

N° 3341

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

QUINZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 16 septembre 2020

RAPPORT D'INFORMATION

DÉPOSÉ

en application de l'article 145-7 du Règlement

PAR LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE,

*sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018
relative à la **lutte contre la fraude***

ET PRÉSENTÉ PAR

MME. ÉMILIE CARIOU ET M. ÉRIC DIARD,
Députés

SOMMAIRE

	Pages
INTRODUCTION	7
I. ÉTAT DES LIEUX DE L'APPLICATION DE LA LOI	13
A. LA POLICE FISCALE	13
1. Le renforcement de la police fiscale (article 1)	13
2. L'alignement des prérogatives des officiers fiscaux judiciaires sur celles des officiers des douanes judiciaires (article 2).....	14
B. LE CONTRÔLE FISCAL, SOCIAL ET DOUANIER	15
1. Renforcement des capacités de contrôle informatique en matière douanière (article 3)	15
2. Aménagement de la vérification des comptabilités informatisées (article 4)	16
3. Échange d'informations entre administrations à des fins de lutte contre la fraude (article 6)	16
4. Obligations déclaratives pour les comptes détenus à l'étranger (article 7)	18
5. Aménagement du droit de communication des organismes de sécurité sociale (article 8)	18
6. Aménagement du délai de reprise sur les revenus générés par des comptes détenus à l'étranger et non déclarés (article 9).....	19
7. Aménagement de la procédure de flagrance fiscale (article 12).....	19
8. Aménagement du système d'indemnisation au profit des personnes qui révèlent des informations pouvant être utiles aux services fiscaux dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (article 21)	20
C. LES NOUVEAUX MODES DE POURSUITE DE LA FRAUDE FISCALE	22
1. Extension de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) à la fraude fiscale (article 24)	22
2. Convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale (article 25)	22
3. Suppression du « verrou de Bercy » (article 36).....	23
4. Services de l'administration fiscale compétents en matière de dépôt de plainte (article 37)	24

D. LES DISPOSITIONS SPÉCIFIQUES AUX PLATEFORMES D'ÉCONOMIE COLLABORATIVE	24
1. Précision des obligations déclaratives fiscales des plateformes d'économie collaborative (article 10)	24
2. Responsabilité solidaire des plateformes en ligne en matière de TVA due par les vendeurs et prestataires (article 11).....	26
E. LES PROCÉDURES D'AUTORISATION D'ACCÈS AUX DONNÉES DE CONNEXION	27
1. Procédure d'autorisation d'accès aux données de connexion par l'Autorité des marchés financiers (article 13)	27
2. Procédure d'autorisation d'accès aux données de connexion par l'administration des douanes (article 14).....	27
3. Procédure d'autorisation d'accès aux données de connexion par l'administration fiscale (article 15).....	28
F. LES SANCTIONS PÉNALES ET ADMINISTRATIVES	29
1. Sécurisation du délit douanier de blanchiment (article 5)	29
2. Publication des décisions de condamnation pour fraude fiscale (article 16)	29
3. Aménagement de la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pour fraude fiscale (article 17).....	30
4. Publication des sanctions administratives appliquées aux professionnels à raison des manquements fiscaux d'une particulière gravité (article 18).....	30
5. Sanction à l'égard des tiers complices de graves manquements fiscaux et sociaux (article 19)	31
6. Aggravation des peines d'amende encourues en cas de fraude fiscale (article 23)	31
7. Aggravation des sanctions douanières en cas de refus de coopérer (article 26).....	32
8. Rétablissement de la faculté transactionnelle de l'administration fiscale en cas de poursuites pénales (article 35).....	32
G. LES DISPOSITIONS SPÉCIFIQUES AU TABAC	32
1. Présomption de détention de tabac à des fins commerciales (article 27)	32
2. Renforcement des sanctions applicables en cas de fabrication, de détention, de vente ou de transport illicite de tabac (article 28)	33
3. Information du public sur les risques associés à l'achat et à la vente de tabac en ligne (article 29)	33
4. Dispositif national de traçabilité des produits du tabac (article 30).....	33
H. LA FISCALITÉ INTERNATIONALE	34
1. Habilitation à transposer par ordonnance la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (article 22).....	34
2. Élargissement de la liste des États et territoires non coopératifs (article 31)	35

3. Relèvement du plafond sous lequel un régime fiscal est qualifié de privilégié (article 32).....	35
4. Débat sur l'application au sein de l'Union européenne des bonnes pratiques en matière de fiscalité des entreprises (article 33).....	36
5. Interdiction pour le groupe Agence française de développement de participer au financement de projets dont l'actionnaire de contrôle est immatriculé dans un ETNC (article 34).....	36
I. INFORMATION SUR L'ÉVASION FISCALE.....	37
1. Contenu du rapport de gestion présenté à l'assemblée générale ordinaire des actionnaires (article 20).....	37
2. Enrichissement du document de politique transversale sur la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales (article 38).....	37
II. FOCUS : DES AVANCÉES CONCRÈTES MAJEURES DANS LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE PERMISES PAR LA LOI.....	38
A. UNE NOUVELLE POLICE FISCALE RAPIDEMENT OPÉRATIONNELLE ...	38
B. LE VERROU DE BERCY.....	42
1. Origine et contestations du « verrou de Bercy ».....	42
2. Mission d'information commune sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, dite Mission sur le « verrou de Bercy ».....	43
3. Réforme opérée par la loi relative à la lutte contre la fraude.....	44
4. La décision QPC du 27 septembre 2019.....	45
5. La mise en œuvre par l'administration.....	46
6. Premier bilan d'application.....	47
EXAMEN EN COMMISSION.....	51
LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES.....	53
ANNEXE 1 : STATISTIQUES RELATIVES AUX CONDAMNATIONS POUR FRAUDE FISCALE.....	55
ANNEXE 2 : STATISTIQUES RELATIVES À L'ACTION PÉNALE EN MATIÈRE DE CONTRÔLE FISCAL.....	57
ANNEXE 3 : STATISTIQUES RELATIVES À L'ACTIVITÉ DES OFFICIERS FISCAUX JUDICIAIRES.....	59
ANNEXE 4 : CONVENTION JUDICIAIRE D'INTÉRÊT PUBLIC – AFFAIRE GOOGLE.....	61
ANNEXE 5 : CJIP AFFAIRE SWIRU HOLDING AG (TRIBUNAL JUDICIAIRE DE NICE).....	67
ANNEXE 6 : CIRCULAIRE INTERMINISTÉRIELLE DU 7 MARS 2019.....	75
ANNEXE 7 : NOTE EXPLICATIVE RELATIVE AUX ARRÊTS N° 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 ET 1179 DU 11 SEPTEMBRE 2019 (CHAMBRE CRIMINELLE).....	81

INTRODUCTION

En application du premier alinéa de l'article 145-7 du Règlement de l'Assemblée nationale, chaque commission parlementaire s'assure que les mesures d'application des lois relevant de son champ de compétence ont bien été publiées par le Gouvernement. Pour ce faire, la commission désigne deux rapporteurs : le rapporteur de la loi en question ainsi qu'un autre rapporteur appartenant à un groupe d'opposition. Lors de sa réunion du 7 mai 2019, la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire a ainsi nommé Mme Émilie Cariou et M. Éric Diard rapporteurs sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

Ce rapport fait état des textes réglementaires publiés et des circulaires édictées pour la mise en œuvre de ladite loi, ainsi que de ses dispositions qui n'auraient pas fait l'objet des textes d'application nécessaires. Il ne s'agit donc pas d'un rapport d'évaluation de la loi : cela est bien trop prématuré puisque la loi n'a pas encore pu produire ses pleins effets ; le troisième alinéa du même article 145-7 du Règlement prévoit d'ailleurs un tel exercice à l'issue d'un délai de trois ans.

Les rapporteurs ont néanmoins souhaité mesurer l'efficacité de certaines mesures prévues par cette loi en illustrant par des exemples concrets les avancées permises en matière de lutte contre la fraude fiscale.

Dans le cadre de leur mission, les rapporteurs ont auditionné le nouveau service d'enquêtes judiciaires des finances, le service du contrôle fiscal de la direction générale des finances publiques et la direction des affaires criminelles et des grâces. Ils se sont également déplacés dans les locaux du parquet national financier.

Pour rappel, la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a été précédée de travaux parlementaires, conduits par les rapporteurs du présent rapport d'application, dans le cadre de la mission commune d'information sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, dite mission sur le verrou de Bercy.

Cette loi comporte 38 articles : 11 étaient issus du projet de loi initial et 27 ont été ajoutés au cours de la navette parlementaire, notamment l'article portant sur la réforme du verrou de Bercy.

La loi se décompose en trois volets :

- un premier volet de 15 articles qui renforce les moyens ;
- un second volet de 20 articles qui renforce les sanctions ;
- et un troisième volet de 3 articles, inséré à l'initiative du Parlement, qui réforme les procédures de poursuite de la fraude fiscale.

Article Numérotation		Intitulé
définitive	navette parlementaire	

Titre I : Renforcer les moyens alloués à la lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière

1	1	Renforcement de la police fiscale
2	1 <i>bis</i>	Alignement des prérogatives des officiers fiscaux judiciaires sur celles des officiers des douanes judiciaires
3	2	Renforcement des capacités de contrôle informatique en matière douanière
4	2 <i>bis A</i>	Aménagement de la vérification des comptabilités informatisées
5	2 <i>bis B</i>	Sécurisation du délit douanier de blanchiment
6	3	Échange d'informations entre administrations à des fins de lutte contre la fraude
7	3 <i>bis</i>	Obligations déclaratives pour les comptes détenus à l'étranger
8	3 <i>ter A</i>	Aménagement du droit de communication des organismes de sécurité sociale
9	3 <i>ter B</i>	Aménagement du délai de reprise sur les revenus générés par des comptes détenus à l'étranger et non déclarés
10	4	Précision des obligations déclaratives fiscales des plateformes d'économie collaborative
11	4 <i>ter</i>	Responsabilité solidaire des plateformes en ligne en matière de TVA due par les vendeurs et prestataires
12	4 <i>octies</i>	Aménagement de la procédure de flagrance fiscale
13	4 <i>nonies</i>	Procédure d'autorisation d'accès aux données de connexion par l'Autorité des marchés financiers
14	4 <i>decies</i>	Procédure d'autorisation d'accès aux données de connexion par l'administration des douanes
15	4 <i>undecies</i>	Procédure d'autorisation d'accès aux données de connexion par l'administration fiscale

Titre II : Renforcement des sanctions de la fraude fiscale, sociale et douanière

16	5	Publicité des décisions de condamnation pour fraude fiscale
17	5 <i>bis</i>	Aménagement de la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pour fraude fiscale
18	6	Publication des sanctions administratives appliquées aux professionnels à raison des manquements fiscaux d'une particulière gravité
19	7	Sanction à l'égard des tiers complices de graves manquements fiscaux et sociaux
20	7 <i>bis</i>	Contenu du rapport de gestion présenté à l'assemblée générale ordinaire des actionnaires
21	7 <i>quater</i>	Aménagement du système d'indemnisation au profit des personnes qui révèlent des informations pouvant être utiles aux services fiscaux dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales
22	7 <i>quinquies</i>	Habilitation à transposer par ordonnance la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal
23	8	Aggravation des peines d'amende encourues en cas de fraude fiscale

Article Numérotation		Intitulé
définitive	navette parlementaire	
24	9	Extension de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) à la fraude fiscale
25	9 <i>bis</i>	Convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale
26	10	Aggravation des sanctions douanières en cas de refus de coopérer
27	10 <i>bis</i>	Présomption de détention de tabac à des fins commerciales
28	10 <i>ter</i>	Renforcement des sanctions applicables en cas de fabrication, de détention, de vente ou de transport illicite de tabac
29	10 <i>quater</i>	Information du public sur les risques associés à l'achat et à la vente de tabac en ligne
30	10 <i>quinquies</i>	Dispositif national de traçabilité des produits du tabac
31	11	Élargissement de la liste des États et territoires non coopératifs
32	11 <i>bis B</i>	Relèvement du plafond sous lequel un régime fiscal est qualifié de privilégié
33	11 <i>bis C</i>	Débat sur l'application au sein de l'Union européenne des bonnes pratiques en matière de fiscalité des entreprises
34	11 <i>bis</i>	Interdiction pour le groupe Agence française de développement de participer au financement de projets dont l'actionnaire de contrôle est immatriculé dans un ETNC
35	12	Rétablissement de la faculté transactionnelle de l'administration fiscale en cas de poursuites pénales

Titre III : Réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale

36	13	Suppression du « <i>Verrou de Bercy</i> »
37	14	Services de l'administration fiscale compétents en matière de dépôt de plainte
38	15	Enrichissement du document de politique transversale sur la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales

La plupart de ces articles ne nécessitaient aucune mesure d'application particulière. C'est le cas, par exemple, des nouvelles modalités de poursuite de la fraude fiscale qui peut désormais faire l'objet d'une procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité ou d'une convention judiciaire d'intérêt public. C'est le cas aussi de l'aménagement de diverses procédures comme celle de la vérification des comptabilités informatisées ou celle relative à la flagrance fiscale. De même, les articles qui modifiaient le régime des peines ne nécessitaient pas de mesures d'application.

En revanche, 13 dispositions nécessitaient des mesures d'application. Toutes ces mesures ont été prises à l'exception de deux. Il s'agit des articles 14 et 15 relatifs à la procédure d'autorisation d'accès aux données de connexion par l'administration des douanes et l'administration fiscale. D'après les informations transmises aux rapporteurs, une modification de ces articles sera proposée dans le prochain PLF : l'exercice de ce droit de communication serait désormais placé sous l'autorisation d'un contrôleur des demandes des données de connexion. Sous réserve de l'adoption de ces modifications par le Parlement, cela signifie donc que ces deux articles dans leur version issue de la loi relative à la lutte contre la fraude ne seront jamais effectivement appliqués.

Au final, 85 % des mesures d'application nécessaires ont été publiées et ce, dès le premier semestre 2019 pour la très grande majorité d'entre elles.

Il faut également souligner que plusieurs mesures d'application non prévues par le texte mais nécessaires au respect de l'esprit de la loi ont été publiées. C'est le cas notamment de l'article 1^{er} qui a conduit à la création, par décret, d'un service de police fiscale spécifique : le service d'enquêtes judiciaires des finances, rattaché conjointement au directeur général des douanes et droits indirects et au directeur général des finances publiques.

Les premiers constats des rapporteurs montrent que les outils créés par la loi relative à la lutte contre la fraude sont pertinents et commencent à produire leurs effets. Le plus significatif à ce stade est celui du doublement du nombre de dossiers transmis par l'administration fiscale à l'autorité judiciaire entre 2018 et 2019.

Les rapporteurs souhaitent aussi rappeler ici que ces nouveaux outils s'articulent avec la montée en puissance du parquet national financier (PNF) dont les résultats d'activité depuis 2014 démontrent l'importance de l'existence d'une juridiction spécialisée et compétente dans les dossiers les plus complexes de fraude fiscale. Le PNF a permis, depuis sa création, de rapporter 7,7 milliards d'euros à l'État dont 5,7 milliards d'euros rien qu'en 2019.

Cependant, ces nouveaux moyens au service de la lutte contre la fraude ne doivent pas masquer les carences réelles qui existent en matière de lutte contre la délinquance financière du fait de l'insuffisance chronique des moyens alloués au contrôle fiscal au sein de l'administration fiscale. Un rapport de MM. Claude Nougéin et Thierry Carcenac, fait au nom de la commission des finances du Sénat, a notamment mis en évidence la baisse des effectifs du contrôle fiscal ces dernières années tout en regrettant l'absence de données et de suivi sur les crédits alloués au contrôle fiscal ⁽¹⁾.

Ces résultats positifs en matière de lutte contre la fraude fiscale doivent aussi être mis en contraste avec certains chiffres inquiétants du contrôle fiscal, notamment ceux relatifs à la baisse des droits et pénalités dont le recouvrement a été demandé en 2019 (– 3,65 % par rapport à 2018) ⁽²⁾, et avec les constats alarmants de la Cour des comptes sur la police financière ⁽³⁾ (voir *infra*).

Le présent rapport propose de faire un état des lieux de l'application de la loi du 23 octobre 2018 et développe de façon plus détaillée la mise en œuvre de deux mesures majeures issues de cette loi : la naissance d'un nouveau service de police fiscale et la suppression du verrou de Bercy.

(1) MM. Claude NOUGEIN et Thierry CARCENAC, rapport d'information n° 668, commission des finances du Sénat, 22 juillet 2020, pp. 42 à 48.

(2) DGFIP, rapport d'activité, cahier statistiques 2019, juillet 2020., p. 54.

(3) Cour des comptes, référé S2018-3520 « Les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière », 12 décembre 2018.

**Les apports parlementaires à la loi relative à la lutte contre la fraude :
l'exemple du règlement du dossier Google ⁽¹⁾**

L'exemple du règlement du dossier dit « Google » intervenu en septembre 2019 est emblématique de l'importance des apports parlementaires dans le processus d'élaboration de la loi.

Le règlement de ce dossier a pu, en effet, intervenir grâce à la mise en œuvre combinée de trois dispositifs, tous issus d'amendements parlementaires directement inspirés par les travaux de la mission d'information sur les procédures de poursuites des infractions fiscales. Il a permis une rentrée de recette pour l'État d'un milliard d'euros, moins d'un an après l'entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

En premier lieu, le volet pénal de ce dossier a pu être réglé grâce à une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP). Celle-ci a été conclue en application de l'article 25 qui a étendu la CJIP à la fraude fiscale. L'amende d'intérêt public prévu par la CJIP s'est élevée en l'espèce à 500 millions d'euros.

En deuxième lieu, le volet fiscal du dossier « Google » a pu être traité par voie de transaction par application de l'article 35. Auparavant, il était interdit de réaliser une transaction administrative sur les pénalités quand une procédure pénale était pendante. Google s'est ainsi acquitté des impôts éludés et de pénalités pour un total de près de 500 millions d'euros.

La possibilité de régler dans le même temps l'aspect pénal et l'aspect fiscal a été déterminant pour la conclusion rapide de ce dossier.

Enfin, en troisième lieu, dans le cadre de la réforme du « verrou de Bercy » à l'article 36, le parquet national financier a pu étendre ses investigations aux faits connexes des plaintes dont il était saisi, en l'occurrence les exercices postérieurs à la plainte initiale de l'administration fiscale qui datait de 2015. Ceci a permis de majorer le montant de l'amende d'intérêt public négociée et de régler définitivement l'aspect pénal du dossier sans passer par une nouvelle saisine de la commission des infractions fiscales (CIF) qui aurait fait perdre plusieurs mois.

(1) Voir annexe 4.

I. ÉTAT DES LIEUX DE L'APPLICATION DE LA LOI

A. LA POLICE FISCALE

On désigne habituellement sous l'appellation « police fiscale » les agents et les services en charge spécifiquement de la recherche des infractions fiscales. La police fiscale intervient dans le cadre réglementé de la procédure d'enquête judiciaire fiscale.

Contrairement aux officiers de police judiciaire (OPJ), qui ont une compétence générale pour constater les infractions à la loi pénale, en rassembler les preuves et en rechercher les auteurs, les officiers fiscaux judiciaires (OFJ) ont une compétence limitée à certaines infractions fiscales.

Ce sont des agents des services fiscaux spécialement habilités à effectuer des enquêtes judiciaires et disposant des mêmes prérogatives que les OPJ. Les règles régissant les officiers fiscaux judiciaires sont codifiées à l'article 28-2 du code de procédure pénale.

1. Le renforcement de la police fiscale (article 1)

a. Apport de la loi

L'article 1^{er} a supprimé à l'article 28-2 du code de procédure pénale, la mention selon laquelle les OFJ sont placés « au sein du ministère de l'intérieur ». Autrement dit, il permet leur rattachement à d'autres ministères.

b. Mesure d'application

L'article 1^{er} n'impose pas la mise en œuvre d'une mesure d'application. Il se borne à autoriser l'exécutif à rattacher les OFJ à d'autres ministères, le laissant libre d'exercer ou non cette faculté.

Toutefois, l'objectif énoncé était la création d'un nouveau service à compétence nationale de police fiscale au sein de l'administration fiscale, dont l'activité serait complémentaire à celle de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF). Le décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 a créé le 1^{er} juillet 2019 ce nouveau service, nommé « service d'enquêtes judiciaires des finances » (SEJF), rattaché conjointement au directeur général des douanes et droits indirects et au directeur général des finances publiques ⁽¹⁾ et qui remplace le service national de douane judiciaire.

(1) Décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 portant création d'un service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances ».

Plusieurs textes sont venus compléter le décret de création du SEJF et préciser certaines de ses modalités de fonctionnement : l'arrêté du 16 mai 2009 relatif au service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances »⁽¹⁾, le décret du 17 mai 2019 portant adaptation du code de procédure pénale à la création du service d'enquêtes judiciaires des finances⁽²⁾, l'arrêté du 21 mai 2019 portant adaptation des dispositions relatives aux modalités d'organisation de l'examen technique d'aptitude à l'exercice de certaines missions de police judiciaire par les agents des services fiscaux⁽³⁾, l'arrêté du 28 juin 2019 relatif à l'autorisation de port d'arme par les agents des services fiscaux affectés au service d'enquêtes judiciaires des finances⁽⁴⁾.

2. L'alignement des prérogatives des officiers fiscaux judiciaires sur celles des officiers des douanes judiciaires (article 2)

a. Apport de la loi

L'article 2 prévoit diverses dispositions de coordination afin de permettre aux OFJ de diligenter en toute autonomie les enquêtes judiciaires qui leur seront confiées par le procureur de la République ou le juge d'instruction.

Il étend les prérogatives des OFJ à celles dont bénéficient les officiers des douanes judiciaires (ODJ). Ces derniers disposent désormais :

– de la possibilité de se voir remettre à titre gratuit des biens saisis – sous les conditions prévues aux articles 41-5 et 99-2 du code de procédure pénale ;

– de la possibilité d'accéder aux fichiers des antécédents prévue sous les conditions définies à l'article 230-10 du code de procédure pénale ;

– du droit de créer des logiciels destinés à faciliter l'exploitation et le rapprochement d'informations sur les modes opératoires recueillies durant les enquêtes judiciaires, droit prévu à l'article 230-20 du code de procédure pénale ;

– et de la faculté d'échanger des informations avec des États de l'Union européenne par application de la décision-cadre 2006/960/JAI du Conseil du 18 décembre 2006, faculté prévue à l'article 695-9-31 du code de procédure pénale.

(1) Arrêté du 16 mai 2009 relatif au service à compétence nationale dénommé « service d'enquêtes judiciaires des finances ».

