



**Rapport présenté par Mr. Christian Eckert (AN)**

**Projet de loi de finances rectificative pour 2012 (n° 403),**

***Article 8***

**Adaptation des procédures de lutte contre les fraudes les plus graves**

**Les procédures de perquisitions fiscales civiles et pénales de flagrance fiscale sont renforcées**

I.– LA PROCÉDURE DE VISITE ET DE SAISIE .....	2
A.– LES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DE LA PROCÉDURE DE VISITE ET DE SAISIE EN VIGUEUR.....	3
1.– Le champ d’application de la procédure de visite et de saisie .....	3
2.– La conduite des contrôles.....	3
a) Le contrôle exercé par l’autorité judiciaire .....	3
b) La conduite de la visite .....	4
c) L’opposabilité des pièces saisies.....	4
B.– LES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR LE PRÉSENT ARTICLE .....	5
1.– L’élargissement du champ de la procédure de visite et du champ des saisies .	5
2.– L’extension des moyens d’intervention de l’administration fiscale en cas d’obstacle à l’accès aux informations contenues sur un support informatique .....	5
a) Le renforcement de la procédure de saisie .....	5
b) Le recours à la procédure d’évaluation d’office .....	6
c) L’introduction d’une amende spécifique en cas d’obstacle à l’accès aux informations recherchées .....	6
d) L’opposabilité des pièces saisies dans le cadre d’opérations de vérification de comptabilité ultérieure .....	6
II.– LA PROCÉDURE DE FLAGRANCE FISCALE.....	6
A.– LE DROIT EN VIGUEUR.....	7
1.– Les conditions de mise en œuvre de la flagrance fiscale .....	7
a) Une procédure intervenant dans le cadre de procédures de recherche ou de contrôle en cours.....	7
b) Une procédure limitée à certains cas de fraude fiscale .....	8
c) L’existence de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d’une créance.....	9
d) Les saisies conservatoires .....	9
e) L’application d’une amende.....	9
f) Les garanties apportées au contribuable .....	10
B.– LES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR LE PRÉSENT ARTICLE .....	10
1.– L’allongement de la période de référence .....	10
2.– La clarification du champ de la flagrance fiscale .....	11

3.– L’extension de la flagrante fiscale en cas de réitération du non-respect de ses obligations déclaratives en matière de TVA par le contribuable .....	11
4.– L’extension de la flagrante fiscale aux constats de travail dissimulé opérés par d’autres administrations que l’administration fiscale.....	11
5.– Les modifications relatives aux saisies conservatoires.....	11
a) L’extension du champ des saisies conservatoires.....	11
b) La majoration du montant de ces saisies par le montant de l’amende prévue en cas de flagrante fiscale .....	12
6.– La gradation du <i>quantum</i> de l’amende prévue en cas d’activités illicites.....	12
III.– LA PROCÉDURE JUDICIAIRE D’ENQUÊTE FISCALE .....	12
A.– LE DROIT EN VIGUEUR.....	12
1.– Les conditions de mise en œuvre de la procédure d’enquête judiciaire .....	12
a) L’existence de présomptions caractérisées d’une infraction fiscale .....	13
b) Les cas de fraude visés par la procédure d’enquête judiciaire .....	13
c) Le risque de dépérissement des preuves.....	13
d) La saisie de la Commission des infractions fiscales dans des conditions dérogatoires du droit commun.....	13
2.– Les compétences dérogatoires des agents des services fiscaux .....	14
B.– LES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR LE PRÉSENT ARTICLE .....	15
TEXTE DU PROJET DE LOI : .....	15

*Observations et décision de la Commission :*

Afin de renforcer la lutte contre les fraudes fiscales les plus graves, le présent article prévoit trois séries de mesures visant à :

– adapter la procédure de visite et de saisie fiscales aux nouvelles technologies, notamment utilisées par les entreprises (I) ;

– moderniser la procédure de flagrante fiscale utilisée dans les cas de fraude particulièrement graves, que cette forme soit liée à l’activité professionnelle normale du contribuable ou à des activités illicites, et élargir son champ d’application (II) ;

– étendre la procédure judiciaire d’enquête fiscale à certaines fraudes fiscales complexes visant à l’évasion fiscale (III).

## **I.– LA PROCÉDURE DE VISITE ET DE SAISIE**

La procédure de visite et de saisie, mise en œuvre à l’initiative de l’autorité judiciaire, donne la possibilité, sous certaines conditions, à l’administration fiscale de réaliser des contrôles et de saisir les documents qui lui seront utiles pour apprécier le caractère frauduleux du comportement de certains contribuables en matière d’impôts professionnels.

# A.- LES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DE LA PROCÉDURE DE VISITE ET DE SAISIE EN VIGUEUR

## 1.- Le champ d'application de la procédure de visite et de saisie

En vertu de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales (LPF), la procédure de visite et de saisie est mise en œuvre « *lorsque l'autorité judiciaire, saisie par l'administration fiscale, estime qu'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices ou de la taxe sur la valeur ajoutée* ».

