

Amélioration des modalités de recherches de renseignements fiscaux

Article 11 de la loi de finances rectificatives pour 2012

Source rapports du sénat

L'article 11 de la loi de finances rectificatives pour 2012 vise

- à moderniser la procédure de visite et **de saisie par la création de dispositions spécifiques aux perquisitions informatiques,**
- à **élargir la procédure de flagrance fiscale et**
- à **étendre le champ de la procédure judiciaire d'enquête fiscale.**

I. Modernisation du droit de visite et de saisie 1

- A. Le droit existant : un usage modéré 1
- B. Le dispositif voté 2
 - Renforcement de la saisie de documents informatiques 2
 - Taxation d'office en cas d'opposition à saisie 3
 - Application de sanction en cas d'opposition 3
- C Le texte voté sur le droit de visite domiciliaire 3

II. Élargissement de la procédure de flagrance fiscale 5

- A. Le droit existant : un usage limité 5
- B. Le dispositif voté 6
- C Le texte voté sur la procédure de flagrance fiscale 7

III élargissement du champ de la procédure d'enquête judiciaire fiscale 8

- A. le droit existant 8
- B. le dispositif voté 9
 - Position du conseil constitutionnel 10
- C le texte voté sur la procédure d'enquête judiciaire fiscale 10

L'article 11 de la loi de finances rectificative de décembre 2012 10

I. Modernisation du droit de visite et de saisie

A. Le droit existant : un usage modéré

L'article L. 16 B du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit que l'administration fiscale peut se voir reconnaître un **droit de visite et de saisie** « *en tous lieux, même privés* » lorsqu'il existe des présomptions qu'un contribuable s'est frauduleusement soustrait au paiement d'impôts directs ou de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Eu égard aux pouvoirs que cette procédure confère aux agents de l'administration, et notamment la possibilité d'opérer des investigations dans des lieux privés, son usage est placé sous le contrôle de l'autorité judiciaire à tous les stades de son déroulement. Aussi obéit-elle à des règles strictes afin de concilier les nécessités de l'action fiscale et le respect de la liberté individuelle.

En particulier, son engagement doit **obligatoirement et préalablement être autorisé par l'autorité judiciaire**^{80(*)}. A cette fin, il appartient à l'administration de justifier les présomptions lui permettant de demander une visite domiciliaire. Par ailleurs, les vérificateurs de l'administration fiscale doivent être accompagnés d'un officier de police judiciaire (OPJ) qui assiste à la visite et a pour fonction d'informer le magistrat de son déroulement.

Ces différents éléments expliquent pourquoi **il n'en est fait qu'un usage modéré**. Dans son rapport sur le projet de loi de finances rectificative pour 2008^{81(*)}, Philippe Marini, alors rapporteur général, avait indiqué qu'en 2007 avaient eu lieu 240 visites domiciliaires, concernant 425 personnes pour 810 lieux visités ; ces chiffres sont à comparer aux 44 606 contrôles sur place qui ont été menés la même année^{82(*)}.

Dans le cadre de son droit de visite, **l'administration recherche les pièces et documents se rapportant aux comportements frauduleux et peut procéder à leur saisie**, quel qu'en soit le support (I de l'article L. 16 B du LPF). Aussi le juge a-t-il considéré que **la prise en copie de documents informatiques était régulière**, qu'elle se fasse à partir du **disque dur** de l'ordinateur du contribuable visité^{83(*)}, ou encore de **serveurs distants** même situés à l'étranger et appartenant à des tiers, dès lors que l'administration y accède à partir d'ordinateurs présents dans les lieux visités^{84(*)}. En effet, la Cour de cassation avait déjà jugé que la visite pouvait concerner un tiers susceptible de détenir des « *pièces et documents se rapportant aux agissements* » imputés aux contribuables^{85(*)}.