(2) Décret n° 2019-464 du 17 mai 2019 portant adaptation du code de procédure pénale à la création du service d'enquêtes judiciaires des finances

(3) Arrêté du 21 mai 2019 portant adaptation des dispositions relatives aux modalités d'organisation de l'examen technique d'aptitude à l'exercice de certaines missions de police judiciaire par les agents des services fiscaux

(4) Arrêté du 28 juin 2019 relatif à l'autorisation de port d'arme par les agents des services fiscaux affectés au service d'enquêtes judiciaires des finances

b. Mesures d'application

L'article 2 n'impose pas la mise en œuvre de mesure d'application.

Cependant, l'arrêté du 19 février désignant les services des douanes et les services fiscaux compétents pour échanger des informations avec d'autres services des États membres de l'Union européenne est venu inclure le nouveau SEJF dans le champ des services concernés ⁽¹⁾.

Des mesures réglementaires complémentaires, permettant l'accès des officiers fiscaux aux traitements de données du ministère de l'intérieur, sont en cours de discussion.

B. LE CONTRÔLE FISCAL, SOCIAL ET DOUANIER

1. Renforcement des capacités de contrôle informatique en matière douanière (article 3)

a. Apport de la loi

L'article 3 renforce les moyens dont disposent les agents de la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) pour lutter contre les logiciels dits « *permissifs* », conçus pour dissimuler des recettes.

À l'instar de ce qui existe pour les agents de la direction générale des finances publiques (DGFIP), il instaure un droit de communication spécifique permettant aux agents des douanes de se faire communiquer par les éditeurs, concepteurs, distributeurs ou toute personne susceptible de manipuler les logiciels, le code source et la documentation des logiciels qu'ils proposent. Celui-ci est codifié, pour les contributions douanières, à l'article 65 *quater* du code des douanes et, pour les contributions directes, à l'article L. 96 J du livre des procédures fiscales.

Ce nouveau droit de communication est assorti d'un régime spécifique de sanction. En cas d'opposition au droit de communication, il est prévu une amende, par logiciel ou système de caisse vendu ou par client, de :

- 10 000 euros en matière de contributions indirectes ;
- et de 10 000 euros en matière douanière, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 50 000 euros.

Il est également prévu une amende égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de logiciels ou systèmes de caisse frauduleux.

(1) Arrêté du 19 février 2020 désignant les services des douanes et les services fiscaux compétents pour échanger des informations avec d'autres services des États membres de l'Union européenne

b. Mesures d'application

L'article 3 n'impose pas la mise en œuvre de mesure d'application.

2. Aménagement de la vérification des comptabilités informatisées (article 4)

La procédure de vérification obéit à certaines particularités lorsque la comptabilité est tenue par l'entreprise de manière informatisée.

a. Apport de la loi

L'article 4 vise à mettre fin aux pratiques de certaines entreprises visant à modifier ou à détruire les fichiers comptables et commerciaux, avant le commencement des opérations de contrôle.

La vérification des comptabilités informatisée permet en effet à l'administration fiscale d'effectuer deux copies de ces fichiers et de les mettre sous scellés informatiques. Une copie est remise au contribuable, l'autre est conservée par l'administration. Toutefois, il est possible de gêner l'application de cette procédure par la modification des données comptables et de gestion, une fois le contrôle inopiné effectué et avant la mise en œuvre par l'administration de traitements informatiques.

b. Mesures d'application

L'article 4 n'impose pas la mise en œuvre de mesure d'application.

3. Échange d'informations entre administrations à des fins de lutte contre la fraude (article 6)

Les échanges d'informations entre administrations sont en principe limités par le secret professionnel. Toutefois il existe de très nombreuses exceptions qui ont pour but d'améliorer la détection des fraudes.

a. Apport de la loi

L'article 6 renforce les dispositifs d'échanges d'informations entre administrations, organismes et autorités chargées de la lutte contre la fraude.

Il ouvre un accès direct à certains fichiers (Patrim⁽¹⁾, FICOBA⁽²⁾, FICOVIE⁽³⁾, BNDP⁽⁴⁾) de la direction générale des finances publiques (DGFIP) au profit :

(1) *Patrim* recense les informations relatives aux ventes de biens immobiliers.

(2) *FICOBA* est le fichier des comptes bancaires qui recense l'ensemble des comptes bancaires ouverts en France.

(3) *FICOVIE* est le fichier des contrats de capitalisation et d'assurance vie.

(4) *BNDP* est la base nationale des données patrimoniales.

- des assistants spécialisés affectés au sein des juridictions ;
- des agents des organismes sociaux, de l’inspection du travail et des agents de police judiciaire, dans le cadre de la lutte contre le travail illégal.

Il élargit l’accès au répertoire national commun de la protection sociale (RNCPS) dans le cadre de la lutte contre la fraude sociale et contre le travail illégal.

Enfin, il étend à la fraude fiscale le dispositif d’échanges d’informations entre la direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI) et la direction générale de la protection des risques.

Il donne accès à des fichiers de la DGFIP qui comportent des informations essentiellement patrimoniales aux agents de plusieurs organismes de sécurité sociale et aux agents des douanes.

Il étend le domaine des échanges d’informations entre les douanes et la direction générale de la prévention des risques pour faciliter les contrôles portant sur la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP).

Il introduit en faveur des assistants spécialisés des douanes auprès des juridictions l’accès à de nouveaux fichiers.

Il autorise les agents des douanes et les agents du ministère de l’agriculture, de FRANCEAGRIMER et d’ODEADOM à s’échanger des informations pour les besoins de leurs missions de contrôle portant sur les ressources propres de l’Union européenne et des taxes nationales.

b. Mesures d’application

Un certain nombre de mesures d’application sont nécessaires.

Article 6, I, 1°	Article L134 D, livre des procédures fiscales	Modalités selon lesquelles les agents des organismes mentionnés aux articles L. 211-1, L. 212-1, L. 215-1, L. 222-1-1, L. 752-4 du code de la sécurité sociale et ceux mentionnés à l’article L. 724-7 du code rural et de la pêche maritime sont individuellement désignés et dûment habilités pour les besoins de l’accomplissement de leurs missions de contrôle et de recouvrement.	Décret n° 2019-659 du 27 juin 2019 (lien)
Article 6, I, 1°	Article L134 D, livre des procédures fiscales	Modalités selon lesquelles les agents des organismes mentionnés aux articles L. 212-1, L. 752-4 du code de la sécurité sociale et ceux mentionnés à l’article L. 5312-1 du code du travail et à l’article L. 724-7 du code rural et de la pêche maritime sont individuellement désignés et dûment habilités pour les besoins de l’accomplissement de leurs missions de contrôle et de recouvrement.	Décret n° 2019-659 du 27 juin 2019 (lien)
Article 6, I, 3°	Article L135 ZK, livre des procédures fiscales	Modalités selon lesquelles les agents des organismes mentionnés aux articles L. 8112-1 du code du travail, les agents des organismes mentionnés aux articles L. 213-1 et L. 752-4 du code de la sécurité sociale et ceux mentionnés à l’article L. 724-7 du code rural et de la pêche maritime sont individuellement désignés et dûment habilités pour les besoins de l’accomplissement de leurs missions de contrôle et de recouvrement.	Décret n° 2019-659 du 27 juin 2019 (lien)
Article 6, I, 3°	Article L135 ZL, livre des procédures fiscales	Modalités selon lesquelles les agents des douanes sont individuellement désignés et dûment habilités pour les besoins de l’accomplissement de leurs missions de contrôle et de recouvrement.	Décret n° 2019-659 du 27 juin 2019 (lien)
Article 6 III	Nouvel alinéa 5 de l’article L114-12-1, code de la sécurité sociale	Modalités selon lesquelles les agents de l’inspection du travail, les OPJ et APJ, les agents des services fiscaux et douaniers y compris ceux habilités à effectuer des enquêtes judiciaires, les agents de Tracfin sont individuellement désignés et dûment habilités à accéder au répertoire national commun de la protection sociale (RNCPS) dans le cadre de leur mission.	Décret n° 2019-704 du 4 juillet 2019 (lien)

La publication de ces décrets est accompagnée de plusieurs chantiers techniques nécessaires à l'effectivité de la mise en œuvre des mesures prévues par l'article 6. Ces modifications techniques ont été effectuées et des conventions entre les différents partenaires sont en cours de finalisation. Au regard de l'importance de ces échanges de données dans la lutte contre la fraude sociale, les rapporteurs regrettent cette entrée en vigueur effective tardive.

4. Obligations déclaratives pour les comptes détenus à l'étranger (article 7)

a. Apport de la loi

L'article 7 apporte une précision sur les caractéristiques des comptes à l'étranger soumis à certaines obligations déclaratives. Afin de sécuriser l'application de ces obligations déclaratives aux comptes « dormants » détenus à l'étranger, il est ajouté que, outre les comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger, les comptes détenus à l'étranger sont également concernés par ces obligations.

Le II de l'article 7 prévoit que la disposition entre en vigueur à une date fixée par décret et, au plus tard, le 1^{er} janvier 2019.

b. Mesures d'application

La date d'entrée en vigueur de la disposition a été fixée au 1^{er} janvier 2019 par le décret du 26 décembre 2018 pris pour l'application du deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts relatif à l'obligation de déclarer les comptes ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger. Ce décret a également précisé les modalités de déclaration des comptes ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger par les particuliers, associations ou sociétés non commerciales domiciliés ou établis en France au sens de la législation fiscale ⁽¹⁾.

5. Aménagement du droit de communication des organismes de sécurité sociale (article 8)

a. Apport de la loi

L'article 8 harmonise les conditions d'exercice du droit de communication par les organismes de sécurité sociale avec celles dont bénéficient les agents de la DGFIP.

Il instaure la possibilité de sanctionner les tiers en cas de silence et introduit une sanction en cas de refus renouvelé de déférer à la demande des organismes de sécurité sociale.

(1) Décret du 26 décembre 2018 pris pour l'application du deuxième alinéa de l'article 1649 A du code général des impôts relatif à l'obligation de déclarer les comptes ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger. Ce décret a également précisé les modalités de déclaration des comptes ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger par les particuliers, associations ou sociétés non commerciales domiciliés ou établis en France au sens de la législation fiscale

Enfin, pour améliorer le recouvrement des indus, il étend l'exercice du droit de communication aux agents des services contentieux et recouvrement des organismes de protection sociale.

b. Mesures d'application

L'article 8 n'impose pas la mise en œuvre de mesure d'application.

6. Aménagement du délai de reprise sur les revenus générés par des comptes détenus à l'étranger et non déclarés (article 9)

L'administration fiscale dispose d'un délai de reprise de dix ans sur les revenus générés par des comptes détenus à l'étranger et non déclarés, ramené à dix ans lorsque le solde des comptes détenus à l'étranger est inférieur à 50 000 euros.

a. Apport de la loi

L'article 9 prévoit que le seuil de 50 000 euros s'apprécie sur l'ensemble de l'année, et non plus à la seule date du 31 décembre comme le prévoyait l'état du droit antérieur.

b. Mesures d'application

L'article 9 n'impose pas la mise en œuvre de mesure d'application.

7. Aménagement de la procédure de flagrance fiscale (article 12)

La procédure de flagrance fiscale permet aux agents de l'administration fiscale qui effectuent un contrôle sur place de dresser un procès-verbal pour constater soit l'exercice d'une activité non déclarée, soit l'existence d'une comptabilité non probante, soit la délivrance de factures fictives, soit un certain nombre d'infractions au droit du travail.

Ce procès-verbal emporte des conséquences importantes puisqu'il permet d'effectuer un certain nombre de saisies conservatoires et qu'il peut servir de preuves pour des rappels ultérieurs d'imposition.

La procédure de flagrance fiscale n'est cependant pas autonome puisque ce n'est qu'à l'occasion de l'exercice d'une procédure annexe (droit de visite et de saisie, contrôle inopiné préalable à une vérification de comptabilité, etc.) que l'administration fiscale, constatant une fraude en cours de réalisation, peut y avoir recours.

a. Apport de la loi

L'article 12 a aménagé la procédure de flagrance fiscale. Il a :

– étendu le champ de la flagrance fiscale au contrôle du respect des seuils de paiement en espèces ;

– généralisé les faits constitutifs de flagrance fiscale aux cas de défaillance déclarative des principaux impôts et taxes ; auparavant, seuls les contribuables défaillants en matière de TVA pouvaient faire l'objet d'un procès-verbal de flagrance fiscale ;

– assoupli les conditions dans lesquelles les agents de l'administration dressent le procès-verbal de flagrance fiscale ; le procès-verbal pourrait être signé par le représentant du contribuable ou par toute personne recevant les agents des finances publiques, comme c'est déjà le cas notamment lors de la mise en œuvre du droit d'enquête ;

– et renforcé les garanties juridictionnelles offertes au contribuable en étendant à quinze jours le délai pour saisir le juge du référé administratif au lieu de huit actuellement.

b. Mesures d'application

L'article 12 ne nécessite pas la mise en œuvre de mesure d'application.

8. Aménagement du système d'indemnisation au profit des personnes qui révèlent des informations pouvant être utiles aux services fiscaux dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (article 21)

Le système d'indemnisation au profit des personnes qui révèlent des informations pouvant être utiles aux services fiscaux dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales avait été instauré, à titre expérimental et pour une durée de deux ans, par la loi de finances pour 2017.

Ce dispositif est utile pour démontrer la localisation en France de certaines activités prétendument localisées à l'étranger ou la domiciliation en France de certains contribuables. En outre, il permet de révéler des manquements aux obligations déclaratives relatives aux comptes, aux contrats d'assurance-vie et aux trusts détenus à l'étranger, dont l'utilisation constitue l'un des principaux vecteurs de la fraude fiscale.

a. Apport de la loi

L'article 21 pérennise le dispositif d'indemnisation des personnes révélant des informations utiles à la lutte contre la fraude fiscale internationale.

Initialement prévu à titre expérimental pour deux par l'article 109 de la loi de finances pour 2017, ce dispositif dit des « aviseurs fiscaux » a pour objet de permettre l'indemnisation des personnes adressant de façon spontanée et non anonyme des informations qui portent sur des faits graves et décrits avec précision à l'administration fiscale ⁽¹⁾.

L'application de ce dispositif est encadrée par le décret n° 2017-601 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 et un arrêté du 21 avril 2017. Ce dernier prévoit que la décision d'attribution de l'indemnité est prise par le directeur général des finances publiques, qui en fixe le montant, sur proposition du directeur de la direction nationale d'enquêtes fiscales, par référence aux montants estimés des impôts éludés ⁽²⁾.

L'article 21 de la loi relative à la lutte contre la fraude modifie également les échéances de remise du rapport sur l'application du dispositif, qui comporte notamment le nombre de mises en œuvre de ce dispositif et le montant des indemnités versées. Ainsi, à partir du 1^{er} janvier 2019, ce rapport est remis tous les deux ans au Parlement et non plus chaque année, comme initialement prévu.

D'après les éléments transmis par la DGFIP, l'administration fiscale a indemnisé quatre aviseurs depuis l'entrée en vigueur du dispositif en avril 2017. Les informations transmises par ces aviseurs ont conduit au recouvrement de plus de 90 millions d'euros de droits et pénalités.

Une soixantaine de demandes d'indemnisation font actuellement l'objet d'enquêtes pour confirmer ou infirmer les éléments transmis.

b. Mesures d'application

L'article 21 de la loi relative à la lutte contre la fraude nécessitait une modification du décret n° 2017-601 du 21 avril 2017 : le décret d'application n° 2019-459 du 15 mai 2019 a supprimé le caractère expérimental du dispositif des aviseurs fiscaux ⁽³⁾.

Suite aux recommandations de la mission d'information sur les aviseurs fiscaux rapportée par Mme Pires-Beaune ⁽⁴⁾, le dispositif des aviseurs fiscaux a été de nouveau modifié par l'article 175 de la loi de finances initiale pour 2020 :

– il a été codifié dans un article L. 10-0 AC du livre des procédures fiscales ;

(1) Décret n° 2017-601 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

(2) 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.

(3) Décret n° 2019-459 du 15 mai 2019 modifiant le décret n° 2017-601 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.

(4) Mme Christine Pires-Beaune, rapport d'information n° 1991 sur les aviseurs fiscaux, commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, 5 juin 2019.

- il a été étendu, de manière pérenne, à la lutte contre la fraude à la TVA ;
- il a été étendu, à titre expérimental, à l’indemnisation de la révélation de tout manquement grave à la législation fiscale dès lors qu’il est passible des sanctions les plus élevées et que le montant des droits éludés est supérieur à 100 000 euros.

Une mise à jour du décret n° 2017-601 et de l’arrêté du 21 avril 2017 est toujours attendue pour garantir l’application de ces mesures.

C. LES NOUVEAUX MODES DE POURSUITE DE LA FRAUDE FISCALE

1. Extension de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) à la fraude fiscale (article 24)

a. Apport de la loi

L’article 24 étend à la fraude fiscale la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC). La CRPC, communément désignée comme un « plaider-coupable » car elle permet d’éviter un procès à une personne qui reconnaît les faits qui lui sont reprochés et qui accepte la peine proposée par le procureur de la République, permet d’apporter une réponse pénale plus rapide.

Il modifie en ce sens l’article 495-16 du code de procédure pénale, inséré par l’article 137 de la loi du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité pour faire disparaître la mention selon laquelle les délits dont la procédure de poursuite est régie par une loi spéciale sont en dehors du champ d’application de la CRPC.

b. Mesures d’application

L’article 24 n’impose pas la mise en œuvre de mesures d’application.

2. Convention judiciaire d’intérêt public en matière de fraude fiscale (article 25)

La convention judiciaire d’intérêt public (CJIP) a été instituée par l’article 22 de la loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (dite « loi Sapin 2 »).

Elle s’inspire du dispositif de la procédure de *deferred prosecution agreement* (DPA) américaine, qui a permis d’accroître significativement la répression de la délinquance économique sans subir la lourdeur d’une poursuite longue et coûteuse débouchant sur un procès à l’issue incertaine.

a. Apport de la loi

L'article 25 autorise la conclusion d'une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) en matière de fraude fiscale et modifie en ce sens l'article 41-1-2 du code de procédure pénale.

b. Mesures d'application

L'article 25 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

3. Suppression du « verrou de Bercy » (article 36)

a. Apport de la loi

L'article 36 modifie substantiellement le mécanisme de dépôt des plaintes pour fraude fiscale en supprimant le « verrou de Bercy ». En effet, avant la loi fraude, la poursuite des délits de fraude fiscale (tels que définie par l'article 1741 du CGI) était subordonnée à une plainte préalable de l'administration fiscale ayant recueilli un avis favorable de la commission des infractions fiscales (CIF).

L'article 21 instaure un mécanisme de transmission automatique au parquet des affaires ayant donné lieu aux pénalités administratives suivantes dès lors que les droits éludés dépassent un seuil fixé à 100 000 euros :

- la majoration de 100 % en cas d'évaluation d'office ;
- la majoration de 80 % en cas de découverte d'une activité occulte, d'abus de droit, de manœuvres frauduleuses, ou d'absence de déclaration de certaines sommes et certains actifs ;
- la majoration de 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, ou en cas de manquement délibéré.

L'administration fiscale conserve la faculté de déposer plainte, sur avis conforme de la CIF, pour les affaires ne répondant pas à ces critères. L'avis de la CIF, en revanche, serait supprimé pour les dossiers de présomptions caractérisées de fraude fiscale. L'administration pourra ainsi déposer plainte directement pour ces dossiers de suspicion de fraude fiscale.

L'article 36 introduit également pour le parquet la faculté de poursuivre les fraudes fiscales connexes à celles dont il est déjà saisi.

Enfin, il prévoit la levée du secret professionnel des agents des finances publiques à l'égard du procureur de la République, ce qui permet de renforcer le dialogue et la coopération entre la justice et l'administration fiscale.

b. Mesures d'application

Le décret d'application n° 2019-567 du 7 juin 2019 a modifié les conditions de fonctionnement de la commission des infractions fiscales suite à l'entrée en vigueur de la loi fraude ⁽¹⁾. Ce décret était la seule mesure d'application prévue par l'article 36.

Une circulaire du ministère de l'action et des comptes publics du 7 mars 2019 ⁽²⁾ est venue préciser les modalités de mise en œuvre du nouveau dispositif d'engagement des poursuites pénales pour fraude fiscale et le cadre du renforcement du dialogue et de la coordination entre les parquets et l'administration fiscale.

4. Services de l'administration fiscale compétents en matière de dépôt de plainte (article 37)

a. Apport de la loi

L'article 37 permet aux directions de contrôle de porter directement plainte elles-mêmes. Il modifie en ce sens l'article L. 229 du livre des procédures fiscales.

En l'état du droit antérieur, les plaintes pour fraude fiscale ne pouvaient être déposées que par « le service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt ».

b. Mesures d'application

L'article 37 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

D. LES DISPOSITIONS SPÉCIFIQUES AUX PLATEFORMES D'ÉCONOMIE COLLABORATIVE

1. Précision des obligations déclaratives fiscales des plateformes d'économie collaborative (article 10)

a. Apport de la loi

L'article 10 clarifie et renforce les obligations déclaratives pesant sur les plateformes en ligne.

Il fusionne au sein de l'article 242 *bis* du code général des impôts (CGI) trois obligations déclaratives :

- celle d'informer les utilisateurs de leurs obligations fiscales et sociales ;
- celle de leur transmettre un récapitulatif annuel des transactions réalisées, qui figuraient déjà à cet article ;

(1) Décret n° 2019-567 du 7 juin 2019 relatif à la procédure applicable devant la commission des infractions fiscales et aux modalités de sa saisine

(2) Voir annexe 5.

– celle de transmettre à l’administration fiscale, une fois par an, un document récapitulatif des éléments transmis aux utilisateurs, notamment les revenus encaissés dont l’opérateur de plateforme a connaissance.

Ces trois obligations s’appliquent à toutes les plateformes, qu’elles soient établies en France ou non.

Par ailleurs, leur non-respect entraîne l’application de sanctions :

– une amende forfaitaire fixée dans la limite d’un plafond de 50 000 euros en cas de manquement à l’information de l’utilisateur de ses obligations fiscales et sociales ;

– une amende de 5 % des sommes non déclarées auprès de l’utilisateur et de l’administration.

Par ailleurs, l’article 10 introduit un nouveau droit de communication au bénéfice de l’administration.

Par exception, l’article 10 dispense les plateformes de l’obligation de transmission à l’administration des informations relatives aux transactions réalisées lorsqu’elles sont issues d’activités dites de co-consommation (covoiturage notamment) ou lorsqu’elles résultent de la vente de certains biens meubles (tels des voitures ou du mobilier).

Dans l’exposé sommaire de son sous-amendement, le Gouvernement s’était engagé à ce que cette dispense de déclaration s’applique « dès lors que le montant annuel perçu dans l’année par un même utilisateur sur une même plateforme est inférieur à un seuil qui sera fixé par arrêté à 3 000 €, ou si le nombre d’opérations réalisées, s’appréciant lui aussi par utilisateur et par plateforme pour une même année, est inférieur à un second seuil, qui sera fixé par arrêté à 20 opérations ».

