

# Les dispositions fiscales de la loi ESSOC : une étape sur le chemin de la confiance

Par Florent OLIVER  
Doctorant contractuel – Chargé de mission d’enseignement  
Centre d’études fiscales et financières – CEFF (EA 891)  
Aix-Marseille Université

Dans le cadre de son cycle annuel de conférences, le Centre d’Études Fiscales et Financières (CEFF)<sup>1</sup> a accueilli le 8 octobre dernier M. Édouard MARCUS, chef du service juridique de la fiscalité à la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) venu présenter les apports en matière fiscale de la loi du 10 août 2018, pour un État au service d’une société de confiance dite loi ESSOC.<sup>2</sup> Décrite par le Ministre de l’Action et des Comptes publics Gérard DARMANIN comme une loi permettant de « faire confiance et faire simple » ce texte doit permettre de transformer les relations entre l’administration et le contribuable passant « d’une logique de contrôle *a priori* à une approche basée sur la confiance et la prévention de l’erreur ». Accueilli par le Professeur Thierry LAMBERT, directeur du CEFF, M. MARCUS est revenu sur l’« esprit de la loi » du 10 août 2018 présentée comme un texte en faveur de la reconnaissance d’un droit à l’erreur (I) ainsi qu’une étape dans le rapprochement des relations entre les contribuables et l’administration (II).

## I- Le premier pilier de la loi ESSOC : prévenir et réparer les erreurs des contribuables de bonne foi

Le chef du service juridique de la fiscalité a rappelé en guise d’introduction, que la bonne application de la loi fiscale ne peut se faire qu’à travers une partie double. D’une part, la lutte contre la fraude avec le vote de la loi du 23 octobre 2018<sup>3</sup> et d’autre part l’accompagnement des usagers de bonne foi fondé sur les dispositions de la loi ESSOC qui sera présentée. Le droit à l’erreur est le principal symbole porté par ce texte (A), plaçant la bonne foi au centre de son application (B).

---

<sup>1</sup> Site internet du CEFF : <https://ceff.univ-amu.fr/>

<sup>2</sup> Loi n°2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d’une société de confiance, JORF n° 0184 du 11 août 2018

<sup>3</sup> Loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, JORF n° 0246 du 24 octobre 2018

## **A- Le droit à l'erreur, un nouveau droit pour les contribuables**

Le droit à l'erreur a été le premier point abordé par l'intervenant. Présent dès l'article 5 de la loi<sup>4</sup>, c'est un apport emblématique du texte tant il est tangible pour les contribuables.

Reposant sur la bonne foi *a priori* du contribuable, qu'il soit personne physique ou morale, la position de l'administration doit permettre au citoyen de corriger une erreur commise lors de la phase de déclaration. Malgré la difficulté d'identifier ce qu'on peut définir comme une croyance pour le contribuable de se conformer à une situation juridique correcte, la bonne foi du citoyen-contribuable est au centre de la relation de confiance voulue par le Gouvernement. Par ailleurs, le contribuable de bonne foi ne pourra faire l'objet de sanctions dès lors qu'il a régularisé sa situation spontanément ou qu'il l'a fait à l'issue d'une demande de l'administration et dans un délai imparti. Le texte prévoit que « le montant dû au titre de l'intérêt de retard est réduit de 50% en cas de dépôt spontané par le contribuable », permettant ainsi d'octroyer au contribuable une « prime à la bonne foi ». Déjà ouvert pour les professionnels, une réduction de 30% des intérêts de retards sont octroyés aux particuliers en cas de régularisation en cours de contrôle.<sup>5</sup>Au-delà de l'évolution juridique en faveur du contribuable, la loi ESSOC permet aussi un rapprochement par la mise en œuvre de mesures matérielles.