Cette présomption, fondée sur des éléments qui doivent être réunis par l'administration, doit porter sur des infractions limitativement énumérées par l'article L. 16 B précité, soit :

- la réalisation d'achat ou de ventes sans facture ;
- l'utilisation ou la délivrance de factures ou de documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ;
- l'omission volontaire de passer ou de faire passer des écritures ;
- le fait de passer ou faire passer sciemment des écritures inexacts ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts (CGI).

Dans le cas d'une telle présomption, l'autorité judiciaire peut autoriser les agents de l'administration des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur<sup>(26)</sup> et habilités à cet effet par le directeur général des finances publiques à « *rechercher la preuve de ces agissements, en effectuant des visites en tous lieux, même privés, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être déten*

Si de tels documents sont trouvés lors de la visite, ils peuvent être saisis, quel qu'en soit le support.

## 2.- La conduite des contrôles

### a) Le contrôle exercé par l'autorité judiciaire

Toutes les opérations réalisées au cours de la visite et de la saisie des pièces recherchées par les agents de l'administration fiscale sont placées sous le contrôle du juge des libertés et de la détention qui signe l'ordonnance donnant le droit de visite. Celui-ci doit justifier sa décision par l'indication des éléments de faits et de droit retenus pour établir la présomption de comportements frauduleux et peut se rendre sur les lieux visités, s'il estime utile.

Par ailleurs, le juge compétent désigne un officier de police judiciaire qui assiste à l'ensemble des opérations et le tient informé de leur déroulement.

## **b) La conduite de la visite**

La visite ne peut intervenir qu'entre six heures et vingt et une heures et doit être effectuée en présence de l'occupant des lieux ou de son représentant, ou à défaut de deux témoins qui ne sont pas soumis à l'autorité de l'officier de police judiciaire ou de l'administration fiscale présents.

Au cours de la visite, les agents des impôts :

- notifient l'ordonnance verbalement et sur place à l'occupant des lieux ou à son représentant, qui en reçoit une copie intégrale ;

- recueillent des informations concernant les agissements du contribuable, avec son consentement ;

- consignent l'ensemble des opérations réalisées, les constatations effectuées, les renseignements et justifications obtenus de la part du contribuable et les autres informations demandées le cas échéant dans un procès-verbal dressé sur le champ ;

- dressent, le cas échéant, un inventaire des pièces saisies, annexé au procès-verbal ;

- placent sous scellés les pièces et documents saisis, en cas de difficultés à en dresser l'inventaire.

Le procès-verbal et l'inventaire, signés par les agents de l'administration des impôts, l'officier de police judiciaire et l'occupant des lieux ou son représentant s'il y consent, sont adressés au juge qui a autorisé la visite, tandis qu'une copie est remise à l'occupant des lieux ou à son représentant. Une copie est également envoyée, s'il n'est pas l'occupant des lieux, au contribuable dont le comportement a suscité la présomption de fraude à l'origine de la visite.

Par ailleurs, les documents saisis doivent être restitués au contribuable dans un délai de six mois, sauf en cas d'engagement de poursuites pénales <sup>(28)</sup>.

Le procès-verbal et l'inventaire mentionnent le délai et la voie de recours dont peut bénéficier l'occupant des lieux ou, le cas échéant, l'auteur de la fraude présumée <sup>(29)</sup>.

## **c) L'opposabilité des pièces saisies**

L'administration ne peut opposer les informations qu'elle a obtenues qu'après restitution des pièces saisies et mise en œuvre de la procédure d'examen contradictoire de la situation fiscale du contribuable prévue à l'article L. 47 du LPF.

Toutefois, si ces pièces n'ont pu être restituées du fait du contribuable, les informations recueillies sont opposables après la mise en œuvre de la procédure d'examen contradictoire mentionnée ci-dessus et à la condition que l'administration informe le contribuable de la teneur et de l'origine des informations collectées dans les pièces qu'elle n'a pu lui restituer en application de l'article L. 76 C du même livre.

## **B.– LES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR LE PRÉSENT ARTICLE**

### **1.– L'élargissement du champ de la procédure de visite et du champ des saisies**

En cohérence avec les objectifs poursuivis par cette procédure en matière de lutte contre la fraude fiscale, le présent article prévoit son élargissement à l'ensemble des taxes sur le chiffre d'affaires (à l'instar de la taxe sur les huiles ou de la taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles) alors qu'auparavant seuls l'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices et la TVA étaient concernés.

Par ailleurs, le champ des documents susceptibles d'être saisis est étendu : s'ajoutent aux documents détenus sur le lieu de la visite, les documents accessibles ou disponibles depuis ce lieu. Il s'agit de répondre aux problèmes auxquels est confrontée l'administration lorsque le lieu où se déroule la visite n'est pas celui où sont stockées les informations recherchées (par exemple, en cas de serveurs de stockage de données à distance, en fort développement).

### **2.– L'extension des moyens d'intervention de l'administration fiscale en cas d'obstacle à l'accès aux informations contenues sur un support informatique**

#### **a) Le renforcement de la procédure de saisie**

Si la saisie de supports informatiques est possible en l'état du droit, les obstacles que peuvent opposer les propriétaires de ces supports à l'accès aux données qu'ils contiennent peuvent être préjudiciables à l'intervention de l'administration, qui ne dispose pas toujours des moyens matériels pour les lever.

