



La pratique du règlement d'ensemble (rapport DGFIP octobre 2020)

V1/11.20

patrickmichaud@orange.fr

La pratique dite du règlement d'ensemble est une procédure prétorienne fiscale dont le but est de faciliter un accord entre l'administration et un contribuable et ce afin d'éviter des procédures chronophages et aléatoires et d'accélérer le recouvrement.

Cette pratique administrative de bon sens [mais qui ne faisait l'objet d'aucun encadrement juridique](#) a été instituée par une [note de la direction générale des impôts en date du 20 juin 2004](#) qui précise ainsi que « *dans certaines situations, les services peuvent être conduits à conclure avec l'usager un accord global qui inclut une atténuation des droits. Cet accord ne constitue pas une transaction au sens de l'article L. 247 du LPF mais un règlement d'ensemble du dossier*

Cette note n'était pas une prise de position formelle ([CE, décision du 5 juillet 1991 n° 107258](#)) et posait donc des questions de sécurité juridique ([lire rapport FOUQUET](#))

Puis officiellement confirmée [par le BOFIP du 4 octobre 2017](#)

Toutefois, en février 2018, la cour des comptes a constaté que [la pratique du règlement d'ensemble était une pratique dépourvue de base légale](#) [Rapport cour des comptes février 2018 page 76 et](#) a jugé que

« Sans remettre en cause l'intérêt même du règlement d'ensemble pour traiter un certain nombre de situations, la Cour estime indispensable de clarifier ce dispositif, en lui donnant un fondement légal et en organisant son suivi (recensement exhaustif, traçabilité des circonstances de l'affaire, justifications de la prise de décision, et définition d'un contrôle spécifique). »

La Cour donne quelques exemples de cas complexes transmis par l'administration : évaluation du prix de cession ou estimation de la valeur d'une filiale au sein d'une holding, ou encore le règlement d'un point de droit nouveau et complexe lorsqu'il existe une incertitude forte pour l'administration et pour le contribuable sur l'issue d'un contentieux devant le juge de l'impôt. Cependant, cette procédure n'est pas assortie de garanties pour le contribuable et aucun suivi de ces transactions n'était assurée jusqu'en juillet dernier.

En particulier, les règlements d'ensemble, lorsqu'ils comportent des modérations de pénalités dont les montants sont supérieurs à 200 000 €, ne sont pas soumis à l'avis [du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes \(CCFDC\)](#). Sans remettre en cause l'intérêt même du règlement d'ensemble pour traiter un certain nombre de situations, la Cour estime indispensable de clarifier ce dispositif, en lui donnant un fondement légal et en organisant son suivi (recensement exhaustif, traçabilité des circonstances de l'affaire, justifications de la prise de décision, et définition d'un contrôle spécifique).

Les règlements d'ensemble et les CJIP représentent des enjeux financiers significatifs

Fin 2019, **MME CHRISTINE PIRES BEAUNE DÉPUTÉE** suivie par nos parlementaires ([Rapport sénat novembre 2019](#)) ont introduit une modification au livre des procédures fiscales en modifiant l' [Article L. 251 A du livre des procédures fiscales](#)) en étendant les informations contenues dans le rapport sur la politique de remises et de transactions à titre gracieux par l'administration fiscale aux règlements d'ensemble et aux conventions judiciaires d'intérêt public

