

[12]

## L'ESSOR DE LA CONTRACTUALISATION EN DROIT FISCAL FRANÇAIS

🔗 (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/12>)

MARIE-CHRISTINE ESCLASSAN\*

### 1. Introduction

L'essor de la contractualisation de l'impôt dans le droit fiscal français s'inscrit dans l'objectif d'adapter la contrainte fiscale dans un contexte où les États peinent à pouvoir lever l'impôt.

Comme le rappelait Michel Bouvier, cet objectif qui n'est pas nouveau réapparaît avec vigueur dans le contexte actuel où l'endettement vertigineux des États conduit de plus en plus à s'interroger sur la capacité de pouvoir dégager les ressources permettant d'y faire face et notamment les ressources fiscales

Dans ce cadre, la problématique de l'acceptation de l'impôt, et par conséquent des modalités qui la favorisent, prend bien évidemment un intérêt renouvelé d'autant qu'elle s'inscrit dans un environnement idéologique qui lui est peu favorable.

La progression de la contractualisation de l'impôt s'inscrit également dans un air du temps marqué par une certaine désaffection vis-à-vis des principes fiscaux.

En droit fiscal français la question de l'acceptation de la contrainte fiscale a été résolue -comme du reste dans les autres démocraties parlementaires- par deux principes fondamentaux qui sont étroitement liés, celui du consentement de l'impôt par les représentants des citoyens,

---

\* Professeur émérite à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne, Secrétaire générale de FONDAFIP, Directrice de la Revue Française de Finances Publiques.

et celui de la légalité. Ce sont ces deux principes qui ont permis d'affirmer que la gestion de l'impôt, en tant que prélèvement d'essence régaliennne, doit relever de l'acte administratif unilatéral et non pas du contrat ou de la négociation.

Or dans des sociétés marquées à la fois par la progression de l'individualisme et l'attente d'une sécurité juridique accrue, le principe de légalité de l'impôt ne suffit plus à asseoir la légitimité de ce dernier.

Parallèlement l'idée selon laquelle la gestion de l'impôt doit relever de l'acte administratif unilatéral s'avère relativement contradictoire avec la progression de la culture d'entreprise qui caractérise les sociétés actuelles, culture qui repose sur le contrat et la négociation.

D'un autre côté la question de l'acceptation du prélèvement fiscal a inspiré depuis longtemps des pratiques de concertation, voire d'accords négociés qui ont pour préoccupation essentielle de faciliter le recouvrement de l'impôt.

Ces dispositifs qui témoignent par eux-mêmes des limites que rencontre la conception politique et juridique du consentement de l'impôt sont aujourd'hui d'une grande variété dans le système fiscal français.

Certains sont anciens comme la transaction ou la remise gracieuse, qui sont présents depuis la fin du 19<sup>e</sup> siècle ou qui datent des débuts du 20<sup>e</sup> siècle avec dès 1926 l'existence de commissions associant agents du fisc et représentants des contribuables en vue de participer de manière concertée à la gestion de l'impôt. Tous ces dispositifs montrent que la nécessité de dépasser les inconvénients de l'acte unilatéral administratif et de personnaliser la gestion de l'impôt est donc présente depuis longtemps.

Marqué par ce besoin, le droit fiscal français a ainsi connu une évolution allant de plus en plus dans le sens d'une fiscalité concertée voire négociée. Dès la fin des années cinquante est par exemple instituée la règle générale de la doctrine administrative opposable et ce même si elle est illégale (sous la condition qu'elle soit publiée et qu'elle ne concerne que l'assiette)<sup>1</sup> une initiative qui sera amplifiée par la suite par l'introduction en 1987 de la technique dite du *rescrit* empruntée au *ruling* en vigueur dans les pays anglo saxons et qui sera

---

<sup>1</sup> Art. L80 A du Livre des procédures fiscales applicable uniquement en matière de question de droit. L'application de la doctrine opposable à l'administration sera un peu plus tard étendue aux questions de fait (art. L80 B du LPF).

ensuite multipliée à travers différentes formes<sup>2</sup>. Parallèlement seront développées à partir des années 2000 des procédures de médiation (création d'un conciliateur fiscal dans chaque département, médiateur), l'objectif étant de passer pour tous les contribuables et non pas seulement pour les entreprises d'une gestion fiscale autoritaire à une relation de confiance, une *compliance*, permettant de faciliter et sécuriser l'établissement de l'impôt.

Cet essor du droit fiscal en faveur des accords et de la négociation ne s'exprime pas seulement en amont de l'impôt, c'est-à-dire *a priori*. On le retrouve également à travers d'autres dispositifs d'essence contractualiste qui sont plus spécialement destinés quant à eux à régler *a posteriori* les litiges et favoriser, au besoin par la négociation voire l'abandon de créance, l'acceptation de l'impôt. Comme on le verra plus loin, ces procédures qui interviennent *a posteriori* de l'établissement de l'impôt et qui permettent aux contribuables de bénéficier hors procédure juridictionnelle d'un éventuel aménagement de leur dette fiscale connaissent un regain d'intérêt marqué depuis plusieurs années.