Le présent article prévoit plusieurs dispositions permettant de renforcer les pouvoirs de l'administration lorsque de tels comportements sont constatés :

- une mention de l'obstacle fait à l'administration est portée au procès-verbal ;
- les agents des services fiscaux procèdent à la copie du support et le placent sous scellés ;
- ils disposent alors de quinze jours pour parvenir à accéder à ces informations (par exemple, en « cassant » les codes d'accès), ce délai étant prorogeable sur autorisation du juge des libertés et de la détention.

L'occupant des lieux ou son représentant est alors avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés et à la lecture des pièces saisies qui ont lieu en présence de l'officier de police judiciaire.

Un procès-verbal décrit les opérations réalisées pour procéder à l'accès aux pièces et documents et un inventaire des pièces saisies lui est annexé le cas échéant. Il porte la signature des agents de l'administration fiscale, de l'officier de police judiciaire et de l'occupant des lieux ou de son représentant s'il y consent. Dans le cas contraire, une mention le signalant est portée au procès-verbal.

Les supports et documents saisis sont restitués de façon concomitante.

## **b) Le recours à la procédure d'évaluation d'office**

La procédure d'évaluation d'office est étendue par le présent article aux cas où l'administration constate, dans les locaux occupés par le contribuable, ou par son représentant en droit ou en fait s'il s'agit d'une personne morale, des obstacles à l'accès à des informations contenues sur des supports informatiques.

Cette procédure, prévue à l'article L. 74 du LPF, permet d'évaluer d'office les bases d'imposition à retenir lorsque le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers.

## **c) L'introduction d'une amende spécifique en cas d'obstacle à l'accès aux informations recherchées**

En cas d'obstacle à l'accès aux informations contenues sur un support informatique, une amende spécifique, codifiée dans un nouvel article 1735 *quater* du code général des impôts, trouvera désormais à s'appliquer pour un montant égal à :

– 10 000 euros ou 5 % des droits rappelés, si ce dernier montant est plus élevé, lorsque l'obstacle est constaté dans les locaux du contribuable soupçonné d'avoir fraudé ;

– 10 000 euros si cet obstacle est constaté dans les locaux occupés par le représentant en droit ou en fait de ce contribuable ;

– 1 500 euros dans les autres cas (par exemple, la constatation d'un tel comportement lors d'une visite dans les locaux d'un fournisseur de la société contrôlée).

## **d) L'opposabilité des pièces saisies dans le cadre d'opérations de vérification de comptabilité ultérieure**

L'administration pourra désormais opposer au contribuable les informations recueillies sur les supports informatiques saisis dans le cadre d'une vérification de comptabilité ultérieure. Le contribuable sera informé, au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification du montant de son imposition, de la nature et du résultat des traitements informatiques réalisés sur ces supports qui contribuent aux rehaussements proposés, sans que ces traitements ne constituent en eux-mêmes le début d'une procédure de vérification de comptabilité. Le contribuable pourrait également être informé des noms et adresses administratives des services par qui, et sous le contrôle desquels, les opérations ont été réalisées.

## **II.- LA PROCÉDURE DE FLAGRANCE FISCALE**

## **A.– LE DROIT EN VIGUEUR**

La procédure de la flagrance fiscale, introduite par l'article 15 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 et codifiée à l'article L. 16-0 BA du LPF, déroge au droit commun du contrôle fiscal en ce qu'elle permet d'exercer un contrôle en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de taxe sur le chiffre d'affaires alors qu'aucune obligation déclarative n'est échue, et d'effectuer des saisies conservatoires. Le contribuable peut toutefois en contester la régularité devant le juge des référés.

La procédure de flagrance fiscale est subordonnée à la réunion de quatre conditions cumulatives :

- le contribuable contrôlé doit se livrer à une activité professionnelle ;
- l'administration doit constater au moins un fait caractérisant la fraude ;
- cette constatation doit être établie au titre de la période en cours pour laquelle aucune obligation déclarative n'est échue <sup>(30)</sup> ;
- les circonstances doivent être susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale <sup>(31)</sup>.

### **1.– Les conditions de mise en œuvre de la flagrance fiscale**

#### **a) Une procédure intervenant dans le cadre de procédures de recherche ou de contrôle en cours**

Le recours à la procédure de flagrance fiscale ne peut intervenir que dans le cadre des procédures de recherche et de contrôle sur place expressément mentionnées à l'article L. 16-0 BA suivantes :

- les procédures de visite et de saisie mentionnées à l'article L. 16 B ;
- les procédures de contrôle des opérations réalisées ou facturées par les redevables de la TVA placés sous le régime simplifié d'imposition prévues à l'article L. 16 D ;
- le droit d'enquête prévu par l'article L. 80 F ;
- les procédures de contrôle inopiné prévues à l'article L. 47.

#### **Les principales procédures de mise en œuvre de la flagrance fiscale**

● **Le droit de visite et de saisie** permet à l'administration de rechercher la preuve de l'agissement frauduleux lorsqu'il existe des présomptions à l'égard d'un contribuable qui ne remplirait pas ses obligations déclaratives. Ces visites doivent être autorisées par le juge des libertés et de la détention, et les saisies s'effectuent sous son autorité et son contrôle.