La procédure du droit de visite et de saisie a été réformée en 2008 sous l'impulsion de la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH). Cette dernière avait déclaré la procédure, dans sa version antérieure, contraire à l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme dans la mesure où les contribuables concernés étaient **privés d'un recours effectif** en l'absence de redressement consécutif à la visite^{86(*)}. En effet, l'ordonnance autorisant la visite ne pouvait faire l'objet que d'un recours devant le juge de cassation, ce qui **ne permettait pas un examen des éléments de fait** fondant l'autorisation litigieuse. La loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie (LME)^{87(*)} a donc aménagé le régime de l'article L. 16 B du LPF, instituant notamment la **possibilité de faire appel** contre l'ordonnance d'autorisation et les opérations de visite et de saisie. Cette nouvelle rédaction de l'article L. 16 B a été reconnue conforme à la Constitution^{88(*)}.

B. Le dispositif voté

Tout d'abord, le présent article propose de **moderniser la procédure de droit de visite et de saisie par la création de dispositions spécifiques aux perquisitions informatiques**

A cet effet, il prévoit de modifier l'article L. 16 B du LPF

Renforcement de la saisie de documents informatiques

Tout d'abord, afin de permettre explicitement un **accès aux données figurant sur des serveurs informatiques distants** dans le cadre de l'exercice du droit de visite et de saisie par l'administration). En outre, le champ d'application de la procédure de flagrance fiscale est élargi à l'ensemble des taxes sur le chiffre d'affaires (

Ensuite, il **instiue un dispositif sanctionnant l'obstacle à la saisie de pièces ou documents sur support informatique**.

Ainsi, dans le cadre d'une visite domiciliaire, lorsque le contribuable ou son représentant **fait obstacle à l'accès aux pièces ou aux documents sur support informatique**, il en est fait mention sur le **procès-**

verbal Les vérificateurs peuvent alors **procéder à la copie de ce support et le saisir**. Ce dernier est alors placé sous scellés.

A la suite de la visite, les agents **de l'administration disposent d'un délai de quinze jours pour décoder les pièces et documents sur le support informatique**. Ce délai peut être prorogé sur autorisation du juge des libertés et de la détention Ces opérations sont réalisées **sur la copie du support**

A l'issue du délai précité et une fois le décodage réalisé, le contribuable est avisé qu'il peut assister à l'ouverture des scellés, à la lecture et à la saisie des pièces et documents présents sur le support informatique, qui ont lieu en présence d'un officier de police judiciaire Les démarches de lecture et de saisie des pièces et documents sont décrites dans un **procès-verbal** et il est fait un **inventaire** des éléments ainsi saisis (Le procès-verbal et l'inventaire sont signés par les vérificateurs, l'officier de police judiciaire et par le contribuable ou son représentant ; l'absence ou le refus de signer du contribuable est consigné dans le procès-verbal (A cette même occasion, **le support informatique et sa copie sont restitués au contribuable**

Taxation d'office en cas d'opposition à saisie

L'article L. 74 du LPF est modifié afin de permettre à l'administration fiscale, lorsqu'il est fait obstacle à la saisie de pièces ou documents sur support informatique dans le cadre d'une visite domiciliaire, de procéder à une **taxation d'office**

Application de sanction en cas d'opposition

L'article **1735 quater du code général des impôts** (CGI) prévoyant que l'obstacle à l'accès aux pièces ou documents sur support informatique 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 () ;

- **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

Enfin, l'article L. 16 B § VI du LPF a été modifié afin de permettre à l'administration d'**opposer au contribuable, dans le cadre d'une vérification de comptabilité ultérieure, les traitements effectués sur les données informatiques saisies** à l'occasion d'une visite domiciliaire Le contribuable est alors 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 tant que tels le début d'une procédure de vérification approfondie. Sont également notifiés au contribuable les noms et adresses des vérificateurs qui ont réalisé ces opérations.