Au total, on peut se demander quels sont les avantages mais aussi les limites de cette évolution du droit fiscal français vers la contractualisation, de même que l'on peut s'interroger sur ses conséquences.

N'introduit-elle pas fondamentalement une nouvelle culture en matière fiscale qui si elle ne tourne pas formellement le dos aux principes traditionnels de légalité et d'égalité de l'impôt, renforce cependant le rôle et le poids de la doctrine administrative ainsi qu'une gestion dérogatoire de l'impôt pour certaines catégories de contribuables. En privilégiant un raisonnement en termes de coût-bénéfice et en ouvrant largement la voie à la négociation du prélèvement fiscal, ne traduit-elle pas par ailleurs le triomphe de l'impôt-prix ou impôt bénéfice sur celle de l'impôt solidarité?

On se limitera ci-après aux dispositifs chez lesquels la dimension contractualiste est la plus marquée, c'est-à-dire le rescrit ou *ruling* pour ce qui concerne les dispositifs *a priori* (I), la transaction et la convention judiciaire d'intérêt public pour les dispositifs *a posteriori* (II).

---

<sup>2</sup> V. les multiples formes de rescrit contenues aux articles L. 80 B, L. 80 C et L. 80 CB du Livre des procédures fiscales.

## I. La facilitation des accords *a priori*

### 1. Le rescrit: avantages et limites d'un dispositif d'essence subjective

La facilitation des accords *a priori* et la recherche de plus de sécurité juridique était déjà l'objet de la doctrine administrative traditionnelle de portée générale (Art. L80 A) et B du LPF). Celle-ci a connu une diversification remarquable avec l'apparition d'un nouveau dispositif introduit par une loi du 8 juillet 1987, le rescrit.

Comparable au *ruling* en usage dans les pays anglo-saxons, le dispositif présente l'avantage de donner au contribuable la possibilité de solliciter une prise de position de l'administration fiscale, cette dernière l'engageant. A la différence de la doctrine administrative classique qui par son caractère unilatéral ne repose sur aucun échange entre les parties concernées, contribuable et administration, le rescrit se présente comme un dispositif d'inspiration contractuelle faisant place à une dimension subjective par lequel les contribuables peuvent saisir l'administration d'une difficulté à laquelle ils se heurtent au sujet de l'interprétation d'un texte fiscal ou de l'interprétation d'un état de fait au regard du droit fiscal. En permettant de dépasser le caractère objectif de la doctrine classique et de prendre en compte les situations individuelles, il entend mieux répondre à l'attente de sécurité juridique<sup>3</sup>.

Ces avantages sont toutefois contrebalancés par des inconvénients liés à la multiplication des catégories de rescrits et à la nature même du rescrit.

#### 1.1. La multiplication des catégories de rescrits et ses effets négatifs

Depuis son introduction en 1987, le dispositif a connu une forte dynamique puisqu'à côté du rescrit originel, dit rescrit général qui a été le premier à avoir été institué, le droit fiscal en vigueur comporte 7 autres cas de rescrits dits spécifiques<sup>4</sup>.

Cette multiplication des cas de rescrits présente des aspects positifs. Elle a sensiblement élargi l'utilisation du dispositif et par voie de conséquence son accessibilité. Elle s'est accompagnée en outre d'une

---

<sup>3</sup> BACHELIER, Gilles, «Le rescrit fiscal», *Revue Française de Finances Publiques*, 130 (2016). V. égal. le dossier «Rescrit-Ruling-Transparence», *Revue Européenne et Internationale de Droit Fiscal*, 109/1 (2017).

<sup>4</sup> V. art. L 80 B du Livre des procédures fiscales.



transparence accrue avec la publication régulière sur le site de l'administration des rescrits susceptibles d'intéresser le plus grand nombre de contribuables.

Ces aspects bénéfiques rencontrent toutefois des limites: une fragmentation juridique préjudiciable à la lisibilité du dispositif, des niveaux de protection différents, une accessibilité aux droits de défense réduite

1.° - Une fragmentation juridique préjudiciable à la lisibilité du dispositif

Sur les huit cas de rescrits actuellement en vigueur à l'article L 80 B, un seul a une portée générale, à la différence des 7 autres qui présentent un caractère spécifique.

La lecture de l'article L 80B du LPF qui les recense illustre le choix qui a été opéré par le législateur de répondre par la multiplication des rescrits spécifiques aux difficultés particulières que soulèvent certaines dispositions fiscales (crédit d'impôt recherche, mesures en faveur de jeunes entreprises innovantes) ou aux situations délicates auxquelles est confronté le droit fiscal (prix de transfert, abus de droit ...).

Cette voie débouche inévitablement sur une fragmentation et sur une hétérogénéité juridique qui nuit à la simplicité et à la lisibilité des dispositifs. Il en résulte que l'accessibilité à la sécurité juridique n'est pas la même pour tous.

