revêt une extrême importance pour l'ensemble des citoyens soumis à l'impôt. Certes, le Gouvernement mène à juste titre une politique ambitieuse d'allègement des impôts, mais cette démarche, tout à fait opportune, ne doit pas conduire à ignorer une autre priorité qui consiste à simplifier les règles applicables au paiement et au recouvrement de l'impôt. L'amélioration des relations entre les contribuables et l'administration fiscale passe incontestablement par un tel effort de simplification.

S'agissant du contentieux du recouvrement, il convient de distinguer, d'une part, ce qui peut et doit être fait à court terme, notamment lors de l'examen de la loi de finances pour 2004 ou du prochain collectif budgétaire pour 2003, d'autre part, les démarches plus larges ayant vocation à être entreprises à plus long terme. A tout le moins, à moyen terme, il faut mettre fin à la dissymétrie actuelle entre le taux de l'intérêt de retard et le taux des intérêts moratoires. Cette réforme comporte certes un coût budgétaire non négligeable, mais elle doit être mise en oeuvre dans des

délais raisonnables.

**Le Rapporteur général** a plaidé pour une unification des juridictions compétentes en matière de contentieux fiscal. Actuellement, environ 90 % des dossiers concernés relèvent de la compétence des juridictions administratives. Celles-ci défendent d'ailleurs de manière efficace les droits des contribuables. Il conviendrait de faire du juge administratif le seul juge compétent en ce domaine. Il serait en outre opportun d'autoriser plus largement les agents des administrations fiscales à opérer des remises s'agissant de l'intérêt de retard et, de plus, de permettre de transiger en la matière, ce qui est impossible dans la rédaction actuelle de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales. Les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur les chiffres d'affaires et les commissions départementales de conciliation effectuant aujourd'hui un travail de bonne qualité, elles pourraient se voir opportunément confier quelques compétences de fait complémentaires.

Par ailleurs, dans son XXI<sup>ème</sup> et dernier rapport, le Conseil des impôts émet un certain nombre de propositions qu'il conviendrait également de mettre en œuvre rapidement. Aujourd'hui, on dénombre une multitude de « niches » fiscales, ce qui offre un vaste champ de simplification pour une meilleure lisibilité de l'impôt.

**M. Bernard Carayon** a salué la qualité du rapport présenté qui a le mérite de proposer des solutions concrètes et opérationnelles afin d'améliorer les relations entre l'administration fiscale et le contribuable. Il s'est ensuite interrogé sur les raisons qui expliquent l'impossibilité actuelle pour les contribuables de se regrouper en association afin de faire valoir leurs droits collectifs devant les juridictions judiciaires, alors même que les droits collectifs des usagers sont aujourd'hui reconnus par le juge s'agissant des contentieux en matière médicale ou de sécurité. Il serait utile que certains dysfonctionnements de l'administration fiscale puissent être mis en cause de manière collective devant le juge. Il a enfin demandé si le contribuable pouvait avoir accès à la totalité de son dossier fiscal, c'est-à-dire tant aux informations officielles qu'à celles qui sont officieuses.

**M. Philippe Auberger**, après avoir félicité M. Jean-Yves Cousin pour son rapport très documenté, a noté que les contribuables soumis à un contentieux fiscal se trouvaient bien souvent très dépendants des avocats. En effet, rares sont les contribuables qui se révèlent aujourd'hui capables de se défendre eux-mêmes face à l'administration fiscale. Le fait que les contentieux fiscaux soient dispersés entre deux ordres de juridiction, judiciaire ou administratif, fait d'ailleurs la fortune desdits avocats et complique le travail de l'administration. Ce constat conduit à préconiser des mesures rapides. Il ne serait pas acceptable de reporter dans le temps la mise en œuvre de réformes pourtant indispensables en arguant d'un contexte budgétaire et financier peu favorable. Certes, la simplification d'un certain nombre de règles est susceptible d'avoir un impact financier, mais cet argument ne saurait en aucun cas justifier l'inaction.