Cet accord ne constitue pas une transaction au sens de l'article L. 247 du LPF mais un règlement d'ensemble du dossier ». À l'occasion d'un contrôle fiscal, le règlement d'ensemble permet d'arriver à un accord entre l'administration et le contribuable portant sur le montant des droits et sur les pénalités dues. L'administration estime que le règlement d'ensemble constitue une pratique visant à traiter des cas complexes, tels que l'évaluation du prix de cession ou l'estimation de la valeur d'une filiale au sein d'une holding, ou encore à régler un point de droit nouveau et complexe lorsqu'il existe une incertitude forte pour l'administration et pour le contribuable sur l'issue d'un contentieux devant le juge de l'impôt. Dans ce cas, le recours à un règlement d'ensemble permettrait d'accélérer et faciliter la conclusion d'un contrôle. Concrètement, cette pratique conduit le contribuable à accepter les rappels mis à sa charge, l'administration renonçant pour sa part à certains rappels, les plus fragiles dans la perspective d'un contentieux. Cette pratique, qui ne s'appuie pas sur un fondement juridique clairement identifié, ne fait, au demeurant, l'objet d'aucun encadrement spécifique. Or, elle peut avoir pour effet potentiel de contourner la réglementation applicable aux transactions qui proscrit l'atténuation de droits.

Contrairement à la transaction, elle ne formalise pas de contrepartie pour le contribuable, en particulier le désistement de toute forme de procédure contentieuse. En outre, les atténuations de pénalités accordées dans le cadre d'un règlement d'ensemble ne sont encadrées par aucune règle de procédure. Elles se trouvent exclues du processus de suivi, de traçabilité et de contrôle applicable au niveau national aux transactions.

Mais pour quelles raisons a t on omis d'ajouter la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité

Si cette procédure est d'intérêt général, certains se demandent si son champ d'application limité en fait aux grosses opérations complexes - ne pourrait devenir une source de contentieux dans le cadre d'une application du principe constitutionnel de l'égalité du contribuable devant l'impôt tel que ce principe a été rappelé par l'ouvrage le **GUIDE DE LEGISTIQUE** de **Marc Guillaume** et **Jean-Marc Sauvé** ouvrage dont nous avons analysé les aspects fiscaux constitutionnels

LES SEPT PILIERS D UNE LOI FISCALE CONSTITUTIONNELLE

L'analyse des règles fiscales du GUIDE DE LEGISTIQUE

A suivre donc

Le premier rapport vient d'être publiquement diffusé fin octobre par la DGFIP

Il est une source de renseignements pratiques pour éviter des procédures chronophages pour tous

Rapport DGFIP au Parlement

Remises et transactions à titre gracieux et règlements d'ensemble en matière fiscale pour l'année 2019

Pour la première année, le rapport présente des éléments relatifs aux règlements d'ensemble avant mise en recouvrement, ainsi qu'aux principaux règlements d'ensemble après mise en recouvrement relatifs à l'IS. Il précise que « *des travaux sont conduits pour permettre la restitution de données statistiques consolidées afin de recenser l'intégralité des règlements d'ensemble conclus après mise en recouvrement* ».

Le rapport de MME CHRISTINE PIRES BEAUNE DÉPUTÉE (octobre 2020)

1.4 Les règlements d'ensemble	4
1.4.1 Définition.....	4
1.4.2 Modalités d'instruction	4
Le règlement d'ensemble d'un contrôle fiscal l'affaire L OREAL	5
1.4.3 Nombre de règlements d'ensemble en 2019.....	5
1.4.4 Montants des règlements d'ensemble en 2019.....	5
Montants des règlements d'ensemble en 2019.....	5
1.5 Les conventions judiciaires d'intérêt public (CJIP) relatives à des délits fraude fiscale	5
Convention judiciaire d'intérêt public (CJIP)6	
1.5.1 Présentation du dispositif.....	6
1.5.2 Conventions judiciaires d'intérêt public conclues en 2019	6

LES DEUX PROCÉDURES ALTERNATIVES AU PROCÈS PÉNAL FISCAL ;

La convention judiciaire d'intérêt public et la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité

1.4 Les règlements d'ensemble

1.4.1 Définition

Le terme de règlement d'ensemble désigne la situation où, en présence de sujets complexes marqués par une forte incertitude juridique, l'administration conclut avec l'usager un accord global qui inclut une atténuation des droits par rapport à la lecture initialement retenue par l'administration de contrôle dans sa proposition de notification. Le règlement d'ensemble d'un dossier est destiné à accélérer la conclusion d'un contrôle et atténuer le risque contentieux.