2.° - Des niveaux de sécurité juridique différents

La loi organise des niveaux de protection différents selon les catégories de rescrits. Trois groupes de rescrits peuvent ainsi être identifiés: ceux qui bénéficient d'une sécurité minimum, ceux qui bénéficient d'une sécurité plus élevée, ceux qui font l'objet de règles particulières.

Le rescrit général codifié à l'article L 80 1° B qui est le plus ancien, relève du premier groupe. Nécessitant une réponse expresse de la part de l'administration, il suffisait que l'administration ne réponde pas pour paralyser le mécanisme.

Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2009 le législateur a remédié à cette lacune en imposant à cette dernière de répondre dans les trois mois aux demandes qui lui sont adressées. Il faut toutefois que ces dernières soient selon les termes mêmes de la loi «suffisamment précises et complètes». Par ailleurs, l'obligation reste largement théorique dans la mesure où il n'a pas été prévu de sanction en cas d'inertie de l'administration.

Les rescrits spécifiques du 2° au 6° et celui du 8° de l'article L 80 B qui permettent d'obtenir une prise de position au regard de textes fiscaux particuliers peuvent être classés dans le 2° groupe.

Par rapport à ceux du premier groupe, ils bénéficient d'une protection supérieure puisque le silence de l'administration trois mois après la réception de la demande du contribuable est réputé selon la loi valoir accord tacite. Le rescrit relatif à la qualification d'abus de droit peut y être associé compte tenu de la protection spécifique qu'il assure. La loi énonce en effet qu'en cas de silence pendant six mois à partir de la réception de la demande, le contribuable est assuré que l'administration ne pourra pas appliquer la qualification d'abus de droit. Elle n'est pas privée toutefois de la possibilité de poursuivre des rehaussements sur la base d'une autre qualification.

Les autres rescrits (prix de transfert, rescrit «valeur») qui constituent le 3° groupe font l'objet d'une protection spéciale qui ne permet pas de comparaison avec les deux groupes précédents.

## **1.2. La nature spécifique du rescrit et la question de l'accessibilité aux droits de défense**

Dès lors que le rescrit présente une nature administrative spécifique, - il occupe une place à part dans le droit administratif- la question se pose de savoir si le demandeur dispose de voies de recours en cas de réponse défavorable.

La question se pose également de savoir quels sont également les droits des tiers qui peuvent éventuellement être concernés.

1.°- Un droit au recours limité pour le demandeur en cas de réponse défavorable

a) La difficulté qu'a soulevé le dispositif est celle de l'absence de voies de recours lorsque la réponse de l'administration est défavorable.

Le demandeur ne pouvait en effet le contester devant le juge administratif dans la mesure où selon la jurisprudence traditionnelle du Conseil d'État, le recours pour excès de pouvoir n'est pas recevable contre les prises de position formelles de l'administration sur une situation de fait<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Selon la jurisprudence du Conseil d'État, la lettre par laquelle l'administration répond à une association qui lui en a fait la demande que son activité entre dans le

C'est précisément pour cette raison que le rapport Fouquet de 2008 relatif à l'amélioration de la sécurité juridique préconisait d'instituer l'une des deux voies d'amélioration suivantes: soit un recours juridictionnel sur le modèle du référé précontractuel soit un recours administratif. C'est à la deuxième solution que le législateur s'est rallié en ayant institué un recours pour second examen devant un collège administratif<sup>6</sup>.

Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2009 le contribuable dispose ainsi d'un délai de deux mois à compter du jour de la réception de la réponse de l'administration à sa demande initiale pour solliciter un second examen de celle-ci. La décision de second examen a toutefois un caractère définitif et ne peut pas être contestée devant le juge.

b) Les restrictions au droit de recours en matière de rescrit ont été assouplies par le Conseil d'État qui a indiqué dans une décision du 2 Décembre 2016, n°387613 «Société Export Press que les prises de position défavorables de l'administration peuvent faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir eu égard aux enjeux économiques qui les motivent<sup>7</sup>. Lorsque les conditions d'ouverture d'un tel recours sont réunies, la seconde demande d'examen constitue toutefois un préalable obligatoire

---

champ des impôts commerciaux, est un acte non détachable de la procédure d'imposition. Elle ne peut donc être contestée par la voie du recours pour excès de pouvoir (CE, 26 mars 2006, n° 278858, Association ProMusica)

<sup>6</sup> L'ouverture de ce second examen est très étendue en concernant toutes les catégories de rescrit de l'article L 80 B, à l'exception de la procédure des accords préalables en matière de prix de transfert et du rescrit abus de droit, qui bénéficie d'ores et déjà de garanties spécifiques au titre de la procédure dite «de l'abus de droit fiscal».

<sup>7</sup> Il en est ainsi lorsque le fait de suivre la prise de position du fisc «aurait pour effet, en pratique, de faire peser sur le contribuable de lourdes sujétions, de le pénaliser significativement sur le plan économique ou encore de le faire renoncer à un projet important pour lui ou de l'amener à modifier substantiellement un tel projet». Dans le cas d'espèce, il a été relevé que le refus par l'administration de l'applicabilité du taux réduit de TVA avait eu pour conséquence de pénaliser les ventes du demandeur. Les rescrits défavorables pris dans certains domaines spécifiques (par exemple au regard du «crédit d'impôt recherche» ou de la notion d'«établissement stable»), sont, compte tenu des enjeux économiques qui motivent les demandes, réputés par principe pouvoir faire l'objet d'un tel recours. Sur la portée de cette décision v. BEZZINA, A.C., «A propos du nouveau recours pour excès de pouvoir contre le rescrit: retour sur les paradoxes de la subjectivisation du droit fiscal», *Revue Française de Finances Publiques*, 138 (2017).

