

TOULOUSE
CAPITOLE
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de l'Université Toulouse 1 Capitole.

Aspects fiscaux de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude

RAIMBAULT DE FONTAINE SOPHIE

Référence de publication : RAIMBAULT DE FONTAINE (S.), « Aspects fiscaux de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude », *Revue de jurisprudence commerciale*, 2019, n°2, p. 129-147.

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications, contacter portail-publi@ut-capitole.fr

Aspects fiscaux de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude

La loi relative à la lutte contre la fraude a été définitivement adoptée par le Parlement le 10 octobre 2018 et publiée au Journal officiel du 24 octobre 2018 (JORF n°0246, texte n°1). À visées clairement répressives, elle a été présentée comme la contrepartie de la loi n°2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance, dite loi ESSOC. Cette dernière a étendu le « droit à régularisation » au profit des contribuables de bonne foi, instauré un mécanisme de « garantie fiscale » et autorisé le Gouvernement à mettre en place, par ordonnance, une nouvelle « relation de confiance » avec les entreprises¹. L'amélioration des relations de l'administration avec les redevables de bonne foi et l'accentuation de la répression de ceux qui se soustraient sciemment à leurs obligations fiscales constituent ainsi, selon les pouvoirs publics, les deux volets indissociables de la lutte contre toutes les formes d'évitement fiscal. Pour autant, au-delà de cet équilibre de présentation, la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale s'insère surtout dans une série de textes qui ont déjà fortement renforcé l'arsenal des services fiscaux. Initié après l'affaire Cahuzac par la loi n°2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, le processus « de pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale »² connaît, avec la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale, une nouvelle étape.

1 - F. Versailles, « Loi pour un État au service d'une société de confiance : les dispositions fiscales majeures » ; Rev. fisc. patr. 2018, n° 10, ét. 23.

2 - L. Ayrault, « La pénalisation de la lutte contre la fraude fiscale », REIDF 2015, n° 1, p. 36.

Cette stratégie de renforcement constant des prérogatives de l'administration semble d'ailleurs emporter l'adhésion. Ainsi, la loi n'a pas été déférée au contrôle du Conseil constitutionnel alors même que la constitutionnalité de certains de ses dispositifs est d'ores et déjà mise en cause.

Au fond, la loi est très dense. Elle ne concerne pas uniquement la lutte contre la fraude fiscale mais comporte des dispositions plus spécifiques relatives, notamment, aux trafics de tabacs ou bien encore à la fraude sociale ou douanière. Par ailleurs, et sans entrer dans le détail technique de ces mesures, le législateur lève un certain nombre de freins à la circulation des informations entre organismes de contrôle et facilite ainsi leur collaboration. Ainsi, par exemple, la loi confère un droit d'accès aux informations figurant dans certains fichiers gérés par l'administration fiscale aux agents des organismes de sécurité sociale, aux inspecteurs du travail, aux agents des douanes, aux officiers de police judiciaire³. En outre, le nouvel article L. 142 A du LPF délie les agents des finances publiques du secret professionnel à l'égard du procureur de la République indépendamment de toute procédure judiciaire en cours ou de toutes poursuites pour fraude fiscale⁴.

Le présent commentaire entend présenter les mesures qui visent la fraude fiscale. À ce titre, la loi renforce les outils de lutte tant en ce qui concerne sa détection et sa prévention (I) que sa

3 - Loi relative à la lutte contre la fraude, art. 6 ; V. Secret professionnel de l'administration – Autorisation d'accès direct à Ficoba, Ficovie, Patrim et à la BNDP : Dr. fis. 2018, n° 46, comm. 466-1

4 - Loi relative à la lutte contre la fraude, art. 36-1

sanction (II). Mais le texte final déborde largement du projet initial du gouvernement : sa disposition la plus emblématique, d'initiative parlementaire, aménage ainsi significativement le verrou de Bercy (III).

I- Renforcement des outils de détection et de prévention de la fraude

La loi comporte de nombreuses mesures : certaines sont générales, d'autres visent plus spécifiquement la fraude réalisée par l'intermédiaire de plateformes en ligne ou de pays refusant d'appliquer les standards de transparence fiscale, à savoir les États et territoires non coopératifs (ETNC).

A - Mesures générales

1 - Création d'une seconde « police fiscale »

La loi de finances rectificative pour 2009 a créé les « officiers fiscaux judiciaires », agents de la Direction générale des finances publiques dotés de prérogatives d'officiers de police judiciaire qui ont été affectés à un nouveau service d'enquête, la Brigade nationale de la répression de la délinquance fiscale (BNRDF) placée sous l'autorité du ministre de l'Intérieur. Également constituée d'officiers de police judiciaire, la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale procède depuis, sous l'autorité du procureur ou sur commission rogatoire d'un juge d'instruction, à la recherche de faits constitutifs de fraude fiscale aggravée (LPF, art. 228, II, 1° à 5°) et infractions connexes⁵. Intervenant sur le fondement de présomptions de fraude fiscale, ce service d'enquête spécialisé est aujourd'hui chargé d'environ 200 enquêtes portant sur les montages frauduleux les plus complexes pour lesquels les procédures classiques de contrôle fiscal sont insuffisantes. De l'avis de tous, la mise en commun des compétences des officiers de police judiciaire et des agents des finances publiques a été un succès⁶. Pour autant, en réponse à la saturation prévisible de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, le Gouvernement a souhaité la création d'un second service d'enquête judiciaire fiscale au sein du ministère du budget. L'article 1^{er} de la

loi relative à lutte contre la fraude modifie donc l'article 28-2 du code de procédure pénale en ce sens, malgré les « *sérieux problèmes de concurrence entre services* » qui pourraient, selon le Conseil d'État, en résulter⁷. Selon le ministre, la mise en place effective de cette seconde « police fiscale » ne devrait pas se faire au détriment des effectifs de la Brigade nationale, ni même par redéploiement d'emplois au sein de la direction générale des finances publiques contrairement à ce qui était annoncé dans l'étude d'impact. Elle devrait être dotée d'ici 2020 d'une trentaine d'agents et être adossée au Service national de la douane judiciaire (SNDJ) selon des modalités restant à définir par décret. L'article 2 de la loi comporte en conséquence un certain nombre de dispositions dotant ces nouveaux agents des mêmes prérogatives que les officiers de douane judiciaire. Ce service pourra être saisi, en concurrence avec la Brigade nationale de la répression de la délinquance fiscale, par le procureur ou un juge d'instruction pour enquêter sur des dossiers à coloration spécifiquement fiscale.

2 - Élargissement du champ d'application de la flagrance fiscale

Prévue à l'article L. 16-0 BA du LPF, la procédure de flagrance est une procédure dérogatoire qui permet à l'administration fiscale de prendre des mesures conservatoires (LPF, art. L. 252 B) et d'appliquer des sanctions spécifiques (CGI, art. 1740 B) lorsqu'elle constate qu'un professionnel commet certaines infractions fiscales et alors même que ces infractions se rapportent à une période d'imposition en cours, pour laquelle, en conséquence, le contrôle est en principe impossible.

Pour que cette procédure puisse être mise en œuvre, certaines conditions sont requises :

1° - les infractions auxquelles l'administration entend appliquer la flagrance doivent concerner une période pour laquelle l'obligation déclarative prévue par le CGI n'est pas échue. Sont concernées les obligations déclaratives résultant des articles 170 (déclaration annuelle d'ensemble au titre de l'IR), 172 (déclaration annuelle des bénéficiaires professionnels soumis au régime réel), 223 (déclaration annuelle d'IS) et 287 (déclarations mensuelles, trimestrielles ou annuelles de TVA) ;

2° - les infractions afférentes à la période d'imposition en cours doivent avoir été décou-

5 - G. Hézar, « Présentation de la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale », : REIDF 2015, n° 1, p. 61.

6 - C. compt., *La lutte contre la fraude fiscale : des progrès à confirmer*, Rapport annuel 2016, p. 391.

7 - CE, Avis, 22 mars 2018, n°394440, §10.

vertes à l'occasion d'une procédure de contrôle fiscal mise en œuvre contre le contribuable. Il peut s'agir de perquisitions fiscales, du droit d'enquête, de la procédure spécifique de contrôle TVA des entreprises relevant d'un régime simplifié de TVA, d'une vérification de comptabilité, d'un contrôle inopiné ou d'une enquête pénale ayant révélé l'exercice d'une activité illégale (CGI, art.1649 quater-0 B bis).

3° - les faits constatés doivent être constitutifs d'une des infractions visées au I de l'article L. 16-0 BA du LPF : activité occulte, délivrance ou comptabilisation de factures fictives, participation à un réseau « carrousel de TVA », utilisation d'un logiciel permissif, recours au travail dissimulé, etc.

4° - l'administration doit établir qu'il existe des circonstances susceptibles de menacer le recouvrement des rectifications qui en résulteront.

L'article 12 de la loi adapte et élargit le champ d'application de cette procédure sur divers points. Dès 2019, l'administration pourra dresser un procès-verbal de flagrance, et en conséquence appliquer les amendes et prendre les mesures conservatoires correspondantes :

- lorsque les infractions constatées concernent des périodes pour lesquelles le délai de dépôt de la déclaration mensuelle du prélèvement à la source effectué au titre de l'IR et prévue à l'article 87-0 A du CGI n'est pas échu ;
- lorsque les infractions seront constatées au cours de la procédure de contrôle du respect des dispositions applicables aux comptes d'épargne réglementée et aux plafonds de paiement en espèces prévue à l'article

L. 80 Q du LPF.

Par ailleurs, la liste des infractions justifiant la flagrance fiscale est enrichie de deux hypothèses de défaillances déclaratives constatées au titre de périodes d'imposition achevées, alors que, depuis 2013, le seul défaut de déclaration non afférent à la période en cours justifiant la flagrance fiscale était l'absence réitérée du respect de l'obligation de dépôt de la déclaration mensuelle de TVA (LPF, art. 16-0 A BA, I, 5°). Sont ainsi ajoutées :

- l'absence du respect d'au moins deux des obligations déclaratives prévues aux articles 87-0 A, 170, 172, 223 et 287 du code général des impôts, au titre de la dernière période échue (LPF, art. 16-0 A BA, I, 1° bis nouveau) ;
- l'absence réitérée du respect d'au moins une des obligations déclaratives prévues aux ar-

ticles 87-0 A, 170, 172 et 223 et au 3 de l'article 287 (déclaration annuelle de TVA pour les redevables relevant du régime simplifié d'imposition) du CGI, durant les deux dernières périodes échues (LPF, art. 16-0 A BA, I, 1° ter nouveau).