● **Le droit d'enquête** est exercé par les agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur afin d'identifier les manquements aux règles de facturation en matière de TVA.

• **Le contrôle inopiné** est limité à des opérations de constatations matérielles (inventaires de stocks, inventaire de valeur en caisse, existence et état des documents comptables).

## **b) Une procédure limitée à certains cas de fraude fiscale**

La mise en œuvre de la flagrance fiscale n'est possible que si des agents de l'administration des impôts ayant au moins le grade de contrôleur constatent, pour un contribuable exerçant une activité professionnelle et au titre de la période en cours pour laquelle les obligations déclaratives en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de TVA ne sont pas échues, l'un des faits suivants :

– l'exercice d'une activité que le contribuable n'a pas fait connaître à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce (c'est-à-dire en cas d'activité occulte), sauf s'il a satisfait, au titre d'une période antérieure, à l'une de ses obligations fiscales déclaratives ;

– la délivrance de factures ne correspondant pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou de factures afférentes à des livraisons de biens au titre desquelles la taxe sur la valeur ajoutée ne peut faire l'objet d'aucune déduction (montage de type « carrousel » de TVA) ou la comptabilisation de telles factures reçues ;

– lorsqu'ils sont de nature à priver la comptabilité de valeur probante, soit la réitération d'opérations commerciales sans facture et non comptabilisées, soit l'utilisation d'un logiciel de comptabilité ou de caisse aux fins d'omettre des opérations ou d'enregistrer des opérations fictives ;

– le recours au travail dissimulé.

En application de l'article 19 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, la procédure de flagrance fiscale s'applique également dans le cas de contrôle portant sur des activités illicites.

Les agents de l'administration fiscale peuvent recourir à cette procédure à la suite d'informations délivrées par le ministère public à l'occasion de toute instance devant les juridictions civiles ou criminelles (article L. 82 C du LPF) ou par l'autorité judiciaire dans le cas où elle disposerait d'une indication de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale (article L. 101 du même code), ainsi que dans le cadre de l'échange d'informations entre les services fiscaux et les forces de l'ordre (article L. 135 L du même code).

Par ailleurs, la flagrance fiscale ne s'appliquera aux cas de fraudes liées à des activités lucratives non déclarées qu'après l'ouverture :

– d'une enquête menée à la suite de la constatation d'un crime ou d'un flagrant délit (article 53 du code de procédure pénale) ;

– d'une enquête préliminaire menée par des officiers de police judiciaire (article 75 du même code) ;

– d’une instruction préparatoire obligatoire ou facultative (article 79 du même code).

### **c) L’existence de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d’une créance**

La flagrance fiscale ne peut être mise en œuvre que si, dans les circonstances de fait, l’administration apporte la preuve d’un risque pesant sur le recouvrement de la créance due (par exemple, dans le cas de sociétés éphémères, du fait de l’organisation de son insolvabilité par le contribuable).

Si les trois conditions cumulatives présentées ci-dessus sont réunies, les agents de l’administration peuvent dresser à l’encontre du contribuable un procès-verbal de flagrance fiscale, qu’ils signent et font signer au contribuable sauf si celui-ci refuse. Dans ce dernier cas, ce refus est mentionné au procès-verbal.

Une copie du procès-verbal est notifiée au contribuable.

### **d) Les saisies conservatoires**

L’établissement du procès-verbal et sa notification permettent au comptable public de procéder à des saisies conservatoires sans autorisation préalable du juge <sup>(32)</sup> à hauteur d’un montant représentatif des impôts afférents à la période en cours (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés ou TVA) <sup>(33)</sup>. Pour établir ce montant, l’administration fiscale peut utiliser les informations recueillies dans le cadre des visites et des saisies à domicile, du droit d’enquête et du droit de communication. Cette mesure permet d’assurer l’efficacité du recouvrement et de prévenir toute intention du contribuable d’organiser son insolvabilité. Les saisies conservatoires perdurent jusqu’à l’échéance déclarative. Par la suite, soit le contribuable procède au paiement des impositions dues au titre de l’exercice, ce qui entraîne la mainlevée de ces saisies, soit le contribuable n’acquiesce pas l’impôt dû et les saisies sont converties en saisies-attributions dans les conditions de droit commun.

Ces saisies ne peuvent porter que sur des droits corporels, incorporels ou des créances, à l’exclusion des immeubles, des fonds de commerce et des parts d’associés.

On notera qu’en cas d’application de la procédure de flagrance fiscale lors d’un contrôle portant sur des activités illicites, le calcul du montant des saisies conservatoires est égal au montant des revenus déterminés au regard de la valeur vénale des biens objet du trafic ou ayant servi à sa réalisation.

### **e) L’application d’une amende**

L’article 1740 B du code général des impôts institue un régime spécifique d’amendes en cas de flagrance fiscale :

– le montant de l’amende s’élève à 5 000 euros ;

– ce montant est porté à 10 000 euros si le chiffre d'affaires hors taxes ou le montant des recettes brutes dépasse les limites prévues pour l'application des régimes de micro-imposition au titre des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou du forfait agricole ;

– ce montant est porté à 20 000 euros si, à la date du constat de flagrance fiscale, le chiffre d'affaires hors taxes ou le montant des recettes brutes excède les limites du régime simplifié d'imposition en matière de TVA ou de bénéfice agricole.