C Le texte voté sur le droit de visite domiciliaire

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

1° Le I est ainsi modifié :

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

b) Après le mot : « 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 la visite pour accéder 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 prorogé 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 accéder 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 le mot : « recueillies », sont insérés les mots : « , y compris celles qui procèdent des traitements mentionnés au troisième alinéa, » ;

b) 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, qu’il est fait obstacle à l’accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie. »

III. – Le 4 du B de la section I du chapitre II du livre II du code général des impôts est complété par 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 entraîne l'application d'une amende égale à :

« 1° 10 000 €, 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 ;

« 2° 1 500 € dans les autres cas, portée à 10 000 € lorsque cet obstacle est constaté dans les locaux occupés par le représentant en droit ou en fait du contribuable mentionné au même I. »

II. Élargissement de la procédure de flagrance fiscale

A. Le droit existant : un usage limité

Afin de sanctionner efficacement les fraudeurs et de sécuriser le recouvrement de l'impôt, une procédure a été mise en place permettant à l'administration d'opérer **avant même la date à laquelle intervient l'obligation déclarative** dès lors qu'une fraude fiscale est en train de se produire. Il s'agit de la **flagrance fiscale**, créée par la loi du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007^{90(*)} et codifiée à l'article L. 16-0 BA du LPF.

Bien qu'elle présente une utilité indéniable, **cette procédure fait l'objet d'une utilisation limitée**. Comme l'a récemment montré la Cour des comptes^{98(*)}, entre sa création et le premier semestre 2011, **celle-ci n'a été engagée qu'à 19 reprises et porté sur un montant total de près d'1 million d'euros**.

Malgré tout, les saisies conservatoires réalisées par la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF), qui dispose du monopole de cette procédure, portent sur des montants de plus en plus importants, ce qui semble **souligner l'intérêt de cet instrument**. C'est pourquoi, le rapport de la commission d'enquête sénatoriale sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France précité avait recommandé d'« *assouplir la procédure de flagrance fiscale pour la rendre efficace et faciliter le contrôle fiscal* » (proposition n° 32).

Avant cela, l'administration devait attendre que le contribuable remette sa déclaration (ou omette de le faire dans les délais légaux) pour procéder à des investigations^{91(*)}. Toutefois, ce délai est susceptible de profiter au contribuable qui peut faire disparaître des éléments de preuve, organiser son insolvabilité, etc.

La flagrance fiscale peut être déclenchée dans le cadre d'un contrôle ponctuel (droit de visite de saisie ou droit d'enquête) ou d'une vérification approfondie (vérification de comptabilité ou examen contradictoire de situation fiscale personnelle) portant sur des exercices fiscaux échus. A cet effet, les vérificateurs doivent constater la commission, par un contribuable se livrant à une activité professionnelle, de certains **faits frauduleux** et faire état de « *circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale* » (I de l'article L. 16-0 BA du LPF).

Les **faits frauduleux** justifiant l'usage de la flagrance fiscale sont précisés par l'article L. 16-0 BA précité ; ainsi peut-il s'agir de l'**exercice d'une activité occulte**, de la **délivrance de fausses factures**, de la **réitération d'opérations commerciales sans facture ou non comptabilisées** ou encore du **recours au travail dissimulé**.

L'instruction fiscale portant sur ce dispositif^{92(*)} a précisé, quant à elle, le contenu des « *circonstance susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale* ». Ces circonstances ont trait au comportement ou à la situation du débiteur (entreprise éphémère, par exemple), ou encore à des circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de la dette (multiplication des créanciers, existence de biens grevés de plusieurs hypothèques pour des sommes importantes, etc.).

Lorsque ces conditions sont remplies, les agents sont habilités à dresser un **procès-verbal** constatant la situation de flagrante. Les faits ainsi établis pourront être **opposés au contribuable**. L'administration peut aussi effectuer des **saisies conservatoires**, afin de préserver le recouvrement des impôts, dont le montant dépend de plafonds^{93(*)} précisés par l'article L. 252 B du LPF. Ces mesures conservatoires sont prises par le service du comptable public sans intervention judiciaire : le procès-verbal de flagrante constitue un **titre exécutoire**. Elles peuvent conduire à saisir une partie du stock de l'entreprise, ses meubles, etc. Enfin, en cas de constat de flagrante, **l'administration est fondée à faire application d'une amende** de 5 000 euros, montant qui peut être relevé à 10 000 ou 20 000 euros selon le chiffre d'affaires de l'entreprise, conformément aux dispositions de l'article 1740 B du code général des impôts (CGI).