1.4.2 Modalités d'instruction

Seules des problématiques particulièrement complexes marquées par un doute sur les modalités d'application du droit à une situation de fait se prêtent à un règlement d'ensemble.

Lorsque l'appréciation du montant des bases notifiées est contestée par le contribuable et ne peut être établie avec certitude, cette méthode peut apparaître préférable à un long contentieux à l'issue incertaine.

Le règlement peut ainsi être mis en œuvre en cas de :

- difficultés à établir avec suffisamment d'exactitude le quantum des rectifications (par exemple : évaluation d'un prix de cession, valorisation d'un actif, estimation d'un taux d'intérêt ou de rémunération notamment en l'absence de cotation de marché...);
- présence d'un véritable aléa juridique (par exemple : absence de précisions doctrinales ou de jurisprudence sur le sujet).

Cet accord couvre ainsi le montant des bases notifiées et non les seules pénalités envisagées, dans le but de maximiser les montants d'impôts perçus tout en minimisant le risque contentieux.

Il peut avoir lieu à partir de la réponse aux observations du contribuable jusqu'à l'interlocution et autant que possible avant mise en recouvrement.

Un règlement d'ensemble peut également consister à trouver un accord pendant un contrôle en cours ou sur un contrôle antérieur en phase contentieuse.

Contrairement à la transaction, l'engagement à payer ou à renoncer à une procédure contentieuse pris par le contribuable n'a aucun effet contraignant.

Le règlement d'ensemble s'applique lorsque l'enjeu de la discussion porte avant tout sur le montant des droits et non les pénalités. Concernant la modération des pénalités, il est préconisé, dans un souci de sécurité juridique, de recourir à la transaction à partir des bases arrêtées après ledit règlement d'ensemble.

Par ailleurs, l'administration exerçant dans ce cas un pouvoir d'appréciation, sa mise en œuvre doit faire l'objet d'un suivi particulier.

S'il peut être engagé au niveau des brigades de vérification, la décision relève néanmoins d'un cadre membre de l'équipe de direction.

Ainsi, les directions doivent formaliser les conclusions des règlements d'ensemble (rappel des circonstances de l'affaire et des éléments de fait et

de droit justifiant la prise de décision dans les pièces de procédure) et encadrer leur mise en œuvre en mettant en place un dispositif adapté d'harmonisation des décisions, de suivi statistique et de contrôle interne. Cet instrument est également retenu **dans les orientations données aux services de contrôle par la note du 12 juillet 2019** en tant que facteur de conclusion des contrôles à la fois consensuelle et conforme aux intérêts du Trésor.

Le règlement d'ensemble d'un contrôle fiscal l'affaire L OREAL ...

1.4.3 Nombre de règlements d'ensemble en 2019

données ci-après concernent les règlements d'ensemble avant mise en recouvrement et les principaux règlements d'ensemble après mise en recouvrement relatifs à l'impôt sur les sociétés ; des travaux sont conduits pour permettre la restitution de données statistiques consolidées afin de recenser l'intégralité des règlements d'ensemble conclus après mise en recouvrement.

	Personnes physiques	Personnes morales	Total
Règlements d'ensemble suite à CFE	22	80	122
Règlements d'ensemble suite à CSP	14	0	14
Total	36	80	162

1.4.4 Montants des règlements d'ensemble en 2019

Les montants relatifs au nombre de règlements d'ensemble prononcés en 2019 s'établissent comme suit :

Montants des règlements d'ensemble en 2019				
Personnalité juridique	Nombre de Règlements d'ensemble	Montant des modérations Consenties en €	Montant moyen des modérations consenties en €	Montant médian des modérations consenties en €
Personnes physiques	36	106 928 456	2 970 235	430 342
Personnes morales	80	1 528 449 220	14 098 083	708 690
	116	1 635 377 676	14 098 083	657 917

Les 116 règlements d'ensemble réalisés en 2019 couvrent 176 impositions (un même règlement d'ensemble pouvant concerner plusieurs impôts).

