

Loi relative à la lutte contre la fraude: les principales mesures
 Par **Catherine Cassan, Avocat** associée,
 Paris / Neuilly-sur-Seine, PwC Société d'Avocats

LOI n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude

Renforcement des moyens alloués à la lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière.....	2
La création d'une police fiscale à Bercy	2
Renforcement des capacités de contrôle informatique de l'administration des douanes.....	2
Renforcement de l'accès à l'information	2
Obligations déclaratives pour les comptes détenus à l'étranger	3
Rationalisation des mesures touchant les plateformes en ligne	3
Transposition par ordonnance de la directive sur l'échange automatique d'informations (DAC 6).....	3
Renforcement des sanctions liées à la fraude fiscale, sociale et douanière.....	3
Publication et diffusion des sanctions pénales	3
Création de sanctions à l'égard des intermédiaires complices.....	4
Augmentation des amendes pour fraude fiscale.....	4
L'enrichissement des mesures contre l'évasion fiscale internationale.....	4
Extension de la liste des ETNC.....	4
Durcissement des règles d'appréciation d'un régime fiscal privilégié	5
Fin du « verrou de Bercy » et transmission automatique au parquet.....	5
Mesures destinées à favoriser le règlement des litiges en matière de fraude fiscale.....	6
La suppression de l'interdiction de transiger pour la DGFIP	6
Extension de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité à la fraude fiscale.....	6
Extension de la procédure de convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale.....	6

Après plusieurs mois de débats la nouvelle loi relative à la lutte contre la fraude vient d'être définitivement adoptée le 10 octobre 2018 et publiée au journal officiel du 24 octobre . L'objectif de la loi est triple : mieux détecter, appréhender, et sanctionner la fraude. Il se traduit par un renforcement des moyens alloués à la lutte contre la fraude et un alourdissement de l'arsenal de sanctions existant. Il est également mis fin au monopole de Bercy concernant l'opportunité des poursuites en matière de fraude fiscale plus généralement connu sous le nom

de « verrou de Bercy ». Désormais l'administration fiscale sera tenue de transmettre de manière automatique au parquet les rehaussements remplissant certains critères définis par la loi.

Les principales dispositions de la loi sont synthétisées ci-dessous.

Renforcement des moyens alloués à la lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière

La création d'une police fiscale à Bercy

La loi modifie l'article 28-2 du code de procédure pénale afin de pouvoir affecter des officiers fiscaux judiciaires au sein du ministère chargé du budget complémentaire aux moyens dont dispose la police judiciaire du ministère de l'intérieur. L'objectif est de renforcer les outils de l'État pour détecter et déjouer les fraudes fiscales les plus complexes. Constituée d'une cinquantaine d'agents, cette police pourra être saisie par le parquet national financier pour les dossiers de fraude les plus pointus, avec pour objectif d'en accélérer le traitement.

Renforcement des capacités de contrôle informatique de l'administration des douanes

L'objectif du dispositif est de renforcer les moyens dont disposent les agents des douanes pour lutter contre les logiciels dits « permissifs », conçus pour permettre et dissimuler la fraude, à l'instar de ceux dont bénéficient déjà les agents de la direction générale des finances publiques. Les agents des douanes pourront ainsi se faire communiquer par les éditeurs, concepteurs, distributeurs ou toute personne susceptible de manipuler les logiciels, le code source et la documentation des logiciels qu'ils proposent. La loi prévoit également un dispositif de sanctions spécifique aux infractions relevées dans ce cadre.

Ce nouveau droit de communication est codifié, pour les contributions douanières, à l'article 65 quater du code des douanes et, pour les contributions directes, à l'article L. 96 JLPF. Il est assorti d'un régime spécifique de sanction. En cas d'opposition au droit de communication, une amende, par logiciel ou système de caisse vendu ou par client, de 10 000 euros en matière de contributions indirectes et de 1 500 euros en matière douanière sera applicable, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 50 000 euros. Il est également institué une amende égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de logiciels ou systèmes de caisse frauduleux ou des prestations réalisées, correspondant à l'année au cours de laquelle l'amende est prononcée et aux cinq années précédentes.