Les amendes dues au titre de la flagrance fiscale ne sont pas exclusives de l'application d'autres sanctions et amendes.

## **f) Les garanties apportées au contribuable**

Si la procédure de flagrance fiscale est lourde de conséquences (possibilité d'effectuer des saisies conservatoires, droit de reprise sur dix années, etc.), elle est toutefois encadrée par les réelles garanties dont bénéficie le contribuable. Dans un délai de huit jours à compter de la réception des procès-verbaux, celui-ci peut notamment ouvrir deux recours cumulatifs en référé, l'un contre le procès-verbal de

flagrance fiscale et l'autre contre le procès-verbal de mise en œuvre des saisies conservatoires. Le juge des référés doit se prononcer dans un délai très bref (quinze jours), notamment pour apprécier le caractère sérieux du doute portant sur la régularité de la procédure.

## ***B.– LES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR LE PRÉSENT ARTICLE***

### **1.– L'allongement de la période de référence**

Comme précisé précédemment, la flagrance fiscale concerne uniquement la période en cours, c'est-à-dire pour laquelle aucune obligation déclarative n'est encore échue.

Or, la fraude peut s'étendre ou concerner un exercice clos pour lequel l'obligation déclarative n'est pas échue. Dans cette hypothèse, l'administration ne peut pas recourir à la procédure de flagrance fiscale, même si l'obligation déclarative n'est pas échue.

Par ailleurs, le fait de limiter la procédure de flagrance fiscale à l'exercice en cours a pour conséquence de faire porter les contrôles sur des périodes relativement courtes, ce qui peut rendre plus difficile la collecte de documents prouvant la fraude.

En conséquence, le présent article propose d'étendre la flagrance fiscale à l'ensemble de la période pour laquelle l'obligation déclarative n'est pas échue, que l'exercice auquel se rapporte cette déclaration soit clos ou non.

## **2.– La clarification du champ de la flagrance fiscale**

Le présent article précise les termes relatifs au champ des fraudes donnant lieu à l'application de la procédure de flagrance fiscale, qui pouvaient apparaître comme trop restrictifs pour que l'administration puisse mener à bien ses contrôles.

Il est ainsi proposé de préciser que, dans le cadre de la réitération d'opérations sciemment non comptabilisées et de nature à priver la comptabilité de sa valeur probante, ces opérations sont prises en compte quelle que soit leur nature (commerciale ou non).

## **3.– L'extension de la flagrance fiscale en cas de réitération du non-respect de ses obligations déclaratives en matière de TVA par le contribuable**

Cette extension est limitée aux cas les plus frauduleux, soit en l'absence réitérée de déclarations de TVA par des redevables soumis au régime réel normal d'imposition, qui sont tenus de déposer une déclaration chaque mois.

## **4.– L'extension de la flagrance fiscale aux constats de travail dissimulé opérés par d'autres administrations que l'administration fiscale**

Le présent article prévoit que, lorsqu'une infraction relative au recours au travail dissimulé prévue à l'article L. 82221-1 du code du travail est constatée par des agents autres que ceux de l'administration des impôts et que ces derniers en ont été informés en application du droit de communication prévu aux articles L. 82 C et L. 101 du LPF, ils peuvent recourir à la procédure de flagrance fiscale.

Cette disposition permettra de lutter plus efficacement contre les fraudes liées à ce type d'activité, souvent constatée par les services de police et de gendarmerie, par l'inspection du travail ou les corps de contrôle des services de recouvrement des cotisations sociales (URSSAF).

## **5.– Les modifications relatives aux saisies conservatoires**

### **a) L'extension du champ des saisies conservatoires**

Les saisies conservatoires sont étendues aux sûretés judiciaires que constituent les garanties prises sur des immeubles, des fonds de commerce et des parts d'associés, afin de mieux assurer le recouvrement de la créance par l'administration.

## **b) La majoration du montant de ces saisies par le montant de l'amende prévue en cas de flagrance fiscale**

Afin de sécuriser le recouvrement de l'amende appliquée en cas de flagrance fiscale, son montant est ajouté au montant des impôts à recouvrer permettant de déterminer les saisies à effectuer.

### **6.- La gradation du *quantum* de l'amende prévue en cas d'activités illicites**

L'amende prévue en cas de recours à la procédure de flagrance fiscale est majorée si cette procédure intervient dans le cadre d'activités illicites de façon à atteindre :

– 10 000 euros si le revenu imposable évalué par l'administration excède le seuil de la quatrième tranche du barème progressif de l'impôt sur le revenu mentionné à l'article 197 du code général des impôts, soit 26 420 euros ;

– 20 000 euros si ce revenu excède le seuil de la cinquième tranche du même barème progressif, soit 70 830 euros.

## **III.- LA PROCÉDURE JUDICIAIRE D'ENQUÊTE FISCALE**

L'article 23 de la loi n° 2009-1674 de finances rectificative pour 2009 du 30 décembre 2009, adopté à l'initiative de la commission des Finances de l'Assemblée nationale, a institué une procédure judiciaire d'enquête fiscale visant à

renforcer les moyens de l'administration en matière de répression pénale de la fraude fiscale <sup>(34)</sup>.