Cette extension importante permettra au comptable public de diligenter immédiatement, dès la notification du procès-verbal de flagrance, des mesures conservatoires sans autorisation préalable du juge de l'exécution.

Le législateur a par ailleurs porté le délai de contestation du procès-verbal de flagrance ou des mesures conservatoires devant le juge du référé de 8 à 15 jours. L'appel contre l'ordonnance du juge du référé qui relevait du tribunal administratif doit désormais être formé devant le président de la cour administrative d'appel (LPF, art. L 252 B, II).

3 - Sécurisation du droit de communication de l'administration sur les données de connexion

Le Conseil constitutionnel a, dans une décision du 21 juillet 2017⁸, jugé inconstitutionnel le droit de communication des enquêteurs de l'Autorité des marchés financiers sur les données de connexion. Ce droit de communication qui n'était entouré d'aucune garantie autre que celles portant sur la nature des données communicables (CPCE, art. L. 34-1, III et VI) portait une atteinte disproportionnée au respect de la vie privée. Pour éviter une telle censure, les modalités d'accès de l'administration fiscale et des agents des douanes (LPF, art L. 96 G ; C.douanes, art. 65, 1°, i) aux données conservées et traitées par les opérateurs de communication électronique, les fournisseurs d'accès et les fournisseurs d'hébergement, ont été modifiées. La demande de communication nécessite désormais une autorisation préalable, par tout moyen dont il est gardé trace écrite, du procureur de la République du tribunal de grande instance dont dépend le service chargé de la procédure (LPF, art. L. 96 nouveau ; C douanes, art. 65 quinquième nouveau). Parallèlement, le droit de communication des agents de l'Autorité des marchés financiers est aussi réformé mais de manière différente : la demande de communication du secrétaire général doit être autorisée par « un contrôleur des demandes de connexion », à savoir en alternance par un membre du Conseil d'État ou de la Cour de cassation, élu par

8 - Cons. const., 31 juillet 2017, n° 2017-646/647 QPC, M. Alexis K. et autre.

l'assemblée générale desdites juridictions (C. monét. fin., art. L. 621-10-2). Cette disposition initialement prévue dans la loi d'action pour la croissance et la transformation des entreprises (dite PACTE) a finalement été transférée dans la loi relative à la lutte contre la fraude afin qu'elle soit votée avant le 31 décembre 2019, date d'effet de la déclaration d'inconstitutionnalité précitée.

4 - Pérennisation des aviseurs fiscaux

Depuis le 1^{er} janvier 2017⁹, l'administration peut rémunérer les personnes, les « aviseurs fiscaux », qui lui fournissent des renseignements permettant de découvrir des infractions aux règles concernant la domiciliation fiscale des personnes physiques, la déductibilité des commissions à l'exportation versées aux agents publics, la répression de l'évasion fiscale internationale et l'obligation de déclarer les comptes bancaires, les contrats de capitalisation et trust détenus à l'étranger par des résidents français. Légalement, les informations obtenues peuvent être exploitées à des fins de contrôle fiscal, sans pouvoir cependant justifier le déclenchement de perquisitions de l'article L. 16 B du LPF¹⁰, si elles ont été obtenues de manière illégale, par exemple si elles ont été volées, par la personne qui les a communiquées à l'administration. Le Conseil d'État a néanmoins une position plus restrictive puisqu'il considère que des documents illégalement obtenus ne peuvent fonder des redressements¹¹ mais peuvent uniquement justifier le déclenchement de procédures de contrôle¹². La rémunération de l'aviseur est fixée par référence au montant estimé des impôts éludés, après examen de l'intérêt fiscal des informations transmises¹³. L'article 22 de la loi relative à la lutte contre la fraude pérennise le dispositif, prévu initialement à titre expérimental pour deux ans, sans que l'on sache si le dispositif est véritablement incitatif, puisque qu'un seul aviseur aurait été rémunéré au titre de 2017. Un rapport d'information au Parlement était prévu tous les ans, la périodicité en est désormais fixée à deux ans.

9 - Art. 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017.

10 - LPF, art. L. 10-0 A.

11 - CE, 9^e et 10^e ss-sect., 15 avril 2015, n° 373269, Sté Car diffusion 78 : Dr. fisc. 2015, n°25, comm. 419.

12 - CE, 8^e et 3^e ch., 20 oct. 2016, n° 390639, M. Issan : Dr. fisc. 2018, n°18-19, comm. 295.

13 - Arrêté du 21 avril 2017 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017.

B - Contribution des plateformes en ligne à la détection de la fraude

La loi relative à la lutte contre la fraude accentue fortement la contribution des plateformes en ligne à la détection de la fraude aux impôts dus par leurs utilisateurs au titre des opérations qu'elles facilitent. Leurs obligations sont alourdies aussi bien en matière d'imposition des revenus, que de TVA.

1 - Obligations afférentes aux revenus de leurs utilisateurs

Les bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'une plateforme en ligne doivent, dans certaines hypothèses, être fiscalisés. Pour faciliter le contrôle, les articles 242 bis et 1649 quater A bis du CGI imposaient, depuis le 1^{er} janvier 2016, des obligations d'information aux entreprises, quel que soit leur lieu d'établissement, qui, en qualité d'opérateurs de plateforme, mettent en relation des personnes, par voie électronique, en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service, de l'échange ou du partage d'un bien ou d'un service (Uber, Blabla-car, Le Bon Coin, Airbnb, etc.). Ces obligations consistaient en une information annuelle des utilisateurs (CGI, art. 242 bis) et, à compter du 1^{er} janvier 2019, en une déclaration à l'administration des revenus bruts perçus par ses utilisateurs.

Ces obligations, désormais regroupées à l'article 242 bis du CGI, ont été précisées et complétées par l'article 10 de la loi relative à la lutte contre la fraude et par un arrêté du 27 décembre 2018¹⁴. En revanche, les règles de taxation des bénéfices réalisés par l'intermédiaire des plateformes en ligne n'ont pas été modifiées. À ce propos, le Sénat avait proposé un abattement forfaitaire de 3 000 € s'appliquant spécifiquement aux revenus perçus par l'intermédiaire d'une plateforme. Compte tenu du risque de rupture d'égalité entre contribuables, le dispositif a finalement été repoussé par l'Assemblée nationale.

Information des utilisateurs - À chaque transaction, la plateforme doit fournir une information loyale, claire et transparente sur les obligations fiscales et sociales qui incombent aux personnes réalisant des opérations commerciales par son intermédiaire. Elle doit en outre mettre à leur disposition un lien électronique

14 - Arrêté du 27 décembre 2018 pris pour l'application de l'article 242 bis du CGI : JORF n°0302 du 30 déc. 2018, texte 92.

vers le site des administrations explicitant la consistance de ces obligations¹⁵. Par ailleurs, la plateforme est tenue d'adresser annuellement, par voie électronique, à chaque vendeur, presta-taire ou partie à l'échange ou au partage, un document récapitulatif le nombre et le montant annuel brut des transactions réalisées au titre de l'année¹⁶. Ce récapitulatif est transmis avant le 31 janvier de l'année qui suit celle de la réalisation des opérations. Il doit faire état des éléments d'identification de l'opérateur de plate-forme¹⁷, de ceux de l'utilisateur¹⁸. S'il n'est plus exigé que la plateforme mentionne la catégorie à laquelle se rattachent les revenus perçus, l'article 242 bis du CGI précise que doivent aussi être transmises, si elles sont connues, les coordonnées du compte bancaire sur lequel ils ont été versés. Ces coordonnées bancaires sont réputées connues de l'opérateur de plateforme, dès lors qu'il procède directement au versement des sommes auprès des utilisateurs, ou qu'il a recours à cette fin à un prestataire de services, ce qui devrait être le cas dans la plupart des hypothèses¹⁹. Ces obligations d'information concernent les utilisateurs qui résident en France ou qui réalisent des ventes ou prestations de service en France au sens des articles 258 à 259 du CGI.

Information des administrations - Les opérateurs de plateforme devront par ailleurs transmettre à l'administration fiscale, avant 1^{er} janvier de l'année qui suit et par voie électronique, le document récapitulatif annuel notifié à leurs utilisateurs. Les services de la direction générale des finances publiques se chargeront de faire suivre lesdites informations à l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale²⁰.

Par exception, l'obligation de déclaration à l'administration ne concerne pas les transactions non imposables, c'est-à-dire :

- les transactions portant sur la vente entre particuliers de biens visés au II de l'article 150 UA : il s'agit des cessions de meubles meublants, appareils ménagers, automobiles ou de tous autres meubles, à l'exception des métaux précieux, si le prix de cession n'excède pas 5 000 €.

- les prestations de service dont bénéficient également les particuliers qui les proposent sans but lucratif et avec partage de frais avec les bénéficiaires. Sont ici visées, les prestations de co-consommation non imposables telles que, par exemple, les prestations de covoiturage²¹.

La dispense de déclaration est néanmoins subordonnée à la condition que le total annuel des sommes perçues par un même utilisateur n'excède pas un montant annuel fixé à 3 000 € ou que le nombre annuel de prestations réalisées dans l'année soit inférieur à 20²². Ainsi, par exemple, les données de transactions d'une personne qui réalise des opérations hebdomadaires de covoiturage, dont le nombre annuel dépasse donc 20, pour un montant annuel inférieur à 3 000 €, n'auront pas à être transmises à l'administration. Bien entendu, si cette dernière souhaite néanmoins s'assurer que les sommes en cause ne sont pas imposables, elle pourra exercer son droit de communication auprès de la plateforme²³.

Sanctions - En cas de non-respect de ces prescriptions, la plateforme encourt des sanctions qui diffèrent selon l'obligation concernée :

- le défaut d'information des utilisateurs sur leurs éventuelles obligations fiscales entraîne une amende globale forfaitaire dont le plafond est fixé à 50 000 € (CGI, art. 1731) ;
- le défaut de transmission du document récapitulatif des transactions annuelles aux vendeurs ou prestataires ou à l'administration justifie l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées (CGI, art. 1736, III).
- Les obligations déclaratives précédemment décrites concernent les revenus perçus à compter de l'entrée en vigueur de l'arrêté en fixant le contenu²⁴. L'arrêté en question ayant été publié au Journal officiel du 30 décembre 2018, les premières déclarations à l'administration interviendront en 2020 et concerneront, comme précédemment prévu, les revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2019²⁵.

15 - CGI, ann. IV, art. 23 L sexies nouveau.

16 - CGI, ann. IV, art. 23 L nonies nouveau.

17 - CGI, ann. IV, art. 23 L septies nouveau.

18 - CGI, ann. IV, art. 23 L octies nouveau.

19 - CGI, ann IV, art. 23 L decies nouveau.