## 2.° - L'émergence d'un droit au recours pour les tiers

### a) Le rescrit est en principe *intuitu personae*

Par voie de conséquence les tiers ne peuvent donc en principe ni prétendre se prévaloir de la prise de position formelle de l'administration à l'égard d'un demandeur ni prétendre la contester.

La jurisprudence admet toutefois que la portée du rescrit dépasse le seul cadre individuel et que dans certaines conditions les tiers puissent se prévaloir du rescrit favorable dont a bénéficié un contribuable.

b) Il en est ainsi par exemple lorsque les tiers ont participé à l'acte ou à l'opération qui a donné naissance à la situation qui a fait l'objet de la prise de position de l'administration (CE, 20 oct. 2004, n° 249978 SA Ets François Meunier). Il en est de même dans le cas d'une société organisant un réseau de commercialisation de fleurs sur la base d'un catalogue commun à tous les revendeurs. Il a été jugé que le rescrit au bénéfice de la société pouvait être opposé par tous les membres du réseau pour les bouquets et compositions du catalogue ayant fait l'objet du rescrit (CE, 28 janv. 2015, n° 370455, Sté Duchêne Fleurs).

Mais les tiers peuvent aussi souhaiter contester le rescrit favorable qui a été délivré à un demandeur. Si en principe la voie contentieuse est fermée, le juge administratif n'admettant pas le recours «en jalousie» selon l'expression de G. Bachelier<sup>8</sup>, elle ne l'est pas totalement lorsque le tiers est en mesure de justifier d'un intérêt à agir certain (en cas d'atteinte à la concurrence par exemple). Sous cette condition, la voie du recours pour excès de pouvoir est alors ouverte.

### 1.3. La transparence des rescrits ou *rulings* accordés aux multinationales: un instrument de lutte contre l'optimisation fiscale agressive

La dynamique d'élargissement et de modernisation qui été apportée avec le dispositif du rescrit a connu dans les dernières années une nouvelle évolution avec l'adoption par le Conseil européen d'une directive en date du 8 décembre 2015.

Le texte qui vise à instituer un échange automatique d'information en ce qui concerne les décisions fiscales anticipées transfrontières ainsi que les accords préalables en matière de prix de transferts s'inscrit dans la lutte contre l'optimisation fiscale agressive.

---

<sup>8</sup> BACHELIER, Gilles, «Le rescrit...», cit.

Par l'amélioration de la transparence des *rulings* accordés aux multinationales, l'objectif est de permettre aux administrations fiscales nationales d'identifier les risques de montages abusifs.

C'est au fond un nouvel aspect de l'usage du rescrit ou *ruling* qui a été révélé à travers cette initiative.

## **II. Le renforcement des accords *a posteriori*: une évolution allant de la remise gracieuse et la transaction à la convention judiciaire d'intérêt public**

Le droit fiscal n'ignore pas et depuis longtemps qu'une façon efficace de régler un litige avec un contribuable réside dans l'abandon de créance, qu'il s'agisse d'impôt en principal ou de pénalités. C'est ce que permettent les pouvoirs gracieux dont dispose d'administration avec deux procédés, la remise gracieuse ou la transaction qui connaissent un regain d'intérêt depuis quelques années.

Toutefois l'institution en 2016 d'une nouvelle procédure la convention judiciaire d'intérêt public, apparue sur le terrain du droit pénal, et importée d'un mécanisme en vigueur outre-Atlantique a fait franchir un pas important à la contractualisation en droit fiscal en instituant la possibilité en matière de fraude fiscale de mettre un terme aux poursuites en contrepartie d'une amende.

### **2. Remise gracieuse ou transaction en matière fiscale: une réévaluation positive du pouvoir gracieux dans la période contemporaine**

L'administration fiscale qui est tenue de mettre en œuvre les impositions et sanctions dues légalement par les contribuables, dispose de la faculté très remarquable de les remettre ou de les atténuer. Cette possibilité lui est ouverte dans le cadre des pouvoirs gracieux qui lui sont conférés par l'article L 247 LPF. S'y trouvent exposées les conditions dans lesquelles elle peut accorder ce qui revient finalement à un abandon de créance.

Les recours relatifs à la remise gracieuse ou à la transaction en matière fiscale sont prévus par le droit fiscal à l'art L.247 LPF. Ils ont une singularité. Contrairement aux autres recours, ils ne consistent pas en une contestation de l'imposition réclamée ou de ses accessoires (les sanctions pécuniaires). Ils s'inscrivent dans le cadre des recours gracieux

par lesquels le contribuable sollicite l'indulgence de l'administration en vue d'obtenir une remise totale ou partielle de la somme réclamée.