Les contribuables concernés par une procédure de flagrante peuvent contester la procédure, dans un délai de huit jours à compter de la réception du procès-verbal^{94(*)}, devant le **juge administratif des référés**. Ce dernier se prononce dans un délai de quinze jours^{95(*)}.

B. Le dispositif voté

Le présent article propose d'**élargir la procédure de flagrante fiscale** prévoit de modifier l'article L. 16-0 BA du LPF

1. L'allongement de la période d'application de la flagrante fiscale

Le texte prévoit d'**allonger la période sur laquelle peut porter la flagrante fiscale** en étendant la flagrante fiscale à l'ensemble des périodes d'imposition achevées mais pour lesquelles aucune obligation déclarative n'est encore arrivée à échéance. En effet, en l'état actuel du droit, la flagrante fiscale ne peut porter que sur la période en cours.

2. Le champ de la flagrante fiscale

Le texte voté précise le champ des faits frauduleux justifiant l'usage de la flagrante fiscale. Ainsi, dans le cadre de la réitération d'opérations sciemment non comptabilisées et de nature à priver la comptabilité de valeur probante, la nature, commerciale ou non, des opérations n'est pas prise en compte

De même il ajoute aux faits frauduleux justifiant l'usage de la flagrante la violation réitérée de l'obligation déclarative mentionnée au 2 de l'article 287 du CGI concernant les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) soumis au régime réel normal d'imposition.

les dispositions de l'article L. 16-0 BA relatives à la **signature du procès-verbal de flagrante fiscale** sont modifiées afin de préciser que celui-ci n'a pas être signé par le contribuable lorsqu'est constituée l'infraction consistant à mettre les vérificateurs dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions définie par l'article 1746 du CGI.

3. L'extension de la flagrante fiscale aux autres administrations en cas de travail dissimulé

La loi nouvelle **permet à des agents autres que de l'administration fiscale de recourir à la procédure de flagrante fiscale** dès lors qu'une infraction relative au recours au travail dissimulé mentionnée à l'article L. 8221-1 du code du travail est constatée. Toutefois, dans un tel cas, le procès-verbal de flagrante fiscale est signé par les agents de l'administration fiscale et, en principe, par le contribuable (L'original du procès-verbal est conservé par l'administration des impôts et copie est notifiée au contribuable

4. L'extension du champ des mesures conservatoires

Ensuite, le dispositif voté modifie le champ des **mesures conservatoires** pouvant être utilisées par l'administration dans le cadre de la flagrance fiscale. afin d'**intégrer aux mesures conservatoires les sûretés judiciaires** alors qu'en l'état actuel du droit celui-ci ne vise que les saisies conservatoires

5. Le relèvement du montant de l'amende

Enfin, l'article 1740 B du CGI a **relevé le montant de l'amende applicable** dans le cadre de la procédure de flagrance fiscale.

Lorsque la flagrance trouve à s'appliquer dans le cadre d'**activités illicites**^{96(*)}, l'amende est croissante suivant le montant des revenus redressés

C Le texte voté sur la procédure de flagrance fiscale

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

1° Le I est ainsi modifié :

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

b) Après le mot : « réitération », la fin du a du 3° est ainsi rédigée : « d'achats, de ventes ou de prestations non comptabilisés ; » ;

c) Après le 4°, il est inséré un 5° ainsi rédigé :

« 5° L'absence réitérée du respect de l'obligation déclarative prévue au [2 de l'article 287 du code général des impôts](#), » ;

d) La première phrase de l'avant-dernier alinéa est complétée par les mots : « , hormis les cas dans lesquels l'infraction mentionnée au [1 de l'article 1746 du code général des impôts](#) a été constatée » ;

2° Après le I bis, il est inséré un I ter 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 du I du présent article, 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 au [1 de 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 et au dernier alinéa du V, le mot : « saisies » est remplacé par le mot : « mesures ».