Renforcement de l'accès à l'information

La loi prévoit de renforcer l'accès à l'information utile à l'accomplissement des missions de contrôle et de recouvrement des agents chargés de la lutte contre la fraude. Il ouvre ainsi aux agents des douanes et aux assistants spécialisés, détachés ou mis à disposition des juridictions judiciaires par l'administration fiscale ou des douanes, la possibilité d'accéder à certaines données de la direction générale des finances publiques. Il ouvre également l'accès à certains fichiers de cette dernière à des agents de l'inspection du travail, des unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF), des caisses générales de sécurité sociale (CGSS), des caisses primaires d'assurance maladie (CPAM), des caisses d'allocations familiales (CAF), des caisses d'assurance retraite et de santé au travail (CARSAT), de la caisse nationale d'assurance vieillesse (CNAV) et des caisses de la mutualité sociale agricole (MSA), spécialisés dans la lutte contre le travail illégal. Il rend destinataires des informations contenues dans le répertoire national commun de la protection sociale (RNCPS) certains agents de l'inspection du travail, les officiers et agents de police judiciaire, les agents des douanes et des services fiscaux ainsi que ceux de la cellule de renseignement financier nationale. Il étend enfin le droit de communication entre les agents des douanes et ceux de la direction générale de la prévention des risques (DGPR), actuellement limité à certaines de leurs missions.

Obligations déclaratives pour les comptes détenus à l'étranger

L'article 1649 A du CGI est modifié afin de viser également les comptes « détenus » à l'étranger et non plus seulement « ouverts, utilisés ou clos » à l'étranger.

Rationalisation des mesures touchant les plateformes en ligne

La loi précise les obligations fiscales et sociales imposées aux plateformes d'économies collaboratives (obligation d'information des utilisateurs depuis 2017, et de déclaration à l'administration des revenus réalisés par ces derniers à compter de 2019), afin d'assurer une meilleure intelligibilité de la loi pour les plateformes et une meilleure exploitabilité des données collectées par l'administration pour améliorer ses capacités de détection de la fraude. La loi instaure par ailleurs sous certaines conditions un système de responsabilité solidaire des plateformes en ligne en cas de non-paiement de la TVA par le vendeur.

Transposition par ordonnance de la directive sur l'échange automatique d'informations (DAC 6)

Le Gouvernement est autorisé à prendre par voie d'ordonnance, dans un délai de douze mois à compter de la promulgation de la présente loi, les mesures relevant du domaine de la loi propres à transposer la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Un projet de loi de ratification sera déposé devant le Parlement dans un délai de trois mois à compter de la publication de l'ordonnance mentionnée au premier alinéa.

Renforcement des sanctions liées à la fraude fiscale, sociale et douanière

Publication et diffusion des sanctions pénales

L'article 1741 du CGI qui prévoyait que la juridiction pénale pouvait, outre les peines d'amende et d'emprisonnement, ordonner l'affichage et la diffusion de la décision rendue en matière de fraude fiscale est modifié afin de rendre la publication et l'affichage obligatoire sauf décision contraire du juge spécialement motivée.

Publication des sanctions administratives « name and shame »

Il est créé un nouvel article 1729 A bis selon lequel les amendes ou majorations appliquées à l'encontre de personnes physiques ou morales à raison de manquements graves caractérisés par un montant de droits fraudés d'un minimum de 50 000 € et le recours à une manœuvre frauduleuse, au sens des b et c de l'article 1729 (abus de droit ou manœuvres frauduleuses), peuvent faire l'objet d'une publication, sauf si ces manquements ont fait l'objet d'un dépôt de plainte pour fraude fiscale par l'administration.

Cette publication porte sur la nature, le montant des droits fraudés, les amendes et majorations appliquées, la dénomination du contribuable ainsi que, le cas échéant, l'activité professionnelle et le lieu d'exercice de cette activité.

