

# EXPERTISES

## ORGANISATION



PAR  
**FRANCK FABRO**,  
AVOCAT ASSOCIÉ,  
HARMONY AVOCATS  
ET **VINCENT OHANNESSIAN**,  
AVOCAT ASSOCIÉ, GRAMOND &  
ASSOCIÉS, ANCIEN SECRÉTAIRE  
DE LA CONFÉRENCE, ANCIEN  
MEMBRE DU CNB, ANCIEN  
MEMBRE DU CONSEIL  
DE L'ORDRE

Loi relative à la lutte  
contre la fraude fiscale  
du 23 octobre 2018

## **Vers une pénalisation systématique de la fiscalité?**

Parmi différentes mesures<sup>1</sup>, la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière prévoit la transmission automatique au Parquet de certains redressements fiscaux. Elle marque ainsi un véritable tournant dans l'appréhension des conséquences d'un contrôle fiscal qui, bien plus souvent qu'auparavant, conduiront les entreprises et leurs dirigeants à devoir se défendre devant les juridictions pénales sur le terrain de la fraude fiscale.



Avant cette loi et depuis près d'un siècle, le ministre du budget disposait de manière discrétionnaire, puis depuis 1977 sur avis de la Commission des Infractions Fiscales (CIF), du monopole des poursuites pénales pour fraude fiscale. Cette singularité de la mise en œuvre de l'action publique, appelée « verrou de Bercy », par nature totalement exorbitante du droit commun, suscitait critiques et débats, en particulier depuis l'affaire Cahuzac.

La loi du 23 octobre 2018 a fait « sauter » le verrou de Bercy et instauré, en lieu et place, l'obligation pour l'administration de transmettre au Parquet les redressements remplissant certains critères de gravité et/ou de « récidive ». Désormais, l'autorité judiciaire a également la faculté d'obtenir des informations de la part de l'administration et de déclencher l'action pénale pour fraude fiscale à raison de faits révélés par des investigations sur des infractions<sup>2</sup>.

On pourrait, à première vue, se réjouir que des causes objectives de déclenchement de l'action pénale se substituent à une approche purement subjective. En réalité, les conditions posées par la loi, envisagées à l'aune de l'élargissement de l'arsenal anti-abus dont



## La loi a fait sauter le verrou de Bercy.

dispose l'administration, conduiront nécessairement à une multiplication des redressements mécaniquement transmis au Parquet. Certes, ce dernier conservera l'opportunité de poursuivre ou non les dossiers qui lui seront soumis devant les juridictions pénales, mais cette nouvelle donne oblige d'ores et déjà les entreprises et leurs dirigeants<sup>3</sup> à se préparer à cette éventualité.

### Les transmissions au Parquet vont se multiplier

La transmission automatique au Parquet concerne les propositions de rectification reçues par les contribuables depuis le 24 octobre 2018<sup>4</sup>, lorsque le montant rehaussé est supérieur à 100 000<sup>5</sup> euros et qu'il est assorti des sanctions suivantes :

- Pénalités de 100 % (ex : évaluation d'office en cas d'opposition à contrôle)
- Pénalités de 80 % (ex : abus de droit de l'article L 64 du LPE, activité occulte, manœuvres frauduleuses ou dissimulation de prix, non-déclaration de certaines sommes ou actifs),
- Majoration de 40 % (ex : abus de droit, défaut de déclaration suite à une mise en demeure, manquement délibéré) si le contribuable a déjà fait l'objet, durant les six années civiles précédant son application, d'une des pénalités citées ci-avant (40 %, 80 % ou 100 %) ou d'une plainte de l'administration pour fraude fiscale.

L'application des majorations est appréciée au stade de la mise en recouvrement ou,

lorsqu'une transaction a été conclue avec l'administration avant la mise en recouvrement, au stade des dernières conséquences financières portées à la connaissance du contribuable (donc en pratique la proposition de rectification ou la réponse aux observations du contribuable). La loi précise que ces dispositions ne sont cependant pas applicables lorsque le contribuable a déposé spontanément une déclaration rectificative.