De manière générale, il convient d'examiner avec attention et, sans doute, d'encadrer les modalités selon lesquelles des remises peuvent être octroyées au contribuable de manière individuelle. Une pratique relativement courante des

services fiscaux consiste, à l'occasion des vérifications des comptabilités de particuliers comme de sociétés commerciales, à opérer des reconstitutions de revenus ou de recettes à des niveaux initialement extrêmement élevés. C'est le degré de résistance du contribuable concerné qui détermine *in fine* la somme finale qui lui sera réclamée. Les négociations auxquelles ces demandes de remises donnent lieu relèvent parfois du rapport de force, le contribuable le mieux loti étant celui qui parvient à se défendre. Un constat analogue peut être dressé s'agissant des dégrèvements.

M. Philippe Auberger a fait observer qu'aujourd'hui, l'existence de certains contentieux fiscaux découle du fait que telle ou telle direction départementale des impôts se refuse à désavouer une première appréciation provenant d'un inspecteur voire de l'inspecteur principal. Les contribuables qui parviennent à débloquent leur dossier sont d'ailleurs ceux qui réussissent à le faire « remonter » au niveau national. Afin de réduire le nombre de ces contentieux inutiles, il serait opportun de privilégier la voie de la médiation. Un médiateur départemental, indépendant des structures de l'administration fiscale, pourrait permettre à cette dernière et aux contribuables de parvenir plus facilement à un accord à l'amiable. Une telle procédure présenterait le double avantage de désengorger les tribunaux et d'éviter le recours systématique au Médiateur de la République.

**M. Thierry Carcenac** a considéré que l'importance du contentieux a effectivement en grande partie pour origine le manque de clarté de la législation et de la réglementation. Il est appréciable que le présent rapport fasse référence à la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789, envisageant ainsi le problème sous l'angle, d'une part, des principes qui donnent à l'administration fiscale sa raison d'être et, d'autre part, des droits qui sont ceux du contribuable.

S'agissant des pénalités, il faudra se demander si l'automatisation de leur traitement et de leur mise en œuvre, issue des progrès enregistrés par la réforme-modernisation du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, n'est pas de nature à modifier leur interprétation par le contribuable et leurs modalités d'application ; pour ce qui est de l'intérêt de retard, l'utilisation de l'informatique, qui permet une automatisation du calcul des montants correspondants, permet effectivement d'envisager un taux actualisé périodiquement.

En ce qui concerne la question des transactions, bien distinctes des remises qui, elles, ne mettent pas fin au contentieux, il conviendrait d'étudier l'opportunité d'émettre un document simple authentifiant la transaction. S'agissant des commissions départementales des impôts indirects et des taxes sur le chiffre d'affaires, leur attribuer une compétence de fait en matière d'estimation des frais réels ne semble pas utile puisqu'en tout état de cause, désormais la fourniture de justificatifs précis est exigée pour opérer cette estimation. Enfin, la proposition visant à mettre fin à la dualité de juridiction en matière fiscale, en regroupant le contentieux dans le ressort de la juridiction administrative est une bonne idée, même si elle ferait de la France une exception en Europe.

Il serait par ailleurs souhaitable de pouvoir disposer de quelques éléments statistiques à propos de l'évolution ces dernières années du volume des

réclamations, ventilées par imposition. Ces éléments confirmeraient sans aucun doute la réduction du volume du contentieux et du nombre des reconstitutions de comptabilité. Il serait également intéressant d'étudier plus précisément les évolutions propres aux montants des pénalités d'assiette et d'intérêt de retard.

**M. François Goulard**, se réjouissant du caractère pragmatique des propositions du Rapporteur, a estimé que le véritable problème réside dans le pouvoir considérable donné à l'administration fiscale, théoriquement sous le contrôle du juge. L'usage de ce pouvoir peut confiner à l'arbitraire, comme le montre la pratique des redressements volontairement surévalués et de l'interprétation donnée à certains textes en défaveur du contribuable, afin de « tester » sa volonté de poursuivre ou non le litige au contentieux. Cette pratique de l'arbitraire est propre à la France. Elle résulte non seulement de phénomènes culturels mais aussi de certaines règles de droit.

La lourdeur des pénalités est par ailleurs un véritable problème dans la mesure où elles peuvent conduire à des faillites personnelles totales. L'Etat devrait par ailleurs être mis sur le même plan que tout autre créancier s'agissant des procédures de recouvrement. Enfin, la question de la responsabilité de l'administration fiscale n'a pas encore été réglée de manière satisfaisante.