20 - CSS, art. L. 11-19-1.

21 - BOI-IR-BASE-10-10-10-10, §40 à 150.

22 - CGI, ann. IV, art. 23 L undecies.23 -

LPF, art. L. 82 AA.

24 - L. n°2018-898, 23 oct. 2018, art. 10, I, 1°.

25 - Arrêté du 27 décembre 2018 pris pour l'application de l'article 242 bis du CGI : JORF n°0302 du 30 déc. 2018, texte 92.

2 - Solidarité au paiement de la TVA due par les utilisateurs de plateforme en ligne

Sur initiative du Sénat, l'article 11 de la loi introduit, à compter du 1^{er} janvier 2020, un mécanisme de solidarité au paiement de la TVA due par des assujettis qui fournissent des biens ou des prestations de service par l'intermédiaire d'une plateforme en ligne (CGI, art. 283 bis et 293 A ter nouveau du CGI).

Plateformes concernées - Les plateformes en ligne concernées sont celles définies à l'article L. 111-7, I, 2° du code de la consommation. La solidarité en matière de TVA a donc un champ d'application plus étendu que celui des obligations d'information prévues à l'article 242 bis du CGI. Sont non seulement visées les plateformes qui mettent en relation plusieurs parties en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service ou de l'échange ou du partage d'un bien ou d'un service mais également celles qui mettent les parties en relation pour le partage ou l'échange d'un contenu, à savoir les hébergeurs. Ne sont néanmoins concernées que les plateformes dont le nombre de connexions dépasse 5 millions de visiteurs uniques par mois²⁶.

Dettes fiscales concernées par la solidarité - La TVA, pour le paiement de laquelle les plateformes peuvent être tenues pour solidaires, est la TVA due :

- par des assujettis, quel que soit leur lieu d'établissement, qui effectuent ou fournissent à des personnes non assujetties, par l'intermédiaire de la plateforme, des livraisons de biens ou des prestations de service dont le lieu d'imposition se situe en France (CGI, art. 283 bis nouveau) ;
- par des personnes qui procèdent, par l'intermédiaire de la plateforme, à des importations en France (CGI, art. 293 A ter nouveau).

Sont cependant exclues du champ d'application de la solidarité, les opérations visées au 14 bis de la directive 2006/112 relative au système commun de TVA, issu de la directive 2017/2455 du 5 décembre 2017, qui devra être transposé avant le 1^{er} janvier 2021. Afin de lutter plus efficacement contre la fraude à la TVA dans le cadre du commerce en ligne, cet article prévoit en effet que, s'agissant des ventes à distance de biens importés de pays tiers contenus dans des envois d'une valeur intrinsèque ne dépassant pas 150 € et des livraisons de biens

dans la Communauté par un assujetti non établi dans la Communauté à une personne non assujettie, les plateformes ayant facilité l'opération seront réputées avoir reçu et livré les biens elles-mêmes. Dans ces hypothèses, la plateforme n'opérera donc plus comme un intermédiaire transparent mais sera le redevable de la TVA. Son obligation au paiement de la TVA sur les opérations qu'elle a facilitées ne dépendra donc pas de la mise en œuvre de la procédure spécifique décrite ci-après.

Mise en œuvre de la solidarité - La solidarité au paiement de la TVA érudée sur des opérations réalisées par l'intermédiaire d'une plateforme impliquera la mise en œuvre d'une procédure préalable en trois étapes :

1° - La plateforme se verra signaler, par l'administration, l'assujetti à propos duquel il existe des présomptions qu'il se soustrait à ses obligations en matière de déclaration ou de paiement de la TVA afin que celle-ci puisse prendre des mesures de nature à lui permettre de régulariser sa situation. Les mesures mises en œuvre devront être notifiées à l'administration.

2° - Si les présomptions de manquement persistent après un délai d'un mois à compter du premier signalement, l'administration mettra en demeure la plateforme de prendre des mesures supplémentaires ou, à défaut, d'exclure l'opérateur concerné. Là encore, les mesures prises devront être notifiées à l'administration fiscale.

3° - Si, dans le délai d'un mois, les mesures demandées n'ont pas été mises en œuvre ou ne sont pas effectives, la plateforme sera solidairement tenue au paiement de la TVA due par le redevable présumé se soustraire à ses obligations.

Ces dispositions visent spécifiquement les professionnels qui opèrent illégalement par le biais des plateformes internet et marquent clairement la volonté du législateur de responsabiliser celles qui tolèrent et même facilitent ce type d'infractions.

C - Renforcement des mesures restrictives à l'égard des « paradis fiscaux »

La loi de lutte contre la fraude élargit les situations dans lesquelles peuvent être mises en œuvre les mesures fiscales restrictives prévues au code général des impôts à l'encontre des contribuables qui opèrent *via* des pays offrant un « régime fiscal privilégié » ou des États ou territoires non coopératifs (ETNC).

26 - C. consom., art. L. 111-7-1 et D 111-15.

1 - Adaptation du critère du régime fiscal privilégié (CGI, art. 238 A)

L'article 238 A du CGI permet à l'administration de remettre en cause la déduction de charges qui correspondent à des sommes versées à des personnes domiciliées ou établies à l'étranger qui y sont soumises à un régime fiscal privilégié, c'est-à-dire « si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies ». Cette définition du « régime fiscal privilégié » sert de référence, par renvoi à l'article 238 A du CGI, pour l'application d'un certain nombre de dispositifs anti-abus visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales internationales. Sont notamment concernés, les articles 209 B (sociétés étrangères contrôlées), 123 bis (revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies à l'étranger), 155 A (dispositif dit « rent a star ») et 57 du CGI (présomption de distribution en cas d'anormalité des prix de transfert). La baisse annoncée du taux normal de l'IS à 25 % d'ici 2022²⁷, si elle est maintenue, aurait eu pour effet mécanique de restreindre le champ d'application de ces divers dispositifs. En conséquence, l'article 32 de la loi abaisse le seuil relatif en deçà duquel un régime fiscal étranger peut être considéré comme privilégié au sens de l'article 238 A du CGI. À compter du 1^{er} janvier 2020, tel sera le cas dès lors que l'impôt étranger sera inférieur à « 40 % ou plus » de l'impôt français.

2 - Mesures relatives aux États et territoires non coopératifs (ETNC)

Depuis 2010, la France dispose d'une liste de pays considérés comme des « paradis fiscaux », appelés États et Territoires non coopératifs (ETNC). L'inscription d'un État sur cette liste déclenche l'application de diverses mesures fiscales restrictives à l'endroit des contribuables qui réalisent des opérations à destination ou à partir de ces ETNC. La liste des ETNC est arrêtée par les ministres chargés de l'économie et des finances en application des critères fixés à l'article 238-0 A du CGI. La liste actuellement en vigueur résulte d'un arrêté du 8 avril 2016 et comprend le Botswana, Brunei, le Guatemala, les Îles Marshall, Nauru, Niue, et le Panama.

L'article 31 de la loi relative à la lutte contre la fraude élargit les critères de qualification des ETNC et modifie certains des dispositifs fiscaux dont la mise en œuvre est associée à cette qualification.

Élargissement des critères de qualification - Selon le 1 de l'article 238-0 A du CGI, sont inscrits sur cette liste les États ou territoires qui ne remplissent pas les standards de l'OCDE en matière de transparence et d'échange d'informations et qui n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative, ni signé avec au moins douze États ou territoires une telle convention. Le 2 du même article prévoit une évaluation régulière de ces conditions, tous les ans en principe, pour tenir compte de l'évolution des engagements internationaux contractés par les États concernés et de l'effectivité de la mise en œuvre des normes de transparence.

L'article 31 de la loi de lutte contre la fraude complète ces critères et prévoit :

- qu'un État européen peut désormais figurer sur la liste des ETNC sous réserve, bien entendu, qu'il remplisse les critères tenant au défaut de transparence ci-dessus mentionnés. Il est néanmoins expressément exclu que les territoires de la République française puissent y être inscrits (CGI, art. 238-0 A, 1 et 2 bis) ;
- que sont inscrits sur cette liste les États ou territoires figurant sur la liste européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, dite « liste noire », issue des conclusions du Conseil de l'Union européenne du 5 décembre 2017²⁸ (CGI, art. 238-0 A, 2 bis). Dans la mesure où l'inscription d'un État sur cette « liste noire » ne s'accompagne d'aucune mesure européenne de rétorsion, le législateur français marque ici son souci de ne pas la laisser sans conséquences. Néanmoins, si la nouvelle rédaction de l'article 238-0 A du CGI prévoit que tous les États blacklistés au niveau européen doivent figurer sur la liste nationale des ETNC, elle distingue selon la cause de l'inscription afin de cibler les mesures restrictives qui y sont associées.

Ainsi, le 2 bis de l'article 238-0 A du CGI prévoit que les États figurant sur la « liste noire » européenne peuvent être inscrits sur la liste des ETNC à deux titres différents :

27 - L. fin. 2018, n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 84 : Dr. fisc. 2018, n°1, comm. 35.

28 - Conclusions du Conseil de l'Union européenne du 5 décembre 2017, 15429/17.

- soit que leur système fiscal facilite la création de structures ou de dispositifs extraterritoriaux destinés à attirer des bénéficiaires qui n'y reflètent pas une activité économique réelle, régimes dit offshore (CGI, art. 238-0 A, 2 bis, 1° nouveau) ;
- soit qu'ils ne respectent pas au moins un des autres critères définis à l'annexe V des conclusions du Conseil du 5 décembre 2017. Sont ici visés des États qui s'affranchissent des normes internationales d'échange d'informations fiscales (critère de la transparence fiscale), qui appliquent des mesures dommageables (critère de l'équité fiscale) ou qui ne mettent pas en œuvre les mesures visant à lutter contre l'érosion des bases d'imposition et les transferts de bénéficiaires élaborées dans le cadre de l'OCDE et du G20 (mesures dites anti-BEPS) (CGI, art. 238-0 A, 2 bis, 2° nouveau).

Appliqués à la date de parution de la loi, ces nouveaux critères auraient conduit, compte tenu de la consistance de la liste européenne à cette date, à ajouter six ETNC à la liste française, tous au titre de l'article 238-0 1, 2 bis, 2° du CGI : Guam, la Namibie²⁹, Samoa, les Samoa américaines, Trinité-et-Tobago, les Îles vierges américaines. Il convient d'attendre le nouvel arrêté du ministre du Budget pour en connaître la consistance définitive. Les mesures restric-

tives du CGI seront applicables aux contribuables opérant vers ou à partir des ETNC nouvellement inscrits à partir du premier jour du mois suivant la publication de cette nouvelle liste.