La décision de publication est prise par l'administration après avis conforme et motivé de la Commission des infractions fiscales. La publication ne peut être effectuée avant l'expiration d'un délai de soixante jours à compter de la notification de la décision de publication.

La publication est effectuée sur le site internet de l'administration fiscale pendant une durée qui ne peut excéder un an.

Les recours portant sur les impositions et les amendes ou majorations correspondantes effectués dans le de 60 jours à compter de la notification de la décision ont pour effet de suspendre la publication tant qu'elles ne sont pas devenues définitives. Les recours engagés après ce délai entraînent le retrait de la publication sur le site jusqu'à l'intervention d'une décision définitive.

L'administration est tenue de rendre publique sur son site internet toute décision juridictionnelle revenant sur les impositions et les amendes ou majorations ayant fait l'objet d'une publication.

Création de sanctions à l'égard des intermédiaires complices

Il est instauré des nouvelles amendes fiscales et sociales qui sanctionnent les intermédiaires complices de graves manquements de la part des contribuables et des cotisants ainsi qu' une sanction administrative, exclusive des sanctions pénales, applicable aux personnes qui concourent, par leurs prestations de services, à l'élaboration de montages frauduleux ou abusifs

Ces sanctions instituées à l'article 1740 A bis s'appliquent à toute personne physique ou morale qui, dans l'exercice d'une activité professionnelle de conseil à caractère juridique, financier ou comptable ou de détention de biens ou de fonds pour le compte d'un tiers, a intentionnellement fourni à ce contribuable une prestation permettant directement la commission par ce contribuable des agissements, manquements ou manœuvres, lorsque l'administration fiscale a prononcé à l'encontre du contribuable une majoration de 80 % sur le fondement du c du 1 de l'article 1728, des b ou c de l'article 1729 ou de l'article 1729-O A du CGI.

La loi fixe la liste des prestations sanctionnées. Il s'agit de toute prestation qui consiste à :

Permettre au contribuable de dissimuler son identité par la fourniture d'une identité fictive ou d'un prête-nom ou par l'interposition d'une personne physique ou morale ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger ;

Permettre au contribuable de dissimuler sa situation ou son activité par un acte fictif ou comportant des mentions fictives ou par l'interposition d'une entité fictive ;

Permettre au contribuable de bénéficier à tort d'une déduction du revenu, d'un crédit d'impôt, d'une réduction d'impôt ou d'une exonération d'impôt par la délivrance irrégulière de documents ;

Ou réaliser pour le compte du contribuable tout acte destiné à égarer l'administration.

Le montant de l'amende est fixé à 50 % des revenus tirés de la prestation fournie au contribuable, son montant ne pouvant être inférieur à 10 000 €. Cette amende est établie selon les modalités prévues à l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales.

En cas de désaccord, les garanties et voies de recours qui sont offertes aux contribuables bénéficient également à la personne contre laquelle l'amende a été prononcée.

Lorsque les majorations de 80 % font l'objet d'un dégrèvement ou d'une décharge pour un motif lié à leur bien-fondé, l'amende qui a été prononcée à l'encontre du tiers fait l'objet d'une décision de dégrèvement.

Le simple exercice des voies de recours n'est ainsi pas suspensif de l'amende.

L'amende n'est pas applicable en cas de poursuites engagées contre le professionnel poursuivi du fait de complicité de fraude fiscale.

Augmentation des amendes pour fraude fiscale

La loi renforce la répression pénale des délits de fraude fiscale et de fraude fiscale aggravée, définis à l'article 1741 du CGI, en prévoyant que le montant des amendes puisse être porté au double du produit tiré de l'infraction. Le montant maximum était jusqu'à présent de 500 000 € pouvant être porté jusqu'à 3 000 000 € en cas de fraude fiscale aggravée.

Avec la nouvelle règle les amendes appliquées pourraient s'avérer bien supérieures.