Cette procédure repose sur l'octroi à des agents des services fiscaux de pouvoir de police judiciaire afin de conduire des enquêtes dans le cas des fraudes fiscales les plus graves.

### **A.- LE DROIT EN VIGUEUR**

#### **1.- Les conditions de mise en œuvre de la procédure d'enquête judiciaire**

La procédure d'enquête judiciaire prévue à l'article L. 228 du LPF ne peut être mise en œuvre que si trois conditions cumulatives sont réunies :

- l'existence de présomptions caractérisées d'une infraction fiscale ;
- une infraction fiscale reposant sur l'un des comportements ou moyens mentionnés expressément par l'article ;
- un risque de dépérissement des preuves.

## **a) L'existence de présomptions caractérisées d'une infraction fiscale**

La présomption est caractérisée lorsque des indices suffisants corroborent l'existence de la fraude, sans qu'il soit néanmoins possible, au regard des preuves accumulées, de mettre directement en œuvre des poursuites. Les montages pour échapper à l'impôt pouvant se révéler extrêmement complexes, un travail préalable conséquent et étayé doit avoir été réalisé pour retenir l'existence d'une telle présomption.

## **b) Les cas de fraude visés par la procédure d'enquête judiciaire**

L'article L. 228 précité mentionne expressément les trois cas de fraude au titre desquels peut être appliquée la procédure d'enquête judiciaire. Il s'agit toujours de fraudes complexes réalisées au moyen de :

– l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France, depuis au moins trois ans au moment des faits, de convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française ;

– l'interposition, dans un État ou territoire mentionné précédemment, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable ;

– l'usage de faux.

## **c) Le risque de déperissement des preuves**

Le risque de déperissement des preuves est pris en compte afin de limiter toute altération ou perte, au détriment de l'administration, des éléments pouvant établir la réalité de la fraude.

## **d) La saisie de la Commission des infractions fiscales dans des conditions dérogatoires du droit commun**

Dans les conditions de droit commun, l'administration peut saisir le parquet d'une plainte tendant à l'application de sanctions pénales en matière fiscale, après avis conforme de la Commission des infractions fiscales.

Avant de rendre cet avis, la Commission examine l'affaire qui lui est transmise par l'administration fiscale et invite le contribuable à lui communiquer toute information utile dans un délai de trente jours.

Dans le cas de la présomption d'une fraude complexe et du risque d'un déperissement des preuves, une exception est prévue par l'article L. 228 de sorte que le contribuable ne soit pas informé de la saisine, ni de l'avis rendu par la Commission.

En effet, en matière de contentieux fiscal, la réactivité de l'administration, puis des services judiciaires, est décisive pour aboutir à des sanctions effectives.

À l'issue de l'examen de l'affaire, la Commission des infractions fiscales rend un avis sur l'existence d'une présomption, qui cependant ne lie pas le ministre.

## **2.- Les compétences dérogatoires des agents des services fiscaux**

Les compétences des nouveaux officiers fiscaux judiciaires sont très encadrées. Les agents des services fiscaux de catégorie A et B, désignés dans un cadre strict (arrêté des ministres de la justice et du budget, pris après avis conforme de la Commission des infractions fiscales), sont habilités personnellement par le procureur général près la cour d'appel du siège de leur fonction. Ils sont placés exclusivement sous la direction du procureur de la République, sous la surveillance du procureur général et sous le contrôle de la chambre d'instruction. Ils sont compétents, sur l'ensemble du territoire, pour rechercher ou constater un cas de fraude fiscale complexe reposant sur l'usage de faux (fausse identité, faux documents...) ou sur le recours à des comptes détenus directement ou indirectement dans des États non coopératifs en matière de renseignements fiscaux. Ils sont également compétents pour rechercher et constater les infractions connexes aux délits de fraude fiscale <sup>(35)</sup>. Dans le cadre de ces enquêtes, ils ne peuvent toutefois réaliser que des actes limitativement énumérés.

Dans la conduite de leur enquête, ces officiers bénéficient également de conditions dérogatoires au droit commun, de nature à garantir un contexte favorable à l'établissement de preuves (notamment, la prorogation du délai de reprise, la dérogation à l'interdiction de renouveler un contrôle fiscal et l'absence de limitation de la durée de contrôle sur place).

Par ailleurs, ils ne peuvent exercer d'autres attributions ou accomplir d'autres actes que ceux prévus dans le cadre de l'enquête dont ils sont saisis par l'autorité judiciaire, ni effectuer une enquête judiciaire sur des faits dont ils auraient eu à connaître dans le cadre d'une précédente procédure de contrôle fiscal.

Cette nouvelle procédure est entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2010, mais sa mise en œuvre effective est intervenue à la suite de la publication du décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010 portant création d'une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, qui décline l'ensemble de ses missions, soit :

- animer et coordonner à l'échelon national et au plan opérationnel, les investigations de police judiciaire et les recherches entrant dans son domaine de compétence ;

- effectuer ou poursuivre à l'étranger les recherches liées aux infractions dont elle a à connaître ;

- centraliser les informations relatives à cette forme de délinquance ;

– fournir une assistance documentaire et analytique, à leur demande, aux services de la police nationale et de la gendarmerie nationale.