Modulation des mesures restrictives selon le motif d'inscription sur la liste des ETNC - L'article 31 de la loi relative à la lutte contre la fraude introduit, par modification de chacun des articles concernés, une modulation du champ d'application des mesures fiscales restrictives attachées à l'inscription d'un État sur la liste des ETNC. Pour simplifier, si un État y figure en application des critères français (CGI, art. 238-0 A, 2) ou parce que son système fiscal abrite un ou plusieurs dispositifs offshore qui ont justifié son inscription sur la « liste noire » européenne (CGI, art. 238-0 A, 2 bis, 1°), l'ensemble des mesures restrictives visant les ETNC seront applicables. Si, en revanche, un État est qualifié d'ETNC à raison du fait qu'il ne respecte pas au moins un des autres critères européens (CGI, art. 238-0 A, 2 bis, 2°), les contribuables qui opèrent vers ou à partir de son territoire ne seront concernés que par les dispositifs qui assouplissent, au profit de l'administration, les conditions de mise en œuvre d'un régime anti-abus.

Les tableaux ci-dessous proposent une présentation simplifiée des modifications apportées :

| DISPOSITIFS APPLICABLES À L'ENSEMBLE DES ETNC | | |
|---|--|---|
| Article | Objet du dispositif | Mesure restrictive ETNC |
| CGI, 57 al. 2 | Présomption de transfert de bénéficiaires entre sociétés dépendantes | Dispense de la condition de dépendance ou de contrôle si une des sociétés est établie dans un ETNC |
| CGI, art. 123 bis, 4 ter | Revenus réalisés via une participation d'au moins 10 % dans une structure étrangère soumise à un régime fiscal privilégié | Condition de détention de 10 % présumée si la structure étrangère est établie dans un ETNC |
| CGI, art. 209 B, 5 | Imposition des revenus d'une société étrangère soumise à un régime fiscal privilégié contrôlée par une société établie en France | Non imputation sur l'IS français des retenues à la source supportées par la structure au titre de revenus passifs provenant d'un ETNC |
| CGI, art. 238 A, al. 3 | Déductibilité des versements à des résidents étrangers soumis à un régime fiscal privilégié subordonnée à la preuve du caractère réel et normal des dépenses correspondantes | Preuve supplémentaire d'un objet et d'un effet autre que de permettre la localisation de ces dépenses dans un ETNC, si le bénéficiaire est domicilié ou établi dans un ETNC |
| CGI, art. 244 bis, al. 5 | Imputation du prélèvement sur les revenus immobiliers de non-résidents sur l'IS dû en France et restitution de l'excédent | Non restitution de l'excédent pour les résidents d'un ETNC |
| CGI, art. 244 bis A, V | Imputation du prélèvement sur les PV immobilières de non-résidents sur l'IS dû en France et restitution de l'excédent | Non restitution de l'excédent pour les résidents d'un ETNC |
| CGI, art. 792-0 bis, II-2, al. 6 | Paiement des droits par l'administrateur lors de la transmission à titre gratuit de biens ou droits compris dans un trust | Responsabilité solidaire des bénéficiaires du trust si l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un ETNC |
| LPF, art. L. 13 AB | Obligation documentaire en matière de prix de transfert | Obligation supplémentaire si l'une des sociétés associées est établie dans un ETNC |

29 - La Namibie est sortie de la liste noire européenne le 6 novembre 2018 en raison de ses efforts et engagements : Dr. fisc. 2018, n°47, act. 510.

| DISPOSITIFS APPLICABLES UNIQUEMENT AUX ETNC INSCRITS SUR LE FONDEMENT DES 2 ET 2 bis 1° DE L'ART. 238-0 A du CGI | | |
|--|---|---|
| Article | Objet du dispositif | Mesure restrictive ETNC |
| CGI, art. 39 duodecies, 2-c | Régime des plus-values professionnelles pour cession de titres de sociétés | Régime des PV court terme pour les cessions de titres de sociétés établies dans ETNC et détenus depuis plus 2 ans. |
| CGI, art. 39 terdecies, 5, 2°, b | Régime des PV long terme pour les distributions des sociétés de capital-risque | Exclusion du régime des PV long terme lorsque les bénéfices distribués proviennent de la cession de titres de sociétés établies dans ETNC |
| CGI, art. 119 bis, 2 et 187, 2 | Retenue à la source sur revenus distribués payés à des résidents étrangers | Taux de la retenue à la source porté à 75 % lorsque le revenu est payé dans un ETNC |
| CGI, art. 125-0 A, II bis | Prélèvement sur les produits de bons ou contrats de capitalisation bénéficiant à une personne établie dans un ETNC | Taux de la retenue à la source porté à 75 % lorsque le bénéficiaire est établi dans un ETNC |
| CGI, art. 125 A, III, et III bis | Prélèvement sur les produits de placement à revenu fixe payés dans un ETNC | Taux du prélèvement porté à 75 % lorsque le bénéficiaire est établi dans un ETNC |
| CGI, art. 145, 6, d | Régime des sociétés mères | Exclusion du régime si la filiale est établie dans un ETNC |
| CGI, art. 150 ter, 3 | Régime d'imposition des profits réalisés lors de la cession ou du dénouement de contrats financiers | Imposition à un taux forfaitaire de 50 % lorsque le teneur ou le cocontractant est établi dans un ETNC |
| CGI, art. 163 quinquies C, II, 2 | Distributions par une société de capital-risque prélevées sur les bénéfices réalisés dans le cadre de son objet social | Exclusion de l'exonération si payées dans un ETNC |
| CGI, art. 163 quinquies C bis | Distributions par une société unipersonnelle d'investissement à risque | Exclusion de l'exonération de la retenue à la source si payées dans un ETNC |
| CGI, art. 182 A bis, VI | Retenue à la source sur les rémunérations de prestations artistiques réalisées en France et versées à une personne établie hors de France | Taux de la retenue à la source porté à 75 % lorsque le bénéficiaire est établi dans un ETNC |
| CGI, art. 182 A ter, V | Retenue à la source sur la cession par une personne établie hors de la France de titres correspondant à la souscription d'actions, à des attributions gratuites d'actions | Taux de la retenue à la source porté à 75 % lorsque les gains sont réalisés par une personne domiciliée dans un ETNC |
| CGI, art. 182 B, III | Retenue à la source sur certains revenus de prestations intellectuelles et libérales versés à un bénéficiaire qui n'a pas en France d'installation permanente | Taux de la retenue à la source porté à 75 % si le bénéficiaire est établi dans un ETNC |
| CGI, art. 219, I, a sexies-0 ter | Régime des PV long terme pour les cessions de titres de participation – exonération sauf quote-part pour frais et charges | Exclusion de l'exonération si les titres cédés sont ceux d'une société établie dans un ETNC |
| CGI, art. 244 bis, al. 1 | Prélèvement sur les profits relevant des BIC tirés d'immeubles par des personnes établies hors de France | Taux du prélèvement porté à 75 % si les profits sont réalisés par une personne établie dans un ETNC |
| CGI, art. 244 bis B, al. 2 | Prélèvement sur les profits tirés de la cession ou du rachat de droits sociaux réalisés par des personnes établies hors de France | Taux du prélèvement porté à 75 % si les profits sont réalisés par une personne établie dans un ETNC |
| CGI, art. 792-0 bis, II-2 al. 6 | Droits de mutation à titre gratuit dus à raison de la transmission de biens placés dans un trust | Imposition au taux de 60 % si l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un ETNC |
| LPF, art. L.62 A, 4° | Demande de dispense de retenue à la source en cas de transferts ou de distributions de bénéfices à l'étranger | Exclusion si le bénéficiaire des revenus considérés comme distribués est situé dans un ETNC |

Introduction de clauses de sauvegarde - Afin que les contribuables qui réalisent des opérations avec un ETNC ne se voient plus opposer des présomptions irréfragables de fraude, le législateur a introduit une clause de sauvegarde, libellée conformément aux exigences du Conseil constitutionnel, dans chacun des articles qui en étaient encore dépourvus. En effet, saisi de mesures fiscales restrictives appli-

cables aux opérations réalisées en direction ou à partir d'un ETNC, le Conseil constitutionnel a jugé que la lutte contre les « paradis fiscaux » constitue un objectif à valeur constitutionnelle. Il a néanmoins exigé que le contribuable concerné par une telle mesure puisse apporter la preuve que les opérations contestées « correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour

objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéficiaires dans un État ou territoire »³⁰.

II - Le renforcement des sanctions de la fraude

La loi relative à la lutte contre la fraude comprend également des mesures qui aggravent les sanctions. Elles concernent tant la répression administrative de celle-ci que sa répression pénale.

A - Le renforcement de la répression administrative

La loi permet à l'administration d'une part, de sanctionner les professionnels dont les conseils ont permis la réalisation d'une fraude fiscale et d'autre part, de publier les sanctions fiscales appliquées aux personnes morales.

1 - Sanction des professionnels ayant apporté leur concours à des faits de fraude fiscale

Bientôt tenus à une obligation de déclaration des dispositifs transfrontières de planification fiscale³¹, les professionnels du droit et du chiffre sont encore dans le viseur du législateur. Celui-ci réaffirme, à l'article 19 de la loi, sa volonté de voir sanctionner ceux qui ont apporté leur concours à des manquements frauduleux³². Lorsqu'il s'avère qu'ils ont sciemment facilité la

30 - Cons. const., 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, Ass. Français des entreprises privées et a. : Dr. fisc. 2015, n° 12, comm. 223 ; Cons. const., 25 nov. 2016, n° 2016-598 QPC, Eurofrance : Dr. fisc. 2016, n° 48, act. 672.

31 - La directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration est entrée en vigueur le 25 juin 2018. Elle doit être transposée dans les législations nationales avant le 31 décembre 2019. Pour les obligations qui en découleront, voir, M.-H. Pinard-Fabro, « Optimisation fiscale transfrontière : de nouvelles obligations dès à présent » : FR 2018, n° 30, p. 23. L'article 22 de la loi relative à la lutte contre la fraude autorise le Gouvernement à prendre par voie d'ordonnance les mesures de nature législative de transposition de cette directive.