L'enrichissement des mesures contre l'évasion fiscale internationale

Extension de la liste des ETNC

La liste des États et territoires non coopératifs prévue à l'article 238-O A est enrichie. Il est notamment mis un terme à l'exclusion de principe des États membres de l'Union européenne de la liste française des états et territoires non coopératifs (ETNC) qui comprend actuellement 7 juridictions : le Botswana, le Guatemala, le Panama, les Iles Marshall, Nauru, Niue et

Brunei. La liste française intègre, par ailleurs la liste adoptée par le Conseil de l'Union européenne le 5 décembre 2017 et mise à jour en dernier lieu le 5 octobre 2018 (les Samoa, les Samoa américaines, la Namibie, Guam, Trinité et Tobago et les Iles Vierges américaines). Enfin, le débat annuel sur les ETNC sera enrichi d'une partie consacrée aux pratiques fiscales dans l'Union et aux modalités de réponse envisageables.

Durcissement des règles d'appréciation d'un régime fiscal privilégié

Par ailleurs le plafond prévu à l'article 238 A en deçà duquel un régime fiscal est considéré comme privilégié sera relevé de 50 % à 60 % de l'impôt français à compter du 1er janvier 2020.

Fin du « verrou de Bercy » et transmission automatique au parquet

La mesure phare de la loi sur la fraude est celle qui prévoit la suppression du verrou de Bercy qui existait depuis 1920.

Conformément à l'article 36 II de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, ces dispositions s'appliquent aux contrôles pour lesquels une proposition de rectification a été adressée à compter de la publication de la présente loi.

L'administration fiscale aura dorénavant l'obligation d'informer le parquet de tous les manquements fiscaux, sur des droits dépassant un seuil de 100 000 €, et ayant donné lieu à l'application des pénalités fiscales suivantes:

- 100 % en cas d'évaluation d'office suite à opposition à contrôle fiscal;
- 80 % en cas de découverte d'une activité occulte, d'abus de droit, de manœuvres frauduleuses, ou d'absence de déclaration de certaines sommes et certains actifs
- 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, 40% en cas de manquement délibéré ou d'abus de droit, lorsqu'au cours des six années civiles précédant son application le contribuable a déjà fait l'objet lors d'un précédent contrôle de l'application d'une des majorations visées ci-dessus ou d'une plainte de l'administration fiscale.

L'obligation de transmission s'applique également lorsque des pénalités de 40 %, 80 % ou 100 % ont été appliquées à un contribuable soumis aux obligations prévues à l'article L.O. 135-1 du code électoral et aux articles 4 et 11 de la loi n° 2013-907 du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique, dès lors que les droits sur lesquels sont assis ces pénalités sont supérieurs à 50 000 €.

Le parquet exerce ensuite librement l'opportunité des poursuites sur les dossiers transmis. Le dispositif dit du « verrou de Bercy » ne s'appliquera donc plus sur les dossiers remplissant les critères définis ci-dessus.

Selon les estimations de la Chancellerie cela pourrait conduire à un doublement des affaires transmises par Bercy à la justice, qui serait alors amenée à traiter quelques 2.500 cas par an. Les cas d'application des pénalités de 40 % étant nombreux notamment en matière de prix de transfert où les contrôles peuvent se succéder sur plusieurs périodes le risque de doublement semble parfaitement réaliste.

On peut toutefois s'interroger sur l'exercice de poursuites pour fraude fiscale dans cette dernière hypothèse alors que le Conseil constitutionnel a précisé dans sa décision 2016-545 QPC du 24 juin 2016 que le principe de nécessité des délits et des peines impose que « les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt ».

Il convient de préciser que la conclusion d'éventuelles transactions, même avant mise en recouvrement, n'aura pas nécessairement pour effet de lever l'obligation de transmettre au parquet le dossier. En effet l'obligation de transmission s'appréciera au regard des dernières conséquences financières portées à la connaissance du contribuable en vertu des articles L57 et L76 du LPF.

Par ailleurs, les contribuables ayant spontanément régularisé leur situation avant tout contrôle fiscal ne se verront pas appliquer ces nouvelles dispositions.

Si l'administration entend déposer plainte dans des dossiers qui ne répondent pas aux critères définis ci-dessus, elle devra alors obtenir un avis conforme de la Commission des Infractions Fiscales tel que c'était le cas sous l'ancienne procédure sauf s'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise et pour laquelle il existe un risque de déperissement des preuves.