V. — L'article L. 252 B du même livre est ainsi modifié :

1° Le I est ainsi modifié :

a) 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 » ;

b) 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 » ;

c) A la première phrase du 2°, les mots : « l'année ou de l'exercice en cours » sont remplacés par les mots : « chaque année ou exercice » ;

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

e) Il est ajouté un 4° ainsi rédigé :

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

2° Le II est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, les mots : « de saisies » sont remplacés par les mots : « des mesures » et les mots : « ces saisies » sont remplacés par les mots : « ces mesures » ;

b) Au dernier alinéa, 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 » ;

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

VI. — A l'article L. 552-3 du code de justice administrative, le mot : « saisies » est remplacé par le mot : « mesures ».

VII. — L'article 1740 B du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le I est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, la référence : « et I bis » est remplacée par la référence : « à I ter » ;

b) Le deuxième alinéa est complété par une phrase ainsi rédigée :

« Il est également porté à 10 000 € 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. » ;

c) Le dernier alinéa est complété par une phrase ainsi rédigée :

« Il est également porté à 20 000 € 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. » ;

d) Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :

« Ce même montant est porté à 30 000 € si, à la date du constat de flagrance fiscale, le revenu imposable établi dans les conditions prévues à l'article 1649 quater-0 B bis excède le seuil de la sixième tranche du barème de l'impôt sur le revenu fixé au I de l'article 197. » ;

2° A la première phrase du II, la référence : « et I bis » est remplacée par la référence : « à I ter »

III élargissement du champ de la procédure d'enquête judiciaire fiscale

La procédure d'enquête judiciaire fiscale permet de lutter contre les pratiques frauduleuses les plus sophistiquées, permettant que soient réalisées des investigations sous la forme d'auditions, d'écoutes, de perquisitions, etc. Les travaux de commission d'enquête sénatoriale sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France ont permis de mettre en évidence **l'intérêt de cette innovation procédurale**. Depuis sa création, elle a déjà été appliquée à **77 cas de grande fraude**, conduisant à la saisie de 5,6 millions d'euros ; **l'enjeu fiscal total des dossiers concernés est évalué à 240 millions d'euros**.

A. le droit existant

L'article 23 de la loi du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009^{99(*)} a créé une **procédure d'enquête judiciaire menée par des agents des services fiscaux** spécialement habilités et une **procédure accélérée auprès de la commission des infractions fiscales (CIF)**^{100(*)}.

La commission des infractions fiscales

La commission des infractions fiscales est composée de **douze membres titulaires** et de douze membres suppléants, conseillers d'Etat ou conseillers maîtres à la Cour des comptes^{101(*)}. Le président est choisi parmi les conseillers d'Etat membres de la commission. Le président et les membres sont nommés par décret pour une durée de trois ans.

La commission est composée de **quatre sections**, comprenant chacune trois membres. Ainsi, cette dernière peut siéger en formation plénière ou en section.

Pour chaque affaire, le président de la commission désigne un **rapporteur** parmi les fonctionnaires et

magistrats figurant sur une liste arrêtée par le ministre du budget. Ces derniers, qui ont une voix consultative, formulent des propositions devant la commission en formation plénière ou les sections.

La commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre en charge du budget ou, sur délégation, par le directeur général, l'adjoint au directeur général chargé de la fiscalité, le chef du service du contrôle fiscal et le chef du bureau des affaires fiscales et pénales de la direction générale des finances publiques (DGFIP)^{102(*)}. Elle n'a pas de pouvoir d'autosaisine.

Lorsque la commission est saisie, **le contribuable en est informé** par une lettre qui lui indique l'essentiel des griefs motivant cette saisine et l'invite à fournir, dans un délai de trente jours, les informations qu'il estime nécessaires.

La commission rend un **avis qui lie le ministre**^{103(*)}.