## **B- La mise en œuvre d'un droit reposant sur la bonne foi**

D'un point de vue matériel, l'accès à l'information et aux procédures de rectification des erreurs est privilégié par le texte. La mise en place du site « [oups.gouv.fr](http://oups.gouv.fr) », est tant dans son intitulé que par les fonctionnalités qu'il propose un facteur de lisibilité, participant à la relation de confiance « autour de principes de bienveillance, de proactivité, de transparence et d'accessibilité ». Il permet en outre, pour les particuliers et les professionnels, à travers des rubriques explicites de répondre aux interrogations sans avoir à entamer des démarches auprès de l'administration fiscale. Par suite, les erreurs les plus fréquentes pour chaque situation sont présentées avec en parallèle le *modus operandi* pour pallier une éventuelle erreur.

---

<sup>4</sup> L'article 5 de la loi ESSOC dispose : (...) « I. L'article 1727 du code général des impôts est ainsi modifié : « V.- Le montant dû au titre de l'intérêt de retard est réduit de 50 % en cas de dépôt spontané par le contribuable, avant l'expiration du délai prévu pour l'exercice par l'administration de son droit de reprise, d'une déclaration rectificative à condition, d'une part, que la régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi et, d'autre part, que la déclaration soit accompagnée du paiement des droits simples ou, s'agissant des impositions recouvrées par voie de rôle, que le paiement soit effectué au plus tard à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition.

« A défaut de paiement immédiat des droits simples ou, s'agissant des impositions recouvrées par voie de rôle, de paiement effectué au plus tard à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition, le bénéfice de la réduction de 50 % de l'intérêt de retard prévu au premier alinéa du présent V est conservé en cas d'acceptation par le comptable public d'un plan de règlement des droits simples. » »

<sup>5</sup> Article 9 de la loi ESSOC

Le SMEC ou « service de mise en conformité fiscale des entreprises » a été mis en place, permettant pour les sociétés de se placer en conformité avec leurs obligations fiscales.<sup>6</sup> En contrepartie de la sincérité, le taux de majoration éventuel sera modulé, notamment par voie transactionnelle<sup>7</sup>. Cette mesure fera l'objet d'une évaluation et si nécessaire d'aménagement à l'issue d'une période d'un an.

Entrant dans le champs de compétence du service juridique de la fiscalité, le bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) a également fait l'objet d'une mise à jour avec la création d'une section dédiée au droit à l'erreur (DAE). Les premiers commentaires sont apparus le 2 octobre 2019 l'un portant sur la réduction de moitié de l'intérêt de retard en cas de dépôt d'une déclaration et codifié au V de l'article 1727 du code général des impôts<sup>8</sup> et le second portant sur les modalités de remise des sanctions prévues à l'article 1738 du code général des impôts, en cas de non-respect des obligations de télédéclaration ou de télépaiement par les personnes physiques résidant dans les zones dites « blanches » : article 6 de la loi ESSOC<sup>9</sup>.

## **II- Le second pilier de la loi ESSOC : rapprocher les contribuables et l'administration fiscale**

Changer les mentalités de l'administration et des contribuables est la pierre angulaire de la loi ESSOC. Pour y parvenir, des mesures auront pour but d'ouvrir une relation de confiance entre une administration perçue comme puissante et le contribuable. Par la démocratisation du rescrit (A) et une nouvelle « garantie fiscale » accordée au contribuable (B), le Gouvernement espère réchauffer des relations parfois orageuses.

### **A-L'ouverture du rescrit, une saisine facilitée et une meilleure diffusion**

M. MARCUS est revenu sur une des prérogatives majeures du service juridique de la fiscalité : le rescrit<sup>10</sup>. Souvent perçu comme technique voire obscur, le rescrit est pourtant un moyen efficace d'obtenir de la part de l'administration une réponse à une question, laquelle constituera selon

---

<sup>6</sup> Circulaire du Ministre de l'Action et des comptes publics du 28 janvier 2019

<sup>7</sup> Voir l'article L 247 du LPF

<sup>8</sup> DAE – Exercice du droit à l'erreur en matière fiscale – réduction de moitié du montant de l'intérêt de retard en cas de dépôt d'une déclaration tardive (article 5 de la loi ESSOC) : <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11917-PGP>