Ce dispositif s’applique aux revenus perçus à compter de 2019. Toutefois, certaines des dispositions de l’article 4 s’appliquent aux revenus perçus à compter de la date d’entrée en vigueur de l’arrêté interministériel prévu à l’avant-dernier alinéa de la version proposée de l’article 242 *bis* du code général des impôts conditionnant l’applicabilité opérationnelle du dispositif (dans la mesure où c’est cet arrêté qui précise la nature exacte des informations qui devront être transmises par les plateformes).

Par ailleurs, l’article 10 et l’arrêté qu’il prévoit doivent être transmis à la Commission européenne en application de la directive 2015/1535 du 9 septembre 2015 dite « société de l’information ». Cette transmission ouvre un délai de trois mois pendant lequel le dispositif ne sera pas opposable aux tiers. Par cohérence, il est donc prévu que l’ensemble du dispositif n’entre en vigueur qu’à compter de l’expiration du délai de trois mois, étant précisé l’arrêté ne sera publié au journal officiel qu’à l’expiration de ce délai.

b. Mesures d'application

L'article 10 a été notifié à la Commission européenne le 25 septembre 2018.

L'arrêté conditionnant l'entrée en vigueur du dispositif a été publié le 27 décembre 2018 ⁽¹⁾.

La transmission d'informations par les plateformes à l'administration a été réalisée pour la première fois en 2020, sur les revenus perçus en 2019. D'après les informations transmises par la DGFIP, au 20 avril 2020, 120 plateformes avaient effectué des dépôts de déclarations valides. 1,2 million de personnes physiques (particuliers) et 0,4 million de professionnels et autres personnes morales sont concernés par ces déclarations.

2. Responsabilité solidaire des plateformes en ligne en matière de TVA due par les vendeurs et prestataires (article 11)

a. Apport de la loi

L'article 11 institue, à compter du 1^{er} janvier 2020, un système de responsabilité solidaire des plateformes en ligne en cas de non-paiement de la TVA par les vendeurs en introduisant à cet effet dans le code général des impôts (CGI) deux nouveaux articles 283 *bis* et 293 *A ter*. Ces nouveaux articles prévoient, lorsqu'existent des présomptions qu'une personne se livrant à des activités en France par l'intermédiaire d'une plateforme en ligne se soustraie à ses obligations en matière de TVA, que l'administration puisse demander, puis mettre en demeure l'opérateur de la plateforme de prendre les mesures permettant à la personne en cause de régulariser sa situation. En l'absence de régularisation, la plateforme est solidairement tenue au paiement de la TVA due par cette personne.

Cet article est applicable à compter du 1^{er} janvier 2020.

b. Mesures d'application

L'arrêté du 30 décembre 2019 pris pour l'application des articles 283 *bis* et 293 *A ter* du code général des impôts ⁽²⁾ est venu préciser le contenu du signalement et de la mise en demeure envoyés par l'administration fiscale aux opérateurs de plateformes ainsi que des notifications transmises par ces derniers, ainsi que les mesures qui peuvent être demandées aux opérateurs de plateforme en ligne.

(1) Arrêté du 27 décembre 2018 pris pour l'application de l'article 242 *bis* du code général des impôts.

(2) Arrêté du 30 décembre 2019 pris pour l'application des articles 283 *bis* et 293 *A ter* du code général des impôts.

E. LES PROCÉDURES D'AUTORISATION D'ACCÈS AUX DONNÉES DE CONNEXION

La finalité poursuivie est de concilier l'efficacité des investigations réalisées par les services d'enquêtes douaniers avec la protection du droit au respect de la vie privée, dans le respect des principes dégagés par la jurisprudence constitutionnelle (décisions n° 2015-715 DC du 5 août 2015, n° 2017-646-647 QPC du 21 juillet 2017 et n°s 2017-752 DC et 2017-753 DC du 8 septembre 2017). La jurisprudence constitutionnelle est cohérente avec celle émanant de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) dans ses arrêts du 8 avril 2014 *Digital Rights Ireland* et du 21 décembre 2016 *Tele2 Sverige et Watson*.

Aux termes de ces jurisprudences, le respect de la vie privée nécessite que la communication de données de connexion aux administrations soit assortie de garanties spécifiques.

1. Procédure d'autorisation d'accès aux données de connexion par l'Autorité des marchés financiers (article 13)

a. Apport de la loi

L'article 13 introduit un nouvel article L. 612-10-2 dans le code monétaire et financier, afin d'établir une procédure d'autorisation d'accès aux données de connexion par l'AMF.

Cette procédure prévoit que l'AMF peut, dans le cadre d'une enquête en matière d'abus de marché (opérations d'initié, manipulations de cours ou diffusion de fausse information), demander à une entité administrative indépendante unipersonnelle dénommée « contrôleur des demandes de données de connexion », l'autorisation d'accéder aux données techniques de téléphonie et de communication, à l'exclusion de celles relatives au contenu des communications.

b. Mesures d'application

Les dispositions réglementaires nécessaires à la mise en œuvre de cette disposition ont été prises par le décret du 19 décembre 2018 relatif à la procédure de communication des données de connexion aux enquêteurs de l'Autorité des marchés financiers ⁽¹⁾.

2. Procédure d'autorisation d'accès aux données de connexion par l'administration des douanes (article 14)

a. Apport de la loi

L'article 14 devait définir le nouveau cadre juridique du recueil et de l'exploitation des données de connexion par les agents des douanes.

(1) Décret n° 2018-1188 du 19 décembre 2018 relatif à la procédure de communication des données de connexion aux enquêteurs de l'Autorité des marchés financiers

Les garanties suivantes étaient prévues :

– une finalité limitée à la constatation des infractions douanières les plus graves, soit les délits prévus aux articles 414, 415 et 459 du code des douanes (par exemple contrebande de produits stupéfiants ou d’armes, délit de blanchiment douanier ou violation d’un embargo financier) ;

– une mise en œuvre par des agents ayant au moins le grade de contrôleur des douanes et qui devront être spécialement habilités par le directeur de leur service d’affectation ;

– le contrôle préalable de l’autorité judiciaire, avec la subordination de la mise en œuvre du droit de communication à une autorisation du procureur de la République ;

– la rédaction d’un procès-verbal relatant la mise en œuvre du droit de communication dont une copie sera transmise au magistrat ayant autorisé le recueil des données ainsi qu’aux opérateurs de télécommunications, aux fournisseurs d’accès à internet et aux hébergeurs de sites sollicités par les enquêteurs de l’administration des douanes ;

– et la destruction des données obtenues à l’extinction de l’action pour l’application des sanctions fiscales.

b. Mesures d’application

L’article 14 nécessitait des mesures d’application qui n’ont pas été prises. **Le Gouvernement a en effet décidé de proposer, dans le prochain projet de loi de finances, une modification de la procédure prévue par l’article 14.**

Ainsi, l’exercice du droit de communication dont disposent les agents des douanes auprès des opérateurs de téléphonie et de l’internet serait désormais placé sous l’autorisation d’un contrôleur des demandes des données de connexion et non du procureur de la République. Sous réserve de l’adoption de ces modifications par le Parlement, l’article 14 dans sa version issue de la loi relative à la lutte contre la fraude ne sera donc jamais effectivement appliqué.

3. Procédure d’autorisation d’accès aux données de connexion par l’administration fiscale (article 15)

a. Apport de la loi

L’article 15 devait limiter le droit de communication dont dispose l’administration fiscale auprès des opérateurs de la téléphonie et de l’internet à la recherche et à la constatation des manquements les plus graves, tels les activités occultes, la détention de comptes à l’étranger non déclarés, les fausses factures, les montages destinés à induire en erreur l’administration fiscale.

D'autre part, la communication des données de connexion à l'administration fiscale était subordonnée à l'autorisation préalable de l'autorité judiciaire, saisie d'une demande écrite et motivée du directeur, ou son adjoint, de la direction des finances publiques dont dépend le service en charge de la procédure.

En outre, après autorisation délivrée par le procureur de la République, le droit de communication ne pouvait être mis en œuvre que par des agents individuellement habilités à cet effet.

Un encadrement de la conservation des données ainsi recueillies était également prévu, comportant une obligation de destruction au plus tard dans un délai d'un an, à l'exception de celles utilisées dans le cadre d'une procédure de contrôle, compte tenu du droit du contribuable d'en obtenir communication.

b. Mesures d'application

L'article 15 nécessitait des mesures d'application qui n'ont pas été prises. De façon corollaire à ce qui est envisagé pour l'article 14, **le Gouvernement a décidé de proposer, dans le prochain projet de loi de finances, une modification de la procédure prévue par l'article 15.** Ainsi, l'accès de l'administration fiscale aux données de connexion serait désormais placé sous l'autorisation d'un contrôleur des demandes des données de connexion et non du procureur de la République. Sous réserve de l'adoption de ces modifications par le Parlement, l'article 15 dans sa version issue de la loi relative à la lutte contre la fraude ne sera donc jamais effectivement appliqué.

F. LES SANCTIONS PÉNALES ET ADMINISTRATIVES

1. Sécurisation du délit douanier de blanchiment (article 5)

a. Apport de la loi

L'article 5 clarifie le régime de répression du délit douanier de blanchiment en prévoyant que celui-ci est puni de dix ans d'emprisonnement, au lieu de « *deux à dix ans d'emprisonnement* ». Il a modifié en ce sens l'article 415 du code des douanes en supprimant le minimum de deux ans d'emprisonnement.

b. Mesures d'application

L'article 5 n'impose pas la mise en œuvre de mesure d'application.

2. Publication des décisions de condamnation pour fraude fiscale (article 16)

a. Apport de la loi

L'article 16 prévoit une publication par défaut mais non automatique de la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pénales pour fraude fiscale. Le juge peut déroger à au prononcé de cette peine complémentaire sur décision motivée.

Prévue à l'article 1741 du code général des impôts (CGI), qui régit le délit de fraude fiscale, la sanction complémentaire d'affichage et de diffusion des décisions de justice était, auparavant, prononcée à titre facultatif et laissée à la libre appréciation du juge.

En 2018, 6 % des condamnations prononcées ont été assorties d'une peine complémentaire d'affichage et/ou de diffusion, contre 5 % en 2016 et 6 % en 2017. Conformément au principe de non-rétroactivité de la loi pénale ⁽¹⁾, le dispositif prévu par l'article 16 s'applique aux infractions commises à compter de l'entrée en vigueur de la loi, soit le 25 octobre 2018. L'impact de cette nouvelle mesure est donc difficilement mesurable actuellement.

b. Mesures d'application

L'article 16 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

3. Aménagement de la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pour fraude fiscale (article 17)

a. Apport de la loi

L'article 17 étend la sanction de publication par défaut et de diffusion de la décision de condamnation pour les peines relatives aux violations des embargos économiques et financiers, prévues par le 1 *bis* de l'article 459 du code des douanes.

b. Mesures d'application

L'article 17 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

4. Publication des sanctions administratives appliquées aux professionnels à raison des manquements fiscaux d'une particulière gravité (article 18)

a. Apport de la loi

L'article 18 a créé une sanction administrative complémentaire visant à rendre publiques les infractions les plus graves commises par les professionnels. La décision de publication est soumise à l'avis conforme d'une commission spécialement créée. Elle peut faire l'objet d'un recours du contribuable concerné dans un délai de soixante jours.

b. Mesures d'application

Les dispositions réglementaires nécessaires à la mise en œuvre de cette disposition ont été prises par le décret du 7 juin 2019 relatif à la procédure applicable devant la commission des infractions fiscales et aux modalités de sa saisine ⁽²⁾.

(1) voir annexe 1.

(2) Décret n° 2019-567 du 7 juin 2019 relatif à la procédure applicable devant la commission des infractions fiscales et aux modalités de sa saisine.

5. Sanction à l'égard des tiers complices de graves manquements fiscaux et sociaux (article 19)

a. Apport de la loi

L'article 19 a introduit une sanction, sous la forme d'une amende, contre les personnes complices de fraude fiscale ou sociale, de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit à travers la fourniture intentionnelle à un contribuable d'une prestation ayant directement permis les agissements sanctionnés, l'objet des prestations en cause étant précisé de façon non exhaustive.

Cette sanction s'applique dès que le contribuable conseillé voit prononcée à son encontre par l'administration une majoration de 80 % fondée sur les agissements précédemment décrits.

Elle consiste en une amende correspondant à 50 % des gains tirés de la prestation ainsi fournie, sans pouvoir être inférieure à 10 000 euros.

Les garanties offertes au contribuable redressé sont étendues au conseil complice. Par ailleurs, la remise en cause du bien-fondé des majorations prononcées contre le contribuable entraîne celle de l'amende prononcée contre le complice. Enfin, le complice ainsi sanctionné ne peut siéger dans les différents comités et commissions intervenant en matière fiscale.

b. Mesures d'application

L'article 19 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

6. Aggravation des peines d'amende encourues en cas de fraude fiscale (article 23)

a. Apport de la loi

L'article 23 renforce la répression pénale des délits de fraude fiscale et de fraude fiscale aggravée, définis à l'article 1741 du CGI, en prévoyant que le montant des amendes puisse être porté au double du produit tiré de l'infraction pour les personnes physiques, et, par voie de conséquence, au décuple pour les personnes morales, lorsque le montant du produit tiré de l'infraction est supérieur aux plafonds fixés par la loi (soit 500 000 euros en cas de fraude fiscale et 3 millions d'euros en cas de fraude aggravée).

b. Mesures d'application

L'article 23 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

7. Aggravation des sanctions douanières en cas de refus de coopérer (article 26)

a. Apport de la loi

L'article 26 renforce les sanctions douanières applicables en cas de refus de coopérer avec les agents des douanes. Il prévoit de porter à 3 000 euros le montant maximum de l'amende prévue à l'article 413 *bis* du code des douanes et de multiplier par dix le montant de l'astreinte prévue à l'article 431 du même code.

b. Mesures d'application

L'article 26 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

8. Rétablissement de la faculté transactionnelle de l'administration fiscale en cas de poursuites pénales (article 35)

a. Apport de la loi

L'article 35 rétablit la faculté pour l'administration de procéder à des transactions sur les pénalités administratives, y compris dans les cas où des poursuites pénales seraient engagées, comme elle pouvait le faire avant 2013. Il modifie en ce sens l'article L. 247 du livre des procédures fiscales.

Par ailleurs, il complète le contenu du rapport annuel du ministre chargé du budget sur les transactions fiscales en prévoyant que celui-ci mentionne le nombre, le montant total et le montant moyen des remises accordées, répartis par type de remise accordée et par imposition concernée, pour les personnes morales et pour les personnes physiques.

b. Mesures d'application

L'article 35 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

G. LES DISPOSITIONS SPÉCIFIQUES AU TABAC

1. Présomption de détention de tabac à des fins commerciales (article 27)

a. Apport de la loi

L'article 27 crée une présomption de détention de produits du tabac manufacturé à des fins commerciales dès lors que les seuils définis à l'article 32 de la directive 2008/118/CE sont dépassés. Ces dispositions s'appliquent également à toute personne qui transporte ces quantités à bord d'un moyen collectif de transport.

Lors d'un contrôle, il appartiendra donc à la personne contrôlée d'apporter la preuve que l'ensemble des produits du tabac qu'elle transporte est détenu pour son usage personnel. À défaut, elle devra s'acquitter des droits exigibles sur le territoire français.

b. Mesures d'application

L'article 27 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

2. Renforcement des sanctions applicables en cas de fabrication, de détention, de vente ou de transport illicite de tabac (article 28)

a. Apport de la loi

L'article 28 double le montant minimal de l'amende applicable en cas de fabrication, détention, vente et au transport illicite de tabac. Ainsi, il porte ce montant de 1 000 euros à 5 000 euros.

b. Mesures d'application

L'article 28 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

3. Information du public sur les risques associés à l'achat et à la vente de tabac en ligne (article 29)

a. Apport de la loi

L'article 29 introduit une obligation pour les fournisseurs d'accès à Internet d'informer les visiteurs de l'illégalité et des risques encourus pour l'achat de tabac en ligne.

b. Mesures d'application

L'article 29 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

4. Dispositif national de traçabilité des produits du tabac (article 30)

a. Apport de la loi

L'article 30 précise le dispositif national de traçabilité des produits du tabac mis en place, conformément et en application de la directive n° 2014/40/UE du Parlement et du Conseil du 3 avril 2014 relative à la fabrication, la présentation et la vente des produits du tabac.

b. Mesures d'application

Les mesures d'application nécessaires ont été prises par le décret du 13 mars 2019 relatif au dispositif de traçabilité des produits du tabac ⁽¹⁾.

(1) Décret n° 2019 187 du 13 mars 2019 relatif au dispositif de traçabilité des produits du tabac.

H. LA FISCALITÉ INTERNATIONALE

1. Habilitation à transposer par ordonnance la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (article 22)

a. Apport de la loi

L'article 22 autorise le Gouvernement à prendre par ordonnance, dans un délai de douze mois à compter de la promulgation de la loi, les mesures relevant du domaine de la loi propres à transposer 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.

Cette directive prévoit que les intermédiaires (avocats, notaires, experts-comptables, etc.) qui mettent en place des montages, ou à défaut le contribuable lui-même, devront les déclarer à l'administration fiscale.

Elle vient s'ajouter à tout l'arsenal législatif adopté au niveau européen ces dernières années : échanges automatiques sur certaines catégories de revenus, échanges automatiques sur les comptes financiers, création d'un registre européen sur les *rulings* délivrés par les administrations fiscales, obligations déclaratives des plus grandes entreprises sur leurs implantations internationales (déclaration dite pays-par-pays), accès des administrations fiscales aux informations détenues par les personnes soumises à des obligations en matière de lutte contre le blanchiment.

La transposition doit intervenir au plus tard avant le 31 décembre 2019, et nécessite des mesures d'ordre législatif comme réglementaire.

b. Mesures d'application

L'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration⁽¹⁾ est venue transposer la directive dite « DAC 6 » susmentionnée. Un projet de loi de ratification de cette ordonnance a été déposé le 15 janvier 2020 à l'Assemblée nationale⁽²⁾ mais l'ordonnance n'a toujours pas été ratifiée à ce jour.

Suite à la crise sanitaire, une directive du 24 juin 2020 a donné la possibilité aux États membres de l'Union européenne de reporter de quelques mois la date d'entrée en vigueur des différentes obligations de déclaration. L'article 53 de la loi

(1) Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

(2) Projet de loi ratifiant l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, n° 2586, déposé(e) le mercredi 15 janvier 2020 et renvoyé à la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire

du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020⁽¹⁾ a donc modifié l'ordonnance du 21 octobre 2019 pour décaler la date d'entrée en vigueur des dispositions mentionnées.

Les rapporteurs déplorent le report de l'entrée en vigueur de ces dispositions, qui ont été longuement négociées, ce qui aurait dû laisser suffisamment de temps aux acteurs concernés pour se mettre en conformité avec la directive « DAC 6 ».

2. Élargissement de la liste des États et territoires non coopératifs (article 31)

a. Apport de la loi

L'article 31 ajoute à la liste française des États et territoires non coopératifs (ETNC) prévue à l'article 238-0 A du code général des impôts (CGI) les États et territoires qui figurent sur la liste commune européenne des juridictions non coopératives.

Il introduit une modulation dans l'application des contre-mesures prévues par le droit français à l'encontre des opérations impliquant un ETNC et inclut dans les contre-mesures qui en étaient dépourvues une clause de sauvegarde.

Il met un terme à l'exclusion de principe des États membres de l'Union européenne de la liste des ETNC au regard des critères français.

Il prévoit une « clause de revoyure » à travers un mécanisme d'information de l'évolution de la liste des ETNC des commissions permanentes des deux assemblées compétentes en matière de finances et d'affaires étrangères. Cette information peut faire l'objet d'un débat.

b. Mesures d'application

L'article 31 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

Il faut cependant souligner que l'information relative à l'évolution de la liste des ETNC n'a pas fait l'objet d'une transmission officielle aux commissions concernées en 2019.

3. Relèvement du plafond sous lequel un régime fiscal est qualifié de privilégié (article 32)

a. Apport de la loi

L'article 32 fixe un nouveau plafond établi à 60 % de l'IS français en prévoyant la reconnaissance d'un régime fiscal privilégié dès lors que l'impôt étranger est « inférieur de 40 % ou plus » à l'IS français.

(1) Loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020.

En effet, dans le cadre de la baisse progressive du taux de l'impôt sur les sociétés, l'effectivité du plafond de 50 % de l'impôt sur les bénéficiaires acquittés en deçà duquel une entreprise était réputée être soumise à un régime fiscal privilégié dans le droit antérieur était remise en cause.

L'application du dispositif est prévue à compter de 2020.

b. Mesures d'application

L'article 32 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

4. Débat sur l'application au sein de l'Union européenne des bonnes pratiques en matière de fiscalité des entreprises (article 33)

a. Apport de la loi

L'article 33 complète le débat annuel portant sur la liste des États et territoires coopératifs, prévu par l'article 6 de la loi n° 2013-672 du 26 juillet 2013 de séparation et de régulation des activités bancaires, qui doit avoir lieu chaque année devant les commissions des finances et des affaires étrangères de l'Assemblée nationale et du Sénat. Il précise ainsi que ce débat portera également sur :

– l'application du Code de conduite de 1997 sur la fiscalité des entreprises, qui vise notamment à prévenir de la part des États membres les pratiques fiscales dommageables ;

– et les recommandations formulées par la Commission européenne à l'occasion de son analyse de la situation économique et sociale des États membres réalisée dans le cadre du semestre européen.

Ce débat n'a jamais formellement eu lieu.

b. Mesures d'application

L'article 33 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

5. Interdiction pour le groupe Agence française de développement de participer au financement de projets dont l'actionnaire de contrôle est immatriculé dans un ETNC (article 34)

a. Apport de la loi

L'article 34 interdit à l'Agence française de développement de participer au financement de projets dont l'actionnaire de contrôle est immatriculé dans un ETNC. Il prévoit une clause de sauvegarde lorsque l'implantation de l'actionnaire obéit à des considérations économiques réelles.

b. Mesures d'application

L'article 34 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

I. INFORMATION SUR L'ÉVASION FISCALE

1. Contenu du rapport de gestion présenté à l'assemblée générale ordinaire des actionnaires (article 20)

a. Apport de la loi

L'article 20 intègre dans la déclaration de performance extra-financière (qui est insérée dans le rapport de gestion présenté à l'assemblée générale ordinaire des actionnaires) des informations sur les effets de son activité quant à la lutte contre l'évasion fiscale.

b. Mesures d'application

L'article 34 n'impose pas la mise en œuvre de mesures d'application.