32 - La loi de finances pour 2015 a créé un article 1760 C au CGI qui prévoyait qu'une amende pouvait être mise à la charge des personnes ayant apporté leur concours à des faits constitutifs d'abus de droit. Le dispositif a été invalidé par le Conseil constitutionnel à raison de l'imprécision de son texte tant en ce qui concernait la définition de l'infraction, que le mode de calcul de l'amende (Cons. const., 29 déc. 2014, n° 2014-707 DC, cons. 54 et 55).

préparation ou la consommation de faits constitutifs de fraude fiscale, les avocats fiscalistes, notaires, experts comptables, conseillers financiers, commissaires comptes, officines d'optimisation fiscale, etc.³³ peuvent déjà, sur le fondement de l'article 1742 du CGI, être condamnés pour complicité de fraude fiscale³⁴. Ils peuvent désormais, sous réserve de ne pas être poursuivis en tant que complices, faire l'objet d'une sanction administrative (CGI, art. 1740 A bis nouveau), s'il est établi qu'ils ont intentionnellement fourni des prestations ayant directement permis des manquements fiscaux graves³⁵.

Montant de l'amende - Le montant de l'amende est fixé à 50 % des sommes tirées de la prestation fournie au contribuable sans pouvoir être inférieur à 10 000 €.

Conditions de la sanction - L'amende administrative s'applique si d'une part, les irrégularités commises par le tiers répondent à certains critères de gravité et si d'autre part, la prestation qui les a directement permises correspond à l'une de celles visées au I de l'article 1740 A du CGI.

Ainsi, les agissements commis par le contribuable ayant « bénéficié » des prestations auxquelles le professionnel est sanctionné, doivent avoir donné lieu à une majoration de 80 %, pour l'un des manquements qui suit :

- activité occulte (CGI, art. 1728, 1, c) ;
- abus de droit, manœuvres frauduleuses ou dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat (CGI, art. 1729, b et c) ;
- défaut de déclaration d'un compte ouvert, détenu, utilisé ou clos à l'étranger (CGI, art. 1649 A nouveau³⁶), de contrats de capita-

33 - Le texte de l'article 1729 A bis reprend, pour désigner les professionnels susceptibles d'être sanctionnés, la même formulation que celle utilisée par l'article L. 86, a du LPF relatif au droit de communication de l'administration à l'égard de membres de certaines professions non commerciales.

34 - Les peines encourues sont alors les mêmes que celles applicables aux personnes ayant eu recours à leurs services : C. pén., art. 121-6

35 - L'amende peut être appliquée aux prestations fournies à compter du 25 octobre 2018.

36 - L'article 7 de la loi relative à la lutte contre la fraude étend l'obligation de déclaration, visée à l'alinéa 2 de l'article 1649 A du CGI, aux comptes non seulement ouverts, utilisés et clos à l'étranger mais également à ceux qui y sont simplement détenus, c'est-à-dire aux « comptes dormants » sur lesquels n'a été effectuée aucune opération au cours de l'année. Par ailleurs, l'article L.169 du LPF qui

lisation ou placements de même nature (*CGI, art. 1649 AA*), d'actifs placés dans un trust (*CGI, art. 1649 AB*).

En revanche, et contre l'avis du Sénat et du Conseil national des barreaux³⁷, le prononcé de l'amende n'est pas subordonné au caractère définitif des sanctions infligées à la personne conseillée. Elles doivent simplement avoir été mises en recouvrement. Dans le cas où les sanctions seraient ultérieurement dégrévées ou déchargées, l'amende prononcée à l'égard du professionnel devra elle aussi être dégrévée.

La prestation fournie par le professionnel mis en cause doit en outre, selon l'article 1740 A bis du CGI, avoir permis au contribuable :

- de dissimuler son identité par la fourniture d'une identité fictive ou d'un prête-nom ou par l'interposition d'une personne physique ou morale ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établi à l'étranger ;
- de dissimuler sa situation ou son activité par un acte fictif ou comportant des mentions fictives ou par l'interposition d'une entité fictive ;
- de bénéficier à tort d'une déduction du revenu, d'un crédit d'impôt, d'une réduction d'impôt ou d'une exonération d'impôt par la délivrance irrégulière de documents ;
- ou, avoir consisté à réaliser pour le compte du contribuable tout acte destiné à égarer l'administration.

Compte tenu de la généralité du dernier exemple de cette liste, les exigences tenant à la nature de la prestation fournie ne devraient pas véritablement restreindre le pouvoir de sanction de l'administration. En revanche, dans la mesure où il lui est interdit de demander des informations sur la nature des services fournis par des personnes dépositaires du secret professionnel tant dans le cadre de son droit de communication, qu'au cours d'une vérification

porte à 10 ans le délai de reprise lorsque l'obligation de déclaration prévue à l'article 1649 A du CGI n'a pas été respectée prévoit désormais que ce délai spécial de reprise ne s'applique pas lorsque le contribuable apporte la preuve de ce que le total des soldes créditeurs de ses comptes à l'étranger n'a pas excédé 50 000 € à un moment quelconque de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite et non plus comme auparavant au 31 décembre de ladite année (Loi relative à la lutte contre la fraude, art.9).

37 - M. Lartigue, « Projet de loi de lutte contre la fraude : le CNB demande le retrait de l'amende visant les conseils » : GP 2018, n°21, p. 5.

de comptabilité³⁸, elle pourrait avoir des difficultés à apporter la preuve, qui lui incombe, de la consistance de la prestation et du lien direct de cette dernière avec les infractions reprochées au contribuable.

Sanctions complémentaires - Le III de l'article 1740 A bis du CGI prévoit à titre de sanction complémentaire que le professionnel visé ne peut participer aux travaux d'un certain nombre de commissions fiscales dont, notamment, les commissions des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (*CGI, art. 1651 à 1651 M*), les commissions départementales de conciliation (*CGI, art. 1653 A*), le Comité de l'abus de droit fiscal (*CGI, art. 1653 C*), la Commission des infractions fiscales (*LPF, art. L. 228*), etc.

Procédure - La décision d'appliquer l'amende doit être motivée et notifiée trente jours au moins avant sa mise en recouvrement afin que l'intéressé puisse présenter ses observations (*LPF, art. L.80 D*). Elle doit être prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur divisionnaire (*LPF, art. L. 80 E*).

Contestation de la sanction - La contestation de la sanction pourra emprunter deux voies distinctes selon les motifs invoqués. Le professionnel mis en cause pourra d'abord contester les majorations mises à la charge du contribuable, conditions de l'amende qui lui est appliquée. L'article 1740 A, II du CGI lui réserve pour ce faire les mêmes garanties et voies de recours que celles ouvertes au contribuable. Il pourra donc contester non seulement les impositions mises à la charge de son client, mais également les majorations dont elles sont accompagnées. Il est néanmoins précisé que la décharge ou le dégrèvement de l'amende ne pourra être obtenu qu'en raison de la décharge ou du dégrèvement des majorations pour un motif lié à leur bien-fondé. Par ailleurs, curieusement, la loi ne met aucune obligation d'information à la charge de l'administration pour permettre au professionnel mis en cause d'être informé d'une éventuelle décharge des majorations infligées à son client ou d'avoir accès au dossier fiscal de celui-ci. Cet oubli est fort regrettable. Il laisse augurer de futures questions prioritaires de constitutionnalité sur

38 - LPF, art. L. 13-0 A et L.86. En revanche un contribuable, qui n'est pas lié par le secret professionnel, peut décider volontairement de révéler les consultations juridiques rédigées par son avocat sans que cela ne vicié la procédure d'imposition : CE, 12 déc. 2018, n°414088.

le fondement des droits de la défense³⁹. En effet, et comme l'avait d'ailleurs noté le Sénat, en situation de conflit entre la défense de ses propres intérêts et de ceux de son client, un avocat pourrait avoir à se déporter et ne plus avoir accès aux informations nécessaires à sa propre défense⁴⁰.

Le professionnel mis en cause pourra ensuite contester l'amende qui lui est infligée, pour des motifs propres, dans le cadre d'un recours distinct de celui mené contre les majorations appliquées à son client. Bien que l'article 1740 A bis du CGI soit muet sur ce point, ce recours devrait être présenté, après réclamation contentieuse, devant le juge administratif comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 1754)⁴¹.

Enfin, l'article 19 de la loi permet aux directeurs d'un organisme de recouvrement ou de la caisse de mutualité sociale agricole d'appliquer la même amende aux professionnels dont les prestations ont directement contribué à la commission d'actes constitutifs d'abus de droit social (C. séc. Soc., art. L. 114-18-1 nouveau).

2 - Publication des sanctions administratives infligées à des personnes morales

L'article 1729 A bis nouveau du CGI, issu de l'article 18 de la loi, étend à la matière fiscale le principe du « blame and shame » déjà appliqué dans d'autres domaines, par exemple pour les sanctions prononcées par l'Agence des marchés financiers (C. monét. fin., art L. 621-15). Selon ce texte, l'administration pourra publier sur son site internet, pour une durée n'excédant pas un an, les amendes ou majorations fiscales prononcées contre des personnes morales uniquement⁴².

39 - C. Sand, « Doute sur la constitutionnalité et la conventionnalité de l'amende fiscale contre les professionnels permettant la commission de fraude fiscale » : Dr. fisc. 2018, n°46, comm. 491.

40 - A. de Montgolfier, « Rapport sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale », n° 602, Sénat, 27 juin 2018, p.124.

41 - Étude d'impact, 27 mars 2018, p. 43.

42 - Le projet de loi prévoyait que seraient aussi concernées les sanctions prononcées à l'égard de personnes physiques agissant à titre professionnel. Le Conseil d'État ayant considéré, dans son avis consultatif, que cette limitation n'était pas en rapport avec l'objet de la loi et portait atteinte au principe d'égalité devant la loi, le texte réserve l'application de cette sanction aux seules personnes morales. Il n'est pas évident que le champ d'application modifié de la mesure soit plus en rapport avec l'objet de la

Sanctions publiables - La publication concerne les sanctions administratives prononcées à raison de manquements graves caractérisés cumulativement par :

- un montant de droits fraudés d'un ~~montant~~ minimum de 50 000 € ;
- le recours à une manœuvre frauduleuse au sens de l'article 1729, c du CGI, c'est-à-dire à des agissements volontaires « destinés à égarer ou à restreindre le pouvoir de vérification de l'administration »⁴³, mais aussi à un abus de droit.

La sanction n'a en revanche pas à être définitive. Le législateur a choisi, pour des raisons d'efficacité et après débat, de privilégier le rapprochement de la publication de la sanction, de son prononcé. La publication porte sur la nature, le montant des droits fraudés, des amendes et des majorations, la dénomination de la personne morale, ainsi que, le cas échéant, son activité professionnelle et le lieu de son exercice.