#### 1.º - Une réponse adaptée aux difficultés que pose la voie juridictionnelle

Alors que le pouvoir gracieux en matière fiscale a toujours le plus souvent suscité des préventions dans la doctrine – G. Jèze évoquait «un pouvoir discrétionnaire qui ne va pas sans inconvénient» et exprimait sa crainte qu'il soit «exercé sans impartialité et sous des influence inavouables»<sup>9</sup>, il a bénéficié dans la période contemporaine d'une pertinence renforcée. Il en a été ainsi à la faveur des réflexions qui ont été développées depuis plusieurs années sur l'intérêt d'une «justice sans le juge» (selon l'expression de L. Richer)<sup>10</sup>, et à l'attention plus généralement portée à tous les instruments favorisant un règlement plus rapide des conflits et permettant de tenir compte de principes d'équité.

Les difficultés que pose la voie juridictionnelle sont incontestables en France. L'accès au juge fiscal n'est pas seulement encombré, il est également compliqué, notamment faute d'une répartition des compétences juridictionnelles clairement établie<sup>11</sup>. Ces inconvénients<sup>12</sup> auxquels il faut ajouter la lenteur des procédures juridictionnelles ont pour conséquence que les voies non juridictionnelles de règlement des litiges peuvent apparaître comme plus performantes que le recours au juge en étant susceptibles d'apporter une réponse plus simple et plus rapide aux contribuables voire éventuellement moins coûteuse.

Dans ce cadre, les mécanismes permettant des accords fiscaux a posteriori sont donc appréhendés comme particulièrement utiles. On notera du reste le regard favorable que leur portent depuis longtemps les praticiens qui les appréhendent comme des dispositifs fonctionnels de règlement des litiges en matière fiscale, donnant aux contribuables des avantages équivalents aux recours juridictionnels, en étant susceptibles de produire des effets aussi avantageux sinon plus.

<sup>9</sup> JÈZE, Gaston, *Cours de Finances Publiques*, Paris: LGDP, 1936.

<sup>10</sup> RICHER, Laurent, «Les modes alternatifs de règlement des litiges et le droit administratif», *L'Actualité Juridique. Droit Administratif* (AJDA), 1 (1997), 3-9.

<sup>11</sup> Sur le sujet v. notamment BIENVENU, J. J., «Variations sur la difficulté de fonder la répartition des compétences juridictionnelles», *Revue française de finances publiques*, 17 (1987).

<sup>12</sup> V. ESCLASSAN, M.C. «L'organisation du contentieux fiscal est-elle toujours actuelle?», *Revue Française de Finances Publiques*, 100 (2007).

## 2.° - Remise gracieuse ou transaction: deux voies différentes dans leurs modalités

L'exercice des pouvoirs gracieux peut emprunter deux voies différentes, soit la remise gracieuse, soit la transaction.

a) La remise gracieuse relève de l'acte administratif unilatéral dans la mesure où l'administration est totalement souveraine dans sa décision, en disposant du pouvoir d'atténuer voire d'abandonner la créance fiscale réclamée, tant en ce qui concerne les droits en principal que les pénalités. Pour les droits en principal, la loi n'autorise toutefois leur remise gracieuse que s'il s'agit d'impôts directs et sous la condition que le contribuable soit en situation de gêne ou d'indigence». Cependant le flou de la notion de «situation de gêne» donne une marge de manœuvre incontestable à l'administration (affaire de la société K. Lagerfeld dans les années 1990) qui a pu l'utiliser également en vue de contourner l'interdiction des aides d'État par le droit européen (de l'aveu même d'un ancien ministre du budget). La remise gracieuse des pénalités ne fait l'objet quant à elle d'aucune limite ou condition.

b) La transaction, qui peut être sollicitée par le contribuable, mais aussi proposée par l'administration ne peut porter que sur les sanctions pécuniaires. Elle a le caractère d'un contrat conclu entre le contribuable et l'administration, les deux parties s'engageant à des obligations réciproques: le premier à régler sa dette dans un délai déterminé, la seconde s'engage à réduire le montant des pénalités. A la différence de la remise gracieuse, elle doit intervenir avant la mise en œuvre du recouvrement.

### c) Des avantages et des inconvénients

#### (i) Des niveaux de sécurité différents pour les contribuables

A la différence de la remise gracieuse, la transaction assure une certaine sécurité au contribuable dans la mesure où il connaît à l'avance le montant de la réduction qu'il peut éventuellement obtenir. Il peut ainsi évaluer en termes de coût- avantage l'intérêt qu'il peut avoir à s'acquitter du principal qui lui est réclamé. En ce sens la transaction peut être une arme utilisée par l'administration pour faire accepter des rehaussements d'impôt, ce que ne peut pas être la remise gracieuse qui ne peut intervenir que lorsque l'imposition a un caractère définitif.