2. Enrichissement du document de politique transversale sur la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales (article 38)

a. Apport de la loi

L'article 38 enrichit le contenu du document de politique transversale sur la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales en prévoyant :

– la description des outils fiscaux existants, en précisant notamment pour chacun d'entre eux leur contenu, leur utilisation et leur rendement ;

– les perspectives d'évolution de ces outils, dans le souci d'une plus grande efficacité ;

– et la présentation des moyens humains et techniques dédiés à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

b. Mesures d'application

Le DPT complété a été annexé au projet de loi de finances pour 2020.

II. FOCUS : DES AVANCÉES CONCRÈTES MAJEURES DANS LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE PERMISES PAR LA LOI

La loi du 23 octobre 2018 relative à la fraude a créé deux nouveaux outils efficaces dans la lutte contre la fraude fiscale :

– d’une part, elle a ouvert la possibilité de créer une nouvelle police fiscale dédiée aux affaires de présomption de fraude fiscale aggravée et de blanchiment en fraude fiscale ;

– d’autre part, elle a supprimé le verrou de Bercy, entraînant, de fait, le doublement du nombre de dossiers transmis à l’autorité judiciaire.

A. UNE NOUVELLE POLICE FISCALE RAPIDEMENT OPÉRATIONNELLE

La loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a renforcé la procédure judiciaire d’enquête fiscale en permettant d’affecter des agents des services fiscaux, les officiers fiscaux judiciaires (OFJ), au sein d’autres ministères que celui de l’intérieur. Ainsi, le décret n° 2019-460 du 16 mai 2019 a prévu la création, au 1^{er} juillet 2019, d’un service à compétence nationale, le service d’enquêtes judiciaires des finances (SEJF), issu de la transformation du service national de douane judiciaire (SNJD) et placé au sein du ministère chargé du budget. Il dispose d’un service central et de dix unités locales. ⁽¹⁾

Rattaché conjointement au directeur général des douanes et droits indirects et au directeur général des finances publiques, ce service est dirigé par un magistrat de l’ordre judiciaire. Il est composé de 267 enquêteurs habilités dont 241 officiers de douane judiciaire (ODJ) et 25 officiers fiscaux judiciaires. 14 agents de la DGFIP sont également en formation à l’École nationale des douanes pour préparer l’examen qualifiant d’OFJ. Cette formation a été revue pour la rendre commune aux ODJ et aux OFJ, l’objectif étant de partager les bonnes pratiques et favoriser la mise en commun de la culture douanière et fiscale.

La mise en place de ce nouveau service a été très rapide grâce à l’anticipation de sa création très en amont du décret du 16 mai 2019 précité et à la mobilisation des moyens de la direction générale des douanes. Dès le mois de novembre 2018, des entretiens ont été réalisés pour identifier les enquêteurs intéressés pour devenir des OFJ. Leur formation, à l’École nationale des douanes, a débuté en janvier 2019.

Implanté à Ivry-sur-Seine, le SEJF est composé de deux pôles :

– le premier correspond à l’ancien service national de la douane judiciaire et permet aux ODJ de mener des enquêtes judiciaires sur les grands trafics en disposant des pouvoirs d’investigation définis par le code de procédure pénale ;

(1) Le siège de chacune de ces unités locales est situé à Bordeaux, Fort-de-France, Lille, Lyon, Marseille, Metz, Nantes, Paris et Toulouse. Deux unités locales sont implantées à Paris.

– le second, dénommé pôle d’investigations fiscales, regroupe les enquêteurs OFJ chargés des enquêtes judiciaires fiscales.

Dans ce cadre, la mission des OFJ consiste plus spécialement en la recherche et la constatation, sur l’ensemble du territoire, du délit de fraude fiscale « complexe » (fraude réalisée via les paradis fiscaux ; fraude recourant au faux ou à la falsification ; fraude utilisant les domiciliations fiscales fictives ou artificielles). Ces agents sont spécialement habilités à exercer des missions de police judiciaire et disposent de l’ensemble des prérogatives mises à leur disposition par le code de procédure pénale.

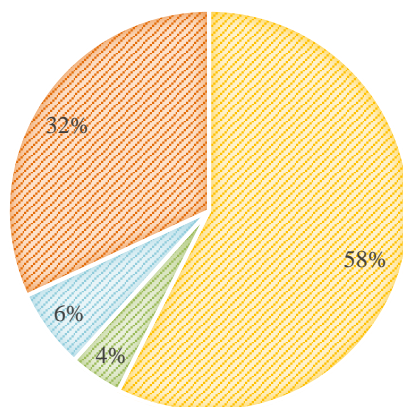
Les OFJ peuvent être saisis par un magistrat suite à une plainte de l’administration fiscale concernant des dossiers de présomption de fraude fiscale aggravée (II de l’article L. 228 du livre des procédures fiscales) ou sans plainte préalable de l’administration fiscale, sur des dossiers de blanchiment en fraude fiscale. Dans ce second cas, la saisine peut avoir pour origine une dénonciation obligatoire (I de l’article L. 228 du livre des procédures fiscales), le signalement obligatoire, pour toute autorité constituée, tout officier public ou fonctionnaire, des crimes ou délits dont il a connaissance dans l’exercice de ses fonctions (article 40 du code de procédure pénale) ou d’autres signalements variés (initiative du magistrat, signalement Tracfin, etc.). Les OFJ sont majoritairement saisis par le PNF (70 % des affaires en cours).

Au 31 août 2020, 47 dossiers sont en cours d’examen par les OFJ, dont 12 sont traités conjointement avec un officier de douane judiciaire. Plus de la moitié des dossiers confiés aux OFJ portent sur une plainte préalable de l’administration fiscale pour présomption de fraude fiscale et un tiers sur des saisines diverses en blanchiment de présomption de fraude fiscale, sans plainte préalable de l’administration fiscale ⁽¹⁾.

(1) Pour plus de précisions sur l’activité des OFJ, se reporter à l’annexe 3.

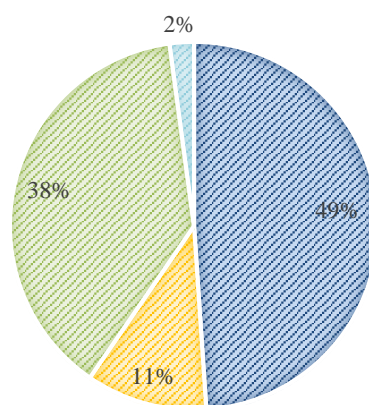
TYPE D'AFFAIRES EN COURS

- plaintes en présomption de fraude fiscale déposées par la DGFIP
- article 40 du CPP
- Saisine obligatoire en blanchiment
- Autres saisines en blanchiment



RÉPARTITION DES AFFAIRES PAR TYPE DE FRAUDES

- avoirs à l'étranger ou société étrangère interposée
- domiciliation fiscale
- blanchiment
- autres fraudes



Aucun résultat financier significatif n'a été enregistré sur les quatre dossiers clos par les OFJ, ce qui s'explique par la complexité des dossiers à forts enjeux et la naissance relativement récente de cette nouvelle police fiscale. Ces premiers chiffres devront donc être complétés par un nouveau bilan d'étape dans les années qui viennent.

Le SEJF complète utilement l'action de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF), rattachée au ministère de l'intérieur, qui intervient sur un champ d'action plus large, avec une priorité donnée aux affaires dans lesquelles la fraude fiscale est mêlée à d'autres infractions. Le SEJF est quant à lui spécialisé sur les dossiers les plus complexes de fraude douanière, fiscale et financière.

Les rapporteurs souhaitent rappeler que le SEJF n'est qu'un maillon de la chaîne dans la lutte contre la fraude fiscale. Si la création de cette police fiscale spécialisée est un bon exemple des moyens à mettre en place pour lutter contre la délinquance financière, il ne faut pas oublier que des réformes structurelles sont nécessaires dans tous les services concernés par la lutte contre la fraude fiscale, de ceux chargés du contrôle fiscal aux juridictions chargées de la répression de la fraude, en passant par les services d'enquête.

La Cour des comptes a en effet souligné, dans un référé du 12 décembre 2018, que « l'organisation et les moyens consacrés par les ministères de l'intérieur et de la justice à la lutte contre la délinquance économique et financière font apparaître des faiblesses qui contribuent à expliquer le caractère partiel et tardif de la réponse pénale »⁽¹⁾. La Cour pointe notamment le manque de spécialisation des services d'enquête, des juridictions et des différents acteurs traitant la plus grande partie des dossiers relatifs à la délinquance financière, la saturation des services spécialisés en la matière et le manque de suivi et de fléchage des moyens humains déployés dans les services d'enquête.

Les rapporteurs souscrivent aux recommandations de la Cour d'infléchir notamment la politique de ressources humaines des ministères de la justice et de l'intérieur « pour mieux répondre aux besoins en compétences spécialisées en structurant de véritables filières économiques et financières au sein de la magistrature comme des forces de sécurité⁽²⁾ » et « remobiliser l'intérêt des enquêteurs et magistrats pour lutter contre une délinquance qui préoccupe légitimement nos concitoyens.⁽³⁾ »

Dans le contexte du manque de moyens chronique au sein du ministère de la justice, les moyens significatifs attribués au SEJF sont le signe encourageant d'une prise en compte de l'importance de la lutte contre la fraude fiscale en France. **Les rapporteurs considèrent qu'une réflexion doit être engagée sur l'élargissement du champ de compétence des officiers fiscaux judiciaires afin de favoriser le désengorgement les parquets.** Il pourrait ainsi être envisagé d'élargir leur compétence à la fraude fiscale aggravée, pour les dossiers les plus complexes et les plus sensibles.

(1) *Cour des comptes, référé S2018-3520 « Les moyens consacrés à la lutte contre la délinquance économique et financière », 12 décembre 2018, p. 1.*

(2) *Ibid, p. 10.*

(3) *Ibid.*

B. LE VERROU DE BERCY

Le « verrou de Bercy » a longtemps constitué une **exception au libre exercice de l'action publique par le parquet**. Il consistait à subordonner le déclenchement d'éventuelles poursuites pénales pour fraude fiscale par le procureur de la République au dépôt d'une plainte de l'administration fiscale et à un avis conforme de la commission des infractions fiscales (CIF).

L'un des apports majeurs de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude est précisément d'avoir mis fin à ce verrou.

Cela a contribué à transformer profondément les méthodes de sélection des dossiers devant faire l'objet de poursuites pénales pour fraude fiscale.

1. Origine et contestations du « verrou de Bercy »

L'origine de cette exception aux prérogatives du procureur de la République remonte à la création du délit général de fraude fiscale **en 1920**. L'article 112 de la loi du 25 juin 1920 prévoyait ainsi que « les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente ». Cette disposition a été codifiée ultérieurement au sein du code général des impôts.

Le principe légal du « verrou de Bercy » était donc posé dans notre législation depuis **près d'un siècle** lorsqu'il a été supprimé par la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude. Outre la plainte préalable de l'administration, le déclenchement des poursuites pour fraude fiscale nécessitait également, **depuis 1977**, un avis conforme de la commission des infractions fiscales (CIF).

Le « verrou de Bercy » était donc, en réalité, un **double verrou**, le premier à la main de l'administration, le second relevant d'une autorité indépendante.

À l'origine, ce second verrou avait été conçu comme une **garantie en faveur des contribuables**. Il s'agissait de les protéger contre ce qui était perçu comme des potentiels abus de l'administration fiscale. À l'époque, les modes de paiement scripturaux étaient moins développés et la fraude fiscale consistait principalement en de la dissimulation de chiffre d'affaires. On redoutait des plaintes trop nombreuses de l'administration dans des affaires de reconstitutions de recettes qui concernaient des commerçants et artisans.

La sensibilité de l'opinion publique a par la suite évolué. La question de la fraude aux impôts a été placée **au centre des débats sur les finances publiques** en raison de l'aggravation continue des déficits et la montée parallèle du phénomène de l'évasion fiscale par des grands groupes ou des personnes fortunées.

Depuis environ une décennie, les critiques à l'encontre du « verrou de Bercy » se sont multipliées. Il a été régulièrement présenté comme **une atteinte à l'égalité entre les citoyens et les justiciables, à la séparation des pouvoirs et à la**

liberté de poursuite des parquets. Plus grave, il pouvait conduire à ce que l'administration fiscale soit suspectée de ne pas transmettre à la justice certains dossiers pour des raisons politiques ou économiques, ou encore d'user de son monopole pour faire pression sur le contribuable lors des opérations de contrôle.

La question de la pertinence du « verrou de Bercy » a bénéficié d'une caisse de résonance importante avec le choc de **l'affaire Cahuzac**, en 2013, et la découverte d'une fraude fiscale par un ministre du budget en exercice. Elle a été reposée dès le début de la législature à l'occasion des débats parlementaires sur le projet de loi pour la confiance dans la vie politique. C'est dans ce contexte qu'a été créée, le **11 octobre 2017**, une mission d'information commune à la commission des finances et la commission des lois en charge d'étudier les procédures de poursuite des infractions fiscales.

2. Mission d'information commune sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, dite Mission sur le « verrou de Bercy »

La mission sur le « verrou de Bercy » a rendu son rapport le **24 mai 2018**, après avoir auditionné tous les acteurs concernés et étudié les systèmes étrangers.

Ses recommandations ont été approuvées à l'unanimité des groupes politiques. Elles ne sont pas limitées à la question du « verrou de Bercy » puisqu'elles ont porté sur l'ensemble de la chaîne pénale relative à la fraude fiscale, de la constatation de l'infraction jusqu'à la sanction, en passant par les différentes modalités de poursuites. La mission a par exemple recommandé d'étendre les modalités de poursuite de la fraude fiscale en permettant le recours à la CRPC et à la CJIP.

Mais c'est sur la question du « verrou de Bercy » que ses conclusions étaient le plus attendues.

Dans le cadre de ses travaux, la mission avait constaté qu'une certaine routine s'était installée qui aboutissait à ce que seuls les dossiers les plus simples soient orientés au pénal. Les dossiers les plus complexes étaient prioritairement réglés par voie administrative par crainte d'un échec de la procédure pénale. Paradoxalement, **les délinquants les plus astucieux, les fraudes les plus sophistiquées échappaient le plus souvent à la voie pénale.**

De façon novatrice, plutôt qu'une suppression sèche du « verrou de Bercy » qui aurait conduit à désengager l'administration fiscale du volet pénal des dossiers, la mission a proposé d'adjoindre à la procédure existante un mécanisme de transmission automatique au parquet des dossiers réunissant certains critères de gravité constatés à l'issue d'un contrôle fiscal.

La transmission automatique ne signifie pas poursuites automatiques. Le but recherché par la mission était **d'accroître le vivier de dossiers** à partir duquel les parquets pourraient exercer leurs prérogatives d'appréciation de l'opportunité des poursuites.

Autrement dit, il s'agissait de soumettre systématiquement au procureur de la République, aux fins d'éventuelles poursuites pénales, les faits de fraude fiscale les plus graves dont a connaissance l'administration. Un tel système nécessite un dialogue entre l'administration fiscale et le parquet dans la sélection des dossiers méritant des poursuites pénales, comme cela se pratique dans plusieurs pays.

Dans le même temps, la mission a également recommandé d'étendre le pouvoir d'initiative du parquet à tous les **faits connexes** aux dossiers transmis.

Ces recommandations ont été intégrées dans une **série d'amendements de la rapporteure** adoptés par l'Assemblée nationale en première lecture de l'examen du projet de loi relative à la lutte contre la fraude.

3. Réforme opérée par la loi relative à la lutte contre la fraude

L'article 36 de la loi relative à la lutte contre la fraude a réformé profondément les modalités de poursuites de la fraude fiscale.

Il existe désormais deux voies par lesquelles le parquet peut être saisi d'un dossier :

– le **mécanisme de dénonciation obligatoire** pour les dossiers qui présentent une certaine gravité à l'issue d'un contrôle fiscal ;

– et le **dépôt d'une plainte préalable** pour les autres dossiers, avec avis conforme de la CIF, ou **sans avis de la CIF lorsqu'il existe des présomptions caractérisées** avec un risque de dépérissement des preuves.

a. Le mécanisme de dénonciation obligatoire

La dénonciation obligatoire au parquet intervient pour les affaires dont les droits éludés dépassent un seuil fixé à **100 000 euros** – 50 000 euros pour les contribuables soumis à des obligations déclaratives auprès de la Haute autorité pour la transparence de la vie politique (HATVP) – et ayant donné lieu à l'application de pénalités administratives révélant un caractère intentionnel dans le manquement du contribuable.

Il s'agit de **pénalités de 100 %, 80 % ou 40 %** qui couvrent les cas suivants : l'opposition à contrôle fiscal ; la découverte d'une activité occulte faisant suite à une omission déclarative ; l'abus de droit ou les manœuvres frauduleuses ; le défaut de déclaration d'avoir financiers détenus à l'étranger ; la taxation forfaitaire à partir des éléments du train de vie en lien avec des trafics illicites ou le défaut de déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure et le manquement délibéré.

Toutefois, pour les pénalités de 40 % – manquement délibéré et défaut de déclaration dans les trente jours suivant la réception d’une mise en demeure – la transmission automatique n’intervient qu’en cas de **réitération de manquements** par le contribuable au cours des six années civiles précédentes.

À noter que la transmission automatique ne s’applique pas non plus aux contribuables ayant déposé spontanément une déclaration rectificative, ce qui les **incite fortement à régulariser leur situation** en cas de manquements passés.

En 2019, **965 dossiers** ont fait l’objet d’une transmission obligatoire au parquet.

b. Les plaintes pour présomptions caractérisées

Depuis l’entrée en vigueur de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, **l’avis de la CIF n’est plus requis** pour le dépôt de plainte pour présomption caractérisée de fraude fiscale.

À ce titre, 5 plaintes pour présomptions caractérisées ont été déposées par la DGFIP auprès du parquet compétent en 2018 et **41 en 2019**.

4. La décision QPC du 27 septembre 2019

Le mécanisme de dénonciation obligatoire a été mis en cause par une question prioritaire de constitutionnalité. Dans sa décision n° 2019-804 QPC du 27 septembre 2019, le Conseil constitutionnel a jugé que le législateur avait établi des critères, objectifs et rationnels, ne créant aucune discrimination injustifiée entre les contribuables. Il a également estimé que l’absence d’avis conforme de la commission des infractions fiscales ne privait les contribuables d’aucune garantie.

La constitutionnalité du dispositif proposé par la mission d’information a ainsi été expressément validée ce dont les rapporteurs n’avaient guère de doute.

En effet, la dénonciation obligatoire des infractions par l’administration est un principe bien établi dans notre droit positif. L’article 40 du code de procédure pénale commande déjà à toute autorité administrative d’aviser sans délai le procureur de la République des infractions dont elle a connaissance. Dans ces conditions, le mécanisme de transmission obligatoire créé par la loi relative à la lutte contre la fraude peut s’apparenter comme un aménagement de l’article 40 du code de procédure pénale appliqué à la fraude fiscale.

5. La mise en œuvre par l'administration

Une circulaire du ministère de l'action et des comptes publics du 7 mars 2019 ⁽¹⁾ est venue préciser les modalités de mise en œuvre du nouveau dispositif d'engagement des poursuites pénales pour fraude fiscale et le cadre du renforcement du dialogue et de la coordination entre les parquets et l'administration fiscale.

Dans le cadre du mécanisme de dénonciation obligatoire, sont communiqués au procureur de la République :

– un courrier précisant la nature de l'infraction, l'impôt concerné, le montant des droits éludés, la base légale de la majoration fiscale ainsi que son taux et son montant, les antécédents fiscaux en cas d'application d'une majoration au taux de 40 %, et, le cas échéant, la qualité de contribuable soumis à une obligation de déclaration auprès de la HATVP ainsi que l'indication de la conclusion d'une transaction ;

– la proposition de rectifications adressée au contribuable décrivant les faits, précisant les motifs de droit ayant conduit l'administration à procéder à des rehaussements d'impôts, et les motivations pour l'application de pénalités, ainsi que leurs conséquences financières ;

– la réponse aux observations du contribuable.

La transmission de ces éléments s'effectue exclusivement par voie dématérialisée.

Localement, la division chargée du contrôle fiscal, au sein de la direction ayant effectué le contrôle fiscal, assure l'identification et le suivi des dossiers relevant de la dénonciation obligatoire.

Chaque trimestre, la direction adresse par voie dématérialisée (via l'application Escale), au procureur de la République compétent, les courriers de transmission signés du directeur (ou son adjoint), accompagnés des propositions de rectifications et des réponses aux observations du contribuable afférentes aux contrôles concernés.

S'agissant des plaintes pour fraude fiscale, une nouvelle étape dans la déconcentration de l'action pénale a été mise en œuvre en 2019.

Cette déconcentration avait fait l'objet d'une recommandation par la mission sur le « verrou de Bercy » qui proposait de « définir par voie réglementaire les modalités de l'examen conjoint par l'administration fiscale et le Parquet selon un rythme trimestriel au niveau déconcentré avec les Parquets localement compétents ⁽²⁾ » afin d'éviter la suspicion d'une prise de décision au niveau du ministère

(1) Voir annexe 5.

(2) Mme Émilie Cariou, M. Éric Diard, *Rapport d'information par la mission commune sur les procédures de poursuite des infractions fiscales*, 23 mai 2018, p. 15.

Désormais, les pôles pénaux des directions spécialisées du contrôle fiscal (DIRCOFI) progressivement mis en place depuis 2016 (dont celui de la DIRCOFI Ile-de-France créé le 1^{er} octobre 2019) ont la charge de la totalité des propositions de plaintes pour fraude fiscale de leur interrégion ainsi que la saisine directe de la Commission des infractions fiscales (CIF).

Les directions nationales (DVNI, DNVSF et DNEF) peuvent également saisir directement la CIF de propositions de plainte pour fraude fiscale.

6. Premier bilan d'application

La suppression du « verrou de Bercy » a permis d'atteindre au moins trois grands changements qui étaient tous les trois recherchés.

En premier lieu, elle a **transformé le rôle du parquet**. Auparavant, le parquet était passif. Il se bornait à saisir un tribunal correctionnel pour tous les dossiers qui lui étaient transmis, sans réaliser de véritables actes d'enquête complémentaire. La plus-value des procureurs était très faible voire inexistante en matière de répression de la fraude fiscale. De passif, le parquet est devenu un véritable acteur qui joue un rôle dans la sélection des dossiers mais aussi dans leur orientation puisqu'il dispose désormais de la possibilité de réaliser des CRPC et des CJIP.

Le vivier de dossiers transmis au parquet a également augmenté. D'un peu moins d'un millier, il a doublé pour passer à près de deux mille en 2019.

DOSSIERS TRANSMIS PAR L'ADMINISTRATION FISCALE À L'AUTORITÉ JUDICIAIRE

	2017	2018	2019
Nombre de dénonciations obligatoires au parquet			965
Plaintes pour fraude fiscale	879	806	672
Dossiers transmis à la police fiscale	44	10	41
Plaintes pour escroquerie	141	119	127
Procédures d'opposition à fonction	31	21	21
Total	1 095	958	1 826

Source : rapport d'activité de la DGFIP, 2019.