Non cumul de la publication et du dépôt d'une plainte pour fraude fiscale - La publication est exclue si « les manquements [sanctionnés] ont fait l'objet d'un dépôt d'une plainte pour fraude fiscale ». Dans ce cas, la publication de la décision de condamnation, que le juge pénal est désormais tenu d'ordonner, assurera la publicité du délit. Néanmoins, littéralement, l'article 1749 A bis du CGI n'interdit pas à l'administration de publier des sanctions infligées à des contribuables ayant commis des infractions justifiant une dénonciation automatique au Parquet, pour lesquelles la plainte n'est plus requise. Certes le Gouvernement considère qu'une double publication pourrait être considérée comme excessive au regard du principe de proportionnalité des peines⁴⁴, mais il reste que la formulation retenue autorisera la publication des sanctions administratives lorsque le Parquet, informé, décidera de ne pas poursuivre.

Intervention de la CIF - La décision de publication est prise par l'administration après avis conforme et motivé de la Commission des infractions fiscales qui reçoit là une nouvelle mission. Elle doit, après avoir invité le contribuable à présenter ses observations sous 30

loi (V. sur ce point, L. Ayrault, Chronique de droit public financier : RFDA 2018, p. 1185).

43 - CE, 19 déc. 1979, n° 13.072, Chaussât : Dr. fisc. 1980, n° 25, comm. 1426.

44 - Étude d'impact, précit., p. 38.

jours, se prononcer sur le point de savoir si, au vu des manquements et des circonstances dans lesquelles les faits ont été commis, la publication est justifiée⁴⁵.

Contestations - La décision de publication est notifiée à la personne morale qui dispose alors d'un délai de 60 jours durant lequel les sanctions ne sont pas publiées. Pendant ce délai, elle peut :

- contester la décision de publication dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir devant le juge administratif assorti le cas échéant d'un référé-suspension⁴⁶. Les moyens qui pourront être invoqués concernent la légalité de la décision de publication : vice de procédure, incompétence de son auteur, violation d'une des conditions de fond posées à l'article 1729 A bis du CGI ;
- introduire une réclamation contentieuse pour contester les impositions, majorations ou amendes dont la publication est envisagée. Introduite dans le délai de 60 jours précité, cette réclamation suspend la décision de publication jusqu'à ce que les impositions ou amendes soient définitives (CGI, art. 1729 A bis).

Une réclamation peut bien évidemment être introduite après l'expiration du délai de 60 jours précité (LPF, art. R. 196-1, R. 196-3). Dans ce cas, la publication ayant déjà eu lieu, l'administration sera simplement tenue d'y mettre un terme jusqu'à ce qu'intervienne une décision juridictionnelle confirmant de manière définitive le bien-fondé de la décision de publication. Dans le cas inverse, l'administration est tenue de publier toute décision juridictionnelle revenant sur les impositions et les amendes ou majorations ayant fait l'objet d'une publication. Se posera alors inmanquablement la question de la réparation du préjudice de réputation potentiellement subi par la personne morale dénoncée à tort.

La mesure s'applique aux manquements commis à compter du 25 octobre 2018.

B - L'aggravation des sanctions pénales

1 - Augmentation du montant de l'amende encourue

45 - Selon l'avis du Conseil d'État, cette procédure est de nature à satisfaire aux exigences constitutionnelles de proportionnalité et de personnalisation des peines (Cons. const., 28 juin 2013, n°2013-329 QPC).

46 - CJA, art. L. 521-1.

L'augmentation du montant des peines d'amende associées au délit de fraude fiscale est constante depuis 2012. Initialement fixée à 37 500 €, l'amende maximale a été portée à 500 000 € pour les faits commis à compter du 16 mars 2012⁴⁷. Puis la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la délinquance économique et financière a fixé le montant de l'amende maximale à 2 000 000 € pour les faits commis en bande organisée ou pour les fraudes fiscales dites aggravées visées aux 1° à 5° de l'article 1741 du CGI. Ce montant a été de nouveau modifié par la loi de finances pour 2018 et porté à 3 000 000 €. Lorsque le délit est commis par une personne morale, les amendes maximales encourues sont, en application de l'article 131-38 du code pénal, quintuplées et portées respectivement 2 500 000 € ou 15 000 000 € selon le cas.

Ces montants n'ont pas été révisés par la loi relative à la lutte contre la fraude. Cependant, pour les faits commis à compter du 25 octobre 2018⁴⁸, l'amende encourue pourra être portée au double, ou au décuple pour les personnes morales, du montant des sommes fraudées lorsque le double ou le décuple des produits de l'infraction, c'est-à-dire du montant des droits fraudés, est supérieur aux peines maximales applicables.

Désormais donc, l'amende pourra être portée au double du montant des droits fraudés sans que les amendes maximales visées à l'article 1741 du CGI ne constituent un plafond, pour les fraudes fiscales commises :

- par une personne physique, lorsque le montant des droits en cause est supérieur à 250 000 € ;
- par une personne morale, lorsque les droits fraudés excèdent 1 250 000 € ;
- en bande organisée ou pour les fraudes fiscales aggravées, lorsque les droits fraudés excéderont 1 500 000 € pour les fraudes commises par une personne physique, et 7 500 000 € s'il s'agit d'une personne morale.

L'intention du législateur est de rendre les amendes encourues les plus dissuasives possible. Mais peine encourue n'est pas peine prononcée et il est fort difficile de prévoir ce

47 - Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012.

48 - CGI, art. 1741 modifié par l'article 23 de la loi relative à la lutte contre la fraude.

que sera la pratique des juridictions pénales⁴⁹. Néanmoins, pour les très gros dossiers, cette aggravation substantielle des risques financiers encourus pourrait contribuer à convaincre les contribuables de l'opportunité de passer par les modes alternatifs au jugement que la loi relative à la lutte contre la fraude étend au délit de fraude fiscale.

2 - Diffusion des condamnations pour fraude fiscale

Depuis 2011, le prononcé de la peine complémentaire d'affichage et de diffusion de la décision de condamnation pour fraude fiscale n'était qu'une faculté pour le juge pénal (CGI, art. 1741 ; C. pén., art. 131-35 et 131-39). Le Conseil constitutionnel avait en effet jugé que son automaticité était de nature à porter atteinte aux principes de nécessité et d'individualisation des peines⁵⁰. Depuis, en pratique, et alors qu'elle était systématiquement requise, la peine complémentaire d'affichage et de diffusion n'était appliquée que pour 5 % des condamnations⁵¹. Le législateur semble avoir jugé ce pourcentage trop faible. L'article 1741 du CGI, modifié par l'article 16 de la loi relative à la lutte contre la fraude, revient donc au principe initial, à savoir l'automaticité de la peine complémentaire. Néanmoins, pour satisfaire aux exigences du principe de l'individualisation des peines, le tribunal correctionnel pourra toujours décider, par une décision spécialement motivée et « en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur », de ne pas la prononcer.

III- La réforme de la procédure de répression pénale de la fraude fiscale

Sans gommer toutes les spécificités de la mise en mouvement de l'action publique en matière fiscale, la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale aménage le monopole des poursuites de l'administration fiscale et ouvre de nouvelles modalités de réponse pénale à la fraude fiscale.

49 - Jusqu'à récemment, les amendes effectivement prononcées étaient, en moyenne, bien en deçà des maxima encourus : E. Cariou, *Rapport d'information sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, AN, n°982, 23 mai 2018.

50 - Cons. const., n°2010-72/75/82 QPC du 10 déc. 2010, M. Alain D. et autres.

51 - Étude d'impact, p. 33.

A - La réforme de la mise en œuvre de l'action publique

La réforme comporte deux volets : l'aménagement du « verrou de Bercy » d'une part, la marginalisation du rôle de la Commission des infractions fiscales d'autre part. Elle est applicable aux droits fraudés résultant d'un contrôle pour lequel une proposition de rectification a été adressée à compter du 24 octobre 2018.

1 - L'aménagement du verrou de Bercy

Sur le fondement d'une lecture discutable de l'article L. 228 du LPF par la Cour de cassation⁵², l'administration disposait, jusqu'à l'intervention de la loi relative à la lutte contre la fraude, du monopole du déclenchement de l'action publique pour la poursuite de faits sur le fondement de l'article 1741 du CGI. Le parquet ne pouvait en effet poursuivre des faits constitutifs d'une fraude fiscale sans dépôt préalable d'une plainte par l'administration. Ce monopole, aussi dénommé « verrou de Bercy », jugé constitutionnel⁵³, n'en faisait pas moins l'objet de vives critiques. Les magistrats le considéraient comme un obstacle à l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale⁵⁴. Par ailleurs, le pouvoir exceptionnel de l'administration en matière de fraude fiscale donnait aussi prise à un soupçon de discrimination, la sélection des dossiers donnant lieu au dépôt d'une plainte étant opérée sur la base de critères parfaitement opaques. Le verrou de Bercy souffrait en outre d'incohérence juridique. S'il était en effet impossible pour le parquet de poursuivre d'initiative la fraude fiscale, cette interdiction pouvait être contournée sur le fondement d'incriminations de droit commun, telles que l'escroquerie en matière de TVA et le blanchiment de fraude fiscale.

Sans être supprimé, le verrou de Bercy a finalement été assoupli par l'article 36 de la loi relative à la lutte contre la fraude. Le législateur a ainsi clairement opéré un compromis entre la volonté de répondre aux critiques, la nécessité de ne pas aggraver l'engorgement des juridictions pénales et le respect des directives du Conseil constitutionnel pour lequel, l'engagement de deux procédures complémen-

52 - V. sur ce point, L. Ayrault, *Chronique de droit public financier*, RFDA 2018, p. 1185.

53 - Cons. const., 22 juil. 2016, n° 2016-555 QPC, M. B : Dr. fisc. 2016, n° 30-35, act. 482.

54 - C. Comp., référé n° 67 603, 1^{er} août 2013, 67603, p. 10.

taires, administrative et pénale, ne se justifie que pour « les fraudes les plus graves »⁵⁵.

L'article L. 228 nouveau du LPF distingue donc désormais deux types de fraudes fiscales : les fraudes présumées les plus graves que le parquet pourra poursuivre d'initiative (LPF, art.

L. 228, I) et les faits autres pour lesquels une plainte préalable de l'administration est toujours nécessaire (LPF, art. L. 228, II).