#### (ii) La transaction: des règles protectrices pour le Trésor public

La transaction, qui présente le caractère d'un abandon de créance, a néanmoins un effet très protecteur pour le Trésor public. D'une part



elle n'est définitive que sous réserve que le contribuable ait respecté ses obligations et acquitté sa dette. D'autre part une fois qu'elle est devenue définitive le contribuable se trouve privé de tout recours contentieux, cet effet étant expressément précisé à l'art. L 251 LPF. Ainsi aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou les droits en principal eux-mêmes qui sont figés.

(iii) Une transparence limitée

Le législateur a souhaité instituer un encadrement de l'activité gracieuse en matière fiscale dans la mesure où les autorités compétentes pour décider en matière gracieuse dépendent du montant de la somme en cause.

Au-delà de 150 000 euros, la décision relève du ministre du budget, en deçà de ce seuil, elle relève des services de la direction générale des finances publiques <sup>13</sup>.

Une loi du 29 décembre 1977 a institué ainsi pour les décisions gracieuses de la compétence du ministre du budget l'obligation pour ce dernier de consulter préalablement pour avis le Comité du Contentieux Fiscal douanier et des Changes.

Cependant cette instance qui est composée de membres du Conseil d'État, de la Cour de cassation et de la Cour des comptes rend un avis qui ne lie pas le ministre et qui n'est pas publié. Le Comité produit en revanche un rapport annuel qui est publié dans lequel il rend compte de l'activité gracieuse au sein de l'administration fiscale au moyen de statistiques très détaillées donnant notamment une indication par département des montants moyens des décisions gracieuses.

## **2.1. La convention judiciaire d'intérêt public: une forme de transaction modernisée réservée aux grands groupes économiques**

### **1.° - Un mécanisme propre à la justice pénale financière**

Le dispositif en France est relativement récent ayant été introduit par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence,

---

<sup>13</sup> Un décret du 30 août 2002 ayant organisé une déconcentration des compétences en fonction des montants concernés Le contribuable qui a sollicité le bénéfice d'une décision gracieuse sans avoir eu satisfaction peut introduire un recours auprès de l'autorité hiérarchique supérieure (sauf bien entendu lorsque la décision est de la compétence du ministre). Il peut aussi, comme on l'a déjà dit, introduire un recours juridictionnel (recours pour excès de pouvoir).

à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (dite «Sapin 2»)

Inspiré des mécanismes en vigueur dans le droit anglo-saxon, il a été pensé comme un arsenal anticorruption et anti-fraude fiscale en mesure de rivaliser notamment avec le dispositif américain et son applicabilité extraterritoriale.

La loi prévoit à l'article 41-1-2 du code de procédure pénale, la possibilité de conclure entre le procureur de la République financier et toute personne morale mise en cause pour des faits d'atteintes à la probité, une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) laquelle est conçue comme un mécanisme alternatif aux poursuites. Le dispositif se présente comme une version nouvelle de la transaction, une version destinée aux opérateurs économiques qui interviennent au plan international, c'est-à-dire les grands groupes.

Toutefois dans la mesure où cet aspect international n'est pas inscrit dans la loi, le parquet peut proposer une CJIP dans une affaire qui n'implique que des acteurs français et dont tous les faits se sont déroulés sur le territoire français<sup>14</sup>.

En revanche les personnes physiques ne sont pas concernées par le dispositif. Seules le sont les personnes morales, entreprises, associations, collectivités territoriales mises en cause pour faits de corruption, trafic d'influence, fraude fiscale, blanchiment de fraude fiscale. La CJIP a été étendue aux infractions connexes et aux délits environnementaux

2.º - Un mécanisme permettant d'obtenir l'extinction de l'action publique moyennant paiement

La convention dont on a indiqué qu'elle a le caractère d'une mesure alternative aux poursuites, est destinée à accélérer les procédures de sanction et à combattre plus efficacement les pratiques illégales en matière financière et fiscale.

Elle a pour effet d'éteindre l'action publique si la personne morale mise en cause exécute les obligations auxquelles elle s'est engagée dans la convention. Ces obligations, alternatives ou cumulatives, peuvent consister:

---

<sup>14</sup> Le député rapporteur pour avis de la loi Sapin 2: avait cependant souligné qu'«en aucun cas une telle convention n'a vocation à être utilisée pour arbitrer des faits parfaitement identifiés et se déroulant sur le territoire national.»

- dans le versement d'une amende d'intérêt public à l'État, dont le montant ne peut excéder 30% du chiffre d'affaires moyen annuel calculé sur les trois derniers chiffres d'affaires annuels connus à la date du constat de ces manquements;

- dans la mise en œuvre, sous le contrôle de l'Agence française anticorruption d'un programme de mise en conformité de ses procédures de prévention et de lutte contre la corruption, pour une durée maximale de 3 ans;

- dans la réparation du dommage causé à la victime.

Proposée par le Procureur de la République et acceptée par la personne morale, la convention doit faire l'objet d'une validation par le juge lors d'une audience publique.

L'ordonnance de validation n'emporte pas déclaration de culpabilité et n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation.