En deuxième lieu, cela a complètement **modifié le rapport de force dans les discussions** entre les vérificateurs et les grandes entreprises contrôlées. Auparavant, les dossiers des grandes entreprises aboutissaient sur des redressements complexes avec très souvent des chefs de redressement internationaux qui n'allaient jamais au pénal. Aujourd'hui, avec la transmission automatique, et dans le doute de la décision qui sera prise par le parquet, les conseils des entreprises font tout pour se mettre en conformité avec l'administration et aboutir à un règlement du dossier. De plus, les entreprises cherchent à éviter la réitération de manquements délibérés qui aboutiraient à la transmission automatique au parquet du dossier. La loi atteint ainsi son objectif de renforcer le caractère dissuasif de la répression de la fraude fiscale.

Enfin et surtout, la réforme a **incité l'administration fiscale et les procureurs à davantage dialoguer**, à échanger plus d'informations. Nous sommes passés d'un fonctionnement en silo à une véritable collaboration entre les deux institutions, comme cela se passe en Allemagne, pays dont la mission d'information sur le « verrou de Bercy » avait étudié le système dans le cadre de ses travaux.

Les rapporteurs estiment qu'un équilibre doit encore être trouvé pour que ces échanges soient pertinents : une modification du format et du contenu des notes accompagnant les transmissions, réalisée de façon concertée entre l'administration fiscale et le ministère de la justice, pourrait utilement éviter des demandes de compléments ou d'analyses trop nombreuses et chronophages.

Sous cette réserve, le suivi de l'application de cette loi démontre que le Parlement peut réussir des réformes importantes, à condition que celles-ci soient préparées par un important travail en amont.

Le rôle indispensable du parquet national financier (PNF) dans la lutte contre la fraude fiscale

Créé le 1^{er} février 2014 ⁽¹⁾, le parquet national financier est un parquet à compétence nationale, spécialisé sur les enquêtes pénales les plus complexes dans le domaine de la délinquance économique et financière qui touchent plus particulièrement aux atteintes à la probité, aux finances publiques et au bon fonctionnement des marchés financiers.

Plus de six ans après sa création, le PNF a indéniablement démontré la pertinence de son action et de sa compétence en matière de délits financiers et de fraude fiscale. Son rapport d'activité de 2019 montre qu'il a permis de rapporter à l'État plus de 7,7 milliards d'euros depuis sa création (amendes, confiscations, dommages et intérêts, sommes issues des contrôles fiscaux). Par exemple, la banque UBS a été condamnée à verser 3,7 milliards d'euros d'amende et 800 millions d'euros de dommages et intérêts à l'État pour des faits de blanchiment de fraude fiscale et de démarchage bancaire illicite. Une première affaire du PNF a conduit en septembre 2019 à l'homologation d'une CRPC contre un prévenu qui a été soumis à une peine d'emprisonnement de 9 mois assortie du sursis et à une amende de 150 000 euros. Deux CJIP ont été validées en 2019 : la CJIP Carmignac et la CJIP Google ⁽²⁾.

STATISTIQUES AFFAIRES TERMINÉES

(en millions d'euros)

	2017	2018	2019
Nombre de personnes condamnées	57	69	65
Nombre de personnes morales condamnées	6	3	8
Personnes condamnées à une interdiction d'activité professionnelle	12	43	32
Mandats d'arrêt	12	13	9
Sommes prononcées en faveur du Trésor public	788	829	5730
<i>dont amendes</i>	<i>410</i>	<i>296,4</i>	<i>4261</i>
<i>dont confiscations</i>	<i>157,4</i>	<i>116,4</i>	<i>33</i>
<i>dont dommages et intérêts pour l'État</i>	<i>160,2</i>	<i>408,8</i>	<i>956</i>
<i>dont sommes issues des contrôles fiscaux</i>	<i>60,3</i>	<i>7,2</i>	<i>480</i>

Source : parquet national financier, synthèse 2019.

(1) Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

(2) voir annexe 4.

TRAVAUX DE LA COMMISSION

La commission examine, lors de sa réunion du mercredi 16 septembre 2020, le rapport d'information sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

En application de l'article 145-7 du Règlement, la commission autorise la publication du rapport d'information sur l'application de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

Le compte rendu audiovisuel de cette réunion peut être consulté sur le [site de l'Assemblée nationale](#).

LISTE DES PERSONNES AUDITIONNÉES

Service d'enquêtes judiciaires des finances : Mme Nathalie Bécache, directrice ;

Direction générale des finances publiques : M. Frédéric Iannucci, chef du service du contrôle fiscal, M. Stéphane Créange, sous-directeur du service du contrôle fiscal, M. Olivier Vizet, chef du bureau de l'action pénale ;

Parquet national financier : M. Jean-François Bohnert, procureur de la République financier ;

Direction des affaires criminelles et des grâces : Mme Catherine Pignon, directrice, Mme Marie-Sophie Dupont-Lieb, administratrice des finances publiques Mme Sophie Lacote, cheffe du bureau du droit économique, financier et social, de l'environnement et de la santé publique, M. Smaël Coulaud, magistrat, rédacteur au bureau du droit économique, financier et social, de l'environnement et de la santé publique.

ANNEXE 1 : STATISTIQUES RELATIVES AUX CONDAMNATIONS POUR FRAUDE FISCALE

CONDAMNATIONS POUR FRAUDE FISCALE*

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Nombre de décisions de justice recensées	972	869	883	886	770	848	624
Nombre de personnes condamnées	1 130	1 004	1 027	1 024	939	1 007	760
Dont Condamnations définitives ⁽¹⁾	564	472	514	507	430	481	376
Peine d'emprisonnement ferme – nombre ⁽²⁾							
– % des condamnations définitives comprenant une peine d'emprisonnement ferme	75 13,3 %	56 11,9 %	73 14,2 %	68 13,4 %	68 16 %	85 17,6 %	65 17 %
Peine d'emprisonnement avec sursis – nombre							
– % des condamnations définitives comprenant une peine d'emprisonnement avec sursis	412 73 %	357 76 %	373 73 %	358 71 %	292 68 %	329 68 %	257 68 %
Peine d'amende ferme – nombre ⁽³⁾							
– % des condamnations définitives comprenant une peine d'amende ferme	164 29 %	133 28 %	150 29 %	189 37 %	121 28 %	148 30 %	122 32 %
Peine d'amende avec sursis – nombre							
– % des condamnations définitives comprenant une peine d'amende avec sursis	10 1,7 %	17 3,6 %	21 2,4 %	12 2,4 %	10 2 %	14 3 %	12 3 %
Peine d'interdiction d'exercer – nombre							
– % des condamnations définitives comprenant une peine d'interdiction d'exercer	74 13,1 %	84 17,8 %	101 20 %	118 23 %	136 31 %	158 33 %	137 36 %

Source : DGFIP, réponses aux questionnaires envoyés.

*Les chiffres pour 2019 seront disponibles dans quelques semaines.

(1) Les condamnations par défaut ne sont pas considérées comme définitives.

(2) Y compris les condamnations prononçant à la fois une peine d'emprisonnement ferme et avec sursis.

(3) Y compris les condamnations prononçant à la fois une peine d'amende ferme et avec sursis.

PEINES COMPLÉMENTAIRES D’AFFICHAGE ET DE DIFFUSION*

	2014	2015	2016	2017	2018
Nombre de personnes condamnées	1 027	1 024	939	1 007	760
Nombre de condamnations définitives	514	507	430	481	376
Nombre de condamnations à une peine d’affichage et/ou de diffusion ⁽¹⁾	69	52	47	61	47
– dont définitives	35	26	16	29	18
– dont non définitives	34	26	31	32	29
Nombre de peines prononcées					
– Affichage	33	20	24	35	24
– Diffusion	64	46	41	43	34

Source : DGFIP, réponses aux questionnaires envoyés.

*Les chiffres pour 2019 seront disponibles dans quelques semaines.

(1) Sachant qu’un condamné peut l’être à l’une ou l’autre de ces deux peines, voire aux deux.

ANNEXE 2 : STATISTIQUES RELATIVES À L'ACTION PÉNALE EN MATIÈRE DE CONTRÔLE FISCAL

DOSSIERS TRANSMIS PAR L'ADMINISTRATION FISCALE À L'AUTORITÉ JUDICIAIRE

	2017	2018	2019
Nombre de dénonciations obligatoires au parquet			965
Plaintes pour fraude fiscale	879	806	672
Dossiers transmis à la police fiscale	44	10	41
Plaintes pour escroquerie	141	119	127
Procédures d'opposition à fonction	31	21	21
Total	1 095	958	1 826

Source : rapport d'activité de la DGFIP, 2019.

NOMBRE DE CJIP ET CRPC RELATIVES À LA FRAUDE FISCALE DEPUIS L'ENTRÉE EN VIGUEUR DE LA LOI RELATIVE À LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE

	2017	2018	2019
Nombre de CJIP relatives à la fraude fiscale			2
Nombre de CRPC relatives à la fraude fiscale			13

Source : rapport d'activité de la DGFIP, 2019.

ANNEXE 3 : STATISTIQUES RELATIVES À L'ACTIVITÉ DES OFFICIERS FISCAUX JUDICIAIRES

SUIVI PAR TYPE D'AFFAIRES

type d'affaires	affaires en stock au 31/12/2019	nb d'affaires reçues en 2020	en nb de plaintes	nb d'affaires terminées en 2020	en nb de plaintes	total affaires en cours	en nb de plaintes	dont affaires en co-désignation OFI-ODJ
plaintes en présomption de fraude fiscale déposées par la DGFIP (L 228 II du LPF)	18	11	13	2	2	27	32	6
dénonciation obligatoire, saisine en blanchiment (L 228 I du LPF)	0	2		0		2		0
article 40 du CPP de la DGFIP, saisine en blanchiment	2	1		0		3		0
blanchiment de présomption de fraude fiscale, autres saisines	7	10		2		15		6
total	27	24		4		47		12

Source : SEJF, réponses au questionnaire.

RÉPARTITION DES AFFAIRES PAR TYPE DE FRAUDE

Problématiques	nb en cours	nb rendues	total	%
avoirs à l'étranger ou société étrangère interposée	23	2	25	49%
domiciliation fiscale	5	0	5	10%
autres manœuvres	1	0	1	2%
blanchiment	18	2	20	39%
total	47	4	51	

Source : SEJF, réponses au questionnaire.

RÉPARTITION DES AFFAIRES PAR PARQUET

parquet compétent	nb en cours	nb rendues	total	%
PNF	33	3	36	71%
JIRS Paris	1	1	2	4%
TJ Paris et idf	7	0	7	14%
JIRS territoires	4	0	4	8%
TJ territoires	2	0	2	4%
total	47	4	51	

Source : SEJF, réponses au questionnaire.

**RÉPARTITION GÉOGRAPHIQUE DES AFFAIRES PAR DOMICILE DU PRINCIPAL
MIS EN CAUSE**

répartition géographique des mis en cause par interrégion DGFIP	nb en cours	<i>dont co-désignation OFJ-ODJ</i>	nb rendues	<i>dont co-désignation OFJ-ODJ</i>	total	%
idf	27	6	2	1	29	57%
centre est	2	1	0	0	2	4%
centre ouest	4	1	0	0	4	8%
est	3	1	0	0	3	6%
nord	1	1	0	0	1	2%
sud-est outre mer	8	2	1	1	9	18%
sud-ouest	0	0	0	0	0	0%
sud pyrénées	2	1	1	0	3	6%
total	47	13	4	2	51	

Source : SEJF, réponses au questionnaire.

ANNEXE 4 : CONVENTION JUDICIAIRE D'INTÉRÊT PUBLIC – AFFAIRE GOOGLE



COUR D'APPEL DE PARIS

TRIBUNAL DE GRANDE INSTANCE DE PARIS

PARQUET NATIONAL FINANCIER

Réf : PNF-15 162 000 335

Convention judiciaire d'intérêt public

entre

le PROCUREUR DE LA REPUBLIQUE FINANCIER
près le tribunal de grande instance de Paris

et

SARL GOOGLE FRANCE
SIREN 443 061 841
8, rue de Londres
75009 Paris

et

GOOGLE IRELAND LIMITED
Gordon House, Barrow Street,
Dublin 4, Ireland

Vu l'article 41-1-2 du code de procédure pénale ;

Vu le décret n°2017-660 du 27 avril 2017 relatif à la convention judiciaire d'intérêt public et au cautionnement judiciaire ;

I. Google France SARL, Google Ireland Ltd et le groupe Google

1. Google est un groupe mondial fournissant des services numériques qui obtient l'essentiel de ses revenus de la diffusion de publicités en ligne. AdWords (désormais appelé Google Ads) est le principal programme de publicité de Google. Il repose sur un système d'enchères. Il permet aux annonceurs de diffuser des publicités ciblées liées aux recherches effectuées par les internautes ou encore au contenu des sites consultés.
2. Outre la publicité, les principaux produits et services de Google comprennent Android, Chrome, Shopping, Double Click, Google Analytics, Google Cloud, Google Maps, Google Play, Hardware, Search, Waze et YouTube.
3. Google Ireland Ltd (ci-après « GIL ») est une société irlandaise ayant son siège social à Gordon House, Barrow Street, Dublin 4, Irlande. GIL est une filiale de la société Google Ireland Holdings, elle-même filiale de la société américaine Google LLC. La société Google LLC a été créée après la substitution de la société Google Inc par la société Alphabet Inc intervenue le 30 septembre 2017, dont la société Google LLC est une filiale.
4. Google France SARL (ci-après « GF ») est une société à responsabilité limitée de droit français ayant son siège social au 8, rue de Londres à Paris. GF est une filiale de la société américaine Google LLC.
5. GIL a pour activité principale la vente des produits et services Google sur le marché EMEA (Europe, Moyen-Orient et Afrique). A ce titre, son domaine d'activité couvre le marché français.
6. En vertu d'un contrat d'assistance marketing et commerciale (« MSA »), signé le 16 mai 2002 entre Google Inc et GF, transmis à GIL par un avenant du 1er juillet 2004, il est prévu que les salariés de GF assurent un soutien marketing et commercial aux équipes de GIL.

Ainsi, à compter de 2004, les prestations vendues par le groupe Google à des clients français relevaient d'une fiscalité irlandaise sur les sociétés commerciales au taux inférieur à celui de l'impôt français.

7. Aux termes du MSA, la rémunération versée par GIL à GF pour les services rendus par cette dernière était, jusqu'en 2016, déterminée par application du montant le plus élevé entre le prix de revient majoré de 8 % (« cost plus ») et un pourcentage du chiffre d'affaires de GIL, établi à 3 %. La méthode du prix de revient majoré aboutissant à une rémunération plus élevée pour GF, celle-ci a été utilisée dans le cadre du MSA.

af
Ry
4/2

II. Exposé des faits

8. En date du 12 novembre 2012, la Direction des vérifications nationales et internationales de la Direction générale des Finances publiques a adressé une proposition de rectification à GIL pour les exercices 2005 à 2010, alléguant que GIL avait un établissement stable en France. Cette proposition de rectification a été contestée.
9. Le Directeur régional des Finances publiques d'Île-de-France et du département de Paris a déposé plainte entre les mains du procureur de la République financier le 10 juin 2015, sur le fondement d'un défaut de souscription de déclarations à l'impôt sur les sociétés de GIL, alléguant qu'elle disposait d'un établissement stable en France en la personne de GF, au titre des exercices 2011 à 2014. Aucune plainte pénale n'a été déposée pour les exercices 2005 à 2010.
10. Une enquête a été ouverte le 16 juin 2015 des chefs de violations présumées des articles 1741 et suivants du code général des impôts ainsi que de l'article 324-2 du code pénal. Elle a été étendue, le 4 avril 2019, aux exercices 2015 et 2016, en application des dispositions de l'article L.228C du Livre des procédures fiscales tel que modifié par la loi du 23 octobre 2018 relative à lutte contre la fraude.
11. A l'issue des investigations, et après analyse des décisions administratives de première instance et d'appel qui ont déchargé GIL du paiement notamment de l'impôt sur les sociétés pour les exercices fiscaux 2005 à 2010 refusant de reconnaître GF comme un établissement stable de GIL, le procureur de la République financier considère que la rémunération de GF par GIL, entre 2011 et 2016, était insuffisante au regard de l'étendue des fonctions exercées et des risques associés supportés par GF.
12. Le procureur de la République financier expose que les fonctions réellement exercées par les salariés de GF excédaient le cadre contractuellement défini par le MSA.

Alors que le MSA prévoyait au titre des activités de GF que celle-ci n'avait pas vocation à négocier les contrats conclus par GIL avec ses clients, selon le procureur de la République financier, l'enquête a révélé le rôle premier joué par GF dans les relations commerciales nouées par GIL avec ses clients « grands comptes » situés en France.

13. Pour le procureur de la République financier, GF a réalisé d'autres missions que celles contractuellement prévues tant par la nature des prestations que par les produits sur lesquels elles ont porté. Le procureur de la République financier soutient que la rémunération insuffisante de GF par GIL doit donner lieu à un réajustement en application de l'article 57 du code général des impôts, et qu'elle est susceptible de caractériser pour GF une soustraction volontaire à l'établissement de l'impôt sur les sociétés par dissimulation d'une part des sommes sujettes à cet impôt, et pour GIL une complicité de ces faits, faits prévus et réprimés par les articles 1741 et 1742 du code général des impôts et les articles 121-6 et 121-7 du code de procédure pénale.
14. Les représentants de GF et GIL, désignés pour les représenter à la procédure, ont été entendus dans le cadre de l'enquête. Ils font valoir que GIL et GF avaient reçu de nombreux conseils professionnels sur le bien-fondé de leur structure fiscale, confortés par les décisions des tribunaux administratifs, y compris en appel.

GF et GIL prennent néanmoins acte que les faits exposés par le procureur de la République financier sont, au terme de l'enquête, susceptibles de recevoir les qualifications pénales susmentionnées.

15. Pour le procureur de la République financier et conformément à la revalorisation des rémunérations de GF sur les exercices 2011 à 2016, appliquée par l'administration fiscale, le montant des impôts sur les sociétés élundés par GF s'élève aux montants suivants :

GF	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Total
Base totale d'imposition comprenant pour partie la base d'imposition déclarée par GF	63 002 460 €	88 569 735 €	103 007 336 €	116 114 760 €	129 553 006 €	147 181 714 €	647 429 011 €
Montant d'IS élundé	16 197 150 €	25 237 034 €	31 333 850 €	39 056 898 €	42 448 129 €	35 255 367 €	189 528 428 €

III. Amende d'intérêt public

16. Aux termes de l'article 41-1-2 du code de procédure pénale, le montant de l'amende d'intérêt public est fixé « de manière proportionnée aux avantages tirés des manquements constatés, dans la limite de 30 % du chiffre d'affaires moyen annuel, calculé à partir des trois derniers chiffres d'affaires annuels connus à la date du constat des manquements ».
17. Les montants des chiffres d'affaires communiqués par GF pour les exercices 2016, 2017 et 2018 sont respectivement de 299 301 917 euros en 2016, 325 554 124 euros en 2017 et 411 016 329 euros en 2018.
18. Les montants des chiffres d'affaires communiqués par GIL pour les exercices 2015, 2016 et 2017 sont respectivement de 22 603 799 000 euros en 2015, 26 287 331 000 euros en 2016 et 32 159 837 000 euros en 2017.
19. Le montant maximal théorique de l'amende d'intérêt public encourue par la SARL Google France est donc de 103 587 237 euros.
20. Le montant maximal théorique de l'amende d'intérêt public encourue par la société Google Ireland Limited est donc de 8 105 096 700 euros.
21. Le cumul de sanctions pénales et fiscales étant admis sous la réserve que le montant global des sanctions éventuellement appliquées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, eu égard au montant total de 56 858 528 euros accepté par la SARL Google France au titre des pénalités, l'amende d'intérêt public la concernant ne saurait excéder la somme de 46 728 709 euros.
22. Pour le procureur de la République financier, il ressort de l'enquête préliminaire que la minoration de la rémunération payée par GIL à GF a permis à GF d'élunder le paiement total de 189 528 428 euros entre 2011 et 2016, conformément au montant indiqué au paragraphe 15.
23. GF a justifié de la signature le 19 juillet 2019 d'un accord avec l'administration fiscale portant sur les impôts sur les sociétés élundés, les intérêts de retard et les pénalités fiscales qui ont été établis par l'administration fiscale au titre des années 2011 à 2018.

mf
JLE

24. Outre l'économie d'impôts ainsi réalisée, GF a retiré de ces manquements la jouissance d'une trésorerie qu'il convient de valoriser en lui appliquant le taux de rendement des fonds propres du groupe. Ces avantages représentent la somme de 13 107 787 euros sur la période considérée.
25. Au titre des facteurs minorants de l'amende d'intérêt public, doivent être pris en compte l'acceptation du règlement par GF de sa dette fiscale ainsi que la coopération de GF et GIL à l'enquête pénale.
26. Cependant, le procureur de la République financier estime que l'importance des montants d'impôts éludés et le temps pendant lequel ces manquements ont perduré justifient l'application d'une pénalité complémentaire de 297 363 785 euros.
27. Par conséquent, le montant total de l'amende d'intérêt public mise à la charge des sociétés GF et GIL est fixé à 500 000 000 euros, 46 728 709 euros étant mis à la charge de GF et 453 271 291 euros étant mis à la charge de GIL.

IV. Réparation du préjudice de la victime

28. Le 19 juillet 2019, Monsieur le Directeur régional des Finances publiques d'Île-de-France et du département de Paris a été destinataire d'un avis à victime l'invitant à faire valoir tout élément de nature à établir la réalité et l'étendue de son préjudice conformément à l'article 41-1-2 du code de procédure pénale.
29. Dans la mesure où le groupe a accepté les redressements et s'est engagé à payer les sommes correspondantes dans les délais convenus, la Direction générale des Finances publiques n'a fait valoir aucun préjudice susceptible d'être indemnisé dans le cadre de la présente convention.

V. Modalité d'exécution de la présente convention

30. Aux termes de la présente convention, GF accepte de payer la somme totale de 46 728 709 euros et GIL accepte de payer la somme totale de 453 271 291 euros au titre de l'amende d'intérêt public.
31. GF et GIL acceptent d'être tenues solidairement au paiement des amendes d'intérêt public fixées ci-dessus par remise d'un chèque certifié dans les conditions prévues par l'article R.15-33-60-6 du code de procédure pénale sous 10 jours à compter de la date à laquelle la présente convention sera devenue définitive en application du dixième alinéa de l'article 41-1-2 du code de procédure pénale.
32. Il est rappelé que, conformément aux dispositions de l'article 41-1-2 du code de procédure pénale, l'ordonnance de validation de la présente convention judiciaire d'intérêt public n'emporte pas déclaration de culpabilité et n'a pas la nature ni les effets d'un jugement de condamnation.