La suppression de la dualité des juridictions est sans doute une réforme de bon sens. En attendant une réforme plus audacieuse qui consisterait à fusionner les deux ordres, il serait en effet souhaitable, dans un premier temps, en matière fiscale, de dessaisir la juridiction judiciaire au profit de la juridiction administrative.

**M. François Scellier** s'est déclaré lui aussi favorable à l'unification du contentieux fiscal dans le ressort de l'ordre administratif. Quant au pouvoir de l'administration fiscale, il n'est plus complètement pertinent de parler d'arbitraire, des progrès importants étant constatés depuis vingt ans, à tout le moins dans les textes, en faveur du respect des droits du contribuable. Il est ainsi désormais possible de procéder à d'efficaces recours internes à l'administration fiscale et les pénalités d'assiette ont été sensiblement rationalisées. On observe, cependant, s'agissant de ces pénalités d'assiette, un très faible taux de recouvrement.

En tout état de cause, il est vivement souhaitable d'adopter rapidement de nouvelles réformes pour améliorer les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, comme le propose le présent rapport. Dans ce cadre, il faudrait également revoir les modalités d'application de l'alinéa de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales, donnant à l'administration la possibilité de décharger de leur responsabilité fiscale les personnes tenues au paiement d'imposition due par un tiers. En effet, cette disposition semble ne pas empêcher en pratique qu'une épouse demeure solidaire des dettes de son mari, dont elle est pourtant séparée et qui ne s'acquitte pas de ses obligations fiscales. Par ailleurs, la notion « d'imposition définitive » n'est pas non plus sans soulever de difficultés, tant elle peut conduire à empêcher, le cas échéant, toute contestation, notamment de la part du contribuable concerné, du montant d'une taxation d'office largement surévaluée par l'administration fiscale dans le but même d'entraîner une réaction de ce contribuable, particulièrement récalcitrant il est vrai.

**M. Pierre Hériaud** a souligné l'intérêt d'un rapport qui contient des propositions et des conclusions auxquelles on ne peut que souscrire. Il y a d'ailleurs, dans la matière dont il traite, beaucoup d'« intérêts » qu'il faudrait remettre en cause et dont il faudrait redéfinir les modalités d'application : le taux d'intérêt de retard, le taux d'intérêt moratoire, etc. Le risque serait plutôt de se disperser et, à cet égard, le rapport devrait peut-être hiérarchiser davantage ses priorités.

**M. Louis Giscard d'Estaing** a relevé qu'à juste titre, le rapport s'attachait à trouver les voies qui conduiraient à réduire l'inégalité de fait entre l'administration et le contribuable. En matière de TVA, par exemple, l'administration impose des pénalités de retard aux entreprises ou aux personnes assujetties qui ne déposent pas leur déclaration en temps utile ; en revanche, les remboursements des crédits de TVA ne sont jamais assortis de la réparation du préjudice financier subi par l'assujetti, alors que les délais légaux aux termes desquels il doit être procédé à ces remboursements sont relativement longs. L'inégalité de traitement entre les contribuables et l'Etat s'agissant de leurs préjudices financiers respectifs n'a donc pas simplement pour origine la différence numérique entre le taux d'intérêt de retard et le taux des intérêts moratoires. Il reste que la proposition du Rapporteur tendant à l'unification de ces deux taux doit être approuvée. Enfin, si les arguments de nature budgétaire soulevés par tous les gouvernements pour retarder la mise en œuvre de ces réformes sont vérifiés, c'est que la dissymétrie de traitement entre l'administration fiscale et le contribuable est avérée.

**M. Michel Bouvard, président**, a indiqué qu'il approuvait la proposition consistant à regrouper auprès du seul juge administratif l'ensemble du contentieux fiscal. L'encombrement de la justice administrative soulève cependant le problème des délais de jugement. Il faut prendre garde à ce que ceux-ci ne deviennent pas excessifs par rapport à ceux constatés actuellement avec l'intervention du juge judiciaire. S'agissant de l'importance de l'arbitraire dans les décisions de l'administration fiscale, il existe malheureusement encore une faible minorité de personnes au sein de l'administration fiscale qui se servent de leur fonctions pour résoudre des problèmes privés qui ne sont pas directement liés à des questions de nature fiscale.