De fait, la dénonciation obligatoire au procureur interviendra rapidement à l'issue de la procédure de rectification et les causes potentielles de son déclenchement seront multiples. Ce constat ne manquera pas d'inquiéter, surtout si l'on relève qu'en pratique, la majoration de 40 % pour manquement délibéré est fréquemment appliquée par l'administration, en particulier sur les rehaussements intervenant en matière de prix de transfert. Dès lors, il est probable que les groupes de dimension internationale dont la taille justifie qu'ils soient fréquemment contrôlés par l'administration, remplissent d'ores et déjà les conditions d'une « récidive fiscale » les exposant ainsi au risque de tomber, à l'issue d'un prochain contrôle, sous le coup d'une transmission automatique au Parquet.

La prolifération récente<sup>6</sup> des armes anti-abus permettant aujourd'hui à l'administration de contester plus facilement des opérations dont elle considérerait que la motivation est

principalement fiscale (et non plus uniquement des opérations fictives ou motivées par un but exclusivement fiscal comme c'est le cas avec l'abus de droit classique), renforce encore la probabilité de voir appliquer des majorations<sup>7</sup> et, partant, de rehaussements déclenchant une transmission au procureur de la République.

### Mieux appréhender les poursuites pénales pour mieux s'y préparer

La disparition du verrou de Bercy va avoir pour conséquence immédiate de grossir le nombre de dossiers de « fraude fiscale » dévolus au Parquet et de ceux poursuivis par ce dernier<sup>8</sup>, lequel devait jusqu'alors attendre que l'administration fiscale porte plainte pour exercer ses prérogatives normales en matière d'opportunité des poursuites pénales.

Pour compenser cet effet dans le contexte d'une justice judiciaire déjà largement saturée, le législateur a prévu d'étendre à la fraude fiscale deux procédures déjà existantes : la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) et la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC).

La CJIP, créée par la loi Sapin 2<sup>9</sup>, est une sorte de transaction pénale calquée sur le « *deferred prosecution agreement* » américain. Elle est réservée aux personnes morales. Le procureur de la République peut proposer, tant que l'action publique n'a pas été mise en mouvement, la conclusion d'un accord imposant une ou plusieurs mesures parmi lesquelles notamment le versement d'une amende au Trésor public proportionnelle aux avantages tirés des manquements constatés et dans la li-

#### NOTRE CONSEIL



La probabilité accrue de mise en œuvre, à l'issue d'une vérification de comptabilité, d'une procédure pénale autonome par rapport à la procédure fiscale, doit inciter toute entreprise, encore plus qu'auparavant, à se prémunir contre l'application de pénalités en conservant les éléments justifiant des enjeux non fiscaux d'une opération.

► mite de 30 % du CA annuel. La convention négociée avec le Parquet doit être homologuée par le président du TGI en audience publique et contradictoire. L'homologation, sous réserve de la bonne exécution de la convention, éteint l'action publique (après les dix jours laissés à la personne morale pour se rétracter) et ne vaut pas condamnation pénale : la personne morale évite notamment l'inscription au casier judiciaire.

La CRPC a été introduite dans notre code de procédure pénale en 2004<sup>10</sup>. Elle est applicable à tous les délits punis à titre principal d'une peine d'amende ou d'une peine d'emprisonnement d'une durée inférieure ou égale à cinq ans<sup>11</sup>. L'ouverture d'une procédure de CRPC relève de la seule décision du Parquet, d'office ou à la demande de la personne poursuivie. Elle permet, là encore, à la personne poursuivie d'entrer en négociation avec le Parquet. Cependant, contrairement à la CJIP, il s'agit d'une négociation sur la peine, ce qui implique nécessairement la reconnaissance préalable de sa culpabilité par la personne poursuivie. La personne est convoquée, accompagnée de son avocat, discute de la peine avec le procureur de la République qui, en cas d'accord, saisit dans la foulée un magistrat homologateur unique. Ce dernier prend soit une ordonnance d'homologation en audience publique, après avoir vérifié l'accord de la personne poursuivie ainsi que le bien-fondé des peines proposées, soit une ordonnance de refus d'homologation dans le cas contraire. Il n'a pas le pouvoir de changer les peines proposées, ce qui rend cruciale la négociation avec le Parquet. En cas d'homologation, la personne est condamnée judiciairement et le casier judiciaire est modifié

en conséquence (sauf demande motivée contraire et acceptée).