<sup>9</sup> CF - Modalités de remise des sanctions prévues à l'article 1738 du code général des impôts, en cas de non-respect des obligations de télédéclaration ou de télépaiement par les personnes physiques résidant dans les zones dites « blanches » (loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance (ESSOC), art. 6) : <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11946-PGP>

<sup>10</sup> Article L. 80 A du LPF

l'article L. 80 B du Livre des procédures fiscales, une garantie à l'égard du contribuable. Prise de position formelle de l'administration, le rescrit dont le nombre s'élève à 19 000 en 2018<sup>11</sup> doit voir sa place s'accroître avec la mise en place d'un site internet renouvelé et un circuit de traitement plus efficace permettant de répondre dans un délai plus court de 3 mois. Le rescrit connaît, outre une ouverture dans sa saisine, une publication des rescrits de portée générale sur le BOFiP, permettant ainsi de diffuser à tout contribuable les prises de position de l'administration fiscale.

Particulièrement à destination des PME innovantes et connaissant une croissance importante, le dispositif de « l'accompagnement fiscal personnalisé » permet à présent de nommer auprès de l'entreprise un interlocuteur référent rattaché à la direction régionale des Finances publiques. Cet accompagnement permet d'étudier des questions fiscales pouvant donner lieu à une procédure de rescrit.

Pour les grandes entreprises et les entreprises de taille intermédiaire, un « partenariat fiscal » est instauré à l'issue de la loi ESSOC. Un interlocuteur référent unique rattaché au service partenaire des entreprises (SPE) est affecté par l'administration, facilitant les échanges à travers la conclusion d'un protocole fiscal avec l'entreprise. Ce partenariat pourra donner lieu à la mise en œuvre d'une procédure de rescrit.

Cet apport de la loi ESSOC n'ouvre ici aucun droit nouveau mais incite le contribuable à utiliser une procédure efficace mais encore rare. Comme pour le rescrit, le « garantie fiscale » se base sur une pratique déjà existante de consignation des points vérifiés tout en offrant une nouvelle garantie pour l'avenir.

### **B-La reconnaissance d'une « garantie fiscale » pour le contribuable contrôlé**

L'intervenant poursuit l'exposé des mesures par la « garantie fiscale », objet de sécurité juridique pour le contribuable, applicable pour les contrôles dont l'avis a été émis à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2019. Apport supplémentaire de la loi ESSOC, les points analysés dans le cadre d'une procédure de contrôle seront tacitement validés s'ils ne font pas l'objet de rectification.<sup>12</sup> Ces points deviendront opposables à l'administration dans le cadre d'une éventuelle procédure future, alors que le problème de l'application de cette garantie est soulevé par l'assistance, notamment lorsque certains éléments ne sont pas consignés dans le cadre du contrôle. Charge au conseil de s'assurer

---

<sup>11</sup> DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES, Rapport d'activité – Cahier statistique, 2018, p. 9

<sup>12</sup> Après le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF est inséré : « Il en est de même lorsque, dans le cadre d'un examen ou d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, et dès lors qu'elle a pu se prononcer en toute connaissance de cause, l'administration a pris position sur les points du contrôle, y compris tacitement par une absence de rectification. »

auprès du vérificateur, à l'issue du contrôle, que les points examinés qui ne font pas l'objet de rectification sont consignés. Assurance pour l'avenir, ce « cliquet anti-retour » offert au contribuable sera une protection efficace en cas de nouveau contrôle.

M. MARCUS conclut en rappelant que l'objectif à long terme de son administration est de favoriser les relations à toutes les étapes de la procédure fiscale. À l'étape de la déclaration, la technicité de la matière fiscale doit être prise en compte et la responsabilité des services fiscaux est d'« aider à ne pas se tromper ». Lors du contrôle, le dialogue doit être favorisé dans l'intérêt des deux parties. Enfin, à l'étape du contentieux, des éléments de sécurité juridique doivent être invocables.

Le dialogue, la bonne foi valorisée, la confiance, l'accompagnement doivent, selon M. MARCUS, infuser durablement les relations entre l'administration fiscale et le contribuable, la loi ESSOC étant une pierre participant à la construction d'une relation sereine entre les parties.