La convention judiciaire d'intérêt public n'est pas inscrite au casier judiciaire. Elle fait seulement l'objet d'un communiqué de presse du procureur de la République et d'une publication sur les sites respectifs du ministère de la justice et du ministère chargé du budget. L'AFA relaie ces publications sur son site internet pour les CJIP traitant de faits d'atteinte à la probité.

### 3.° - Un mécanisme qui soulève des critiques

#### (i) Dans son principe même

La critique principale est que la création de la CJIP débouche une justice à deux vitesses, une justice de droit commun et une justice négociée dans laquelle les entreprises achètent leur innocence pour les infractions les plus graves.

En contrepartie des obligations prévues dans la convention (amende au maximum de 30 % du CA annuel) , plus éventuellement l'acceptation d'un programme de conformité anticorruption, les poursuites sont abandonnées, le procès pénal évité , le casier judiciaire de la personne morale mise en cause restant vierge sans aucune reconnaissance de responsabilité, ce qui au regard de la notoriété des opérateurs concernés, comme au regard de la législation des marchés publics est un avantage considérable. Or cet avantage n'est ouvert qu'à ceux qui ont les moyens de payer.

#### (ii) Dans son mécanisme

Est également critiqué un champ d'application trop large qui favorise une dépenalisation des affaires ce qui fragilise la réponse pénale à apporter contre les agissements des entreprises délinquantes,

La loi prévoit ainsi que la CJIP peut être proposée pour des «infractions connexes». Or la notion d'infraction connexe n'est pas précisée par elle. La faculté de proposer une CJIP aux infractions connexes permet donc non seulement une utilisation quasi illimitée<sup>5</sup> de la convention, mais aussi de grouper au sein d'une seule amende des sanctions qui devraient être distinctes.

Dans l'exemple de l'affaire LVMH mis en cause pour des actes particulièrement graves portant atteinte à la liberté d'expression et d'information et au respect de la vie privée, le parquet a proposé à LVMH de les considérer comme «connexes» à des faits de trafic d'influence qui concernaient pourtant une affaire distincte concernant la plainte déposée par Hermès contre LVMH<sup>7</sup>, (les seuls points communs étant les acteurs) i. La confusion des deux affaires a permis de simplifier les procédures et d'inclure les faits concernant les écoutes dans une CJIP. Ainsi, en échange d'une amende de dix millions d'euros, les poursuites contre la société LVMH ont été abandonnées, sans reconnaissance de culpabilité. La société a échappé à un procès pénal à moindre de frais. La convention, en déclarant l'infraction connexe sans le démontrer, a permis à la société LVMH d'échapper aux poursuites pour des atteintes à la liberté d'expression et d'information et au respect de la vie privée.

La conclusion que l'on peut tirer de cet exemple est que tous les crimes ou délits commis par une entreprise pourraient être qualifiés de connexes et donc entrer dans le champ de la CJIP. Le risque est donc la création d'un droit pénal dérogatoire pour les entreprises les plus importantes débouchant sur une dépénalisation élargie des affaires.

Pour *Transparency France*, ONG qui avait soutenu la création de la CJIP en 2016, l'amalgame qui est fait entre plusieurs faits susceptibles de recevoir des qualifications pénales (trafic d'influence, complicité et recel de violation du secret professionnel ou de l'enquête...) et l'application d'un principe de connexité, constitue un dévoiement de la CJIP. En effet la fonction première de celle-ci est de lutter contre la corruption d'agent public étranger, le blanchiment et la fraude fiscale internationale. Il conviendrait selon cette ONG de préciser la notion d'infraction connexe.

#### (iii) Une transparence limitée

Si les CJIP sont rendues publiques, l'ensemble des débats et discussions qui les entourent demeurent couverts par le secret de la «transaction». L'absence de débat public, qui caractérise en principe le procès

pénal, rend dès lors impossible la révélation des pratiques, leurs identifications et donc, à terme, leurs dénonciations. Sous couvert de rationalité économique et d'efficacité, ces pratiques demeurent largement opaques.

(iv) Dans son objectif

Bien que la CJIP permet à l'État de recouvrer de l'argent rapidement au moyen d'une négociation financière, il ne faut pas oublier que les dommages causés par la corruption et la fraude portent atteinte à l'intérêt public. Se pose donc aussi la question du recouvrement de l'impôt dû en principal.

Si la CJIP ne fait pas obstacle en matière fiscale à ce que les droits en principal soient recouverts indépendamment de l'amende sur laquelle elle débouche, elle est toutefois un moyen pour l'administration et pour l'opérateur concerné de négocier la dette fiscale à laquelle il consent en contrepartie des avantages qu'il en tire. Dans l'une des premières CJIP conclues avec la société Amazon, cette dernière avait accepté de payer environ 900 millions d'euros, la moitié au titre de l'amende, l'autre moitié au titre de l'impôt dû.

Dans l'affaire de la société Mc Donald à laquelle était reprochée des faits graves de fraude fiscale, l'ordonnance de validation de la CJIP conclue avec cette dernière en juin 2022 notait expressément qu'en réponse à l'avis à victime qui lui avait été adressé pour que cette administration évalue le préjudice en résultant, cette dernière avait répondu que MC Donald avait accepté les redressements et qu'il n'en résultait donc plus aucun préjudice. Dans les deux cas, il n'a pas été précisé que le montant d'impôt accepté correspondait exactement à l'impôt éludé.