A Paris, le 3 septembre 2019



Muriel FUSINA
avocate générale près la cour d'appel de Paris
déléguée aux fonctions de procureur de la
République financier



SARL Google France
prise en la personne de son
représentant dûment mandaté



Google Ireland Limited
prise en la personne de son
représentant dûment mandaté

**ANNEXE 5 : CJIP AFFAIRE SWIRU HOLDING AG
(TRIBUNAL JUDICIAIRE DE NICE)**

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
COUR D'APPEL D'AIX EN PROVENCE
Tribunal Judiciaire de Nice

Parquet du Procureur de la République

N° Parquet : 14/322/196
N° instruction : 614/45

Convention judiciaire d'intérêt public

entre

Le procureur de la République près le Tribunal Judiciaire de NICE

et

SWIRU HOLDING AG
prise en la personne de Laurin KATZ, son représentant légal
Matthofstrand 8, Postfach 14614
CH-6000 Lucerne, SUISSE

Vu les articles 41-1-2 et 180-2 du Code de procédure pénale,

Vu les articles 1741 et 1742 du Code général des impôts,

Vu le décret n°2017-660 du 27 avril 2017 relatif à la convention judiciaire d'intérêt public et au cautionnement judiciaire,

Vu l'ordonnance de soit-communiqué de Monsieur Alexandre JULIEN, datée du 04 décembre 2019 et les réquisitions de Monsieur le Procureur de la République datées du 06 février 2020 visant à mettre en œuvre la procédure de convention prévue à l'article 41-1-2 du Code de procédure pénale ;

Vu l'ordonnance de soit-communiqué de Monsieur Alexandre JULIEN, datée du 11 février 2020 aux fins de transmission du dossier d'information au procureur de la République ;

I- La société SWIRU HOLDING AG et son groupe

1. La société SWIRU HOLDING AG est la société mère d'un groupe spécialisé dans le domaine de l'investissement financier dans des secteurs divers tels que les énergies, les matières premières, l'immobilier ou encore l'investissement dans des sociétés non-cotées, et ce dans de nombreux pays.

2. La société SWIRU HOLDING AG (ci-après « SWIRU HOLDING AG ») est une société anonyme de droit suisse constituée en 1996 par Alexander STUDHALTER, né le 25 juillet 1968 à Lucerne, qui en est le seul et unique actionnaire. Elle est inscrite au registre du commerce du canton de Lucerne depuis le 13 janvier 1999.

3. Tel que mentionné dans ses statuts mis à jour le 07 janvier 2013 au cours de son assemblée générale extraordinaire, l'objet de SWIRU HOLDING AG réside, notamment, dans sa participation au sein d'autres sociétés, de tous types, existantes ou non encore créées et dans la commercialisation de marchandises de toute nature sur le plan international.

4. Au cours des trois dernières années, les montants des chiffres d'affaires bruts – hors résultats exceptionnels – ont été, selon le taux de change CHF/EUR en cours au 31 décembre de chaque année, les suivants :

- pour 2017 : 4.000.000 de francs suisses soit 3.421.840 euros
- pour 2018 : 6.050.553,15 de francs suisses soit 5.355.707 euros
- pour 2019 : 6.060.824 de francs suisses soit 5.583.291 euros

1. Depuis 2006, SWIRU HOLDING AG a acquis, par le biais de certaines de ses filiales, des biens immobiliers situés en France, au Cap d'Antibes.
2. Ainsi, la villa « HIER » a été acquise par la société de droit français VH ANTIBES SAS, détenue à 100% depuis sa création par la société de droit luxembourgeois VH ESTATES S.A, elle-même détenue à 100% par la société SWIRU HOLDING AG.
3. La société VH ESTATES S.A, constituée le 09 mai 2008, est une société anonyme au capital de 6.000.000 d'euros et dont le siège social est situé 9 rue du Laboratoire, L-1911 Luxembourg.
4. La SAS VH ANTIBES a été immatriculée au registre du commerces et des sociétés d'Antibes le 21 mai 2008. Son activité consiste en l'acquisition, par voie d'achat ou d'apport, de biens ou de droits immobiliers. Domiciliée au 200 Impasse Félix à JUAN LES PINS, son capital social a été fixé à la somme de 37.000 euros.
5. La villa « HIER », quant à elle, est sise au 374 avenue Mrs L.D Beaumont à JUAN LES PINS et figure au cadastre sous les références CE 30 pour 01ha 16a 15ca et CE31 pour 20ca.

II- Exposé des faits

10. Au cours d'interceptions téléphoniques ordonnées en 2013 dans le cadre d'une procédure distincte, des anomalies dans la cession de parts d'une société étaient mises en lumière et faisaient apparaître le nom d'un avocat fiscaliste du barreau de Bastia, Stéphane CHIAVERINI, ayant un cabinet secondaire à Antibes.
11. Les investigations étaient donc orientées vers les activités de Stéphane CHIAVERINI et notamment sur son rôle dans la vente de la villa « HIER » à ANTIBES.
12. Il apparaissait que Jacques BORGHETTI, décédé le 04 octobre 2016, et son épouse Albertine, avaient acquis en 1979 les parts de la SA Villa HIER, propriétaire du bien immobilier " villa HIER" sis au Cap d'Antibes, parts qu'ils avaient cédées quelques années plus tard à leurs enfants, Michèle, Hélène et Philippe BORGHETTI.

13. Par jugement en date du 25 février 2000, le Tribunal de Commerce d'Antibes ordonnait l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire à l'encontre de la SA Villa Hier. Cette procédure était clôturée par jugement du 29 février 2008 pour extinction du passif, les actions de ladite société étant alors majoritairement détenues par la SA CBHM, domiciliée au LUXEMBOURG et dont Philippe BORGHETTI reconnaissait être le seul bénéficiaire économique.

14. Par acte notarié en date du 26 mai 2008, la SAS VH Antibes acquérait, auprès de la SA VILLA HIER, la villa éponyme (comprenant villa de maître, bâtiments annexes, terrain, jardin d'agrément avec piscine) au prix de 35 millions d'euros, payé auprès de l'office notarial à hauteur de 29.499.980 euros par SWIRU HOLDING AG HOLDING et à hauteur de 5.500.000 par la société VH ESTATES SA.

15. L'ex épouse de Philippe BORGHETTI faisait parvenir aux enquêteurs un document daté du 14 mai 2008, intitulé "*accord de vente sur la Villa HIER*" mentionnant comme vendeur la SA OPUS ONE HOLDING (société constituée le 30 avril 1998, initialement luxembourgeoise, devenue panaméenne en 2010, et dont l'actionnaire principal était Philippe BORGHETTI) représenté par Michel CAPT (administrateur et liquidateur amiable de la SAS villa HIER) et comme acheteur la société ALTA ASSETS, domiciliée dans les Iles Vierges Britanniques et représentée par son directeur, Alexander STUDHALTER.

A la rubrique "prix", il était indiqué : "*le prix du bien est fixé à 127 millions d'euros,*" ce montant comprenant les paiements suivants en lien avec l'acquisition de la villa Hier.

- 35 millions d'euros versés par SWIRU HOLDING AG et la société VH ESTATES SA auprès de la SA VILLA HIER selon les modalités décrites ci-dessus (§14), au titre du prix de vente de la villa Hier ;
- 14 millions d'euros versés le 09 novembre 2007 par SWIRU HOLDING à la société CBHM (Philippe BORGHETTI), au titre de l'apurement des dettes de la SA VILLA HIER (selon les termes d'un protocole d'accord signé le 08 novembre 2007) ;
- 61 millions d'euros réglés le 26 mai 2008 par la société ALTA ASSETS à la société OPUS ONE HOLDING ;
- 12 millions d'euros versés par la société ALTA ASSETS, via la société CBHM, au profit de feu Jacques BORGHETTI, au titre d'une indemnité transactionnelle suivant un protocole en date du 16 mai 2008 ;
- Une dernière somme au titre de la rémunération de divers intervenants, dont Stéphane CHIAVERINI ;

16. Le 18 décembre 2012, après avis conforme de la commission des infractions fiscales rendu le 13 décembre 2012, le Directeur départemental des finances publiques des Alpes-Maritimes déposait plainte à l'encontre de Philippe BORGHETTI du chef de fraude fiscale commise au cours des années 2009 à 2011 s'agissant des impôts dus au titre des années 2008 à 2010.

L'administration fiscale identifiait notamment une dissimulation d'une partie du prix de la vente de la villa HIER, par l'interposition de structures luxembourgeoises dont le contribuable était l'unique bénéficiaire économique. Elle estimait les sommes dues par Philippe BORGHETTI au titre des années 2007 et 2008 aux sommes de 19.228.977 et 83.603.718 euros.

17. Philippe BORGHETTI était mis en examen le 28 mars 2018 du chef de fraude fiscale commise dans le département des Alpes-Maritimes en 2008 et en 2009.

Il lui était reproché de s'être, à l'occasion de la vente de la villa Hier, frauduleusement soustrait au paiement de l'impôt sur le revenu en dissimulant volontairement une part des sommes y étant sujettes grâce à la mise en place d'un montage fiscal artificiel visant à masquer l'appréhension, au titre de l'année 2008, d'un avantage occulte consenti par la société ALTA ASSETS à la société OPUS ONE HOLDING, appartenant au mis en examen.

18. Le 05 juin 2013, après avis conforme de la commission des infractions fiscales rendu le 30 mai 2013, le Directeur départemental des finances publiques des Alpes-Maritimes déposait plainte à l'encontre de Jacques BORGHETTI du chef de fraude fiscale commise en 2009 s'agissant de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2008. L'administration fiscale visait notamment la non-déclaration, par le contribuable, de l'indemnité transactionnelle de 12 millions d'euros sur un compte en Suisse.

19. Le 15 janvier 2014, après avis conforme de la commission des infractions fiscales rendu le 13 décembre 2013, le Directeur départemental des finances publiques des Alpes-Maritimes déposait plainte à l'encontre de Jacques BORGHETTI du chef de fraude fiscale commise entre 2010 et 2013 s'agissant des impôts dus au titre des années 2009 à 2012. L'administration fiscale opposait à Jacques BORGHETTI un défaut de souscription des déclarations requises en matière d'impôt sur le revenu pour les années 2009 à 2012, d'impôt sur la fortune pour les années 2010 à 2013 et de contribution exceptionnelle sur la fortune pour l'année 2012.

20. Les sommes dues par Jacques BORGHETTI au titre des années 2008 et 2009 étaient respectivement estimées par l'administration fiscale aux sommes de 20.859.100 et 61.247 euros. Disparu en cours de procédure, il n'était pas mis en examen.

21. Suite à divers rebondissements procéduraux, la société SWIRU HOLDING AG, prise en la personne de son représentant légal, Alexander STUDHALTER, était mise en examen le 14 novembre 2019 du chef de complicité, dans le département des Alpes-Maritimes, en Suisse et au Luxembourg, de la fraude fiscale commise par Philippe BORGHETTI au titre

de l'année 2008.

22. Le magistrat instructeur exposait que l'élément matériel de la complicité de fraude fiscale reprochée à SWIRU HOLDING AG consistait, à l'occasion de l'acquisition de la villa Hier, en le fait d'avoir fait verser par la société ALTA ASSETS Ltd la somme de 61 millions d'euros sur le compte de la société OPUS ONE HOLDING, dont Philippe BORGHETTI était le bénéficiaire, versement qui, selon le magistrat, avait contribué à une dissimulation de prix d'un montant global de 92 millions d'euros et à la soustraction au paiement de l'impôt.

Le magistrat instructeur exposait en outre que ce montage avait permis à la SAS VH ANTIBES de ne pas payer à l'administration fiscale la somme de 4.774.800 euros au titre des droits de mutation.

23. Le même jour, SWIRU HOLDING AG était également mise en examen du chef de complicité de la fraude fiscale commise par feu Jacques BORGHETTI. Le juge d'instruction visait, cette fois-ci, le fait que la société avait fait verser, toujours par la société ALTA ASSETS Ltd, une somme de 12 millions d'euros sur le compte de Jacques BORGHETTI.

24. Au cours de son interrogatoire de première comparution du 14 novembre 2019, SWIRU HOLDING AG reconnaissait les faits et acceptait leur qualification pénale.

Au terme de cet interrogatoire, SWIRU HOLDING AG sollicitait la mise en œuvre de la procédure permettant en application de l'article 180-2 du code de procédure pénale d'aboutir à la conclusion d'une convention judiciaire d'intérêt public.

III- Amende d'intérêt public

25. L'article 41-1-2 du Code de procédure pénale dispose que l'amende d'intérêt public doit être fixée de manière proportionnée aux avantages tirés des manquements constatés, dans la limite de 30% du chiffres d'affaires moyen annuel calculé sur les trois derniers chiffres d'affaires annuels connus à la date du constat de ces manquements.

26. Les chiffres d'affaires bruts – hors résultats exceptionnels – communiqués par SWIRU HOLDING AG pour 2017, 2018 et 2019, tels qu'énoncés ci-dessus, s'élèvent à un chiffre d'affaires moyen de 4.786.946 euros.

27. Le montant théorique maximum de l'amende d'intérêt public encourue est donc de 1.436.084 euros.

28. Le profit direct ayant été réalisé par SWIRU HOLDING AG, par l'entremise de la SAS VH ANTIBES dont elle est l'actionnaire, réside dans le fait même d'avoir pu acquérir la villa HIER, au prix de 127 millions d'euros.

29. SWIRU HOLDING AG a, toutefois, souhaité coopérer pendant la phase de négociation de la présente convention en transmettant au ministère public de la documentation comptable concernant, notamment, l'année 2019. Par ailleurs, suite à une proposition de rectification adressée par l'administration fiscale à sa filiale, la SAS VH ANTIBES, SWIRU HOLDING AG s'est acquittée, dès le 29 décembre 2019, de la somme de 10.386.800 euros représentant le montant des droits de mutation dus au titre de la vente de la villa Hier, ainsi que les pénalités et les intérêts de retard.

30. Compte-tenu de ces éléments, le montant qui sera mis à la charge de SWIRU HOLDING AG au titre de la restitution des profits tirés des manquements constatés est estimé, dans le cadre de la présente convention, à la somme de 1.300.000 euros.

31. Du fait de la complexité des montages financiers mis en lumière par l'information judiciaire, qui a permis à SWIRU HOLDING AG d'échapper à l'impôt jusqu'à son redressement fiscal et de bénéficier ainsi d'une trésorerie majorée pendant la période concernée, le paiement d'une pénalité complémentaire de 100.000 euros est justifié.

32. En conséquence, l'amende d'intérêt public s'élève à un total de 1.400.000 euros.

IV- Réparation du préjudice de la victime

33. Le 28 février 2020, le procureur de la République près le Tribunal Judiciaire de NICE a informé le Chef du bureau de l'action pénale du Service du contrôle fiscal qu'il était envisagé de conclure une convention judiciaire d'intérêt public avec SWIRU HOLDING AG. Le procureur de la République près le Tribunal Judiciaire de NICE l'a invité à faire savoir si son administration entendait solliciter la réparation d'un préjudice.

34. En réponse, la Direction générale des Finances Publiques n'a fait valoir aucun préjudice susceptible d'être indemnisé au titre de la présente convention.

V- Acceptation de la présente convention

35. SWIRU HOLDING AG fera part au procureur de la République de son acceptation de la présente convention, par lettre recommandée avec accusé de réception ou déclaration expresse au greffe du parquet dans un délai de **CINQ** jours à compter de la signature de la présente.

V- Modalités d'exécution de la présente convention

36. Aux termes de la présente convention, la société SWIRU HOLDING AG accepte de payer la **somme totale de 1.400.000 euros (un million quatre cent mille euros)** au titre de l'amende d'intérêt public.

37. La société SWIRU HOLDING AG accepte de procéder au paiement de la somme fixée ci-dessus par remise d'un chèque certifié dans les conditions prévues par l'article R.15-33-60-6 du Code de procédure pénale **sous DIX JOURS** à compter de la date à laquelle la présente convention sera devenue définitive en application du dixième alinéa de l'article 41-1-2 du Code de procédure pénale.

A Nice, le 04 mai 2020,


Xavier BONHOMME
Procureur de la République


SWIRU HOLDING AG
prise en la personne de son
représentant dûment mandaté
M. Laurin KATZ

ANNEXE 6 : CIRCULAIRE INTERMINISTÉRIELLE DU 7 MARS 2019



Paris, le 7 mars 2019

Le ministre de l'Économie et des Finances,

Le ministre de l'Action et des Comptes
publics,

Le ministre de l'Intérieur,

La ministre de la Cohésion des territoires et
des Relations avec les collectivités
territoriales,

La secrétaire d'État auprès du ministre de
l'Économie et des Finances,

à

Mesdames et Messieurs les préfets de région et
de département,

Mesdames et Messieurs les directeurs
régionaux des entreprises, de la concurrence,
de la consommation, du travail et de l'emploi,

Mesdames et Messieurs les directeurs
régionaux et départementaux des finances
publiques

**Circulaire du 7 mars 2019 relative au plan d'action national
mis en place en soutien aux commerçants et aux collectivités territoriales
impacts par les manifestations de « gilets jaunes »**

NOR : ECOI1907118C

Depuis 15 semaines, les manifestations de « gilets jaunes » se succèdent dans notre pays, notamment dans les centres villes. Ces manifestations, qui s'accompagnent souvent de violences et de dégâts matériels à l'encontre des biens publics et privés, ont pour effet de détourner les flux de population et de consommateurs locaux et touristiques des zones de centres villes les plus densément dotées en commerces et artisans.

Les baisses d'activités qui en résultent grèvent la trésorerie des professionnels, et la durée comme l'intensité inédites du mouvement des « gilets jaunes » font peser un risque croissant sur la pérennité de petites entreprises commerciales et artisanales, et fragilisent le tissu économique de certains centres villes.

Le Gouvernement a pris dès le 26 novembre 2018 des mesures destinées à soutenir la trésorerie des professionnels (étalement d'échéances fiscales et sociales) en concertation avec les organisations professionnelles des secteurs économiques concernés, et s'est assuré du concours des acteurs privés concernés (banques et assurances) et de la mobilisation des services territoriaux de l'Etat (DIRECCTE).

Compte tenu de l'ampleur exceptionnelle de la crise des « gilets jaunes », de sa durée et de l'impact économique déjà observé, l'Etat manifeste également son soutien aux collectivités territoriales connaissant des dégradations importantes.

La présente circulaire rappelle ainsi les mesures et les acteurs privés et publics qui peuvent être mobilisés en faveur des professionnels concernés, ainsi que les nouvelles modalités de soutien aux collectivités connaissant l'impact le plus fort. Il est nécessaire que ces mesures soient mieux connues des acteurs locaux pour une utilisation optimale au bénéfice des entreprises concernées.

1. Les mesures de droit commun pour les commerçants

a. Remboursement de crédits d'impôts

Les Directions départementales des finances publiques (DDFIP) ont été appelées à traiter avec célérité les demandes de remboursement de crédits de TVA et de CICE des entreprises impactées par le mouvement des « gilets jaunes » qui en font la demande. Les professionnels doivent prendre contact avec leur service des impôts de rattachement.

b. Reports de paiement de cotisations sociales jusqu'à trois mois

Les organismes de recouvrement (URSSAF, MSA) ont reçu pour instruction d'octroyer aux professionnels qui en font la demande (employeurs, travailleurs indépendants, chefs d'exploitations agricoles) un report pour le paiement de leurs cotisations (cotisations et contributions sociales, cotisations dues aux organismes d'assurance retraite complémentaire à titre obligatoire) dues au titre des mois de janvier, février et mars 2019, ainsi que pour celles du premier trimestre 2019 pour les cotisants non mensualisés.

Ces reports, qui peuvent aller jusqu'à trois mois, ne donnent lieu à aucune majoration ni pénalité de retard.

En cas de non-respect des délais de paiement qui auront été convenus avec les services idoines, une adaptation de l'étalement peut être proposée aux professionnels concernés.

c. Délais de paiement des dettes fiscales et sociales accordés par les CCSF

Les entreprises éventuellement confrontées aux difficultés les plus significatives peuvent être orientées vers les Commissions départementales des chefs de services financiers (CCSF) et des représentants des organismes de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'assurance chômage afin d'obtenir des délais plus longs que ceux que les organismes peuvent autoriser, dans le cadre d'un examen plus complet de leur situation.

L'entreprise, ou son mandataire, doit s'adresser au secrétariat permanent de la CCSF, situé à la Direction départementale des finances publiques ou au Service des impôts des entreprises dont elle relève.

Un formulaire simplifié est mis en ligne sur le site impots.gouv.fr¹, afin de faciliter la saisine de la CCSF, notamment pour les petites entreprises.

¹https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/2_professionnel/EV/4_difficultes/440_situation_difficile/tpe_dossier_simplifie_ccsf.pdf

d. Remise gracieuse de créances fiscales

En premier lieu, les entreprises confrontées à des difficultés de paiement temporaires liées à des circonstances particulières peuvent solliciter auprès du comptable public un plan de règlement afin d'étaler le paiement de leur dette fiscale.

En second lieu, si ces difficultés financières ne peuvent pas être résorbées par un plan d'étalement des paiements, l'entreprise peut solliciter une remise partielle ou totale des pénalités et intérêts de retard éventuellement dus et une remise partielle ou totale des impôts directs (par exemple l'impôt sur les bénéfices ou la contribution économique territoriale). La remise doit être motivée par une impossibilité pour le contribuable de payer ses dettes fiscales par suite de gêne ou d'indigence (article L. 247 du livre des procédures fiscales). La loi exclut la remise des taxes et contributions indirectes (TVA par exemple).

Les services des impôts procèdent à un examen au cas par cas des demandes de remises gracieuses, qui doit permettre de comprendre et tenir compte des difficultés de chaque entreprise de manière adaptée à sa situation. L'administration fiscale prend en considération, avec une bienveillance adaptée à la situation d'exception que constitue le mouvement des gilets jaunes, outre la situation propre à l'entreprise (sa taille, les délais de paiement parfois longs des fournisseurs, le niveau d'endettement, etc.), les conséquences qu'a engendrées le mouvement des « gilets jaunes » sur son niveau d'activité.

Ainsi, une perte significative de la clientèle et du chiffre d'affaires durant la période du mouvement des « gilets jaunes », le défaut de liquidités, l'incapacité à régler les dettes à court terme ou les dépenses exceptionnelles pouvant en résulter, constituent autant d'éléments de nature à justifier une remise gracieuse d'impôts à l'égard des entreprises en incapacité de régler leurs créances fiscales sans être en risque avéré de redressement ou de liquidation judiciaire. Dans le cas des entreprises relevant de l'impôt sur le revenu, la situation de gêne ou d'indigence s'apprécie également au regard de la situation personnelle de l'entrepreneur (personnes à charge, état des dettes du foyer...).