En réponse aux différents intervenants, **M. Jean-Yves Cousin** a apporté plusieurs précisions.

Le regroupement du contentieux fiscal pourrait être considéré comme une première étape vers l'unification des juridictions. Avant d'envisager une telle réforme, force est de convenir que cette première évolution même ne sera pas simple. Les contacts pris avec M. Pascal Clément, président de la Commission des lois, prouvent que le débat sera en tout état de cause fourni et intense. Il s'agit pour l'instant d'une idée, soumise au débat de la Commission des finances – et qui semble d'ailleurs y susciter un certain consensus – et susceptible d'être portée ultérieurement devant les autres instances de l'Assemblée nationale. Ses implications nécessaires (l'amélioration du déroulement du contentieux, la simplification des démarches et la lisibilité du dispositif juridique d'ensemble) concourent clairement à une meilleure égalité de traitement entre l'administration et le contribuable.

Les propositions contenues dans le rapport peuvent naturellement être encore améliorées et précisées. Elles ont effectivement vocation à être déclinées dans le temps et à être progressivement intégrées dans les prochaines lois de finances. L'objectif poursuivi avec ce rapport était, justement, de trouver des pistes pour changer, concrètement, les relations entre l'administration fiscale et le contribuable. Par ailleurs, lors de rencontres avec les agents des administrations fiscales sur le terrain, des propositions ont été émises afin de simplifier la vie des citoyens. Ces propositions pourront, le cas échéant, utilement nourrir les débats de la Commission des finances.

La création d'un médiateur départemental représenterait une réelle avancée. Il existe déjà un médiateur du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie. Par ailleurs, des « conciliateurs » locaux pourraient être bientôt désignés au sein du ministère. Ils devraient jouir d'une certaine indépendance par rapport à la hiérarchie des administrations fiscales déconcentrées. Ces conciliateurs ont vocation à être recrutés, soit au sein du réseau de la direction générale de la comptabilité publique, soit au sein de celui de la direction générale des impôts. Ils seraient compétents pour les dossiers relevant de ces deux directions à la fois. Ils pourraient, par ailleurs, intervenir sur deux départements. L'enjeu est l'introduction d'une véritable médiation locale pour prévenir l'apparition d'un contentieux devant les tribunaux.

S'agissant des remises, il est vrai qu'un certain arbitraire pouvait être dénoncé il y a de cela quelques années. La situation a évolué, depuis, dans un sens favorable. L'élargissement des compétences des commissions départementales évoquées y a beaucoup contribué. L'insuffisante clarté des textes est également un facteur d'arbitraire : là où des ambiguïtés apparaissent, la doctrine administrative crée nécessairement une part d'arbitraire.

Par ailleurs, si l'on travaille à rétablir une certaine égalité entre le contribuable et l'administration, il faut explorer toutes les pistes : la question soulevée sur les remboursements de crédits de TVA est importante. Par ailleurs, le rapprochement du taux des intérêts moratoires et du taux de l'intérêt de retard constituerait un « signal fort ». Les contraintes budgétaires actuelles incitent à proposer un objectif d'alignement qui pourrait être mis en œuvre dès lors que le déficit public deviendrait inférieur à la valeur de référence du Traité de Maastricht.

**M. Pierre Hériaud** a tenu à préciser que la réforme proposée concernant la fixation du taux de l'intérêt de retard devait prendre en compte l'hétérogénéité des définitions des taux, qui peuvent être, notamment, nominaux ou actuariels.

**M. Jean-Yves Cousin** a rappelé la proposition consistant à fixer le taux de l'intérêt de retard en fonction d'une moyenne des taux des crédits les plus courants constatés l'année précédente sur le marché privé de l'emprunt, le mécanisme technique exact restant cependant à définir.

La Commission a ensuite *autorisé* la publication du rapport.



## **ANNEXE I : PROPOSITIONS**

### **1.- Recodifier le chapitre du code général des impôts relatif aux pénalités.**

1.1.- Dédier ce chapitre à l'intérêt de retard et aux seules pénalités d'assiette et de recouvrement qui sont des dispositions communes à toutes les impositions.