Le décret précise que la brigade est composée à la fois d’officiers de police judiciaire et d’officiers fiscaux de police judiciaire.

## **B.– LES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR LE PRÉSENT ARTICLE**

Le présent article vise à étendre le périmètre de la procédure judiciaire d’enquête fiscale à deux nouveaux cas de fraudes fiscales complexes résultant :

- **d’une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l’étranger,**
- **de toute autre manœuvre destinée à égarer l’administration.**

En effet, ces cas de fraudes, très difficilement appréhendables par les procédures de recherche et de contrôle de droit commun du fait du caractère éphémère et de la complexité des montages mis en œuvre, pourront utilement faire l’objet des procédures d’enquête judiciaire menées par la brigade de répression de la délinquance fiscale qui dispose des moyens adéquats pour collecter les preuves nécessaires à l’application des sanctions pénales.

\*

\* \*

*La Commission examine l’amendement CF 42 du rapporteur général.*

**M. le rapporteur général.** Le Gouvernement propose que l’amende encourue par les contribuables ayant fait l’objet d’une procédure de flagrance fiscale au titre d’activités illicites soit majorée si leurs revenus, estimés par l’administration fiscale dans le cadre de cette procédure, sont supérieurs aux seuils de la quatrième et de la cinquième tranche de barème. Logiquement, la création d’une nouvelle tranche du barème dans le projet de loi de finances pour 2013 devrait conduire à celle d’une nouvelle tranche d’amende.

*La Commission adopte l’amendement (Amendement n° 17).*

*Elle adopte ensuite l’article 8 ainsi modifié.*

\*

**Texte du projet de loi :**

## Modernisation de la procédure de droit de visite et de saisie par la création de dispositions spécifiques aux perquisitions informatiques.

I.– L'article L. 16 B du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° Au I :

a) Les mots : « de la taxe sur la valeur ajoutée » sont remplacés par les mots : « des taxes sur le chiffre d'affaires » ;

b) Après les mots : « susceptibles d'être détenus » sont insérés les mots : « , ou d'être accessibles ou disponibles, » ;

2° Après le IV, il est inséré un IV *bis* ainsi rédigé :

« IV *bis*.– Lorsque l'occupant des lieux ou son représentant fait obstacle à l'accès aux pièces ou documents présents sur un support informatique, à leur lecture ou à leur saisie, mention en est portée au procès-verbal.

« Les agents de l'administration des impôts peuvent alors procéder à la copie de ce support et saisir ce dernier qui est placé sous scellés. Ils disposent de quinze jours à compter de la date de réalisation de la visite pour procéder à l'accès aux pièces ou documents présents sur le support informatique placé sous scellés, à leur lecture et à leur saisie, ainsi qu'à la restitution de ce dernier et de sa copie. Ce délai est prorogeable sur autorisation délivrée par le juge des libertés et de la détention.

« À la seule fin de permettre la lecture des pièces ou documents présents sur le support informatique placé sous scellés, les agents de l'administration des impôts procèdent aux opérations nécessaires à leur accès ou à leur mise au clair. Ces opérations sont réalisées sur la copie du support.

« L'occupant des lieux ou son représentant est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés, à la lecture et à la saisie des pièces et documents présents sur ce support informatique, qui ont lieu en présence de l'officier de police judiciaire.

« Un procès-verbal décrivant les opérations réalisées pour procéder à l'accès à ces pièces et documents, à leur mise au clair et à leur lecture est dressé par les agents de l'administration des impôts. Un inventaire des pièces et documents saisis lui est annexé s'il y a lieu.

« Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les agents de l'administration des impôts et par l'officier de police judiciaire ainsi que par l'occupant des lieux ou son représentant ; en son absence ou en cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.

« Il est procédé concomitamment à la restitution du support informatique et de sa copie. En l'absence de l'occupant des lieux ou de son représentant, l'administration accomplit alors sans délai toutes diligences pour les restituer. » ;

3° Le VI est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, après les mots : « les informations recueillies » sont insérés les mots : « , y compris celles qui procèdent des traitements mentionnés au troisième alinéa, » ;

b) Après le dernier alinéa, il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :

« En présence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés saisie dans les conditions prévues au présent article, l'administration communique au contribuable, au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76, sous forme dématérialisée ou non au choix de ce dernier, la nature et le résultat des traitements informatiques réalisés sur cette saisie qui concourent à des rehaussements, sans que ces traitements ne constituent le début d'une procédure de vérification de comptabilité. Le contribuable est informé des noms et adresses administratives des agents par qui, et sous le contrôle desquels, les opérations sont réalisées. »

II.– L'article L. 74 du même livre est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Ces dispositions s'appliquent également au contrôle du contribuable mentionné au I de l'article L. 16 B lorsque l'administration a constaté dans les conditions prévues au IV *bis* du même article, dans les locaux occupés par ce contribuable, ou par son représentant en droit ou en fait s'il s'agit d'une personne morale, la situation d'obstacle à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie ».