En outre, le parquet disposera de la faculté de poursuivre les fraudes fiscales connexes à celles dont il est déjà saisi. Dans l'hypothèse où l'administration aura déposé une plainte tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre ou dénoncé les faits au procureur de la République l'action publique pourra être exercée sans nouvelle plainte ou dénonciation en cas de découverte de faits de fraude fiscale concernant le même contribuable et portant sur d'autres impôts ou taxes ou sur une période différente.

Ces nouvelles dispositions s'appliqueront aux contrôles fiscaux pour lesquels une proposition de rectification a été adressée à compter de la publication de la présente loi.

Enfin, il est prévu une levée du secret fiscal des agents des finances publiques à l'égard du procureur de la République afin de permettre l'application de ces nouvelles dispositions et l'examen des affaires entre le parquet l'Administration fiscale.

Mesures destinées à favoriser le règlement des litiges en matière de fraude fiscale

La loi prévoit également un certain nombre de nouvelles règles visant à assouplir la conclusion de transactions avec les contribuables afin de limiter l'usage des procédures juridictionnelles.

La suppression de l'interdiction de transiger pour la DGFIP

La loi prévoit tout d'abord la suppression pour l'administration fiscale de l'interdiction de transiger en matière de pénalités fiscales lorsque celle-ci envisage d'engager des poursuites en matière de fraude fiscale. L'avant dernier alinéa de l'article L247 du LPF est ainsi supprimé. Il convient de relever que l'article L247 traite des seules transactions sur les pénalités fiscales et non des règlements d'ensemble pouvant être conclus sur les droits rehaussés lesquels ne sont pas directement visés par ce dispositif et pour lesquels des incertitudes persistent. L'ouverture sur le volet pénalités devrait néanmoins être un signal positif.

Extension de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité à la fraude fiscale

La procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité visée à l'article 495-7 du Code de procédure pénale est étendue à la fraude fiscale.

La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (appelée aussi plaider-coupable) permet d'éviter un procès à une personne qui reconnaît les faits qui lui sont reprochés et accepte les peines proposées par le procureur de la République. Cette procédure débouche sur une condamnation pénale de même nature que celle encourue après une audience correctionnelle classique, la peine encourue étant généralement moins élevée.

Extension de la procédure de convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale

La loi autorise par ailleurs la conclusion d'une convention judiciaire d'intérêt public prévue à l'article 41-1-2 du code de procédure pénale en matière de fraude fiscale.

La convention judiciaire d'intérêt public est une procédure transactionnelle par laquelle une personne morale ayant commis certaines infractions conclut, sur proposition du ministère public, un accord prévoyant le versement d'une amende d'intérêt public, la mise en œuvre d'un programme de conformité et la réparation des préjudices des éventuelles victimes, en contrepartie de l'extinction de l'action publique une fois la convention acceptée, validée par un juge du siège puis intégralement exécutée. Cette procédure se distingue de la procédure de

comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité visée ci-dessus par le fait qu'elle n'emporte pas déclaration de culpabilité et n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation.

L'ordonnance de validation, le montant de l'amende d'intérêt public et la convention sont néanmoins publiés sur le site internet de l'Agence française anticorruption.

Il convient de noter que l'exclusion des représentants légaux des personnes morales mises en cause ou de leurs dirigeants de fait est cependant de nature à réduire considérablement l'intérêt pour les dirigeants des personnes morales également mis en cause de conclure de telles conventions alors surtout que la reconnaissance des faits prévue dans le cadre de la convention judiciaire pourrait avoir un impact majeur dans la suite des procédures correctionnelles à leur encontre.

Il n'est ainsi pas certain que cette procédure connaisse un succès important. Cependant, compte tenu de la suppression du verrou de Bercy et du doublement corrélatif du nombre de dossiers transmis au parquet, il y a fort à penser que ce dernier encouragera l'utilisation de cette procédure dont il a l'initiative.