En vue d'accompagner les entreprises dans leurs démarches, un formulaire simplifié est spécialement mis en ligne sur le site impots.gouv.fr². Il est destiné à faciliter le traitement des demandes de remises gracieuses, notamment des petites entreprises.

e. Prévention des licenciements économiques et maintien en emploi de salariés

Le dispositif de l'activité partielle s'adresse aux entreprises qui subissent une fermeture temporaire de tout ou partie de l'établissement ou une réduction de la durée habituelle de temps de travail de l'établissement. Ce dispositif permet de compenser la perte de revenu occasionnée pour les salariés, du fait de la réduction de leur temps de travail en deçà de la durée légale, conventionnelle ou contractuelle, et aide les employeurs à financer cette compensation.

Il revient à l'entreprise, avant de pouvoir placer ses salariés en activité partielle, d'effectuer une demande d'autorisation auprès de l'Unité départementale de la DIRECCTE dont relève géographiquement son établissement. Les demandes d'activité partielle, dématérialisées depuis le 1^{er} octobre 2014, doivent être faites sur : <https://activitepartielle.emploi.gouv.fr>

2. Les acteurs mobilisables par les commerçants

² <https://www.impots.gouv.fr/portail/node/12798>

a. Réseaux bancaires

A la demande du ministre de l'Économie et des Finances, La Fédération bancaire française (FBF) a recommandé en novembre 2018 aux réseaux bancaires nationaux et territoriaux d'examiner avec bienveillance les situations des professionnels impactés dans leurs activités, afin de rechercher des solutions appropriées, s'agissant en particulier de besoins de financement court terme. En cas de difficulté prévisible ou avérée, les professionnels sont invités à prendre contact avec leur établissement bancaire, pour étudier leur situation et rechercher des solutions.

A cet effet, la FBF a réactivé son réseau de correspondants PME. Ces interlocuteurs, désignés dans chaque grand réseau bancaire, sont chargés de faciliter les bonnes relations entre les professionnels et les établissements bancaires. Ils peuvent être saisis des cas de dysfonctionnements (notamment dans l'application de l'engagement d'un traitement bienveillant), et exclusivement par les associations et fédérations professionnelles.

b. Bpifrance

Afin de faciliter l'octroi ou le maintien de crédits bancaires, le banquier du professionnel peut bénéficier d'une garantie plus importante de Bpifrance sur les crédits de renforcement de la trésorerie, avec une quotité garantie qui peut passer de 40 à 70 %.

Le professionnel peut obtenir un report d'échéances dans le remboursement de prêt sur demande auprès de sa banque pour les prêts garantis par Bpifrance et auprès de ses correspondants habituels au sein des directions régionales de Bpifrance pour les prêts accordés directement par Bpifrance.

Le préfinancement du CICE 2018 par Bpifrance peut être pérennisé jusqu'à la bascule sur la baisse des charges.

c. Médiation du crédit et des entreprises

En cas de difficultés rencontrées dans leurs demandes de financement, les professionnels peuvent saisir la médiation du crédit aux entreprises, adossée à la Banque de France. La saisine se fait par le dépôt d'un dossier sur le site internet de la médiation du crédit³.

Les professionnels qui font face à un différend lié à l'exécution d'un contrat de droit privé, y compris tacite, ou d'une commande publique, peuvent saisir la Médiation des entreprises. Ce service de médiation gratuit, rapide et confidentiel est accessible par l'intermédiaire du site de la médiation des entreprises⁴.

d. Assurances

Le ministre de l'Économie et des Finances a demandé à la Fédération française de l'assurance (FFA) et aux assurances d'accélérer les indemnisations des entreprises impactées par le mouvement des « gilets jaunes ». En fonction de sa couverture d'assurance, chaque professionnel pourra se faire indemniser par son assureur tout ou partie des dégâts subis par ses biens (voitures, commerces ou immeubles). S'il a subi une perte d'exploitation, la prise en charge par son assureur dépendra des garanties souscrites et des conditions contractuelles desdites garanties.

Chaque professionnel concerné est invité à effectuer une déclaration des dommages auprès des services de police ou de gendarmerie et à se rapprocher rapidement de son assureur, pour lui déclarer les préjudices subis.

³ <https://mediateur-credit.banque-france.fr>

⁴ <https://www.economie.gouv.fr/mediateur-des-entreprises>

e. Les référents territoriaux des DIRECCTE et la cellule nationale « gilets jaunes » de la Direction générale des entreprises (DGE)

Au niveau territorial, les services de la DIRECCTE sont chargés d'informer et d'orienter les professionnels vers les dispositifs les plus appropriés. Dans chaque région, un numéro de téléphone et une adresse électronique uniques permettent aux professionnels de saisir le référent territorial de la DIRECCTE.

Au niveau national, la Direction générale des entreprises anime une cellule « gilets jaunes », qui coordonne la mise en œuvre des mesures. Pour toute question générale sur la mise en œuvre du dispositif, les fédérations et organismes de professionnels, et les services territoriaux de l'Etat peuvent la contacter : continuite-eco.dge@finances.gouv.fr

Les commerçants et les artisans sinistrés sont invités à contacter les chambres de commerce et d'industrie et les chambres de métiers et de l'artisanat dont ils dépendent. Elles sont à leur disposition pour les accompagner dans leurs démarches et recherches de solution.

3. Soutien aux commerces des centres villes : action d'animation commerciale

Afin de venir en aide aux commerçants et artisans dont l'activité économique a été significativement perturbée par les manifestations et actions des « gilets jaunes » une opération nationale de « revitalisation et d'animation commerciales » des centres villes les plus touchés a été annoncée par le Premier ministre le 1^{er} février 2019.

Dotée de 3 millions d'euros, elle vise à financer majoritairement par l'Etat, avec le soutien des collectivités territoriales (communes, et/ou EPCI, et/ou régions), les actions d'animation, d'attractivité et de communication commerciales qui seront menées par les acteurs économiques locaux (unions locales de commerçants, chambres consulaires, etc.) et qui auront pour objectif de compenser les pertes subies, en incitant et en facilitant le retour de la clientèle.

Les détails de cette opération nationale seront précisés dans un cahier des charges dédié, annexé à la présente circulaire.

4. Accompagner les commerçants en cas de troubles à l'ordre public

Depuis le 17 novembre et en trois mois, les forces de l'ordre ont eu à prendre en compte 40 000 manifestations. Elles ont procédé à l'évacuation de près de 800 points de blocages. 11 personnes ont perdu la vie ; 2 150 ont été blessées parmi les manifestants. Plus de 1 400 policiers et gendarmes ont été blessés. 9 000 interpellations ont été effectuées. Près de 1 800 personnes ont été condamnées, et 316 ont été écrouées. 1 422 jugements sont pendants.

S'agissant plus particulièrement des commerçants, les préfets de département, et les préfets de police à Paris et dans les Bouches-du-Rhône, en charge de l'ordre public, ont été chargés de piloter des missions de sensibilisation et de contact avec les professionnels du commerce, avec l'appui de la police et de la gendarmerie.

Au-delà de la mission générale de maintien ou de rétablissement de l'ordre lorsqu'un attroupement provoque des troubles, des initiatives ont été prises localement pour prévenir la commission de dégradations, pour sensibiliser les commerçants et associations de commerçants par une prise de contact régulière et accrue pendant la période de contestation.

La bonne circulation de l'information en cas de troubles à l'ordre public est essentielle afin de permettre aux commerçants de s'organiser et de prendre les dispositions utiles à la protection de leurs biens, en complément de l'action des forces de l'ordre (mise à l'abri de matériel, information des clients, etc.). Les préfets ont été encouragés à créer des canaux de communication adaptés (groupes de discussion sur des applications smartphone).

En outre, les préfets ont reçu instruction de favoriser les échanges entre les donneurs d'ordre et les entreprises privées de sécurité, afin qu'elles puissent apporter leur concours aux missions de sécurisation, dans le respect des compétences de chacun. Le 11 février 2019 une convention d'échange d'informations opérationnelles entre les forces de l'ordre et les entreprises de sécurité a été signée afin d'améliorer encore les conditions de cet échange d'informations.

Une convention nationale sur la sécurisation des grands espaces commerciaux a été signée le 19 février avec les représentants des grandes surfaces commerciales. Il est ainsi prévu dans ces conventions la désignation d'un policier ou d'un gendarme comme correspondant de l'espace commercial. Ce dernier devra mettre en place un coordonnateur en gestion de crise, compétent pour toutes les questions relatives à la sécurité et chargé d'entretenir des liens directs avec les forces de l'ordre en organisant des réunions d'information et des visites sur le site. Ce coordonnateur sera chargé de l'élaboration d'un plan de sûreté général, sur la base d'un diagnostic pour lequel l'espace commercial pourra solliciter l'appui du référent sûreté police/gendarmerie. Ce plan de sûreté est composé de deux parties, l'une consacrée aux actions malveillantes de droit commun, l'autre aux menaces à caractère terroriste. Parmi l'ensemble des mesures préconisées figurent également la remontée et les échanges d'information, la mise en place, en matière de vidéo-protection, d'un renvoi des images couvrant les zones accessibles au public au profit des services de police ou de gendarmerie, et la facilitation du dépôt de plainte des représentants des espaces commerciaux, dans le respect des règles de la procédure pénale, et sous l'autorité du parquet.

Bruno Le Maire
(signé)

Gérald Darmanin
(signé)

Christophe Castaner
(signé)

Jacqueline Gourault
(signé)

Agnès Pannier-Runacher
(signé)

**ANNEXE 7 : NOTE EXPLICATIVE RELATIVE AUX ARRÊTS
N° 1174, 1175, 1176, 1177, 1178 ET 1179 DU 11 SEPTEMBRE 2019
(CHAMBRE CRIMINELLE)**



**Note explicative relative aux arrêts n°1174, 1175, 1176, 1177, 1178 et 1179
du 11 septembre 2019 (chambre criminelle)**

La chambre criminelle de la Cour de cassation, le même jour, rend six arrêts qui répondent à plusieurs **interrogations de principe** concernant la répression des délits de **fraude fiscale** et de **blanchiment** dans un contexte d'évolution du droit positif, en particulier des jurisprudences conventionnelle et constitutionnelle.

Les décisions respectent les **nouvelles normes de rédaction** adoptées dans le cadre de la réforme de la Cour de cassation qui ont vocation à être généralisées (recours au style direct, numérotation des paragraphes, utilisation d'un plan, citation de précédents jurisprudentiels). Cette rédaction facilite non seulement une présentation claire des arrêts mais aussi une motivation développée expliquant les principes qui sont ainsi posés.

1) La réserve émise par la France à l'article 4 du protocole n°7 additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme

Résumé : Il appartient au juge répressif d'appliquer l'article 4 au protocole n° 7 en faisant produire un plein effet à la réserve émise par la France en marge de ce protocole.

Il est des plus fréquents que la personne prévenue, parallèlement à la procédure pénale engagée pour fraude fiscale, fasse l'objet d'un **redressement fiscal** comportant des majorations de droits qui sont assimilées à des sanctions. La faculté de cumuler des poursuites et sanctions pénales et fiscales est susceptible de porter atteinte au principe *ne bis in idem* - le droit à ne pas être jugé ou puni deux fois pour les mêmes faits - qui est garanti notamment par l'article 4 du **protocole n°7** additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme. Elle est toutefois préservée par la **réserve émise par la France** lors de la ratification de ce protocole, qui limite l'application de la règle aux infractions relevant en droit français de la compétence des juridictions statuant en matière pénale.

Plusieurs requérants poursuivis pour fraude fiscale ont **remis en cause**, devant les juridictions de jugement, la validité de la réserve française en se fondant sur les décisions de la Cour européenne des droits de l'homme qui ont écarté l'application de réserves émises par d'autres Etats¹, et en invitant le juge national à procéder de même en raison du défaut supposé de conformité de la réserve aux exigences de validité posées par l'article 57 de la Convention

¹ En particulier la réserve italienne, CEDH, 4 mars 2017, *Grande Stevens et autres c. Italie*, nos 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 et 18698/10

européenne². Cette argumentation soulève une question de droit international relative à l'office du juge répressif : **le juge répressif a-t-il compétence pour apprécier la validité de la réserve émise par la France lors la ratification du protocole n°7, qui limite l'application du principe ne bis in idem aux infractions pénales ?**

La chambre criminelle répond qu'il appartient au juge répressif d'appliquer l'article 4 au protocole n° 7 en **faisant produire un plein effet** à la réserve émise par la France en marge de ce protocole. Les arrêts nos 1175 et 1176 **s'inscrivent** dans la droite ligne de la **jurisprudence constante** de la Cour de cassation. Aux termes de celle-ci, l'article 4 du protocole n° 7, compte tenu de la réserve, n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux peines infligées par le juge répressif³. Il a aussi été constaté que la réserve n'est pas remise en cause par la Cour européenne des droits de l'homme⁴. En effet, si la Cour de Strasbourg a pris position sur des réserves formées par certains Etats, elle ne s'est **pas prononcée** sur la validité de la réserve française.

Pour la première fois, est adoptée une motivation dite **enrichie** (§.16 à 23 de l'arrêt n° 1175, §. 11 à 18 de l'arrêt n° 1176) qui rappelle la jurisprudence précitée et aussi celle relative à l'**office du juge judiciaire** en matière de traités internationaux qui est de les interpréter et de les appliquer, les déclarations unilatérales faites par un Etat quand il signe ou ratifie un traité, par lesquelles il entend exclure ou modifier l'effet juridique de certaines dispositions du traité dans leur application à l'Etat s'incorporant aux conventions internationales⁵.

Elle expose aussi en quoi, contrairement à ce qui était soutenu, ledit principe **ne contredit pas** la jurisprudence de la Cour de cassation aux termes de laquelle les Etats adhérents à la Convention sont tenus de respecter les décisions de la Cour européenne des droits de l'homme, sans attendre d'être attaqués devant elle ni d'avoir modifié leur législation⁶. Pour ce faire, le raisonnement prend appui sur :

- d'une part, le cadre juridique dans lequel cette position de principe a été adoptée en Assemblée plénière, à savoir l'application et l'interprétation des droits et libertés définis par la Convention ou ses protocoles qui concernent donc la portée de ces droits et libertés à l'égard de tous les Etats membres, et non la détermination préalable de l'étendue des engagements d'un Etat désigné - par nature différente -, dont relève l'éventuelle appréciation de la validité d'une réserve émise par cet Etat ;
- d'autre part, la spécificité des dispositions de la Convention sur le fondement desquelles

² Il résulte de cet article qu'une réserve ne doit pas être générale et doit comporter un bref exposé de la loi en cause.

³ Crim., 20 juin 1996, pourvoi n° 94-85.796, *Bull. crim.* 1996, n° 268 ; Crim., 4 juin 1998, pourvoi n° 97-80.620, *Bull. crim.* 1998, n° 186

⁴ Crim., 22 février 2017, pourvoi n° 14-82.526, *Bull. crim.* 2017, n° 49

⁵ Crim., 15 janvier 2014, pourvoi n° 13-84.778, *Bull. crim.* 2014, n° 11 ; Ire Civ., 11 juillet 2006, pourvoi n° 02-20.389, *Bull.* 2006, I, n° 378

⁶ Ass. plén., 15 avril 2011, pourvoi n° 10-17.049, *Bull. crim.* 2011, Ass. plén., n° 1

la Cour européenne des droits de l'homme elle-même s'est reconnue compétente pour apprécier la validité d'une réserve (§.21 à 23 de l'arrêt n° 1175).

Par voie de conséquence, dans les deux affaires soumises à son examen, la chambre criminelle écarte les moyens de cassation formés à l'encontre des arrêts de cours d'appel qui, saisies de faits de fraude fiscale par des prévenus ayant fait l'objet de pénalités fiscales définitives, ont rejeté l'exception de procédure fondée sur le principe *ne bis in idem*.

Il s'en déduit que sont **inopérants** les moyens qui font valoir une méconnaissance de l'article 4 du protocole n° 7 tel qu'interprété par la Cour de Strasbourg qui conditionne tout cumul entre des poursuites fiscales et pénales à l'existence d'un lien matériel et temporel suffisamment étroit entre ces deux procédures (§.26 et §.50 de l'arrêt n° 1175).

S'agissant de la procédure, il est important de souligner que, lors de la **mise en état** contradictoire des pourvois, à la demande du parquet général près la Cour de cassation, le **ministère de l'Europe et des Affaires étrangères** a fourni des éléments d'analyse et d'information. Il précise en particulier que le Gouvernement a invoqué la réserve française dans plusieurs requêtes actuellement pendantes devant la Cour européenne des droits de l'homme.

Sur le fond, on peut remarquer que la chambre criminelle, partageant l'analyse de l'avocat général, n'a **pas suivi une des pistes possibles** visant à juger, sans opposer la réserve émise par la France en marge du protocole n° 7, que les sanctions pourraient, en l'espèce, se cumuler sans méconnaître la règle *ne bis in idem* en raison de l'existence d'un lien matériel et temporel suffisant entre les procédures pénale et fiscale.

L'on précisera également que les parties n'ont pas développé de moyen fondé sur l'article 50 de la **Charte des droits fondamentaux** de l'Union européenne qui garantit également le droit de ne pas être jugé ou puni deux fois pour une même infraction

Enfin, ces décisions présentent une cohérence avec la position du **Conseil d'Etat** qui a récemment jugé qu'il n'appartient pas au juge administratif d'apprécier la validité des réserves⁷. Toutefois la chambre criminelle ne se prononce ici **expressément** que sur une réserve émise en marge de la Convention européenne des droits de l'homme ou de ses protocoles, et non, de manière générale, sur toutes les réserves.

2) *Les modalités d'application des réserves d'interprétation émises par le Conseil constitutionnel en matière de fraude fiscale*

Saisi de questions prioritaires contestant la **constitutionnalité du système français de cumul** pénal et fiscal, le Conseil constitutionnel, par plusieurs décisions prises en 2016 et 2018, a considéré que les dispositions pénales sanctionnant les dissimulations et omissions déclaratives volontaires de sommes sujettes à l'impôt sont conformes aux principes constitutionnels de nécessité et de proportionnalité des délits et des peines sous **trois réserves d'interprétation**. La première réserve prohibe une condamnation pénale en cas de décharge définitive de l'impôt par

⁷ CE, Assemblée, 12 octobre 2018, *SARL Super Coiffeur*, n° 408567

le juge fiscal pour un motif de fond ; la deuxième limite l'application de la loi pénale aux cas les plus graves et la troisième fixe une exigence de proportionnalité du cumul des sanctions⁸.

Il appartient au juge répressif d'appliquer ces réserves, ce qui nécessite que la chambre criminelle précise les modalités de leur mise en oeuvre. Jusqu'à ce jour, très peu de décisions ont été rendues⁹ ; cinq des arrêts présentés permettent des avancées majeures.

2.1 *L'autorité de la chose jugée par le juge fiscal et la question du sursis à statuer devant le juge pénal saisi de fraude fiscale*

Résumé : Même lorsque le prévenu de fraude fiscale justifie de l'existence d'une procédure pendante devant le juge de l'impôt tendant à une décharge de l'imposition pour un motif de fond, le juge pénal n'est pas tenu de surseoir à statuer jusqu'à ce qu'une décision définitive du juge de l'impôt soit intervenue. Par exception, il peut prononcer, dans l'exercice de son pouvoir souverain, le sursis à statuer en cas de risque sérieux de contrariété de décisions, notamment en présence d'une décision non définitive déchargeant le prévenu de l'impôt pour un motif de fond. Dans tous les cas, le juge saisi d'une demande de sursis à statuer doit spécialement motiver sa décision.

Il n'est pas rare que, lorsque le juge pénal statue sur une poursuite pour fraude fiscale, la procédure fiscale ne soit pas close, le contribuable ayant saisi le juge de l'impôt d'une demande de dégrèvement des impositions et majorations. Selon une jurisprudence ancienne et constante de la chambre criminelle, les procédures pénale et fiscale sont indépendantes l'une de l'autre et la décision du juge de l'impôt, même de décharge, n'a pas autorité de chose jugée à l'égard du juge pénal de sorte que le juge pénal **ne doit pas surseoir à statuer** jusqu'à la décision définitive du juge de l'impôt¹⁰.

La première **réserve d'interprétation** émise par le Conseil constitutionnel prévoit, de façon inédite, un cas d'**autorité de la chose jugée** au fiscal sur le pénal puisqu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond ne peut plus être condamné pour fraude fiscale.

Selon **le requérant**, gérant de société, poursuivi pour fraude fiscale par minorations déclaratives de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et restitutions abusives de crédit d'impôt recherche (CIR), alors qu'un appel contre le jugement du tribunal administratif était pendante devant la cour administrative d'appel, il découlerait de la réserve l'obligation pour le juge pénal de prononcer un sursis à statuer. La chambre criminelle a ainsi été conduite à se pencher sur la question suivante : **le juge répressif est-il tenu de surseoir à statuer dans l'attente d'une décision**

⁸ Cons. Const., nos 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, n° 2016-556 QPC du 22 juillet 2016 et n° 2018-745 QPC du 23 novembre 2018

⁹ Crim., 22 février 2017, pourvoi n° 16-82.047, *Bull. crim.* 2017, n° 51 ; Crim., 31 mai 2017, pourvoi n° 15-82.159, *Bull. crim.* 2017, n° 145 ; Crim., 28 juin 2017, pourvoi n° 16-81.149, *Bull. crim.* 2017, n° 183

¹⁰ Crim., 11 janvier 2006, pourvoi n° 05-82.674, *Bull. crim.* 2006, n° 16

définitive du juge de l'impôt ?

Par l'arrêt n° 1174, la chambre criminelle **infléchit sa jurisprudence** et revient sur la prohibition du sursis à statuer par des principes énoncés au paragraphe 17. Le juge pénal dispose dorénavant de la **faculté** de surseoir à statuer.

Cependant, deux limites fortes sont posées :

- cette faculté est conditionnée par la caractérisation d'un **risque sérieux de contrariété** de décisions. Une illustration en est donnée : il peut en être ainsi lorsque le juge de l'impôt a déchargé le prévenu de l'impôt pour un motif de fond par une décision qui n'est pas définitive. Précisons qu'elle n'est pas limitative ;
- la mesure de sursis à statuer doit constituer une mesure **exceptionnelle**.

En effet, plusieurs **éléments** ont été pris en compte : la teneur de la réserve d'interprétation elle-même qui n'impose aucun sursis ; l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale ; la plénitude de juridiction du juge pénal ; l'obligation pour le juge pénal de statuer dans un délai raisonnable (§.13 à 16). Il en résulte qu'**aucune obligation** de surseoir à statuer ne s'impose au juge, même lorsque le prévenu justifie de l'existence d'une procédure pendante devant le juge de l'impôt tendant à une décharge de l'imposition pour un motif de fond.

Le juge saisi d'une demande de sursis à statuer doit spécialement **motiver** sa décision, qu'il s'agisse de la rejeter ou d'y faire droit. Son appréciation est **souveraine**. Le juge de cassation exerce un **contrôle** de motivation.