Fraudes les « plus graves » poursuivies sans plainte préalable - S'agissant des fraudes les plus graves, l'administration est désormais tenue de dénoncer les faits au procureur de la République à charge pour ce dernier de poursuivre ou de ne pas poursuivre. La plainte préalable de l'administration n'est donc plus requise. Sont concernés les faits qui remplissent une double condition :

- avoir donné lieu à l'application de majorations sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 €. Ce seuil, jugé faible par certains⁵⁶, correspond à celui, officieux, que retenait la Commission des infractions fiscales pour valider l'opportunité d'engager des poursuites pénales ;
- avoir donné lieu à l'application de majorations figurant parmi les suivantes :
 - i. majoration de 100 % pour opposition à contrôle (CGI, art. 1732) ;
 - ii. majoration de 80 % pour activité occulte (CGI, art. 1728, 1, c), abus de droit ou manœuvres frauduleuses (CGI, art. 1729, b ou c), non déclaration de comptes ou d'avoirs à l'étranger ou de biens placés dans un trust (CGI, art. 1729-0 A I) ou activité illicite mentionnée au 2 de l'article 1649 quater-0 B bis du CGI (CGI, art. 1758) ;
 - iii. majoration de 40 % pour défaut de déclaration dans les 30 jours d'une mise en demeure de déclarer (CGI, art. 1728, 1, b), manquement délibéré ou abus de droit (CGI, art. 1729, a et b). Lorsque sont appliquées des majorations de 40 %, l'obligation de dénonciation au parquet n'intervient que pour les contribuables qui sont en état de récidive, c'est-à-dire ceux qui, au cours des six années civiles qui précèdent l'application des dites majorations,

se sont vu infliger l'une des majorations précitées ou ceux qui, au cours de la même période, ont fait l'objet d'une plainte de l'administration. Ce dernier chef de dénonciation au parquet inquiète particulièrement les conseils tant l'application, par l'administration, des majorations de 40 % semble aujourd'hui être la règle.

Les majorations retenues pour déterminer si l'administration a l'obligation d'informer le parquet, sont en principe celles qui sont mises en recouvrement. Lorsqu'une transaction a été conclue avant la mise en recouvrement, ce sont en revanche celles qui résultent des dernières conséquences financières portées à la connaissance du contribuable. L'article 35 de la loi relative à la lutte contre la fraude ayant supprimé le 1° du dernier alinéa de l'article L. 247 du LPF, l'administration est donc dorénavant autorisée à transiger pour les dossiers pour lesquels une suite pénale est envisagée. Cette nouvelle faculté de l'administration devrait radicalement modifier l'appréciation de l'opportunité de transiger, car désormais, si la transaction emporte toujours validation de l'illégalité potentielle des impositions mises à la charge du contribuable, elle ne constitue plus une immunité légale contre les poursuites pénales.

Par ailleurs, et quand bien même les conditions précédentes seraient réunies, la dénonciation au parquet ne s'impose pas lorsque le contribuable a déposé spontanément, c'est-à-dire avant toute procédure contraignante de contrôle, une déclaration rectificative. Il résulte d'ailleurs de la nouvelle rédaction des articles

L. 228 et L. 228 C que les fraudes ayant donné lieu à régularisation spontanée ne pourront être poursuivies ni sur plainte de l'administration, ni même à l'initiative du parquet. La régularisation spontanée interdit donc les poursuites pénales, alors même qu'elle n'efface pas le caractère délictueux des faits commis⁵⁷.

Par exception aux critères précédents, l'obligation de dénonciation au parquet est élargie lorsque sont en cause des infractions fiscales commises par des personnes soumises au contrôle de la haute autorité pour la transparence de la vie publique en application de l'article 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique et de l'article L0 135-1 du code électoral (membre du gouvernement, député, sénateur,

55 - Cons. const., 24 juin 2016, n°2016-546 QPC, M. Jérôme C.

56 - C. Cassan, « Fin du verrou de Bercy : vers une pénalisation du droit fiscal ? » : FR 2018, n°44, inf. 9, §9.

57 - Cass. crim., 2 avril 1979 ; BOI-CF-INF-40-10-10-20 n° 570, 12-9-2012.

élu au Parlement européen, des Conseils régionaux, etc.). Elle s'impose à l'administration à chaque fois que sont appliquées des majorations de 40 % (sans condition de récidive), 80 % ou 100 % pour un montant des droits fraudés supérieurs à 50 000 €.

En pratique, et dès lors que l'administration n'est plus habilitée à pratiquer un tri préalable pour les fraudes les plus graves, le nombre de dossiers soumis annuellement au parquet devrait, selon le ministère, doubler et passer d'environ 1 000 par an à 2 000. En revanche, le volume des affaires donnant lieu à des poursuites pénales dépendra de la politique mise en œuvre par le ministère public et non plus, uniquement, des choix de Bercy. L'avenir dira si des changements d'orientation dans la répression de la fraude fiscale découleront de la collaboration accrue de l'administration fiscale et de l'autorité judiciaire souhaitée par le législateur.

Maintien du « verrou de Bercy » pour les autres fraudes - Le parquet ne peut poursuivre, de sa propre initiative, les fraudes fiscales qui ne remplissent pas les conditions précédentes. Les investigations et les poursuites les concernant exigent toujours une plainte préalable de l'administration. Il s'agit :

- des fraudes « les moins graves », celles portant sur des droits inférieurs à 100 000 € mais dont les conditions de commission ou la personnalité de l'auteur pourraient justifier des poursuites ;
- mais aussi des fraudes pour lesquelles l'administration ne dispose que de présomptions caractérisées d'une fraude fiscale aggravée au sens du II de l'article L. 228 du LPF. Dans ces hypothèses, l'administration n'est en effet pas en mesure de chiffrer le montant des droits potentiellement fraudés. Elle ne peut donc, pour identifier une obligation de dénonciation, qualifier le comportement suspecté au regard des critères des « fraudes les plus graves », mais demeure autorisée à solliciter le parquet pour que soit ouverte une procédure d'enquête.

Malgré l'aménagement du verrou de Bercy, l'administration conserve donc une relative maîtrise du déclenchement des poursuites en matière de fraude fiscale. Celles-ci restent subordonnées à l'action de ses services (application de certaines majorations, dénoncia-

tion ou plainte préalable)⁵⁸. Le parquet, quant à lui, ne peut toujours pas poursuivre d'initiative des faits constitutifs de fraude fiscale découverts au cours d'enquêtes concernant des infractions de droit commun (corruption, activités illicites, etc.), même si, à la marge, il y est autorisé dans le cas où les faits sont connexes à une fraude fiscale dénoncée au parquet ou pour laquelle l'administration aurait déposé plainte⁵⁹. Une libéralisation complète de l'action du parquet aurait sans doute été souhaitable. Elle aurait eu le mérite d'aligner le régime du délit de fraude fiscale sur celui des qualifications alternatives que sont les délits d'escroquerie et de blanchiment de fraude fiscale. Néanmoins, une telle option aurait immanquablement conduit à un encombrement des parquets dont les moyens humains et matériels actuels sont déjà notablement insuffisants. Pour la protection des libertés individuelles, les contribuables doivent cependant espérer que le compromis finalement retenu, en limitant l'afflux de dossiers, permettra au Ministère public d'exercer effectivement sa nouvelle mission par une contre-expertise systématique des arguments de l'administration⁶⁰. Par ailleurs, et alors même que les hypothèses de doubles poursuites risquent d'augmenter, le législateur n'a pas réglé la question des contrariétés pouvant subvenir entre les décisions du juge pénal et du juge fiscal. Le Sénat avait proposé de permettre au juge fiscal de se prononcer en urgence par une décision ayant autorité de la chose jugée vis à vis du juge pénal, parallèlement saisi. Cette proposition n'a finalement pas été adoptée par crainte d'encourager les pratiques dilatoires. Or, si l'autorité au fond des décisions du juge de l'impôt sur celles du juge de la fraude fiscale a

58 - S. Detraz, « Les temps modernes de la poursuite de la fraude fiscale : le ministère public et les engrenages du « verrou de Bercy » » : Dr. pén. 2018, n°10, dossier 10, §14.

59 - Sont considérés comme relatifs à des infractions connexes, « les faits de fraude fiscale concernant le même contribuable et portant sur d'autres impôts ou taxes sur une période différente » (LPF, art. L. 228 C nouveau). Il s'agit de résoudre les difficultés, souvent dénoncées par les magistrats, survenant lorsqu'à l'occasion de l'instruction d'une plainte pour fraude fiscale étaient découverts des faits non couverts par l'avis de la commission des infractions fiscales et à propos desquels aucune mesure de poursuite, ni même d'instruction, ne pouvait être diligentée.

60- Ce qui n'était pas toujours le cas sous l'empire du droit antérieur : E. Diard, E. Cariou, Rapport d'information sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, AN, 23 mai 2018, n°982, p. 55 ; C. Sand, E. Daoud, « Fraude fiscale : réflexions autour de la présomption d'innocence » : Dr. pén. 2018, n°10, dossier 11, § 67.

déjà été consacrée par le Conseil constitutionnel⁶¹, la chronologie des poursuites ne permet pas toujours à cette dernière de prévaloir. Enfin, il n'est pas certain que la persistance partielle du verrou de Bercy soit compatible avec la mise en place, en 2020, du parquet européen⁶².

2 - La marginalisation de la Commission des infractions fiscales

Jusqu'à l'intervention de la loi relative à la lutte contre la fraude, la mise en œuvre de l'action publique imposait à l'administration d'obtenir l'aval de la Commission des infractions fiscales avant le dépôt de toute plainte. Là encore, les critiques étaient nombreuses. Les contribuables, largement tenus à l'écart de l'élaboration de ses avis, peinaient à y voir une garantie contre l'arbitraire de l'administration fiscale⁶³. En revanche, incontestablement, son intervention constituait une entrave supplémentaire à la plénitude du pouvoir d'appréciation de l'opportunité des poursuites du parquet. Le législateur, bien que tenté par une suppression de la commission des infractions fiscales, a, là encore, adopté une position en demi-teinte.

Selon la nouvelle rédaction de l'article L. 228 du LPF, l'avis de la commission des infractions fiscales n'est plus requis pour les fraudes fiscales poursuivies sur simple dénonciation de l'administration. Si l'administration s'acquitte effectivement de son obligation d'informer, tout arbitraire est en effet en principe exclu dans ces hypothèses. Pour les fraudes imposant le dépôt d'une plainte de l'administration, l'avis préalable de la Commission est, par exception, écarté lorsque le dépôt de plainte est justifié par des présomptions de fraude fiscale aggravée, c'est-à-dire dans les cas où, antérieurement à la modification de l'article L. 228 du LPF, la notification de l'avis de la commission au contribuable n'était pas requise. S'agissant de délits pour lesquels existent des risques de dépérissement des preuves, le législateur a souhaité éviter que

l'intervention de la Commission ne ralentisse les investigations⁶⁴.

Finalement, les hypothèses de saisine de la Commission des infractions fiscales, en vue du dépôt d'une plainte, risquent de s'avérer relativement rares : nombre de dossiers qui auraient été soumis à son examen avant la réécriture de l'article L. 228 du LPF devraient désormais relever de la procédure de dénonciation obligatoire.