1.5 Les conventions judiciaires d'intérêt public (CJIP) relatives à des délits fraude fiscale

la tribune EFI
Convention judiciaire d'intérêt public (CJIP)

1.5.1 Présentation du dispositif

La convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) a été introduite dans le droit pénal français (article 41-1-2 du code de procédure pénale) par la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique.

Cet instrument transactionnel permet au procureur de la République de proposer une mesure alternative aux poursuites devant le tribunal correctionnel à une personne morale mise en cause pour certains délits.

Cette obligation peut notamment consister 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.

La convention judiciaire d'intérêt public doit faire l'objet d'une validation par le président du tribunal judiciaire, à l'issue d'une audience publique. Ces éléments sont publiés sur le site internet de l'Agence française anticorruption (AFA).

Initialement réservée aux délits de corruption, trafic d'influence, blanchiment de fraude fiscale et aux infractions connexes, le champ d'application de la CJIP a été étendu aux délits de fraude fiscale prévus par les articles 1741 et 1743 du code général des impôts par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

1.5.2 Conventions judiciaires d'intérêt public conclues en 2019

Au cours de l'année 2019, la convention judiciaire d'intérêt public a permis le règlement de deux affaires de fraude fiscale complexe.

Une première convention judiciaire d'intérêt public a été conclue entre le Parquet national financier et le gérant d'actifs Carmignac Gestion SA, pour un abus de droit constitutif de fraude fiscale, sur la période 2010-2014. La convention, validée le 28 juin 2019 par le président du Tribunal de grande instance de Paris, a mis à la charge de la société Carmignac Gestion SA une amende d'intérêt public d'un montant de 30 millions d'euros. Un accord a été parallèlement conclu en matière fiscale.

[Le communiqué du PNF sur Carmignac](#)

Une seconde convention judiciaire d'intérêt public, validée le 12 septembre 2019, a été conclue entre le procureur de la République financier et les sociétés Google Ireland LTD et Google France SARL, pour un transfert de bénéfices constitutif de fraude fiscale et de complicité de ce délit, sur la période 2011-2016. Par cette convention, ces deux sociétés du groupe Google se sont engagées à verser à l'État français une amende d'intérêt public d'un montant total de 500 millions d'euros.

Au règlement du volet pénal de cette affaire a été adossé un accord en matière fiscale signé avec la DGFIP, mettant un terme définitif à

l'ensemble des contentieux en cours relatifs à l'imposition de Google en France

Le communiqué du PNF sur GOOGLE

**LES DEUX PROCÉDURES ALTERNATIVES
AU PROCÈS PÉNAL FISCAL ;**

**La convention judiciaire d'intérêt public et
la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité**

<https://www.budget.gouv.fr/documentation/file-download/6211>

La pratique du « règlement d'ensemble » permet à l'administration d'accorder au contribuable une minoration des droits dus et du montant des pénalités. Cette pratique est utilisée lors de redressements complexes, en matière de fiscalité internationale notamment. Elle vise à accélérer et à faciliter la conclusion des contrôles les plus complexes.

D'après le rapport annuel de la Cour des comptes de 2018^{36(*)}, « *cette pratique ne repose sur aucun fondement légal clairement établi* ». Elle a été instituée par une note de la direction générale des impôts en date du 20 juin 2004 qui précise que « *dans certaines situations, les services peuvent être conduits à conclure avec l'usager un accord global qui inclut une atténuation des droits. Cet accord ne constitue pas une transaction au sens de l'article L.247 du LPF mais un règlement d'ensemble du dossier.* » La Cour donne quelques exemples de cas complexes transmis par l'administration : évaluation du prix de cession ou estimation de la valeur d'une filiale au sein d'une holding, ou encore le règlement d'un point de droit nouveau et complexe lorsqu'il existe une incertitude forte pour l'administration et pour le contribuable sur l'issue d'un contentieux devant le juge de l'impôt. Cependant, cette procédure n'est pas assortie de garanties pour le contribuable et aucun suivi de ces transactions n'était assurée jusqu'en juillet dernier.