Conformément à l'article 1741 du CGI, c'est en principe le contribuable lui-même débiteur des impôts éludés qui est l'auteur principal du délit de fraude fiscale. Dans le cas d'une entreprise, laquelle peut être poursuivie en qualité de personne morale<sup>12</sup>, il existe une présomption de responsabilité de son dirigeant de droit<sup>13</sup>. La réalité et la portée d'éventuelles délégations de pouvoirs accordées par le dirigeant sont laissées à l'appréciation souveraine du juge pénal pour l'exonérer de sa responsabilité pénale. Le dirigeant peut également être inquiété pénalement par le biais de la complicité prévue aux articles 1742 du CGI et 121-6 et 121-7 du Code pénal, voire en vertu de l'article 1743 du CGI relatif à la passation d'écritures comptables inexactes, fictives ou incomplètes.

Dans ce contexte où l'on imagine mal un contribuable personne morale poursuivi sans que ne le soit dans le même temps son dirigeant, la défense de ce dernier peut se heurter à un problème de cohérence des poursuites pénales lorsque la procédure judiciaire « classique » devant le tribunal correctionnel n'est pas utilisée. En effet, la CJIP, réservée à la personne morale, ne prend pas en compte le sort pénal du dirigeant, qui peut donc se voir poursuivi devant le tribunal correctionnel ou en CRPC, alors que son entreprise a échappé à toute action pénale. ●

### POINTS À RETENIR

● **La fin du verrou de Bercy** entraîne, au-dessus d'un certain seuil, la transmission automatique au Parquet des redressements fiscaux assortis de pénalités, soit directement du fait de la pénalité appliquée, soit en considération de redressements déjà assortis de pénalités dans le passé. Le risque que l'entreprise et son dirigeant doivent un jour faire face à une procédure pénale s'accroît donc sensiblement.

**1.** On citera notamment : la création d'une police fiscale, le concept de flagrance fiscale, une augmentation des peines applicables en matière de fraude fiscale, l'instauration du principe anglo-saxon du « name and shame », la complicité des intermédiaires.

**2.** La loi prévoit également que les agents des finances publiques sont déliés du secret professionnel à l'égard du procureur qui aura désormais la faculté d'obtenir de l'administration fiscale les informations nécessaires pour ses investigations en dehors même d'une plainte, d'une dénonciation ou d'une procédure judiciaire en cours.

**3.** N.B. : la loi vise tous les contribuables mais seuls sera abordée ici la situation des entreprises et de leurs dirigeants

**4.** Date de publication de la loi au journal officiel et d'entrée en vigueur de la loi.

**5.** Ou 50 000 € lorsque le contribuable est astreint à une obligation de transparence devant la Haute Autorité pour la transparence de la vie publique. On notera qu'en dessous de ces seuils, l'administration conserve la possibilité de porter plainte pour fraude fiscale mais après avis conforme de la CIF.

**6.** Introduction en droit interne des clauses anti-abus tirées ou inspirées de la directive ATAD par les lois de finances pour 2018 (fusions et opérations assimilées) et la loi de finances pour 2019 (article 205 A du CGI en matière d'IS ou nouveau « mini-abus de droit » de l'article L 64 A du LPF).

**7.** Si l'application des pénalités de 40 % et 80 % prévues à l'article 1729 du CGI est réservée à l'abus de droit classique (L 64 du LPF), rien n'empêche en l'état l'administration d'appliquer la pénalité de 40 % pour manquement délibéré ou celle de 80 % pour manœuvres frauduleuses.

**8.** Selon les estimations du gouvernement, le nombre de dossiers poursuivis devrait à minima doubler.

**9.** 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.

**10.** Loi 2004-204 du 9 mars 2004 « Perben II ».

**11.** Cela correspond au délit de fraude fiscale de l'article 1741 du CGI lorsque non perpétré en bande organisée

**12.** Article 121-1 du Code pénal prévoyant la responsabilité pénale d'une personne morale.

**13.** Crim. 14 nov. 1994 pourvoi n° 93-81294.

## Les nouvelles technologies

Quels impacts sur la mutualisation  
des fonctions financières ?



**ÉVÉNEMENT** P. 6

**Les Rencontres de l'Opéra :  
Rendez-vous annuel EY-DFCG**

**EXPERTISE** P. 39

**Master Data Management : qualité des données,  
ou comment libérer tout le potentiel de l'IA**