Alors que les contribuables concernés doivent, en principe, être avisés de la saisine de la commission, une dérogation est désormais prévue. Dans certains cas, **la commission peut examiner l'affaire dont elle est saisie sans que le contribuable soit informé ni de la saisine ni de l'avis de celle-ci**. L'article L. 228 du LPF précise que la procédure accélérée ne peut être engagée que lorsque le ministre a fait valoir des « *présomptions caractérisées* » d'**infraction fiscale** « *pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves* » et qui a eu recours à l'**utilisation de faux** (fausse identité ou faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou « *toute autre falsification* ») (3° de l'article L. 228 précité) ou de **comptes détenus directement ou indirectement dans des Etats ou territoires non coopératifs** (ETNC). Ce dernier cas vise expressément :

- la non-déclaration d'un compte bancaire ou d'un contrat souscrit dans un paradis fiscal (1°) ;
- l'interposition, dans un Etat ou territoire qui n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable (2°).

En outre, l'article 28-2 du code de procédure pénale prévoit que des agents des services fiscaux, spécialement désignés par arrêté du ministre chargé de la justice et du ministre chargé du budget, sont habilités à effectuer des enquêtes judiciaires aux réquisitions du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction. Ces agents ont compétence pour rechercher et constater, sur l'ensemble du territoire national, les **infractions fiscales** résultant de l'**utilisation de faux** ou de **comptes détenus directement ou indirectement dans des Etats ou territoires non coopératifs** (alinéas 1° à 3° de l'article L. 228 du LPF). Ils sont exclusivement **dirigés par le procureur de la République**, sous la surveillance d'un procureur général et le contrôle de la chambre d'instruction, et sont placés **au sein du ministère de l'intérieur**.

La création de cette **brigade d'enquête fiscale** résulte directement du rapport d'information déposé en septembre 2009 sur les paradis fiscaux^{104(*)} ; parmi les propositions de ce rapport figurait celle de « *créer un service fiscal d'enquêtes composé d'agents disposant de la qualité d'officier de police judiciaire sous l'autorité du parquet* ».

B. le dispositif voté

Le présent article **élargit le champ de la procédure judiciaire d'enquête fiscale**

A cet effet, il modifie le livre des procédures fiscales

Ainsi, est tout d'abord concerné l'article L. 228 de ce livre afin d'ajouter deux conditions dans lesquelles la procédure accélérée auprès de la commission des infractions fiscales (CIF) peut être engagée

- la **domiciliation fiscale fictive ou artificielle** du contribuable à l'étranger ;
- la constatation de toute **manoeuvre destinée à égarer l'administration**.

.Cette dernière condition, par la généralité de sa formulation, permet en quelque sorte de normaliser cette procédure qui était initialement pensée pour lutter contre les fraudes faisant intervenir un Etat ou territoire non coopératif (ETNC). Ainsi, les comportements frauduleux pourront être plus généralement poursuivis sur le fondement de la procédure d'enquête fiscale, et donc par la BNRDF.

Position du conseil constitutionnel

Dans sa décision du 29 décembre 2012, le conseil a validé cette disposition dans les termes suivants

8. Considérant qu'il incombe au législateur d'assurer la conciliation entre, d'une part, la prévention des atteintes à l'ordre public et la recherche des auteurs d'infractions, toutes deux nécessaires à la sauvegarde de droits et de principes de valeur constitutionnelle, et, d'autre part, l'exercice des droits et libertés constitutionnellement garantis ; qu'au nombre de ceux-ci figurent la protection de la vie privée qui découle de l'article 2 de la Déclaration de 1789 et le respect de la liberté individuelle que l'article 66 de la Constitution place sous la protection de l'autorité judiciaire ;