Les règlements d'ensemble et les CJIP représentent des enjeux financiers significatifs

Pour la première année, le rapport présente des éléments relatifs aux règlements d'ensemble avant mise en recouvrement, ainsi qu'aux principaux règlements d'ensemble après mise en recouvrement relatifs à l'IS. Il précise que « *des travaux sont conduits pour permettre la restitution de données statistiques consolidées afin de recenser l'intégralité des règlements d'ensemble conclus après mise en recouvrement* ».

Sur l'année 2019, 116 règlements d'ensemble ont ainsi été identifiés, portant sur 3,2 milliards d'euros de droits et pénalités (2,4 milliards de droits, 0,8 milliard de pénalités). 1,6 milliard d'euros de modérations ont été consenties (1,1 milliard de droits, et 0,5 milliard de pénalités), dont près du tiers concerne une seule opération

36 règlements d'ensemble ont concerné des personnes physiques, conduisant à 106,9 millions d'euros de modérations, pour un montant médian de 430 342 euros, et 80 ont concerné des personnes morales, conduisant à 1,5 milliard d'euros de modérations, pour un montant médian de 708 690 euros. Ces modérations portent essentiellement sur l'IS (1,2 milliard d'euros).

Le rapport présente également quelques éléments relatifs aux CJIP relatives à des délits de fraude fiscale. Deux conventions ont été validées en 2019. La première a mis à la charge de la société Carmignac Gestion SA une amende de 30 millions d'euros, et un accord a été parallèlement conclu en matière fiscale, dont le montant n'est pas précisé. La seconde a porté sur une amende de 500 millions d'euros infligée au groupe Google ; au règlement du volet pénal de l'affaire a été adossé un accord en matière fiscale signé par la DGFIP, dont la teneur n'a pas été rendue publique.

<https://www.senat.fr/rap/l19-140-326/l19-140-32612.html#:~:text=La%20pratique%20du%20%C2%AB%20r%C3%A8glement%20d,mati%C3%A8re%20de%20fiscalit%C3%A9%20internationale%20notamment.>

L'exposé a aussi permis d'apporter des informations inédites sur les accords négociés entre des contribuables et les services de Bercy lors de [contrôles fiscaux](#). Cette pratique dite de « règlements d'ensemble », déjà pointée en 2018 par la Cour des comptes, alimente les polémiques car elle n'est pas encadrée par les textes. En clair, il s'agit d'accords qui permettent à des contribuables pris en faute d'obtenir une remise. Mais, contrairement aux transactions, des poursuites ultérieures sont possibles.

Les données fournies pour la première fois par le fisc (qui a remis un rapport au Parlement à la suite d'une demande déposée par amendement) montrent que celui-ci a accordé 1,6 milliard d'euros de « modérations » à des contribuables (80 entreprises, 36 particuliers) en 2019. Sur ce total, il a consenti 514 millions sur les pénalités et, plus étonnant, 1,12 milliard sur les droits, c'est-à-dire sur le montant même des impôts éludés par les contribuables.

« Je ne dis pas qu'il faut mettre un terme aux règlements d'ensemble, mais nous avons besoin d'une plus grande transparence. En tant que rapporteure spéciale, j'ai demandé la liste des 116 règlements, ne serait-ce que pour voir si des points communs apparaissent. A l'heure où je vous parle, je n'y ai pas eu accès », a regretté Christine Pirès Beaune. Parmi les rares affaires rendues publiques, l'an passé, [L'Oréal a indiqué avoir conclu](#)

[un accord](#) de 320 millions d'euros avec le fisc. Google et Amazon ont également négocié des remises.