Dans l'**affaire** considérée, cela conduit à rejeter le pourvoi formé à l'encontre de l'arrêt de la cour d'appel qui a rejeté la demande de sursis à statuer sollicitée par le prévenu aux motifs notamment que le recours formé contre des rappels de TVA et la remise en cause du CIR a déjà été rejeté par le tribunal administratif.

Il **s'agit** de limiter le risque de contrariété de décisions au regard de l'exigence posée par le juge constitutionnel (§. 11), sans toutefois ralentir dans la très grande majorité des dossiers le cours de la justice pénale.

2.2 *La répression pénale de la fraude fiscale et la gravité des faits*

Résumé : Lorsque le prévenu de fraude fiscale justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale pour les mêmes faits, il appartient au juge pénal, après avoir caractérisé les éléments constitutifs de cette infraction au regard de l'article 1741 du code général des impôts, et préalablement au prononcé de sanctions pénales, de vérifier que les faits retenus présentent le degré de gravité de nature à justifier la répression pénale complémentaire. Le juge est tenu de motiver sa décision, la gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention dont celles notamment constitutives de circonstances aggravantes. A défaut d'une telle gravité, le juge ne peut entrer en voie de condamnation.

Dans trois dossiers, les prévenus se sont prévalus de la deuxième réserve d'interprétation aux

termes de laquelle les dispositions pénales ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves d'omission ou d'insuffisance déclarative volontaire, cette gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention.

Les uns reprochaient à une cour d'appel d'avoir rejeté l'exception d'extinction de l'action publique fondée sur le défaut de gravité de faits d'omissions déclaratives et de les avoir déclarés coupables de fraude fiscale (arrêt n° 1175) ; une autre, de ne pas avoir recherché si les faits présentaient une gravité suffisante (arrêt n° 1179) ; enfin, un dernier, d'avoir jugé que les faits présentaient des caractères de gravité certain (arrêt n°1177), ce qui amène la chambre à s'interroger : **quelles sont les modalités d'application et la portée de la réserve d'interprétation par laquelle le Conseil constitutionnel circonscrit la répression pénale, dès lors qu'elle s'ajoute au redressement fiscal, aux faits de fraude fiscale "les plus graves" ?**

A ce stade, la Cour de cassation avait seulement jugé qu'il appartient au prévenu de fraude fiscale de justifier de l'engagement à son encontre de poursuites fiscales pour les mêmes faits¹¹.

En réalité, il existe plusieurs questions sous-jacentes : le juge pénal doit-il apprécier la gravité des faits ou cette gravité résulte-t-elle du fait que le ministère public a engagé les poursuites après une plainte de l'administration fiscale ? Quelle est la nature de la réserve ? S'agit-il d'une modification des éléments constitutifs de l'infraction ? S'agit-il d'une condition de recevabilité de l'action publique ? A quel stade de l'examen du dossier, le juge doit-il se pencher sur la gravité des faits ? Quelles sont les conséquences d'une gravité insuffisante ? Quels sont le rôle et la nature du contrôle du juge de cassation ? La diversité des affaires examinées a permis à la chambre de dégager une **doctrine** (§. 36 de l'arrêt n° 1175).

Pour ce faire, le raisonnement de la chambre a **pris en compte** un certain nombre d'éléments (§. 29 à 35 de l'arrêt n° 1175) :

- les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale qui demeurent inchangés ;
- le rôle et l'importance de la répression pénale tels que définis par le Conseil constitutionnel dans l'objectif de lutte contre la fraude fiscale ;
- les termes de la réserve d'interprétation dont il résulte que seuls les faits présentant une certaine gravité au regard de certains critères généraux peuvent faire l'objet, en complément de sanctions fiscales, de sanctions pénales ;
- le rôle nécessaire du juge quant à l'appréciation de cette gravité, devant lequel un débat contradictoire peut avoir lieu, et ce, même si la gravité des faits est prise en considération par l'administration fiscale lorsqu'elle dépose plainte après avis conforme de la commission des infractions fiscales puis par le ministère public lorsqu'il décide d'engager les poursuites ;
- les conséquences d'un défaut de gravité : les faits ne peuvent donner lieu, en plus de la poursuite fiscale, à une condamnation pénale puisque, dans cette hypothèse, les dispositions les réprimant ne sont pas applicables. En l'absence de tout fondement légal par effet de la réserve, le juge pénal ne peut que prononcer la relaxe du prévenu.

¹¹ Crim., 22 février 2017, pourvoi n° 16-82.047, *déjà cité*

Il en est déduit un certain nombre de **conséquences** :

- confirmant en cela la jurisprudence précitée, il appartient au prévenu de justifier qu'il a fait l'objet, à titre personnel, de pénalités fiscales pour les mêmes faits que ceux visés par la poursuite pénale (il n'est pas nécessaire qu'elles soient définitives s'agissant de l'exercice de poursuites) ;
- dans ce cas, la juridiction de jugement se prononce tout d'abord sur la caractérisation de l'infraction au regard des éléments constitutifs prévus par l'article 1741 du code général des impôts (en effet, si la fraude fiscale n'est pas établie, le juge n'a pas à se pencher sur son caractère grave ou non ; en outre, le juge peut être amené à prononcer une relaxe partielle) ;
- puis, il incombe à la juridiction de jugement, même d'office lorsque la réserve d'interprétation n'est pas formellement invoquée par le prévenu, de vérifier que les faits retenus présentent le degré de gravité de nature à justifier la répression pénale, en complément de la répression fiscale ;
- les critères de gravité sont ceux fixés par le Conseil constitutionnel : montant des droits fraudés, nature des agissements ou circonstances de leur intervention. Il est précisé, s'agissant de ces dernières, qu'il peut s'agir notamment de celles constitutives de circonstances aggravantes de la fraude fiscale ;
- la décision du juge sur la gravité doit être motivée ;
- elle doit intervenir préalablement au choix et à la motivation des peines prononcées ;
- à défaut de gravité suffisante, le juge est tenu de relaxer le prévenu.

La Cour de cassation n'a pas qualifié la réserve d'interprétation. Il ne s'agit pas d'un cas d'extinction de l'action publique par autorité de la chose jugée ni d'une modification des éléments constitutifs du délit de fraude fiscale. La réserve présente un caractère *sui generis* que le juge pénal doit appliquer **d'office**, à la condition déjà relevée que le prévenu argue de la procédure fiscale ; en effet, seule l'existence de cette dernière est susceptible de faire perdre à la procédure pénale, sa nécessité.

Le moyen pris de la méconnaissance de la réserve peut être soulevé **pour la première fois** à hauteur de cassation (arrêt n° 1179). En revanche, le juge de cassation n'entend pas le soulever d'office (arrêt n° 1176). Le juge de cassation exerce un **contrôle** de la motivation retenue par les juges du fond afin de s'assurer qu'elle est suffisante (arrêt n° 1175).

Il convient de constater que la chambre criminelle a procédé elle-même, dans certains cas, à la **qualification** des faits, à partir des constatations **souverainement** opérées par les juges du fond:

- lorsque la cour d'appel n'a pas procédé à la recherche de la gravité des faits en dépit du fait que la prévenue avait fait valoir avoir fait l'objet de pénalités fiscales (arrêt n° 1179) ;
- lorsque la cour d'appel, pour apprécier la gravité des faits, a retenu à tort certains critères (arrêt n° 1177).

Ce contrôle approfondi se justifie s'agissant d'une opération de qualification qui entraîne une condamnation ou une relaxe et, dès lors qu'est fixé pour la première fois le régime d'application de la réserve d'interprétation.

Dans les trois dossiers, les pourvois sont **rejetés**. Les arrêts permettent de **dégager des éléments**

de fait considérés comme caractérisant les critères généraux fixés par le Conseil constitutionnel:

N° de l'arrêt	Faits reprochés de fraude fiscale	Éléments retenus comme critères de gravité des faits de fraude fiscale justifiant la répression pénale
n° 1175	Défaut de déclarations de sommes sujettes à l'impôt sur le revenu	- Réitération de faits d'omission déclarative sur une longue période en dépit de plusieurs mises en demeure - Qualité d'élu de la République de l'un des deux prévenus
n° 1177	Dissimulations de sommes sujettes à l'impôt sur le revenu et à l'impôt de solidarité sur la fortune	- Circonstance du recours à des intermédiaires établis à l'étranger - Montant des droits éludés : 235 580 euros - En revanche, ne peuvent être retenus l'absence de justification de l'origine des fonds non déclarés et le comportement du prévenu postérieurement à la fraude
n° 1179	Dissimulations de sommes sujettes à l'impôt sur le revenu	- Existence de manoeuvres de dissimulation des sommes sujettes à l'impôt - Montant des droits éludés : 276 562 euros

2.3 La répression pénale de la fraude fiscale et la proportionnalité des peines

Résumé : Lorsque le prévenu justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale définitivement prononcée pour les mêmes faits, le juge pénal n'est tenu de veiller au respect de l'exigence de proportionnalité que s'il prononce une peine de même nature.

Dans les cas où s'opère un cumul des poursuites pénales et fiscales, la question de la proportionnalité des peines prononcées se pose. Les **requérants**, prévenus de fraude fiscale, déjà sanctionnés par des pénalités fiscales définitives, ont critiqué les peines prononcées par les juridictions pénales qui n'ont pas recherché si leur prononcé n'était pas disproportionné, soulevant ainsi une ultime interrogation en matière de fraude fiscale : **le juge répressif doit-il apprécier, et motiver, le caractère proportionné des peines prononcées au regard des sanctions fiscales déjà prononcées ?**

Compte tenu de la position adoptée sur la réserve française à l'application de l'article 4 du protocole n° 7, le débat s'est situé sur le terrain **constitutionnel** et la portée de la troisième et dernière réserve d'interprétation. Rappelons que le droit de l'Union européenne n'a pas été invoqué. Selon le Conseil constitutionnel, le principe de **proportionnalité** implique que le montant global des sanctions éventuellement prononcées ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues.

La chambre criminelle n'a pas suivi l'argumentation des demandeurs en retenant qu'ils avaient été condamnés à douze mois d'emprisonnement avec sursis et trois ans d'inéligibilité (n° 1175) et à un an d'emprisonnement avec sursis (n° 1176), et qu'**aucune amende** n'avait été prononcée. Le **principe** suivant est ainsi posé : lorsque le prévenu de fraude fiscale justifie avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale définitivement prononcée pour les mêmes faits, le juge pénal n'est tenu de veiller au respect de l'exigence de proportionnalité que s'il prononce une peine de même nature (§. 23 de l'arrêt n° 1176).

En effet, la réserve d'interprétation ne peut concerner que des sanctions **de même nature**. La chambre en précise la raison : sa mise en oeuvre suppose, pour le juge qui se prononce en dernier, de pouvoir procéder à la comparaison des maximums des sanctions pénales et fiscales encourues afin de déterminer le montant le plus élevé qui constitue le plafond. Il s'en déduit que **seule l'amende** est considérée comme étant de même nature que les majorations fiscales, ce qui **exclut** d'autres peines telles que les mesures de **confiscation**.

La chambre criminelle n'a **pas suivi** l'avis de l'avocat général en ce qu'il préconisait que le juge pénal soit tenu de se faire communiquer les éléments d'information lui permettant de mettre en oeuvre le principe de proportionnalité : si le juge pénal doit appliquer d'office ce principe, encore faut-il que le prévenu justifie qu'il a fait l'objet de pénalités fiscales qui ont acquis un caractère définitif.

Pour la première fois, les **modalités d'application** de la réserve litigieuse sont ainsi précisées:

- premièrement, la sanction fiscale doit être définitive : seul le juge qui se prononce en dernier doit tenir compte des sanctions fixées dans le cadre d'une procédure distincte ;
- deuxièmement, il appartient au prévenu d'en justifier ;
- troisièmement, le juge pénal envisage de prononcer une amende ;
- dans ces conditions, il incombe au juge pénal, même d'office lorsque la proportionnalité n'est pas invoquée devant lui, de ne pas choisir un montant d'amende qui, cumulée avec les pénalités fiscales, dépasserait le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, pénale ou fiscale.

Selon la date des faits reprochés et la version applicable de l'article 1741 du code général des impôts, il n'est **pas exclu** qu'il soit impossible de prononcer une quelconque amende.

3) Nature et sanction financière du délit de blanchiment

La poursuite pour fraude fiscale s'accompagne parfois d'une poursuite pour blanchiment. La détermination de la nature de ce délit, sur laquelle la chambre criminelle se penche également, constitue un point inédit qui conditionne notamment le régime de la prescription de l'action publique. Enfin, est pour la première fois défini le mode de calcul de l'amende proportionnelle.

3.1 Détermination des caractéristiques du blanchiment

<p><i>Résumé</i> : Le blanchiment, qui s'exécute en un trait de temps, constitue une infraction instantanée.</p> <p>Lorsqu'il consiste à faciliter la justification mensongère de l'origine de biens ou de revenus ou à apporter un concours à une opération de dissimulation du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit, le blanchiment, qui a pour objet de masquer le bénéficiaire ou le caractère illicite des fonds ou des biens sur lesquels il porte, notamment aux yeux de la victime et de l'autorité judiciaire, constitue également en raison de ses éléments constitutifs une infraction occulte par nature.</p>
--

Une infraction **instantanée** s'exécute en un trait de temps, tandis qu'une infraction **continue** suppose une action qui se prolonge dans le temps. Dans un cas, comme dans l'autre, l'infraction est **occulte** par nature lorsqu'en raison de ses éléments constitutifs elle ne peut être connue ni de

la victime, ni de l'autorité judiciaire.

Le caractère instantané ou continu d'une infraction peut avoir une incidence sur **l'étendue de la saisine** du juge pénal. Un requérant, poursuivi du chef de blanchiment pour avoir dissimulé des fonds sur des comptes à l'étranger, a soutenu que, ce délit étant instantané, la cour d'appel ne pouvait, pour le déclarer coupable, retenir à son encontre la création des comptes et le placement des fonds litigieux, intervenus à une date antérieure à la période de prévention.

Mais, les caractéristiques d'une infraction pénale conditionnent essentiellement le régime de la **prescription** de l'action publique et en particulier la détermination du point de départ du délai de prescription.

L'article 8 du code de procédure pénale dispose que le délai de prescription commence à courir "le jour où l'infraction a été commise". Ainsi, le point de départ de la prescription des infractions instantanées se situe en principe le jour où l'acte est commis (ex : le vol, le meurtre), tandis que celui des infractions continues ne court qu'à partir du jour où l'acte délictueux a pris fin (ex : la séquestration, le port illégal de décoration).

La chambre criminelle juge par ailleurs de manière constante que **le point de départ** de la prescription peut être reporté, en présence d'une infraction occulte (ex : abus de confiance), à la date à laquelle elle a pu être constatée dans des conditions permettant l'exercice de l'action publique. Cette règle a été consacrée par le législateur dans la loi n° 2017-242 du 27 février 2017¹².

La question de la prescription du délit de blanchiment a donné lieu à très peu de décisions de la Cour de cassation et l'autonomie du blanchiment par rapport à l'infraction d'origine apparaît comme le seul principe posé à ce jour¹³.

Un autre requérant, condamné pour blanchiment, a contesté le rejet de l'exception de prescription de l'action publique par la cour d'appel, qui, considérant que le blanchiment est un délit continu et occulte, a retenu que la prescription n'a commencé à courir que le jour où les faits ont été portés à la connaissance du procureur de la République.

Deux questions, auxquelles la chambre criminelle n'avaient pas encore eu l'occasion d'apporter une réponse, ont été ainsi soulevées :

Le délit de blanchiment est-il une infraction instantanée ou continue ?

Par les arrêts nos 1177 et 1178, la chambre criminelle juge qu'il se déduit de la définition du blanchiment posée par l'article 324-1 du code de procédure pénale que ce délit, qui **s'exécute en un trait de temps**, constitue une infraction **instantanée**.

¹² Article 9-1 du code de procédure pénale

¹³ Crim., 31 mai 2012, pourvoi n° 12-80.715, *Bull. crim.* 2012, n° 139 ; Crim., 17 décembre 2014, pourvoi n°13-86.477

Cette solution contribue à marquer la distinction entre le blanchiment et le délit voisin de **recel**, qui lui est une infraction continue.

Elle **n'exclut pas** que dans la logique de décisions déjà rendues en matière d'escroquerie¹⁴ ou même de blanchiment¹⁵, des opérations répétées de dissimulation, de placement ou de conversion, portant en particulier sur des mêmes fonds, exécutées sur une longue période, puissent être considérées comme formant **un tout indivisible**, la prescription ne commençant alors à courir qu'à partir de la dernière opération.

Dans la première affaire concernée, la chambre criminelle **cas**e l'arrêt de la cour d'appel qui avait considéré que, le blanchiment étant une infraction continue, il perdurait du seul fait que les fonds dissimulés à l'administration fiscale, versés sur le compte ouvert à l'étranger antérieurement à la période de prévention, se trouvaient toujours détenus sur ce compte au cours de cette période (arrêt n°1177).

Si elle énonce dans le second arrêt (arrêt n°1178) que c'est à tort que la cour d'appel, pour écarter l'exception de prescription de l'action publique, a considéré que le blanchiment était un délit continu, elle **ne casse pas** pour autant sa décision en raison de la réponse apportée à la seconde question soulevée par le pourvoi :

Le délit de blanchiment est-il une infraction occulte par nature ?

Si elle considère que le blanchiment constitue toujours une infraction instantanée, la chambre criminelle opère en revanche une **distinction entre les différents cas de blanchiment** pour répondre à cette seconde question. Elle relève que, lorsqu'il consiste à faciliter la justification mensongère de l'origine de biens ou de revenus ou à apporter un concours à une opération de dissimulation du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit, le blanchiment a pour objet de masquer le bénéficiaire ou le caractère illicite des fonds ou des biens sur lesquels il porte, notamment aux yeux de la victime et de l'autorité judiciaire. Elle en conclut qu'il constitue **dans ces deux cas**, en raison de ses éléments constitutifs, une **infraction occulte par nature**.

Il s'en déduit *a contrario* que lorsque le blanchiment consiste à apporter son concours à une opération de **placement** ou de **conversion** du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit, il ne constitue pas une infraction occulte par nature.

La prescription de ce type de blanchiment commencera par conséquent à courir le jour de sa commission, à moins que les faits en cause aient été eux-mêmes sciemment cachés, ce qui **pourrait** autoriser à les considérer, en l'espèce, comme des infractions **dissimulées** au sens de l'article 9-1, alinéa 5, du code de procédure pénale.

Dans **l'affaire** considérée, le prévenu a été poursuivi pour avoir participé à une opération de

¹⁴ Crim., 17 décembre 1974, pourvoi n° 73-91.110, *Bull. crim.* n°371

¹⁵ Crim., 16 janvier 2013, pourvoi n° 11-83.689, *Bull. crim.* 2013, n° 17 ; Crim., 9 décembre 2015, pourvoi n° 15-83.203

dissimulation de fonds provenant d'une fraude fiscale. Rappelant que le délai de prescription d'une infraction occulte court à compter du jour où elle est apparue et a pu être constatée dans des conditions permettant la mise en mouvement ou l'exercice de l'action publique, la Cour de cassation approuve les juges du fond d'avoir fixé le point de départ de la prescription à la date à laquelle les faits ont été portés à la connaissance du procureur de la République.

3.2 *Sanction financière du blanchiment de fraude fiscale et assiette de l'amende proportionnelle*

Résumé : L'assiette de l'amende proportionnelle prévue à l'article 324-3 du code pénal est calculée en prenant pour base le montant du produit direct ou indirect de l'infraction d'origine, sur lequel a porté le blanchiment.
Le produit de la fraude fiscale est constitué de l'économie qu'elle a permis de réaliser et dont le montant est équivalent à celui des impôts éludés.

Aux termes de l'article 324-1 du code pénal, le blanchiment est puni notamment de **375 000 euros d'amende**.

Aux termes de l'article 324-3 du code pénal, la peine d'**amende** sanctionnant le blanchiment peut être élevée jusqu'à la **moitié de la valeur** des biens ou des fonds sur lesquels ont porté les opérations de blanchiment.

Un requérant, condamné du chef de blanchiment pour avoir dissimulé sur des comptes ouverts à l'étranger des fonds qui auraient dû être déclarés à l'administration fiscale et faire l'objet d'une imposition, a contesté le mode de calcul de l'amende proportionnelle d'un montant d'**un million** d'euros, prononcée à son encontre.

Dans cette affaire, la cour d'appel a considéré que devait être pris en compte pour déterminer l'assiette de l'amende le montant global des sommes ayant crédité sur la période de référence les comptes détenus à l'étranger par le prévenu, soit un peu plus de 7 500 000 euros.

Le demandeur a fait valoir que la cour d'appel ne pouvait retenir comme base de calcul l'intégralité des sommes considérées comme dissimulées à l'administration fiscale, seuls pouvant être pris en considération les fonds correspondant au produit de la fraude fiscale, c'est à dire aux droits éludés, dont le montant s'élevait en l'espèce à 235 580 euros. Le montant de l'amende encourue n'était donc pas de 3 750 000 euros, mais de 375 000 euros, montant maximal prévu par l'article 324-1 du code pénal.

La question posée est d'importance, le montant de l'amende encourue étant susceptible de **varier** très fortement. Elle peut être formulée comme suit : **l'assiette permettant le calcul de l'amende proportionnelle qui sanctionne le blanchiment de fraude fiscale est-elle constituée par le montant des sommes imposables dissimulées ou le montant de l'impôt éludé ?**

Bien que censurant les dispositions de l'arrêt attaqué relatives à la déclaration de culpabilité du chef de blanchiment, la chambre criminelle considère que les **enjeux** liés à la question de la détermination de l'assiette de l'amende proportionnelle, qui lui est posée pour la première fois, nécessitent qu'il y soit répondu (arrêt n°1177).

Elle constate que les termes de l'article 324-1 alinéa 2 du code pénal, qui définit le blanchiment comme le fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion **du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit**, impliquent nécessairement que les biens ou les fonds sur lesquels ont porté les opérations de blanchiment, visés par l'article 324-3 du même code, sont constitués par ce produit.

Elle en conclut que l'assiette de l'amende proportionnelle prévue par ce dernier texte ne peut être calculée autrement qu'en prenant pour **base le montant du produit** direct ou indirect de l'infraction d'origine, cette solution étant seule compatible avec les **termes de la loi**.

Elle **censure** l'arrêt attaqué, considérant qu'il se déduit de l'article 1741 du code général des impôts que le produit de la fraude fiscale est constitué de **l'économie** qu'elle a permis de réaliser et dont le montant est équivalent à celui des **impôts éludés**, les sommes imposables dissimulées à l'administration fiscale constituant l'objet de la fraude.

Il en résulte que **l'assiette** de l'amende proportionnelle prévue à l'article 324-3 du code pénal encourue par l'auteur d'une opération de blanchiment de fraude fiscale doit être déterminée en prenant pour base de calcul le **montant des droits éludés** et **non celui des sommes imposables** dissimulées.