III.– Après l'article 1735 *ter* du code général des impôts, il est inséré un article 1735 *quater* ainsi rédigé :

« *Art. 1735 quater.*– L'obstacle à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie, mentionné au IV *bis* de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales est passible d'une amende égale à :

« – 10 000 euros ou 5 % des droits rappelés, si ce dernier montant est plus élevé, lorsque cet obstacle est constaté dans les locaux occupés par le contribuable mentionné au I de ce même article ;

« – 1 500 euros dans les autres cas, portée à 10 000 euros lorsque cet obstacle est constaté dans les locaux occupés par le représentant en droit ou en fait du contribuable mentionné au I de cet article. »

### **Élargissement de la procédure de flagrance fiscale.**

IV.– L'article L. 16-0 BA du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° Au I :

a) Au premier alinéa, les mots : « de la période en cours pour laquelle » sont remplacés par les mots : « des périodes pour lesquelles » ;

b) Au a du 3°, les mots : « d'opérations commerciales sans facture et non comptabilisées » sont remplacés par les mots : « d'achats, de ventes ou de prestations non comptabilisés » ;

c) Après le 4°, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« 5° pour les contribuables qui poursuivent une activité professionnelle, l'absence réitérée du respect de l'obligation déclarative prévue au 2 de l'article 287 du code général des impôts, » ;

d) À l'avant-dernier alinéa, après les mots : « ainsi que par le contribuable », sont insérés les mots : « , hormis les cas dans lesquels l'infraction mentionnée à l'article 1746 du code général des impôts a été constatée » ;

2° Après le I *bis*, il est inséré un paragraphe ainsi rédigé :

« I *ter.*— Lorsqu'une infraction mentionnée au 4° du I a été constatée par des agents de contrôle autres que ceux de l'administration des impôts et que ces derniers en ont été informés dans les conditions prévues aux articles L. 82 C ou L. 101, ils peuvent, dans le cadre de l'une des procédures énumérées au premier alinéa d'I, en cas de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale de la nature de celle mentionnée à ce même alinéa, dresser à l'encontre du contribuable un procès-verbal de flagrance fiscale.

« Le procès-verbal de flagrance fiscale est signé par les agents de l'administration des impôts ainsi que par le contribuable, hormis les cas dans lesquels l'infraction visée à l'article 1746 du code général des impôts a été constatée. En cas de refus de signer, mention en est faite au procès-verbal.

« L'original du procès-verbal est conservé par l'administration des impôts et copie est notifiée au contribuable. » ;

3° Au II, le mot : « saisies » est remplacé par le mot : « mesures ».

4° Au dernier alinéa du V, le mot : « saisies » est remplacé par le mot : « mesures ».

V.— Le I de l'article L. 252 B du même livre est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « des saisies conservatoires » sont remplacés par les mots : « une ou plusieurs mesures conservatoires mentionnées aux articles L. 521-1 à L. 533-1 du code des procédures civiles d'exécution » ;

2° Au deuxième alinéa du 1°, les mots : « hors taxes réalisé au titre de l'année ou de l'exercice en cours » sont remplacés par les mots : « ou des recettes brutes hors taxes réalisés au titre de chaque année ou exercice » ;

3° Au 2°, les mots : « de l'année ou de l'exercice en cours » sont remplacés par les mots : « de chaque année ou exercice » ;

4° Au 3°, les mots : « de la période en cours » sont remplacés par les mots : « de chaque période » ;

5° Après le 3°, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« 4° Pour l'amende mentionnée à l'article 1740 B du code général des impôts, le montant de cette amende. » ;

6° Au premier alinéa du II, les mots : « de saisies conservatoires » sont remplacés par les mots : « des mesures conservatoires » et les mots : « ces saisies » sont remplacés par les mots : « ces mesures » ;

7° Au quatrième alinéa du II, les mots : « des saisies » sont remplacés par les mots : « des mesures conservatoires » et les mots : « la mainlevée immédiate de ces saisies » sont remplacés par les mots : « leur mainlevée immédiate » ;

8° Au III, le mot : « saisies » est remplacé par le mot : « mesures » .

VI.– L'article 1740 B du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa du I, les mots : « et I *bis* » sont remplacés par les mots : « à I *ter* » ;

2° Le deuxième alinéa du I est complété par la phrase suivante :

« Il est également porté à 10 000 euros si, à cette même date, le revenu imposable établi dans les conditions prévues à l'article 1649 *quater-0 B bis* excède le seuil de la quatrième tranche du barème de l'impôt sur le revenu fixé au I de l'article 197. » ;

3° Le troisième alinéa d'I est complété par la phrase suivante :

« Il est également porté à 20 000 euros si, à cette même date, le revenu imposable établi dans les conditions prévues à l'article 1649 *quater-0 B bis* excède le seuil de la cinquième tranche du barème de l'impôt sur le revenu fixé au I de l'article 197. » ;

4° Au II, les mots : « et I *bis* » sont remplacés par les mots : « à I *ter* ».

### **Élargissement du champ de la procédure judiciaire d'enquête fiscale.**

VII.– 1° Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

a) À l'article L. 188 B, la référence : « 3° » est remplacée par la référence : « 5° » ;

b) Après le sixième alinéa de l'article L. 228, sont insérés deux alinéas ainsi rédigés :

« 4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

« 5° Soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration. » ;

2° Au second alinéa du I de l'article 28-2 du code de procédure pénale, la référence : « 3° » est remplacée par la référence : « 5° ».