1.2.- Unifier les taux et les modalités d'application des pénalités de recouvrement.

1.3.- Intégrer les pénalités liées exclusivement à une disposition fiscale dans l'article ou les articles relatifs à cette disposition fiscale.

1.4.- Eliminer ou modifier les pénalités disproportionnées.

1.5.- Eliminer les pénalités devenues obsolètes ou sans objet.

### **2.- Réformer l'intérêt de retard.**

2.1.- Ouvrir le champ de la remise gracieuse et de la transaction aux montants dus au titre de l'intérêt de retard.

2.2.- A terme, prévoir que l'intérêt de retard, selon une formule légale, est fixé annuellement par décret à un taux légèrement supérieur aux taux des crédits courants pratiqués sur le marché privé du crédit.

2.3.- Le cas échéant, établir l'égalité du taux de l'intérêt de retard et du taux des intérêts moratoires.

### **3.- Améliorer le fonctionnement des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et des commissions départementales de conciliation.**

3.1.- Etendre graduellement le champ de compétence des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires aux domaines suivants : montant des charges déductibles des traitements et salaires, indemnités et allocations versées aux dirigeants, montant des charges déductibles du revenu global, montant des travaux déductibles des revenus fonciers.

3.2.- A terme, prévoir que les commissions sont compétentes pour toutes les questions de fait.

3.3.- Allonger la durée pendant laquelle un contribuable convoqué devant une commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut prendre connaissance du rapport de l'administration fiscale.

3.4.- Permettre aux commissions de recueillir l'avis d'un expert.

### **4.- Simplifier la procédure contentieuse juridictionnelle en matière fiscale.**

4.1.- Faire de l'ordre juridictionnel compétent s'agissant de l'assiette d'une imposition, l'ordre juridictionnel compétent pour son recouvrement

4.2.- Engager une réflexion concernant l'unification du contentieux fiscal.

## **ANNEXE II : AUDITIONS, RENCONTRES ET CONTACTS**

Votre Rapporteur a rencontré M. Alain Lambert, ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire et M. Henri Plagnol, secrétaire d'Etat à la réforme de l'Etat.

Votre Rapporteur a procédé, dans cet ordre, à l'audition de représentants des syndicats des agents des administrations fiscales :

- la confédération française de l'encadrement – confédération générale des cadres (CFE–CGC) ;
- la confédération générale du travail – force ouvrière (CGT–FO) ;
- l'union nationale des syndicats autonomes (UNSA) ;
- la fédération des syndicats unitaires – syndicat national unifié des impôts (FDSU–SNUI) ;
- la confédération générale du travail (CGT) ;
- la confédération française démocratique du travail (CFDT).

Par ailleurs, des contacts téléphoniques ont pu être établis avec des représentants de la confédération française des travailleurs chrétiens (CFTC).

Votre Rapporteur a procédé, dans cet ordre, à l'audition de représentants des contribuables :

- le mouvement des entreprises de France (MEDEF) ;
- la confédération générale des petites et moyennes entreprises (CGPME) ;
- l'association contribuables associés ;
- l'union professionnelle artisanale (UPA) ;
- l'association française des entreprises privées (AFEP).

Votre Rapporteur a adressé un questionnaire à chacune de ces organisations syndicales et de ces organisations rassemblant des contribuables. Il remercie celles d'entre ces organisations qui lui ont fait part de réponses. Il remercie également pour leurs observations et réflexions, les contribuables et les agents des administrations fiscales qu'il a rencontrés.

Votre Rapporteur a par ailleurs rencontré les personnalités suivantes :

- M. Daniel Labetoulle, Président de la section du contentieux du Conseil d'Etat ;
- M. François Villeroy de Galhau, directeur général des impôts ;

– M. Emmanuel Constans, médiateur du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie ;

– Mme Monique Liebert-Champagne, déléguée aux usagers et aux simplifications administratives.

Votre Rapporteur a aussi établi des contacts avec les services du Premier Président de la Cour de cassation et avec les services du Médiateur de la République.

---

N° 1064 – Rapport d'information sur les relations entre administration fiscale et contribuables (M. Jean-Yves Cousin)