### 3. Conclusion

L'essor de la contractualisation en matière fiscale paraît avoir des effets paradoxaux. D'un côté la contractualisation conforte la possibilité du recouvrement de l'impôt. D'un autre côté, elle le fragilise dans la mesure où le montant recouvré peut dépendre de la négociation conclue et prendre ainsi le caractère d'un montant forfaitaire.

On peut considérer aussi que l'effacement partiel de l'impôt qui peut s'ensuivre est également celui de l'administration fiscale qui détenait autrefois le monopole des poursuites en matière fiscale (le verrou de Bercy) et donc une position dominante de décision en matière de poursuites pénales. Aujourd'hui c'est le juge judiciaire et plus exactement le Parquet financier qui détient le monopole des poursuites.

La question se pose donc de savoir si dans le nouveau schéma de la décision relative aux poursuites, l'administration fiscale reste ou non un acteur essentiel au regard du recouvrement de l'impôt.

Une chose semble certaine: l'évolution du droit fiscal et notamment la contractualisation de l'impôt va dans le sens de l'alignement d'une partie de ce droit sur la culture du monde des affaires.

\*\*\*

**Résumé:** En droit fiscal français la question de l'acceptation de la contrainte fiscale a été résolue par deux principes fondamentaux qui sont étroitement liés, celui du consentement de l'impôt par les représentants des citoyens, et celui de la légalité. Ce sont ces deux principes qui ont permis d'affirmer que la gestion de l'impôt, en tant que prélèvement d'essence régalienne, doit relever de l'acte administratif unilatéral et non pas du contrat ou de la négociation. Or dans des sociétés marquées à la fois par la progression de l'individualisme et l'attente d'une sécurité juridique accrue, le principe de légalité de l'impôt ne suffit plus à asseoir la légitimité de ce dernier.

Parallèlement l'idée selon laquelle la gestion de l'impôt doit relever de l'acte administratif unilatéral s'avère relativement contradictoire avec la progression de la culture d'entreprise qui caractérise les sociétés actuelles, culture qui repose sur le contrat et la négociation.

D'un autre côté la question de l'acceptation du prélèvement fiscal a inspiré depuis longtemps des pratiques de concertation, voire d'accords négociés qui ont pour préoccupation essentielle de faciliter le recouvrement de l'impôt. Ces dispositifs qui témoignent des limites que rencontre la conception politique et juridique du consentement de l'impôt sont aujourd'hui d'une grande variété dans le système fiscal français.

**Mots-clés:** État Fiscal, consentement de l'impôt, légalité

**Resumo:** No direito fiscal francês, a aceitação da imposição fiscal está alicerçada em dois princípios fundamentais intimamente ligados, o do consentimento do imposto pelos representantes dos cidadãos e o da legalidade. Foram estes dois princípios que permitiram afirmar que os impostos, enquanto imposição de natureza régia, devem decorrer de uma imposição unilateral e não de um contrato ou de negociação. No entanto, em sociedades marcadas tanto pelo crescimento do

individualismo como pela expectativa de uma maior segurança jurídica, o princípio da legalidade da tributação já não é suficiente para estabelecer a sua legitimidade.

Ao mesmo tempo, a ideia de que a gestão fiscal deve ser objeto de uma ação administrativa unilateral é relativamente contraditória com o desenvolvimento da cultura empresarial que caracteriza as sociedades actuais, uma cultura baseada no contrato e na negociação.

Em contrapartida, a questão da aceitação da imposição fiscal inspirou durante muito tempo práticas de concertação e mesmo de acordos negociados, cujo objetivo principal é facilitar a cobrança dos impostos. Estes dispositivos, que reflectem os limites da noção política e jurídica de consentimento fiscal, revestem atualmente formas muito variadas no sistema fiscal francês.

**Palavras-chave:** Estado fiscal, consentimento do imposto, legalidade

**Abstract:** In French tax law, the question of the acceptance of the tax constraint has been resolved by two fundamental principles which are closely linked, that of the consent of the tax by the representatives of the citizens, and that of legality. It is these two principles that have made it possible to assert that the management of taxation, as a levy of a regal nature, must be the subject of a unilateral administrative act and not of contract or negotiation. However, in societies marked both by the growth of individualism and the expectation of greater legal certainty, the principle of the legality of taxation is no longer sufficient to establish its legitimacy.

At the same time, the idea that tax management should be a matter for unilateral administrative action is relatively contradictory to the development of the corporate culture that characterizes today's societies, a culture based on contract and negotiation.

On the other hand, the issue of acceptance of the tax levy has for a long-time inspired practice of consultation and even negotiated agreements, the main aim of which is to facilitate tax collection. These arrangements, which reflect the limits of the political and legal concept of tax consent, are now found in a wide variety of forms in the French tax system.

**Keywords:** Fiscal State, legality principle, legitimacy principle