9. Considérant qu'en permettant que certains agents des services fiscaux puissent, sur réquisition de l'autorité judiciaire et sous le contrôle de cette dernière, mener des enquêtes judiciaires et recevoir des commissions rogatoires lorsqu'il existe des présomptions caractérisées que des infractions fiscales résultent d'une « manoeuvre destinée à égarer l'administration », le législateur a complété la liste des circonstances dans lesquelles le ministre sur avis conforme de la commission des infractions fiscales peut déposer plainte et n'a pas modifié les procédures et les garanties dont est entourée l'enquête judiciaire fiscale ; qu'il a ainsi assuré entre la prévention des atteintes à l'ordre public et la recherche des auteurs d'infraction, d'une part, et l'exercice des libertés constitutionnellement garanties, d'autre part, une conciliation qui n'est pas déséquilibrée ; qu'il n'a pas davantage méconnu la protection constitutionnelle de la liberté individuelle ; que les dispositions contestées ne sont pas entachées d'inintelligibilité ; que, par suite, elles doivent être déclarées conformes à la Constitution ;

C le texte voté sur la procédure d'enquête judiciaire fiscale

VIII. — 1. Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

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

b) Après le 3° de l'article L. 228, sont insérés des 4° et 5° ainsi rédigés :

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

« 5° Soit de toute autre manoeuvre 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° ».

L'article 11 de la loi de finances rectificative de décembre 2012

Article 11

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

1° Le I est ainsi modifié :

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

b) Après le mot : « 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 la visite pour accéder 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 prorogé 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 accéder 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 le mot : « recueillies », sont insérés les mots : « , y compris celles qui procèdent des traitements mentionnés au troisième alinéa, » ;

b) 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, qu’il est fait obstacle à l’accès aux pièces ou documents sur support informatique, à leur lecture ou à leur saisie. »

III. – Le 4 du B de la section I du chapitre II du livre II du code général des impôts est complété par 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 entraîne l’application d’une amende égale à :

« 1° 10 000 €, 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 ;

« 2° 1 500 € dans les autres cas, portée à 10 000 € lorsque cet obstacle est constaté dans les locaux occupés par le représentant en droit ou en fait du contribuable mentionné au même I. »

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

1° Le I est ainsi modifié :

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

b) Après le mot : « réitération », la fin du a du 3° est ainsi rédigée : « d’achats, de ventes ou de prestations non comptabilisés ; »

c) Après le 4°, il est inséré un 5° ainsi rédigé :

« 5° L'absence réitérée du respect de l'obligation déclarative prévue au 2 de l'article 287 du code général des impôts, » ;

d) La première phrase de l'avant-dernier alinéa est complétée par les mots : « , hormis les cas dans lesquels l'infraction mentionnée au 1 de l'article 1746 du code général des impôts a été constatée » ;

2° Après le I *bis*, il est inséré un I *ter* 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 du I du présent article, 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 flagrante fiscale.

« Le procès-verbal de flagrante fiscale est signé par les agents de l'administration des impôts ainsi que par le contribuable, hormis les cas dans lesquels l'infraction visée au 1 de 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 et au dernier alinéa du V, le mot : « saisies » est remplacé par le mot : « mesures ».

V. – L'article L. 252 B du même livre est ainsi modifié :

1° Le I est ainsi modifié :

a) 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 » ;

b) 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 » ;

c) À la première phrase du 2°, les mots : « l'année ou de l'exercice en cours » sont remplacés par les mots : « chaque année ou exercice » ;

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

e) Il est ajouté un 4° ainsi rédigé :

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

2° Le II est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, les mots : « de saisies » sont remplacés par les mots : « des mesures » et les mots : « ces saisies » sont remplacés par les mots : « ces mesures » ;

b) Au dernier alinéa, 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 » ;

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

VI. – À l'article L. 552-3 du code de justice administrative, le mot : « saisies » est remplacé par le mot : « mesures ».

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

1° Le I est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, la référence : « et I *bis* » est remplacée par la référence : « à I *ter* » ;

b) Le deuxième alinéa est complété par une phrase ainsi rédigée :

« Il est également porté à 10 000 € 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. » ;

c) Le dernier alinéa est complété par une phrase ainsi rédigée :

« Il est également porté à 20 000 € 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. » ;

d) Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :

« Ce même montant est porté à 30 000 € si, à la date du constat de flagrante fiscale, le revenu imposable établi dans les conditions prévues à l'article 1649 *quater-0 B bis* excède le seuil de la sixième tranche du barème de l'impôt sur le revenu fixé au I de l'article 197. » ;
2° À la première phrase du II, la référence : « et I *bis* » est remplacée par la référence : « à I *ter* ».
VIII. – 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 3° de l'article L. 228, sont insérés des 4° et 5° 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° ».