B - L'extension des alternatives au procès en matière de fraude fiscale

Au-delà de l'engagement des poursuites, le législateur a poursuivi son œuvre de banalisation du délit de fraude fiscale au stade de sa répression : les réponses pénales nouvelles, que sont le « plaider coupable » et la convention judiciaire d'intérêt public, peuvent désormais constituer des alternatives au procès correctionnel.

1 - La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité

Introduite par la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, dite loi Perben II, et déjà appliquée en matière de blanchiment de fraude fiscale, la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité est étendue, par l'article 24 de la loi relative à la lutte contre la fraude, à la répression de la fraude fiscale (CPP, art. 495-7 et suiv.)⁶⁵. Cette procédure particulière de jugement vise « à alléger les audiences correctionnelles, à diminuer les délais de jugement et à conduire au prononcé de peines mieux adaptées et plus efficaces car acceptées par l'auteur du délit »⁶⁶. Si la personne est prête à reconnaître sa culpabilité, le procureur peut, de sa propre initiative ou sur demande du prévenu, lui proposer des peines d'amendes ou d'emprisonnement en contrepartie de la reconnaissance de sa culpabilité. Si la personne soupçonnée accepte, elle est alors présentée devant le président du tribunal de grande ins-

61 - Cons. constit., 23 nov. 2018, n°2018-745 QPC, M. Thomas T. et autre ; 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, M. Alec W et autre ; 26 juin 2016, n°2016-546 QPC, M. Jérôme C.

62 - C. Cutajar, « L'impérative nécessité d'abolir le « Verrou de Bercy » » : JCP G 2018, n°5, 98 ; Partiellement déverrouillé, le verrou de Bercy résiste : D. 2018, p. 2019.

63 - O. Debat, « La commission des infractions fiscales, les ressorts d'un désamour inépuisable » : REIDF 2015, n°25, p. 79.

64 - E. Carriou, « Rapport relatif à la lutte contre la fraude », AN, 25 juillet 2018, n° 1142, p. 370.

65 - Par exemple, la banque Reyl a accepté une comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité au titre de laquelle elle s'est acquittée d'une amende de 2,8 millions d'euros pour « blanchiment de fraude fiscale » : Le Monde, 21 janv. 2016.

66 - Circulaire du 2 sept. 2004, n° Crim-04-12-E8-02.09.04, Ministère de la Justice, Direction des affaires criminelles et des grâces.

tance aux fins d'homologation des peines proposées par le ministère public. Le président du tribunal doit, avant de se prononcer par ordonnance, vérifier la réalité, la qualification juridique des faits et le bien-fondé des peines au regard de l'infraction et de la personnalité de l'auteur. L'ordonnance d'homologation emporte les effets d'un jugement de condamnation et est immédiatement exécutoire. Dans l'hypothèse où la proposition du Ministère public ne serait pas homologuée ou si le prévenu a finalement refusé les peines qui lui étaient proposées, le procureur requiert l'ouverture d'une information ou saisit le tribunal correctionnel. Les documents remis ou les déclarations, notamment celles comportant aveux de culpabilité, faites lors de la procédure avortée ne peuvent en aucun cas être utilisés devant la juridiction de jugement⁶⁷.

Demandée par les magistrats financiers, cette extension du « plaider coupable » à la répression de la fraude fiscale devrait réduire sensiblement les délais de jugement⁶⁸. La réponse pénale aux fraudes fiscales les moins complexes, celles notamment pour lesquelles le contribuable a déjà régularisé sa situation fiscale, devrait en conséquence être plus rapide, donc plus efficace, et l'engorgement des instances correctionnelles réduit. Cette procédure n'est pas dénuée de tout intérêt pour le contribuable : par la négociation, celui-ci peut espérer, en contrepartie de la reconnaissance de sa culpabilité, des peines moins sévères que celles qui auraient pu être prononcées si le tribunal correctionnel avait été saisi selon les procédures ordinaires⁶⁹. Elle comporte néanmoins un risque contentieux non négligeable : les constatations factuelles reconnues par le contribuable à l'appui de sa condamnation s'imposeront au juge de l'impôt potentiellement saisi⁷⁰.

2 - La convention judiciaire d'intérêt public (CJIP)

Création récente, la convention judiciaire d'intérêt public a été instaurée par la loi du 9

décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique, dite loi Sapin II. Contrairement à la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, la convention judiciaire d'intérêt public n'est pas une procédure de jugement mais un dispositif transactionnel alternatif aux poursuites ou au renvoi devant la juridiction de jugement. Son champ d'application initial concernait les faits constitutifs d'un délit de corruption ou de blanchiment de fraude fiscale et les infractions connexes⁷¹. Ainsi, la première convention a été conclue par le parquet national financier avec la banque HSBC pour des faits constitutifs de blanchiment de fraude fiscale et de démarchage bancaire illégal, le 30 octobre 2017⁷². Malgré les critiques⁷³, l'article 25 de la loi relative à la lutte contre la fraude autorise l'utilisation de ce dispositif en matière de délit de fraude fiscale⁷⁴. Désormais, une personne morale – ne sont pas concernées les personnes physiques – poursuivie ou suspectée de fraude fiscale pourra échapper à toute condamnation pénale en reconnaissant les faits et en signant avec le parquet une convention lui imposant une ou plusieurs des obligations suivantes :

- le versement d'une amende dite d'intérêt public fixée à proportion des avantages tirés des manquements constatés. Le montant de cette amende peut être très élevé. La circulaire⁷⁵ commentant le dispositif avant son élargissement à la fraude fiscale, précise même qu'elle doit être fixée de manière à ce que, après exécution de la convention, la commission de la fraude ait coûté plus cher à l'entreprise que ce qu'elle lui a rapporté. Pour autant, son montant peut aussi être atténué par la prise en compte de l'attitude de l'entreprise, le caractère volontaire de la révélation des faits, l'attitude coopérative de la société lors de l'instruction, etc. En tout état de cause, l'amende est plafonnée à 30 % du chiffre d'affaires moyen annuel calculé sur les trois derniers exercices connus à la date à laquelle les manquements sont constatés. Prix à payer pour éviter le caractère infamant

67 - Cass. crim., 17 sept. 2008, n°08-80.858 : JCP 2008, éd. G, II, 10194.

68 - N. Delattre, « Avis sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude », Sénat, n°600, p.30.

69 - Circulaire du 2 sept. 2004, Crim-04-12-E8-02.09.04, Ministère de la Justice, Direction des affaires criminelles et des grâces, p. 18.

70 - J. Bellet, E. Gastbled, « Comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité et fraude fiscale : quel avenir ? » : FR 2018, n°32, p. 8.

71 - CPP, art. 41-1-2.

72 - O. Claude, « Réflexions sur la première convention d'intérêt public » : AJ pénal 2018, p. 30.

73 - Non à une justice négociée qui « permettrait aux fraudeurs d'acheter leur innocence » : Le Monde, 17 sept. 2018.

74 - CPP, art. 41-1-2 nouveau.

75 - Circ. 31 janv. 2018, CRIM/2018-01/G3-31.01.2018.

d'une éventuelle condamnation pénale, l'amende excédera bien souvent le quantum encouru devant la juridiction de jugement.

- la mise en œuvre en son sein et à ses frais, pour une durée de trois ans au maximum et sous le contrôle de l'agence française anti- corruption, d'un programme de mise en conformité destiné à éviter la réitération de faits identiques. Les mesures concernées sont énumérées à l'article 131-39-2 du code pénal : procédure de contrôle comptable, code de conduite, dispositif d'alerte, cartographie des risques internes et clients...
- lorsque la victime est identifiée, en matière de fraude fiscale, il s'agira de l'État français, la convention prévoit aussi le montant et les modalités de la réparation des dommages qu'il lui ont été causés.

L'opportunité de recourir à une convention judiciaire d'intérêt public est appréciée par le ministère public, avant l'engagement des poursuites ou au cours de l'instruction. Il peut être dans l'intérêt de la justice d'éviter le jugement correctionnel, par exemple, lorsqu'il existe des doutes sur les faits ou lorsqu'un changement d'équipe dirigeante de l'entreprise concernée garantit qu'il sera mis fin aux pratiques en cause. La convention proposée par le procureur doit être acceptée par l'entreprise mise en cause, puis validée par le président du tribunal de grande instance. Ce dernier vérifie le bien-fondé du recours à cette procédure, la régularité de son déroulement, le plafonnement du montant de l'amende et la proportionnalité des mesures imposées à la personne morale aux avantages tirés des manquements. En cas de validation, la personne morale dispose d'un droit de rétractation de dix jours. S'il n'est pas exercé, la convention est mise à exécution dans le délai qu'elle prévoit. Elle est publiée ainsi que l'ordonnance de validation sur le site l'Agence française anti-corruption.

La convention ne vaut pas déclaration de culpabilité à l'égard de la personne morale signataire. Elle n'a ni la nature, ni les effets d'un jugement de condamnation. L'entreprise signataire n'encourt pas, par exemple, la mise à l'écart des procédures de passation de marchés publics sur le fondement de l'article 45 de l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet relative aux marchés publics. En revanche, l'exécution de cette convention éteint l'action publique de sorte que la personne morale ne pourra plus être poursuivie pour les mêmes faits. Néanmoins, selon l'article 41-1-2 du code de procédure pénale, les représentants légaux de la personne morale mise en cause demeurent responsables en tant que personnes physiques, de sorte qu'ils pourraient être dissuadés de conclure de telles conventions dont les dénonciations, et notamment celles portant sur la reconnaissance de faits, pourraient ne pas rester sans incidence sur les poursuites engagées à leur encontre.

Seul l'avenir dira ce que sera l'utilisation future de cette procédure par les parquets et de sa réception par les justiciables. Néanmoins, si l'objectif était d'aggraver la répression de la fraude fiscale tout en promouvant les réponses alternatives, ces deux aspects étant d'ailleurs liés, le législateur aurait été avisé d'étendre les peines complémentaires prévues à l'article 131-39 du code pénal aux délits de fraude fiscale commis par les personnes morales. Qu'il s'agisse de la dissolution, de l'interdiction de faire admettre ses titres sur un marché réglementé, de la fermeture d'un ou plusieurs établissements, etc.⁷⁶, ces peines pourraient en effet s'avérer autrement plus dissuasives que le simple paiement d'une amende, fût-elle conséquente.

75- Ces peines complémentaires sont en revanche applicables aux personnes morales coupables de blanchiment de fraude fiscale : C. pén., art. 324-9.

76 - En ce sens, J. H. Robert, « Le verrou qui cache la forêt, - Commentaire d'importantes dispositions de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, relative à la lutte contre la fraude » ; Dr. pén. 2018, n°12, ét. 28.