* ⁸⁰ Les visites au sens de l'article L. 16 B du LPF doivent être autorisées par une ordonnance du juge des libertés et de la détention du tribunal de grande instance dans le ressort sont situés les lieux à visiter.

* ⁸¹ *Rapport n° 135 (2008-2009) sur le projet de loi de finances rectificative pour 2008, fait par Philippe Marini au nom de la commission des finances, 16 décembre 2008.*

* ⁸² Cf. tome I du fascicule « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 2013.

* ⁸³ Cf. arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 12 octobre 2010 « Clémence » (n° 09-70591).

* ⁸⁴ Cf. ordonnance de la cour d'appel de Paris du 31 août 2012 (n° 11/13233).

* ⁸⁵ Cf. arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 18 juillet 1989 « Sprint » (n° 89-10895).

* ⁸⁶ Cf. décision de la Cour européenne des droits de l'homme du 21 février 2008 « Ravon et a. c/ France » (n° 18497/03).

* ⁸⁷ Cf. article 124 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.

* ⁸⁸ Cf. décision du Conseil constitutionnel du 30 juillet 2010 « X et a. » (n° 2010-19 /27 QPC).

* ⁸⁹ *Rapport n° 673 (2011-2012) fait par Eric Bocquet au nom de la commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, 17 juillet 2012.*

* ⁹⁰ Cf. article 15 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007.

* ⁹¹ Le Conseil d'Etat a, en effet, jugé qu'un contrôle fiscal engagé au titre d'une année pour laquelle le délai de déclaration n'est pas expiré est irrégulier (cf. décision du 28 juillet 1993 « M. Dokhan », n° 66743).

* ⁹² Cf. instruction fiscale 13 L 12-08 du 31 décembre 2008 relative à la procédure de flagrante fiscale.

* ⁹³ Les plafonds fixés par l'article L. 252 B du LPF varient selon l'imposition concernée : impôt sur le revenu (IR), impôt sur les sociétés (IS) ou taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

* ⁹⁴ Le recours en référé peut concerner soit le procès-verbal de flagrante fiscale, soit le procès-verbal de mise en oeuvre des saisies conservatoires.

* ⁹⁵ Lorsque le juge des référés estime que la procédure de flagrante fiscale est irrégulière, l'ensemble des effets attachés à la mise en oeuvre de la procédure est annulé et l'administration procède à la mainlevée des saisies conservatoires éventuellement effectuées.

* ⁹⁶ Le dispositif proposé vise l'article 1649-0 B bis du CGI. Par conséquent, les activités illicites désignent le trafic de stupéfiants, le faux-monnayage, etc.

* ⁹⁷ Cf. article 197 du CGI.

* ⁹⁸ *Rapport public annuel 2012 de la Cour des comptes, février 2012.*

* ⁹⁹ *Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.*

* ¹⁰⁰ L'article L. 228 du livre des procédures fiscales (LPF) précise que, sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matière fiscales sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales (CIF).

* ¹⁰¹ La composition de la commission des infractions fiscales est définie à l'article 1741 A du CGI et précisée, de même que son fonctionnement, par les articles 384 septies-0 B et suivants de l'annexe 2 au CGI.

* ¹⁰² Cf. arrêté du 10 octobre 2011 modifiant l'arrêté du 29 juillet 2008 fixant la liste des autorités pouvant saisir la commission des infractions fiscales.

* ¹⁰³ Art. L. 228 du LPF.

* ¹⁰⁴ *Rapport d'information n° 1902 (XIII^e Législature) sur les paradis fiscaux, fait par MM. Didier Migaud, président, Gilles Carrez, rapporteur général, Jean-Pierre Brard, Henri Emmanuelli, Jean-François Mancel et Nicolas Perruchot au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, septembre 2009.*